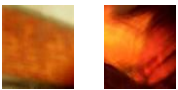




**Fiabiliser l'information financière :
un préalable à la certification des comptes**

- document de référence -



Introduction

Mettre en avant la qualité comptable pour une entité présuppose, en particulier, que ses comptes traduisent une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. En d'autres termes, la comptabilité porte en filigrane l'idée que l'information financière qui en est issue est fiable par essence.

Aussi, de prime abord, parler de fiabilité des données comptables paraît constituer une forme de pléonasme ; nous sommes dès lors conduits tout naturellement, tout en se gardant bien de tomber dans la pure sémantique, à s'arrêter quelques instants sur cette question.

Le faire en particulier à l'aune de termes propres à la langue anglaise offre des éléments de réponse utiles.

Tout d'abord, on trouve une racine commune, « *account* » (compte) dans les mots désignant la comptabilité (« *accounting* ») et la responsabilité (« *accountability* »). En se penchant ensuite sur le sens donné à ce dernier mot, il apparaît qu'il lui est associé en fait deux significations.

La première vise l'obligation de rendre compte, d'expliquer. Il existe donc une filiation avec la notion de fiabilité, celle qui se rattache à la personne qui, ayant agi, est identifiée comme celle sur qui l'on peut *compter* (notamment en raison de sa parfaite maîtrise de la technique) et qui, partant, peut être qualifiée de *fiable*. Si l'on préfère, pour adopter une approche française, le lien se fait avec la personne qui est *comptable* d'un résultat à atteindre.

Dès lors, sous cet angle, il est clair que la comptabilité doit être fiable ; sinon on la vide de sa substance même.

La seconde signification accordée au mot « *accountability* » correspond à sa traduction littérale. A ce titre, sa portée est sensiblement plus large car la responsabilité dont il est question découle non pas de la maîtrise des résultats mais de la confiance de la hiérarchie (la personne est garante, répond d'un résultat).

Ainsi, **la fiabilité comptable apparaît nettement comme une caractéristique intrinsèque de la responsabilité.**

Rien d'étonnant, donc, à ce que l'accès aux responsabilités et compétences élargies (RCE) accordées aux universités dans le cadre de la loi LRU¹ soit un sujet qui ne puisse être abordé sans une réflexion sur la comptabilité, selon ces différentes acceptions : la comptabilité, vecteur de confiances réciproques ; la comptabilité, condition *sine qua non* de la responsabilité. En d'autres termes, et pour s'approcher un peu plus de la réalité que renferment les RCE, on ne peut pas confier les importantes marges de manœuvre en matière de ressources humaines qui résultent de cette réforme – plus de 100.000 emplois concernés – à des entités sur qui l'on ne pourrait pas *compter* ou qui ne sauraient pas en *répondre*. Dès lors, **on peut concevoir la qualité des comptes comme une exigence renouvelée en contrepartie du transfert, par l'Etat, de nouvelles responsabilités.** L'obligation de faire certifier les comptes des universités bénéficiant des RCE par un commissaire aux comptes constitue l'aboutissement logique de cette analyse.

Cependant, il importe ici d'élargir le champ de vision car limiter le sens et la portée de la fiabilité des données comptables à l'obligation que fait l'Etat aux opérateurs de faire certifier leurs comptes en échange du renforcement de leur autonomie, cela serait réduire le sens même de cette autonomie.

¹ Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, articles 18 et 19.

En effet, tout d'abord, il n'est pas superflu de souligner que la qualité comptable est un moyen d'offrir une meilleure information et, partant, de satisfaire à un impératif démocratique lorsque l'on se place du côté des citoyens. Ensuite, il ne faut pas perdre de vue que l'Etat n'est pas le seul « financeur » des universités et n'est donc pas le seul demandeur de fiabilité des informations comptables : **l'Union européenne, les collectivités territoriales, les autres organismes publics ou les entreprises privées** sont autant d'entités pour lesquelles les qualités académiques et scientifiques ne sont plus toujours suffisantes pour assurer des partenariats efficaces. Dans ce contexte, la certification des comptes apparaît comme un gage de confiance en ce sens, qu'en appréciant si les comptes renvoient une image fidèle de la réalité financière, elle apporte une valeur ajoutée au contrôle du seul respect des règles régissant la comptabilité.

Mais au-delà de l'enjeu démocratique que constitue la transparence comptable et financière et de la relation de confiance entre les universités et leurs partenaires que permet d'établir une grande lisibilité des comptes, **il ne faudrait pas négliger l'enjeu crucial que celle-ci représente au regard de la gouvernance interne** d'un opérateur. En effet, si les documents comptables (bilan, compte de résultat,...) ont bien été initialement conçus afin d'exprimer aux financeurs (promoteurs, actionnaires, mécènes, ...) la valeur de l'entité, sa production, sa stabilité et ses perspectives, ses marges de manœuvre, ils fournissent également des informations indispensables au pilotage interne de l'université.

Pour illustrer ce point, nous pourrions citer de nombreux exemples. Retenons-en deux à ce stade, nous paraissant particulièrement éclairants.

Le premier met en relief tout l'intérêt pour une équipe de direction de disposer de comptes de qualité pour être en mesure de mener une analyse financière, de faire des choix de nature budgétaire et de prendre des décisions en connaissance de cause. Ainsi, ne peut-on envisager de tirer des ratios significatifs si les documents comptables et les informations financières les sous-tendant ne sont pas crédibles. De même, n'est-il pas possible de faire des choix de gestion judicieux, en particulier d'envisager une politique d'investissement pertinente (optimisation de l'utilisation des biens, connaissance de leur valeur et de leur coût de revient, savoir à qui incombe leur entretien, être en mesure d'apprécier le bon niveau d'amortissement pour se prononcer sur leur renouvellement et la capacité de le faire,...) sans une connaissance précise du patrimoine de l'établissement, c'est-à-dire sans un recensement et un suivi exhaustif et précis des immobilisations en cours d'utilisation.

Autre exemple, dans le droit fil du précédent, celui de la **mise en place d'une comptabilité analytique** : comment calculer des coûts complets si les comptes de l'établissement ne reflètent pas sincèrement la valeur des équipements ou bâtiments contrôlés par lui et utilisés pour les besoins de telle ou telle opération ? Que représenteraient des coûts calculés sur la base d'une comptabilité générale dans laquelle les droits et obligations ne sont pas correctement rattachés à l'exercice comptable de leur naissance durant lequel est constaté leur « fait générateur » indépendamment de toute opération de caisse ? A l'évidence, dans ces conditions, en dépit du qualificatif « analytique » qui pourrait lui être associé, tout dispositif mis en place ne reflèterait que des coûts approximatifs, sans véritable lien avec la réalité, et ne permettrait pas, en tout état de cause, la prise de réels arbitrages de gestion.

On ne peut donc que se rendre à l'évidence : **la qualité des comptes constitue un préalable à toute analyse financière, à tout usage budgétaire et analytique des données financières.**

Mais cette indispensable information qualitative ne doit pas être simplement présentée comme un état statique de la comptabilité où seul l'Agent comptable a un rôle à jouer. En effet, assurément, promouvoir la qualité comptable nécessite que les opérations d'amont, relevant du pouvoir de décision de l'ordonnateur de faire procéder à l'exécution des dépenses et recettes par les gestionnaires et leurs services, présentent toutes les garanties quant à la transparence et la sécurité

des informations et procédures financières. Dès lors, une démarche s'impose, celle consistant à renforcer l'articulation entre tous les acteurs de la chaîne financière au sein d'un établissement. Bref, la qualité comptable s'inscrit dans une dynamique, dans un processus général dont la fiabilité n'est que la résultante : celui du **contrôle interne comptable et financier**.

Aussi, le présent document de référence, conçu afin de servir de support à la formation mise en place en partenariat par l'Amue et l'ESEN, se décompose-t-il en deux parties : la première, dans une dimension descriptive et théorique, a pour objet de faire le point sur **le référentiel comptable des EPSCP (I)** – les règles et pratiques que ceux-ci doivent respecter afin d'avoir une comptabilité qui reflète de manière sincère la réalité de leur patrimoine et de leur situation financière – et la seconde, dans une dimension plus active et pratique, vise à exposer les outils et méthodes liés à la mise en place de leur corollaire : **le contrôle interne comptable et financier (II)**.

Enfin, précisons que ce document a vocation à sensibiliser le lecteur à l'importance de la qualité comptable au sein des universités² indépendamment de tout exposé purement technique. Par là-même, il n'est pas destiné prioritairement aux agents comptables des établissements mais s'adresse plus particulièrement aux instances dirigeantes des établissements ainsi qu'aux secrétaires généraux, directeurs de services financiers, contrôleurs de gestion, chargés de mission pilotage, responsables « qualité ».

Néanmoins, comme pour toute matière technique, certains vocables spécifiques sont incontournables. Par souci de confort pour le lecteur, le glossaire élaboré par l'ex-Direction générale de la comptabilité publique³ est intégré au présent dossier.

² Terme pris dans un sens générique, en référence à la loi LRU. Dans le corps du document, il convient donc de considérer qu'il vise, conformément à l'article 1 du décret 2008-618 du 27 juin 2008, tous les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP).

³ Une fusion de cette Direction avec la Direction générale des impôts est intervenue en 2008. Subséquemment, il faut désormais viser la Direction générale des finances publiques (DGFIP).

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	3
SOMMAIRE.....	7
LE REFERENTIEL COMPTABLE	9
1. Présentation des états financiers.....	12
2. Le compte de résultat	14
3. Le bilan	17
3.1. Le bilan - actif.....	18
3.2. Le bilan - passif.....	24
4. L'annexe	30
5. Eléments de précision.....	32
Annexe 1 : Les principales spécificités de la nomenclature M 93.....	38
Annexe 2 : exemple de compte de résultat d'un EPSCP	40
Annexe 3 : exemple de bilan d'un EPSCP	44
Annexe 4 : perte de valeur et test de dépréciation	47
Annexe 5 : comptabilisation d'un passif.....	48
LE CONTROLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER.....	50
1. Les principes généraux du contrôle interne comptable et financier	53
2. Les objectifs et les enjeux du CICF	57
3. Les acteurs du CICF	66
4. Les éléments et outils du CICF.....	68
5. Mise en œuvre du CICF lié à l'environnement comptable	93
6. Mise en œuvre du CICF par le comptable.....	95
7. Interaction entre la mise en oeuvre du CICF et le pilotage	97
7.1. Le service facturier.....	98
7.2. Le contrôle hiérarchisé de la dépense	106
8. FOCUS : articulation du contrôle interne avec la fiscalité	114
8.1. La qualité des comptes comme socle commun de la comptabilité et de la fiscalité.....	114
8.2. Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal.....	118
Annexe 6 : cas pratiques supplémentaires.....	124
Annexe 7 : présentation et évolution conceptuelle du CICF.....	138
Annexe 8 : Plans globaux de suivi des démarches de Qualité Comptable et de CICF..	169
Annexe 9 : Formalisation des procédures à l'université de Pau et des pays de l'Adour	170
Annexe 10 : mise en place d'un service facturier Procédures au sein de l'université d'Auvergne/Clermont-Ferrand 1	176
Annexe11 : Schéma comptable de la procédure de la livraison à soi-même (LASM)..	184
GLOSSAIRE.....	187

Le référentiel comptable



Ensemble d'informations sur les ressources mobilisées et sur la richesse créée, la comptabilité s'adresse aux détenteurs du pouvoir de décision et aux diverses parties prenantes à l'intérieur et à l'extérieur de l'entité. Ses concepts sont influencés par l'histoire et par la forme du pouvoir économique dans la société. Malgré le mouvement de mondialisation de l'économie et l'internationalisation, en conséquence, des normes comptables, aujourd'hui encore d'importantes différences subsistent selon les pays. Ainsi, la France se caractérise par une conception dualiste de la comptabilité. L'information externe y est assurée par la comptabilité générale, réglementée au niveau national par le Plan comptable général (PCG)⁴, tandis que la comptabilité analytique, interne et non normalisée, apporte les informations complémentaires utiles à la gestion. La certification des comptes, qui garantit une information fiable aux investisseurs et aux créanciers, ne porte logiquement que sur la comptabilité générale.

Le PCG constitue, de longue date, la référence pour les comptabilités des organismes publics. Le Règlement général sur la comptabilité publique⁵ fait, à cet égard, une distinction entre les services publics à caractère industriel et commercial et les services publics à caractère administratif, la comptabilité des premiers étant conforme au Plan comptable général, celle des seconds s'en inspirant tout en pouvant y déroger.

Etablissements publics nationaux à caractère administratif, les universités sont régies par l'instruction comptable M 93⁶ qui s'inspire très largement du Plan comptable général.

Leur nomenclature comptable est calquée sur celle du PCG (cf. annexe 1). Comme pour tous les organismes publics, sa véritable originalité réside dans la distinction entre les comptes budgétaires et ceux qui sont purement comptables, la dimension budgétaire de certaines opérations, jointe à l'impératif d'équilibre, justifiant les dérogations qui peuvent être apportées aux principes comptables généraux.

Les principes et règles de la comptabilité générale s'appliquent aux universités, sous réserve de l'adaptation que constitue la possibilité de neutraliser, pour des motifs budgétaires, les amortissements des biens dont le renouvellement n'incombe pas à l'université (cf. point 1.10). Cette exception devrait disparaître pour les universités à compétences et responsabilités élargies qui demanderont le transfert en pleine propriété des immobilisations actuellement affectées par l'Etat.

Prenant sa source dans le PCG, la comptabilité des universités ne se réfère pas directement aux normes internationales, à la différence de celle de l'Etat qui se distingue des autres comptabilités publiques par une évaluation des actifs à la « juste valeur ». Pour autant, la comptabilité des universités n'est pas sans enregistrer les effets des évolutions que connaît le PCG sous l'influence

⁴ Règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 modifié du Comité de la réglementation comptable. Sa dernière version date du 14 décembre 2007.

⁵ Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962.

⁶ Un plan comptable spécifique (professionnel), après avis favorable du CNC réuni en assemblée plénière (n° 99-12 du 7 décembre 1999), s'applique pour les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP). Il a fait l'objet d'une approbation conjointe du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre chargé du budget, conformément aux dispositions de l'article 44 du décret n°94-39 du 14 janvier 1994 modifié relatif au budget et au régime financier des EPSCP. Cette nomenclature est applicable par l'ensemble des EPSCP depuis le 1er janvier 2001. La présentation est effectuée au moyen des instructions n° 02-035-M93 du 29 avril 2002 tome 1 « environnement juridique et organisation budgétaire » ; n° 02-036-M93 du 29 avril 2002 tome 3 « tome comptable » ; n° 05-027-M93 du 30 mai 2005 tome 2 « la procédure d'exécution des opérations de dépenses » ; n° 05-053-M93 du 15 décembre 2005 tome 2 « la procédure d'exécution des opérations de recettes ». L'instruction M 93 devrait connaître de nouvelles mises à jour pour tenir compte, notamment, des dispositions de la loi LRU et ses décrets d'application. Ce document sera actualisé, en tant que de besoin, en conséquence.

des normes internationales. C'est ainsi qu'une instruction du 23 janvier 2006⁷ est venue mettre à jour l'ensemble des instructions M 9 pour tenir compte des changements apportés à la définition des actifs et des passifs dans le Plan comptable général.

La suite de cette présentation vise à faciliter la compréhension et la lecture des états financiers des universités (cf. point 1). Elle ne constitue pas une présentation, même abrégée, des instructions auxquelles le lecteur pourra si besoin se reporter. Elle n'a pas davantage vocation à expliciter comment fiabiliser les procédures comptables pour que les états qui en résultent puissent être dûment certifiés, ceci faisant l'objet des développements consacrés au contrôle interne. Le souci qui la guide consiste à donner au lecteur non averti quelques clés pour mieux appréhender la signification des principales informations contenues dans ces états.

NB : La structure de cette partie suit celle d'un recueil de normes, présentant, selon une numérotation continue, les états financiers, puis chacun de leurs principaux postes, en évitant les redondances. Il a paru, nécessaire, cependant, d'intercaler quelques phrases d'introduction sur des aspects communs à plusieurs postes du compte de résultat ou du bilan. Ces « chapeaux » n'ayant pour vocation que d'introduire le contenu de ce qui suit ne sont pas, pour cette raison, pris en compte dans la numérotation.

1. Présentation des états financiers

La loi « LRU » du 10 août 2007 prévoit que, dans le cadre des responsabilités et compétences élargies, les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes. Cette disposition nouvelle vise les comptes individuels appelés également comptes annuels⁸. Par ailleurs, comme les autres établissements publics nationaux, certaines universités peuvent entrer dans le champ de la loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003 impliquant l'établissement de comptes consolidés soumis à une certification, lorsqu'elles sont dotées de filiales ou exercent une influence notable sur d'autres entités. L'étendue de l'obligation d'établir des comptes consolidés et les techniques à employer en pareil cas ont fait l'objet d'une instruction n° 08-017-M9 du 3 avril 2008. La situation spécifique d'une université, qui devrait faire certifier ses comptes individuels et des comptes consolidés, ne sera pas envisagée ici⁹.

Le périmètre des comptes individuels de l'établissement englobe tous les services ou entités non dotés de la personnalité morale dont les opérations sont autorisées et prévues par le budget, y compris le service d'activités industrielles et commerciales (SAIC)¹⁰ et les fondations¹¹ éventuellement créées. Quoiqu'elles puissent donner lieu, par ailleurs, à la production de comptes séparés, les opérations de ces entités doivent être intégrées à la comptabilité générale de l'établissement pour la confection des états financiers de synthèse.

⁷ Instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006.

⁸ Le droit comptable français distingue deux types d'états financiers - en dehors des comptes des régimes simplifiés - : les comptes annuels, dont la définition est donnée infra dans le corps du texte, et les comptes consolidés.

Les comptes annuels sont souvent dénommés « comptes sociaux » ou comptes individuels par opposition aux comptes consolidés dont les objectifs sont définis par le règlement CRC 99-02.

⁹ Le conseil d'administration est l'instance compétente pour apprécier si l'établissement public est ou non dans l'obligation de consolider ses comptes au regard des critères définis par la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 modifiée par la loi n° 2003-706 du 1^{er} août 2003 (cf. instruction n° 08-017-M9 du 3 avril 2008)

¹⁰ Décret n° 2002-549 du 19 avril 2002.

¹¹ Fondations universitaires. Code de l'éducation, art. L 719-12.

Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe¹² (ces trois documents forment un tout indissociable – code de commerce, art. L123-12, al. 3 – et sont établis à la clôture d'un exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire ; PCG art. 130-1). Les commissaires aux comptes qui certifient les comptes annuels, aux termes du code de commerce, formulent leur opinion sur ces états financiers de synthèse. Le décret du 27 juin 2008 fixant le régime financier des universités bénéficiant de responsabilités et de compétences élargies¹³ fournit une définition plus large du compte financier, comprenant, notamment, différents comptes rendus d'exécution budgétaire. Quoique ces informations soient utiles au conseil d'administration, elles n'entrent pas dans le champ de la certification.

L'instruction M93 fournit des modèles de documents de synthèse¹⁴ : bilan (actifs, passifs) et compte de résultat (charges, produits) permettant une comparaison sur deux années, très largement calqués sur ceux du PCG. L'une des particularités, toutefois, du bilan des universités tient à la prise en compte, dans leurs capitaux propres, des biens mis à disposition ou affectés à l'établissement sur le fondement de l'article L 762-2 du code de l'éducation¹⁵, dont la contrepartie figure à l'actif dans les immobilisations corporelles (cf. tableau annexé). Ces biens, qui ne sont pas toujours correctement recensés, peuvent constituer une part importante de l'actif des établissements¹⁶. A l'intérieur, doivent être, en outre, distingués ceux dont la charge du renouvellement incombe à l'établissement et ceux dont cette charge incombe à l'autorité dont émane cette affectation, l'amortissement de ces derniers pouvant être neutralisé, ce qui constitue une autre spécificité ayant sa traduction dans le compte de résultat.

Au total, le *bilan* et le *compte de résultat* d'une université¹⁷ sont proches, dans leur présentation, de ceux d'une entreprise. Leur lecture nécessite, néanmoins, quelques précautions d'interprétation. En particulier, les charges ne peuvent être mises directement en rapport avec les produits, comme cela est le cas entre les coûts et les ventes, même s'il existe un lien assez étroit entre les activités d'enseignement et de recherche et les ressources financières de l'établissement. Le résultat comptable, identique au résultat budgétaire de fonctionnement, mesure la performance de l'établissement, mais ce dernier n'a pas vocation à réaliser des profits et ses surplus sont intégralement réinvestis. Le bilan est évalué aux coûts historiques (nets d'amortissement pour les immobilisations), dans une logique de continuité d'exploitation. Conformément aux règles prudentielles, les gains potentiels susceptibles de résulter d'une valorisation des actifs à la valeur de marché ne sont pas pris en compte, ce qui soulèverait, d'ailleurs, des difficultés importantes d'articulation avec la logique budgétaire.

¹² En application des normes internationales, les entités qui établissent des comptes consolidés doivent, en outre, produire un tableau des flux de trésorerie. Cet état n'est pas obligatoire pour les comptes individuels. Le recueil des normes comptables de l'Etat l'inclut dans les états financiers de l'Etat, en complément du bilan, du compte de résultat et de l'annexe.

¹³ Décret n° 2008-618 du 27 juin 2008 relatif au budget et au régime financier des établissements publics à caractère scientifique culturel et professionnel bénéficiant des responsabilités et des compétences élargies.

¹⁴ Tome 3 volume 2

¹⁵ Il s'agit de la situation dans laquelle l'Etat met des biens appartenant à son domaine public à la disposition d'un EPSCP afin qu'il puisse assurer le fonctionnement du service dont il a la charge. Ce transfert d'attribution est généralement autorisé par les textes de création de chaque établissement ou par des arrêtés ad hoc. Une telle attribution concerne tout particulièrement les immeubles.

A terme, la conclusion d'une convention avec le représentant de l'Etat pourrait être demandée sur le fondement du [décret n° 2008-1248 du 1er décembre 2008](#).

Le cas échéant, d'autres collectivités publiques, c'est-à-dire principalement les collectivités territoriales peuvent également mettre à disposition des biens.

¹⁶ Cette particularité est appelée à disparaître pour les établissements qui feront la demande du transfert en pleine propriété des biens affectés ou mis à disposition par l'Etat.

¹⁷ Pour des exemples chiffrés : cf. annexes 2 et 3

Nous trouvons par ailleurs dans l'instruction M93 des indications concernant *l'annexe* et, notamment, une liste de tableaux devant être obligatoirement annexés aux comptes. Cette liste reprend partiellement les préconisations du PCG, dont la portée va, cependant, bien au-delà, puisque l'annexe est, avant tout, un document obligatoire et explicatif propre à permettre un jugement éclairé sur les comptes annuels. Partie intégrante des états financiers, « *l'annexe complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat* » (code de commerce, art. L. 123-13, dernier alinéa)) en fournissant, à cet effet, toutes les informations d'importance significative pour la compréhension des comptes. Bien qu'elle revête un caractère extra comptable, elle concourt à l'image fidèle des comptes et, à ce titre, les éléments chiffrés qu'elle contient doivent être également vérifiables et comparables d'un exercice à l'autre. Elle doit, entre autres, présenter les règles et méthodes d'évaluation comptables, notamment lorsque des choix peuvent être opérés entre plusieurs méthodes, justifier les dérogations ou les changements éventuels, apporter des précisions sur le détail ou les éléments de calcul de postes sensibles du bilan et du compte de résultat, donner des informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse, tels que les engagements hors bilan donnés ou reçus.

Au Bulletin officiel de la Comptabilité Publique, l'**instruction n° 09-018-M9** du 1^{er} septembre 2009 porte sur *l'annexe* des comptes annuels des établissements publics nationaux.

Son objet est de définir ce document, son contenu ainsi que sa présentation. En ce domaine, elle remplace toutes les dispositions contenues dans les instructions codificatrices M9 préexistantes, en particulier l'instruction n° 08-031-M9 du 24 décembre 2008.

Il convient de consulter ce document en tant que de besoin. A relever, d'ores et déjà, que « l'agent comptable, chargé de la tenue et de l'établissement des comptes, a tout naturellement un rôle dans l'élaboration de l'annexe. Cependant, il est important de préciser que la sincérité de ce document nécessite que les services ordonnateurs participent conjointement à son élaboration, pour toutes les explications pertinentes (à titre d'exemple, le choix des méthodes comptables, les durées d'amortissements ou la décomposition des composants...) ».

On détaillera, dans la suite, les aspects normatifs utiles à la compréhension des principaux postes du compte de résultat et du bilan.

2. Le compte de résultat

Le résultat, différence entre les produits et les charges, mesure la performance de la gestion. Dans une optique patrimoniale, c'est aussi la mesure de l'accroissement de richesse généré par l'activité propre de l'entité. Toute vente a une contrepartie à l'actif sous forme de créance. Symétriquement toute diminution de passif sans contrepartie au bilan (*exemple : reprise de subvention*) constitue un produit. Tout achat a une contrepartie au passif sous forme de dette. Symétriquement toute diminution d'actifs sans contrepartie au bilan (*exemple : dotation aux amortissements des immobilisations*) constitue une charge.

L'énumération des charges et des produits dans le PCG (art. 221-1 et 222-1) reflète cette double détermination. Les charges comprennent les sommes versées ou à verser en contrepartie des biens et services consommés (dans le processus de production), ainsi que les dotations aux amortissements et provisions et la valeur nette comptable des actifs cédés (diminution de la valeur des actifs ou augmentation de la valeur des passifs sans contrepartie). Les produits comprennent les sommes reçues ou à recevoir en contrepartie de la fourniture de biens et services, ainsi que les reprises sur amortissements et provisions, les prix de cession des actifs cédés, la production stockée et la production immobilisée (spécificité du cadre comptable français).

Les caractéristiques des charges et des produits sans contrepartie financière (*opérations dites d'ordre*), telles que les dotations et reprises d'amortissements et provisions, seront vues avec les postes d'actif ou de passif correspondants. Le commentaire qui suit, portant sur le rattachement des charges et des produits à l'exercice, concerne les opérations courantes suivies de décaissement et d'encaissement. En employant l'expression de *sommes versées ou à verser* ou de *sommes reçues ou à recevoir*, le PCG fait ressortir, à cet égard, la différence entre la **comptabilité générale, en droits constatés**, et une comptabilité de caisse dans laquelle les opérations seraient enregistrées au moment du règlement. La comptabilité générale enregistre les droits et les obligations nés dans l'exercice¹⁸. D'où la nécessité de rattacher à l'exercice qu'ils concernent les charges et les produits constatés mais qui n'auraient pas été réglés.

2.1. Les charges

Bien qu'au sens du code civil, la vente soit parfaite lorsque les parties se sont entendues sur la chose et le prix, la comptabilité d'entreprise n'enregistre pas une telle transaction au moment du consentement, mais pour plus de sécurité celle-ci est enregistrée au stade de la livraison¹⁹. Ce même critère est retenu par la comptabilité publique.

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait. Aussi, les dépenses pour lesquelles le service a été fait au 31 décembre, mais pour lesquelles les justificatifs, factures, nécessaires au paiement ne sont pas parvenus, doivent être comptabilisées en charges à payer²⁰. Symétriquement, les dépenses qui auraient été réglées et comptabilisées alors que le service ne devrait être fait en tout ou partie qu'au cours de l'exercice suivant (*cas des abonnements ou des locations, par exemple*) donnent lieu à une correction au moyen des écritures de charges constatées d'avances²¹.

L'application du critère de rattachement à l'exercice fait référence, pour les catégories de charges analogues, aux règles du PCG :

- ▶ - les biens et services sont rattachés à l'exercice de leur livraison ou de leur réalisation ;
- ▶ - les intérêts courus non échus sont rattachés, *pro rata temporis*, à la période pour laquelle ils sont dus ;
- ▶ - les droits des personnels à congés payés, non utilisés en fin d'exercice, sont rattachés, à proportion du nombre de jours acquis (la M93 prévoit la comptabilisation de charges pour congés à payer, pour les personnels de droit privé et les contractuels de droit public).

Pour les dépenses, sans équivalent dans la comptabilité d'entreprise, telles que les bourses ou les subventions éventuellement versées, les normes comptables de l'Etat sont directement transposables : le critère de rattachement de ces dépenses d'intervention est l'acte attributif.

¹⁸ C'est pourquoi, du reste, on parle de comptabilité d'exercice

¹⁹ La livraison marque, en effet, le transfert de propriété. Elle est postérieure, toutefois, à l'engagement juridique. C'est donc un peu abusivement que la comptabilité générale est qualifiée de comptabilité d'engagement. Tout au moins, cette dénomination peut être source de confusion lorsqu'on la rapproche de l'usage qui en est fait dans le secteur public pour désigner l'enregistrement des engagements juridiques dans une comptabilité distincte de la comptabilité générale.

²⁰ L'instruction prévoit un recensement de ces dépenses (correspondant à un service fait la facture n'étant pas parvenue, ou exceptionnellement la facture étant parvenue mais sans que la liquidation soit intervenue) en fin d'exercice. L'amélioration des techniques et des logiciels comptables permet, toutefois, désormais, pour les établissements qui se sont organisés à cette fin, d'enregistrer la constatation du service fait au « fil de l'eau ». Cette meilleure pratique dispense d'un recensement en fin d'exercice.

²¹ Les charges de l'exercice considéré sont réduites d'un montant reporté sur l'exercice suivant.

2.2. Les produits

Conformément à ce qui précède, les produits issus d'une activité commerciale sont rattachés à l'exercice de livraison du bien ou de réalisation de la prestation. Les spécificités des ressources publiques sont, cependant, plus importantes qu'en matière de charges, si bien que ce critère relatif aux ventes s'avère insuffisant pour couvrir toute la diversité des sources de revenus acquis à l'exercice. Dans son application, le principe général²² peut donc utilement être précisé, notamment par référence aux normes comptables de l'Etat pour ce qui concerne les dotations attribuées aux universités.

Les produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel les droits sont acquis. En fin d'exercice, les recettes certaines et précises quant à leur objet, qui n'ont pas fait l'objet d'un titre de recettes, doivent être recensées pour être comptabilisées en produits à recevoir. Symétriquement, les recettes qui ont été encaissées et comptabilisées, alors que les droits ne seront acquis en tout ou partie qu'au cours de l'exercice suivant, doivent être ventilées sur les exercices considérés au moyen des écritures de produits constatés d'avance²³.

Les produits constatés d'avance revêtent un caractère significatif pour les universités, en raison de la perception de droits d'inscription à la rentrée universitaire pour une période s'étendant au-delà du 31 décembre. Une partie de la prestation d'enseignement étant fournie au cours de l'exercice suivant, la part correspondante des droits perçus doit être rattachée à cet exercice par le mécanisme des produits constatés d'avance²⁴.

Outre le cas standard d'une prestation de service à titre onéreux réalisée mais non facturée, les produits à recevoir peuvent concerner les trop perçus par des tiers, fournisseurs ou personnels en matière de rémunérations²⁵. Plus significativement, il peut s'agir de subventions à recevoir, notamment de l'Etat. Le fait générateur du rattachement est, en ce cas, l'acte attributif²⁶. Conformément à ses propres normes, l'Etat enregistre symétriquement une dette envers l'établissement assurant la concordance des comptabilités.

Le traitement particulier de la taxe d'apprentissage doit, enfin, être mentionné. Afin de garantir une utilisation conforme à la vocation de ces fonds, les montants collectés sont enregistrés dans un compte de tiers (c/4674). Les droits des établissements ne sont, ensuite, établis et le produit comptabilisé qu'au fur et à mesure de la réalisation des enseignements correspondants et de la constatation des charges y afférentes. Il n'y a donc pas, à la différence des droits d'inscription, de produits constatés d'avance, mais une constatation des droits et un enregistrement des produits, en fonction de l'avancement des actions d'enseignement auxquelles ces fonds sont affectés.

²² Aux termes du PCG (art. 313-1) «...sont rattachés à l'exercice : les produits acquis à cet exercice»

²³ Les produits de l'exercice considéré sont réduits d'un montant qui est reporté sur l'exercice suivant.

²⁴ Ces produits constatés d'avance au titre des droits d'inscription allègent significativement le besoin en fonds de roulement des universités.

²⁵ Un tel excédent de versement ne constitue pas une charge constatée d'avance, car aucun service ne sera jamais fait à ce titre, mais un produit à recevoir qui devra donner lieu à l'émission d'un titre de reversement au cours de l'exercice suivant.

²⁶ Ainsi qu'éventuellement la réalisation des conditions auxquelles pourrait être soumis l'octroi de la subvention.

3. Le bilan

Les évolutions qu'ont connues les définitions des actifs et des passifs dans le PCG, sous l'influence des normes internationales, ont fait l'objet d'une mise à jour des instructions M9 applicables aux établissements publics nationaux. Celle-ci complète et modifie sur ce plan les dispositions de l'instruction M93 et fait donc partie intégrante du référentiel comptable des universités²⁷.

Aux termes de cette nouvelle définition « un actif est un élément identifiable du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité, c'est-à-dire un élément générant une ressource que l'entité contrôle du fait d'évènements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs » (PCG, art. 211-1).

La substitution du critère du contrôle à celui de la propriété a suscité d'abondants commentaires, que peut résumer l'idée selon laquelle la conception ancienne de patrimoine juridique a fait place à celle plus moderne de patrimoine économique, au sens où ce sont les avantages économiques qu'une entité en retire qui caractérisent un actif. La notion de contrôle, qui existait déjà pour les participations financières, a ainsi été étendue à tous les actifs, permettant une meilleure caractérisation des immobilisations incorporelles à partir des avantages économiques susceptibles d'en être retirés. Pour autant, la rupture est loin d'être totale avec les conceptions antérieures, qui subsistent, d'ailleurs, dans les textes de degré supérieur, avec lesquels le PCG maintient une compatibilité en prévoyant diverses options, voire en dérogeant à la nouvelle définition par le maintien en dehors de l'actif des biens acquis en crédit bail.

Le PCG précise que « sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet. »

Les entités du secteur public n'ayant pas vocation à réaliser des profits, la caractérisation d'un actif à partir des avantages économiques qu'il procure, conception essentiellement commerciale, est complétée par la référence au potentiel de services qu'il assure, en rapport avec les finalités du service public²⁸. Bien que nécessaire, cette précision reste, cependant, assez peu opératoire, car malaisément quantifiable.

Cette évolution de la définition des actifs ne bouleverse pas la vision du patrimoine des universités, qui comportait déjà la comptabilisation des biens affectés par l'Etat ou par d'autres personnes morales, dont les universités ne sont pas propriétaires mais dont elles contrôlent l'utilisation au sens de la nouvelle définition²⁹.

²⁷ Il s'agit de l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 déjà citée

²⁸ La notion de potentiel de service est issue des normes internationales « secteur public » de l'IFAC, elles mêmes décalquées moyennant un minimum d'adaptations, dont celle-ci, des normes « IFRS » applicables aux entreprises.

²⁹ Elle soulève, toutefois, la question mal résolue de la valorisation à l'actif de biens en contrôle partagé, tels que des équipements financés et utilisés par plusieurs universités ou organismes de recherche. En dehors du cas des biens acquis en copropriété en vertu d'une convention avec clause d'indivision (enregistrement de la quote-part de l'immobilisation au bilan de chaque copropriétaire indivis) cette question demeure délicate, notamment pour les biens acquis dans des unités mixtes de recherche lorsque la convention n'est pas suffisamment précise pour déterminer la quote-part de contrôle de chacun des organismes participants.

3.1. Le bilan - actif

3.1.1. Les immobilisations incorporelles

Le PCG définit une immobilisation incorporelle, pour la distinguer d'une immobilisation corporelle, comme « un actif non monétaire sans substance physique ». Les actifs incorporels constituent une catégorie disputée que les nouvelles normes se sont efforcées de mieux caractériser en spécifiant que ceux-ci doivent être identifiables, c'est-à-dire séparables des autres activités et susceptibles d'être vendus, transférés, loués ou échangés, ou encore résulter d'un droit légal ou contractuel.

Bien que le critère du contrôle en limite le champ, en excluant par exemple les dépenses de formation des personnels car ceux-ci sont toujours susceptibles de quitter l'entreprise, les immobilisations incorporelles recouvrent une assez grande variété d'actifs, depuis le fonds commercial, jusqu'à l'écart d'acquisition en cas de fusion, en passant par les marques, liés à la vie de l'entreprise. Dans la mesure où bon nombre de ces réalités de nature commerciale ne se rencontrent pas dans les organismes publics, les immobilisations incorporelles y occupent a priori une place plus circonscrite.

Pour les universités, il peut s'agir, notamment, de brevets et de logiciels acquis ou créés.

Il peut s'agir également de projets de recherche appliquée et de développement, à la condition que ces projets soient nettement individualisés et qu'ils puissent être valorisés commercialement ou qu'ils concourent à une amélioration identifiable et durable des capacités de service de l'établissement. Pour un tel projet ayant un débouché économique, le PCG (art. 311-3) ouvre la faculté (mais n'impose pas)³⁰ d'inscrire à l'actif les coûts de développement³¹. En revanche, les travaux de recherche dite fondamentale (sans perspective d'application industrielle ou commerciale) sont toujours passés en charges.

Enfin, doit être mentionnée par référence aux normes comptables de l'Etat, la possibilité de comptabiliser un actif incorporel à raison d'une autorisation d'occupation ou d'utilisation d'un élément identifié du domaine public, sur la base d'une actualisation des avantages économiques futurs (redevance domaniale) attendus. Si cette spécificité publique n'est pas envisagée en tant que telle par le PCG, il s'agit bien, en effet, au sens de ce dernier, d'un actif incorporel³².

Cette gamme relativement restreinte, car extraite d'autres situations transposables aux universités, ne rend sans doute pas entièrement compte des actifs incorporels potentiellement associés à leurs missions spécifiques, notamment en matière de recherche. Si les travaux de recherche sont une source de notoriété et, partant, de ressources, qui ne se limitent pas aux avantages attendus de tel ou tel projet particulier, la difficulté de parvenir à une évaluation fiable de ces retombées risque, cependant, de constituer un obstacle durable dans la voie de la comptabilisation d'un tel actif incorporel.

³⁰ Cette option devant être exercée de manière globale.

³¹ La comptabilité de l'Etat a largement usé de cette possibilité en comptabilisant en actifs incorporels, les coûts de développement des programmes d'armement.

³² Cette novation apportée par le comité des normes de comptabilité publique se situe, cependant, hors du cadre de l'instruction actuelle, qui lui est, d'ailleurs antérieure.

Les immobilisations incorporelles en matière de brevets, logiciels, coûts de développement de projets doivent être amorties³³, sur la durée d'utilisation de l'immobilisation (ou sur la durée de protection juridique dans le cas des brevets).

Précisons que l'amortissement débutant à compter de l'entrée en service de l'immobilisation, il ne concerne pas les immobilisations en cours qu'il s'agisse, d'ailleurs, d'immobilisations incorporelles ou corporelles (cf. paragraphe suivant) (dont les avances ou acomptes avant justification des travaux) qui apparaissent distinctement au bilan pour leur montant global³⁴.

3.1.2. Les immobilisations corporelles

Conformément aux nouvelles normes, et en synthétisant, les immobilisations corporelles figurant au bilan des universités sont les actifs physiques utilisés de façon durable (sur une durée supérieure à douze mois) pour l'accomplissement de leurs missions, dont les universités détiennent le contrôle, c'est-à-dire dont elles bénéficient des avantages ou du potentiel de service associés, qu'elles en soient ou non propriétaires.

Comme indiqué plus haut, les universités ont appliqué ce critère avant la lettre, en faisant figurer à leur actif, outre les biens acquis, les biens mis à disposition ou affectés dont elles ne sont pas propriétaires.

La classification, par nature, des immobilisations corporelles des universités ne présente pas de grandes particularités. En regard des grands postes que constituent les terrains, constructions, installations, matériels, mobiliers, quelques rubriques apparaissent, néanmoins, spécifiques aux universités : matériel scientifique, matériel d'enseignement, collections littéraires, scientifiques, artistiques.

La principale particularité est celle, rappelée ci-dessus, tenant au régime des biens, qui peuvent soit être la propriété des universités soit être mis à leur disposition ou leur être affectés par un tiers, généralement l'Etat. En ce cas s'ouvrent également deux possibilités : soit la charge de renouvellement du bien incombe au propriétaire (l'Etat), soit elle incombe à l'université. Les enjeux du recensement de ces biens et de la définition des obligations respectives des parties sont donc loin d'être négligeables, y compris au plan financier, ce qui ne va pas sans soulever des difficultés, ainsi que l'a relevé la Cour des comptes dans la formulation de ses réserves sur les comptes de l'Etat 2006 et 2007.

Les immobilisations corporelles sont évaluées, amorties et, le cas échéant, dépréciées, conformément aux règles du PCG³⁵.

Après l'adaptation du PCG aux normes internationales, la règle reste celle d'une évaluation des biens au bilan aux coûts d'acquisitions, (historiques)³⁶. Cette adaptation s'accompagne, cependant d'une

³³ Ce n'est pas le cas de certaines autres catégories d'immobilisations incorporelles propres aux entreprises commerciales, telles que les marques ou les parts de marché et plus généralement les actifs incorporels de durée indéfinie.

³⁴ Les immobilisations en cours pouvant atteindre des montants significatifs dans l'actif d'un établissement

³⁵ Y compris les immobilisations affectées, dont l'amortissement dûment constaté peut être néanmoins neutralisé (par une inscription au passif : cf. paragraphe sur les capitaux propres) lorsque la charge du renouvellement n'incombe pas à l'université.

³⁶ L'évaluation aux coûts historiques correspond au traitement normal des immobilisations corporelles dans les normes internationales. En parallèle, celles-ci ouvrent l'option d'une évaluation des biens à la « juste valeur », cette option pouvant être appliquée sélectivement pour certains types d'immobilisations corporelles. Le PCG, quant à lui, autorise une réévaluation des immobilisations corporelles, mais à la condition que celle-ci concerne toutes les immobilisations, ce qui contribue à limiter l'usage de cette faculté. Par comparaison, les normes comptables de l'Etat privilégient l'option ouverte par les normes internationales d'une évaluation à la juste valeur : Les immeubles non spécifiques de l'Etat sont évalués,

évolution de la définition des coûts d'acquisition par l'incorporation de nouveaux éléments, tels que les frais encourus pour mettre un actif en place, les coûts de remise en état des sites, ou les coûts des emprunts pour financer l'acquisition, sous certaines conditions³⁷.

Les immobilisations corporelles doivent être amorties, sauf lorsque leur durée d'utilisation n'est pas déterminable (terrains), en fonction de critères exclusivement économiques prenant en compte leur durée d'utilisation, leur valeur résiduelle éventuelle (lorsque leur durée de vie est supérieure à leur durée d'utilisation) et le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service attendus (PCG, art. 322-1). Pour les entreprises, cela signifie surtout l'obligation de distinguer l'amortissement comptable économique de l'amortissement fiscal (cf. infra « [Eléments de précision](#) »). Pour les universités, qui ne connaissent pas les mêmes obligations et qui devaient déjà amortir les biens sur leur durée probable d'utilisation³⁸, les adaptations à ces nouvelles normes devraient dès lors être moindres, sous réserve des implications de la décomposition des immobilisations par composants (cf. *paragraphe suivant*). On notera que, tout en indiquant que le plan d'amortissement doit être calibré au plus près de la réalité économique, le PCG admet qu'il puisse être recouru à un mode d'amortissement linéaire, à défaut de solution mieux adaptée³⁹.

Le véritable changement, conformément à cette logique économique, réside dans l'obligation de comptabiliser et d'amortir, désormais, les immobilisations corporelles par composants, c'est-à-dire par éléments « *ayant chacun des utilisations différentes* » et « *devant faire l'objet d'un remplacement à intervalles réguliers* » (PCG, art. 311-2) tels que les composants d'un bâtiment⁴⁰.

La comptabilisation et l'amortissement par composants, qui requièrent évidemment de préciser les cadences de remplacement, contribuent à donner une vision plus exacte du patrimoine, le remplacement d'un composant se traduisant par l'inscription à l'actif du nouvel élément et la sortie de l'actif de l'élément remplacé pour sa valeur résiduelle⁴¹ (cf. [les éléments de précision](#)). Cette méthode s'applique également, désormais, aux dépenses de gros entretien et grandes révisions qui sont traitées comme un composant particulier et amorties dans l'intervalle séparant deux révisions, le PCG laissant, cependant, ouverte la possibilité alternative d'un provisionnement de ces dépenses (cf. *paragraphe sur les provisions*).

Le changement de méthode implique une reconstitution plus ou moins élaborée de la répartition des immobilisations corporelles par composants⁴². A fortiori, la ventilation par composants s'applique, en tout état de cause, aux immobilisations nouvelles acquises et lors du renouvellement. Elle présente, à

au bilan, à la valeur de marché et les infrastructures au coût de remplacement. Les normes comptables de l'Etat ne se réfèrent, en effet, pas exclusivement au PCG, ce qui a conduit la Cour des comptes à soulever la question de l'homogénéisation des normes dans la perspective de la consolidation à terme des comptes de l'Etat et de ses opérateurs.

³⁷ Cette imputation à l'actif de ce qui constituait anciennement des charges constitue une évolution notable sur laquelle revient l'instruction précitée du 23 janvier 2006.

³⁸ L'article 8 du décret comptable du 29 novembre 1983 (art. R 123-179 du code de commerce) précisant que l'amortissement « *consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation* »

³⁹ En revanche, le PCG écarte la possibilité de retenir une durée d'usage pour l'établissement du plan d'amortissement. Il reste qu'en pratique la référence à des durées normales d'utilisation est une question qui peut continuer à se poser, notamment pour les structures des bâtiments dont la durée d'utilisation économique peut être difficile à cerner avec précision. On notera, d'ailleurs, qu'à l'intérieur de la sphère publique les normes sont hétérogènes sur ce point, puisque si les immeubles sont considérés généralement comme ayant une durée de vie déterminable, tel n'est pas le cas dans les normes comptables de l'Etat (pour des raisons de cohérence : ces immobilisations étant évaluées à la valeur de marché en tenant compte de leur vétusté, il serait contradictoire de leur appliquer un amortissement, néanmoins la comptabilité de l'Etat enregistre une charge d'utilisation qui joue un rôle équivalent du point de vue du résultat).

⁴⁰ Toiture, revêtements, installation de chauffage, ascenseurs etc. (pour les bâtiments cette décomposition peut bénéficier de l'expérience des offices publics de l'habitat qui y sont, désormais, tenus)

⁴¹ Au lieu de passer en charges le coût de l'élément remplacé (ou de l'immobiliser) et, ce faisant, de sous (sur) estimer la valeur nette comptable de l'actif correspondant.

⁴² Cf. avis du comité d'urgence du CNC du 9 juillet 2003 annexé au PCG avec exemples d'applications.

cet égard, l'avantage de permettre de résoudre une grande part des questions délicates posées par l'imputation des dépenses ultérieures faites sur une immobilisation⁴³.

Les nouvelles normes apportent, enfin, des précisions sur les modalités de dépréciation éventuelle des immobilisations, dans le cas où leur valeur nette comptable s'avère supérieure à leur valeur actuelle⁴⁴. Ces précisions sur la démarche à suivre (*cf. schéma en annexe 4*) ayant été abondamment commentées, on se bornera à relever que l'évaluation de la valeur d'usage, si elle est possible non sans difficultés pour un actif économique à partir des flux de trésorerie attendus, devient extrêmement problématique lorsqu'il s'agit de quantifier non plus des avantages économiques mais un potentiel de service.

3.1.3. Les immobilisations financières

Catégorie hétéroclite, recouvrant différentes sortes d'actifs financiers à moyen ou long terme, les immobilisations financières comportent les titres, classés selon l'intention présidant à leur acquisition, en « *titres de participation* », actions ou parts sociales, s'ils sont destinés à permettre un contrôle ou à conférer une influence sur l'entreprise considérée, ou en « *autres titres immobilisés* », s'il s'agit d'un simple placement dont la durée au-delà du court terme paraît assurée⁴⁵. Elles comprennent également les prêts accordés et les dépôts et cautionnements versés (*en garantie de loyers, en vertu de conventions...*).

Outre les titres de participation proprement dits –dans des filiales (détenues à plus de 50 %) ou dans des sociétés sous influence notable (détenues à plus de 20 %)- que peuvent détenir les universités, l'instruction M93 mentionne leurs participations éventuelles dans des GIP (groupements d'intérêt public). Dans la perspective de l'établissement des comptes individuels, dans laquelle on s'est placé, il ne semble pas y avoir lieu d'aller au-delà dans la délimitation du périmètre des participations⁴⁶. A contrario, même si celles-ci présentent un intérêt négligeable du point de vue de la consolidation, les participations n'en doivent pas moins être évaluées dans les comptes individuels.

Cette évaluation est fonction du coût d'acquisition éventuellement déprécié. Les titres de participation sont évalués, postérieurement à leur date d'entrée, « *à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation* ». Lorsque la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, une dépréciation est constatée. L'inverse n'est, en revanche, pas admis dans une optique prudente : dans les comptes individuels, les plus-values éventuelles ne sont pas comptabilisées⁴⁷. La comparaison est opérée élément par élément, ce qui exclut toute compensation entre des plus ou moins values.

⁴³ Les dépenses ultérieures sont, en principe, imputées en immobilisation si elles améliorent la performance de l'actif (c'est-à-dire si elles entraînent des avantages économiques ou un potentiel de service supplémentaire) et, notamment, si elles prolongent la durée d'utilisation du bien, sinon elles sont imputées en charges. Ce critère reste sujet à interprétation et peut présenter l'inconvénient d'entraîner une sous-évaluation (imputation de la dépense ultérieure en charges) ou une surévaluation (imputation de cette dépense à l'actif) de l'actif d'origine, lorsque cette dépense consiste en le remplacement d'un élément de l'immobilisation. La comptabilisation par composants élimine ce type de questionnement et permet de donner une vision économiquement plus exacte de l'actif.

⁴⁴ Valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

⁴⁵ Les placements liquides et susceptibles d'être vendus à tout moment –les « valeurs mobilières de placement- n'étant pas « immobilisés » sont rangés dans la trésorerie. Pour les universités, l'essentiel des placements autorisés relèvent de cette catégorie.

⁴⁶ En revanche, dans une perspective de production de comptes consolidés, la question de l'intégration dans le périmètre de la consolidation d'entités ad hoc, telles que les associations placées dans la mouvance d'une université, peut se poser

⁴⁷ Il n'en va pas de même, en cas de consolidation, pour les titres de participation traduisant une influence notable qui sont évalués à proportion des capitaux propres détenus dans l'entreprise contrôlée.

Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont évalués, de façon analogue, au coût d'acquisition éventuellement déprécié (en fonction, notamment, de la valeur de marché).

Bien que ne se prêtant pas à une définition synthétique, les immobilisations financières n'en sont pas moins caractérisées par leur horizon de moyen et long terme, qui les distingue des valeurs mobilières de placement cessibles à tout moment, et par les retombées positives qui leur sont attachées comme à tout actif, qui les distinguent des financements (subventions ou fonds de concours⁴⁸) dépourvus de contrepartie.

3.1.4. Les stocks

Les stocks sont des biens détenus temporairement dans l'actif circulant, soit aux fins de consommation ultérieure, avec une contrepartie en charges, soit en vue de la vente, avec une contrepartie en produits⁴⁹. L'inventaire apporte en la matière un correctif indispensable à la présentation des comptes annuels. Les achats de matière et de fournitures étant enregistrés directement en charges, pour évaluer la consommation imputable à l'exercice il convient de prendre en compte, soit la part des achats ayant abondé les stocks, soit le prélèvement complémentaire opéré sur ces derniers pour les besoins de l'activité. Par ailleurs, dans l'optique française, toute la production contribue au résultat, qu'elle ait été vendue ou stockée, d'où la nécessité d'évaluer à l'inventaire la valeur des produits stockés et des encours de production.

Les stocks sont évalués au coût d'acquisition, pour les approvisionnements et marchandises, ou au coût de production, pour les biens et services produits. La détermination de ces coûts peut faire appel à des conventions de calcul, dans le cas de biens interchangeable acquis à différentes époques⁵⁰, ou à la comptabilité analytique, pour l'imputation des coûts indirects de production en particulier.

Une dépréciation est constatée lorsque la valeur actuelle, évaluée à la clôture de l'exercice par référence notamment à la valeur de marché, est inférieure au coût ainsi déterminé.

La tenue des comptes de stocks peut faire appel soit à la méthode de l'**inventaire intermittent**, selon une périodicité au minimum annuelle, soit à la méthode de l'**inventaire permanent**. La première, plus simple, est suffisante pour la production des comptes annuels et semble donc devoir être recommandée si l'on se limite à ce seul but⁵¹.

Des simplifications sont, par ailleurs, envisageables, pour les entités publiques, par référence aux normes comptables de l'Etat.

En premier lieu, s'applique à ces entités l'exclusion prévue par la norme internationale « secteur public » de l'IFAC⁵² relative aux stocks⁵³, touchant les encours de production de services destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique⁵⁴.

⁴⁸ Fonds versés par des personnes morales ou physiques pour concourir à des dépenses d'intérêt public

⁴⁹ Aux termes du PCG « Un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité, ou en cours de production pour une telle vente, ou destiné à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services, sous forme de matière première ou de fourniture » (art. 211-1.4).

⁵⁰ Méthode du coût unitaire moyen pondéré ou méthode premier entré premier sorti.

⁵¹ Compte tenu de la sophistication de l'outil comptable qu'elle requiert, la méthode de l'inventaire permanent se justifie pour répondre à un besoin de connaissance des coûts infra annuels.

⁵² Pour « **International Federation of Accountants** ». L'IFAC regroupe de nombreuses organisations professionnelles, comme l'ordre des experts comptables français, représentant plus de 120 pays.

⁵³ « **IPSAS 12** » (**IPSAS pour « International Public Sector Accounting Standards**)

⁵⁴ Une grande part de la production des administrations étant constituée de tels services, ce qui subsiste de production stockée, recouvrant soit des biens soit des services commercialisés, est a priori limité. Il reste que la production

En second lieu, et à l'instar de l'Etat, l'accent devrait être mis sur l'enregistrement des stocks d'approvisionnements les plus significatifs (stocks tenus par un magasin général, stocks de produits chimiques etc.)

3.1.5. Les créances de l'actif circulant

Il s'agit des sommes dues par des tiers, n'ayant pas vocation à être immobilisées (à la différence des prêts). Ces créances correspondent, pour l'essentiel, à des restes à recouvrer, pour lesquels un titre a été émis mais n'a pas été encaissé, ou, de façon complémentaire, à des produits à recevoir, résultant de droits acquis pour lesquels un titre n'a pas encore été émis à la clôture de l'exercice, conformément au principe de comptabilisation en « droits constatés » (cf. point 1.3). Elles comprennent les créances sur les clients, dont celles sur les étudiants dans le cas des universités, et les créances sur les autres débiteurs, dont l'Etat et les autres collectivités publiques, pour ce qui concerne notamment les subventions d'exploitation ou d'investissement à recevoir (notifiées mais non encaissées).

Les créances pour lesquelles existe un risque de non recouvrement sont transférées à un compte de créances douteuses ou litigieuses et font l'objet d'une dépréciation à raison des pertes probables. Les modalités de calcul de la dotation aux dépréciations, pouvant faire appel à une approche statistique des risques, font partie des précisions devant être obligatoirement apportées dans l'annexe.

Les créances devenues définitivement irrécouvrables et admises en non valeur donnent lieu à la reprise des dépréciations antérieurement constituées et à la constatation en charges d'une perte sur créances irrécouvrables⁵⁵.

3.1.6. La trésorerie

La trésorerie comprend l'ensemble des disponibilités et valeurs mobilières de placement mobilisables à très court terme.

Les valeurs mobilières de placement sont composées de titres (actions, obligations...) destinés à être vendus et non à être conservés durablement comme cela est le cas pour les titres immobilisés. Cela étant, leurs principes de comptabilisation sont les mêmes que pour ces derniers : ces valeurs sont évaluées à l'inventaire à leur coût d'acquisition éventuellement déprécié lorsque leur valeur actuelle⁵⁶ est inférieure à ce coût. La valeur d'inventaire ne tient pas compte des plus-values éventuelles, qui sont normalement enregistrées à l'occasion des cessions⁵⁷.

Les possibilités de placement des universités sont encadrées par l'article 41 du décret du 27 juin 2008 qui rappelle le principe général de dépôt des fonds au Trésor public et ses dérogations dans le cas des universités « pour un usage strictement lié à un transit technique⁵⁸ ou au placement de libéralités reçues par l'établissement et des fonds des fondations universitaires ».

éventuellement stockée doit être comptabilisée pour les activités à caractère industriel et commercial des administrations (telles que les SAIC pour les universités) comparables à celles des entreprises.

⁵⁵ Le maintien à l'actif de créances irrécouvrables, auquel des organismes publics peuvent parfois être conduits pour éviter un resserrement de la contrainte budgétaire, entache la sincérité du bilan et du compte de résultat.

⁵⁶ La valeur actuelle des titres de placement correspond au cours de bourse pour les titres cotés et à la valeur probable de négociation pour les titres non cotés.

⁵⁷ En cas de cession partielle, la valeur nette comptable des titres cédés est calculée en retenant, soit la méthode du coût moyen pondéré, soit la méthode « premier entré, premier sorti ».

⁵⁸ Le « transit technique » vise principalement l'existence de régies à l'étranger et l'encaissement de mandats postaux

Les valeurs mobilières de placement et les disponibilités constituent la trésorerie « active ». A la différence d'autres organismes publics, le bilan des universités ne comporte pas de trésorerie « passive », les universités n'ayant pas la possibilité de contracter des crédits de trésorerie.

3.2. Le bilan - passif

Comme pour les actifs, la définition des passifs dans le PCG a été adaptée⁵⁹, sous l'influence des normes internationales, et ces évolutions ont été reprises, pour les établissements publics nationaux, dans l'instruction de mise à jour des instructions M9, du 23 janvier 2006, déjà citée.

Aux termes de cette nouvelle définition « Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci » (PCG, art. 212-1). Le PCG précise que « l'ensemble de ces éléments est dénommé passif externe ». Cette définition range, ainsi, implicitement les capitaux propres dans le « passif interne » bien que l'expression ne soit pas employée.

L'obligation doit être effective et traduire un engagement à l'égard de tiers (obligation externe), ce qui exclut qu'elle soit simplement probable ou qu'il s'agisse d'une obligation que l'entité se crée à elle-même (obligation interne)⁶⁰. L'obligation n'est, en revanche, pas nécessairement de droit et peut découler de prises de position suffisamment explicites pour faire naître une attente légitime de la part de tiers.

La nouvelle définition clarifie également la distinction entre les dettes, les provisions et les passifs éventuels :

« Une dette est un passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise » (PCG, art. 212-2).

« Une provision⁶¹ est un passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixée de façon précise » (PCG, art.212-3).

Si l'obligation est toujours certaine, dans le cas d'une provision la sortie de ressources peut être simplement probable et son montant ou son échéance n'est pas connu de façon précise.

« Un passif éventuel est : soit une obligation potentielle de l'entité à l'égard d'un tiers (...) soit une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources (...) » (PCG, art. 212-4).

Un passif éventuel n'est pas un passif⁶² et n'est pas, par conséquent, retracé dans le bilan. Il doit être, cependant, mentionné dans l'annexe (PCG, art. 312-5) car il est susceptible d'obérer les exercices futurs.

⁵⁹ La aussi, ces dispositions doivent être lues à la lumière des textes généraux de niveau supérieur, du code de commerce en particulier, qui font que ces adaptations ne sont pas littérales et maintiennent certaines spécificités antérieures (une conception extensive du passif incluant les capitaux propres, en particulier).

⁶⁰ La notion de provisions pour charges subsiste, cependant, sous une forme très encadrée (notamment avec le maintien dans le PCG d'une possibilité de provisionner les dépenses de gros entretien et grandes révisions).

⁶¹ Provisions pour risques et charges, le terme de provision n'étant plus employé, désormais, pour les dépréciations d'actifs pour éviter toute confusion.

⁶² Sa définition ne répond pas à la définition d'un passif, soit que l'obligation ne soit pas certaine, soit qu'elle le soit mais qu'il ne soit ni probable ni certain qu'elle entraîne une sortie de ressources. Mais un passif éventuel peut devenir ultérieurement un passif à comptabiliser au bilan, si l'une de ces limitations se trouve levée.

3.2.1. Les capitaux propres

Les définitions qui précèdent ne s'appliquent pas, à l'évidence, aux capitaux propres dont les composantes ne sont pas des éléments du passif externe, constitutifs d'obligations à l'égard de tiers⁶³. Dans une lecture du bilan sous forme d'un équilibre entre emplois (actifs) et ressources (passifs), les capitaux propres désignent les ressources apportées par les détenteurs de l'entreprise ou générées par son activité et plus généralement toutes celles définitivement acquises, par opposition à celles, complémentaires, qui sont constitutives de dettes ou d'autres obligations pécuniaires.

Le PCG (art. 434-1) dresse la liste des éléments constituant les capitaux propres⁶⁴. Les universités, à la différence de l'Etat, disposent de capitaux propres, mais leur composition présente des spécificités par rapport aux entreprises. En particulier, les universités n'ont pas de capital social : les apports y sont constitués de dotations de l'Etat ou d'autres collectivités publiques, notamment sous forme de biens remis en pleine propriété ou affectés⁶⁵.

L'évaluation des capitaux propres des universités trouve une traduction dans les comptes de l'Etat où ceux-ci sont intégralement repris à son bilan, dans les participations financières, l'Etat étant considéré comme détenteur d'un contrôle exclusif sur les opérateurs de politiques publiques nationales. Indépendamment de la certification prochaine des comptes des universités à responsabilité et compétences élargies, la qualité de cette évaluation est donc d'ores et déjà prise en compte dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes.

L'un de ses aspects cruciaux, déjà évoqué à propos des immobilisations corporelles, est la valorisation des biens remis en dotation dont la contrepartie figure en apports dans les capitaux propres. Il peut s'agir de biens remis en pleine propriété ou de biens remis en affectation. Le transfert de la propriété de ces derniers aux universités qui le demanderont, sous le nouveau régime, ne modifiera pas, à cet égard, le montant global des capitaux propres, mais influera seulement sur leur répartition.

Pour les biens mis à disposition, la nomenclature distingue selon que la charge de leur renouvellement incombe à l'établissement ou au propriétaire dudit bien (Etat ou autre collectivité publique). Outre ses enjeux financiers, cette distinction a également pour corollaire la possibilité pour les établissements de neutraliser les amortissements des biens dont le renouvellement ne leur incombe pas. C'est là l'une des principales particularités des règles comptables au regard du PCG. Les amortissements de ces biens sont normalement constatés en diminution de l'actif brut, pour donner une image exacte de l'actif net, mais dans la mesure où les établissements n'ont pas la charge du renouvellement, ces amortissements, qui pèsent sur le résultat, peuvent être neutralisés. Cette neutralisation s'opère en constatant un produit (qui neutralise la fraction de la dotation aux amortissements correspondante) dont la contrepartie est enregistrée en diminution des apports. Les apports sont donc nets de la neutralisation des amortissements des biens dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement, ce qui ramène leur valeur pour lesdits biens à la valeur nette comptable de ces derniers.

⁶³ Encore que ceux-ci soient, parfois, interprétés comme des dettes de l'entreprise à l'égard de ses actionnaires, interprétation jugée très discutable par de nombreux auteurs.

⁶⁴ Il s'agit 1- des apports : capital et primes liées 2-des écarts de réévaluation et des écarts d'équivalence 3- des résultats : réserves, report à nouveau, résultat de l'exercice 4- des subventions d'investissement 5 – des provisions réglementées. Faisant l'objet d'une reprise au résultat, les deux derniers éléments sont déduits pour la détermination de la situation nette, qui mesure la valeur des droits de propriété des détenteurs de l'entité.

⁶⁵ Par ailleurs, la notion de provision réglementée n'a pas d'application pour les universités.

Les subventions d'investissement, qui ne constituent pas un passif externe, sont également incluses dans les capitaux propres et doivent être amorties, pour des motifs analogues à ceux qui précèdent⁶⁶. Les dispositions de l'instruction M93 en matière d'amortissement des subventions d'investissement reçues sont conformes aux règles du PCG, avec toutefois quelques écarts de formulation que l'on peut supposer non significatifs d'une volonté de déroger aux règles générales.

Les autres postes importants entrant dans la composition des capitaux propres : réserves, report à nouveau, résultat de l'exercice, sont la traduction des performances passées et présentes de l'établissement et la qualité de leur évaluation dépend donc crucialement de celle des résultats.

3.2.2. Les dettes financières

Les dettes financières proprement dites font référence aux moyens de financement, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération. Il s'agit des emprunts et par assimilation⁶⁷ des dépôts et cautionnements reçus. Les contrats de location financement, qui peuvent également constituer un moyen de financement, ne sont pas considérés comme des dettes financières, ni les biens qu'ils financent comme des actifs, dans les comptes individuels⁶⁸.

Les universités ont traditionnellement peu recours à l'emprunt, dans la mesure, notamment, où cette possibilité est assez rigoureusement encadrée par les textes. Les modifications apportées récemment à leur régime financier ont, cependant, quelque peu assoupli la procédure d'approbation des emprunts en la faisant dépendre du recteur d'académie et du trésorier payeur général et non plus, sauf lorsque l'établissement lui est directement rattaché, du ministre⁶⁹. Rappelons, par ailleurs, que, dans tous les cas, les universités qui empruntent sont soumises, pour l'établissement de leur budget, à la règle du « petit équilibre » voulant que les annuités d'emprunt en capital soient couvertes par les ressources propres de l'établissement.

Les textes ne prévoient pas que les universités puissent avoir recours à des instruments financiers de couverture. Leurs opérations de financement ne soulèvent donc pas de difficulté de comptabilisation particulière. Le bilan et le compte de résultat fournissent une vision globale du capital restant dû et des intérêts dus au titre de l'exercice, qui reste toutefois insuffisante pour une appréciation éclairée de l'endettement. Des précisions doivent être apportées, en conséquence, dans l'annexe sur le détail des échéances et des caractéristiques des emprunts souscrits.

⁶⁶ La charge d'amortissement qui constitue un étalement du coût de l'immobilisation est neutralisée, pour la part subventionnée, par le produit constitué par la reprise de la subvention.

⁶⁷ Bien que ne remplissant pas le dernier critère

⁶⁸ Le PCG déroge sur ce point aux normes internationales.

⁶⁹ Pour les universités à responsabilité et compétences élargies : art. 40 du décret du 27 juin 2008, dont le contenu a été transposé aux autres universités par une modification de l'article 39 du décret du 14 janvier 1994

3.2.3. Les provisions pour risques et charges

Le terme de provisions est désormais réservé aux provisions pour risques et charges qui correspondent à la définition des passifs, afin de bien les différencier des dépréciations et des dotations correspondantes qui reflètent un amoindrissement de la valeur des actifs.

Par ailleurs, un large accord existe pour considérer que la nouvelle définition des passifs tend à faire des provisions pour charges une catégorie résiduelle par rapport aux provisions pour risques qui conservent, sinon renforcent, leur pertinence. La raison en est, d'une part, que cette définition suppose une obligation à l'égard de tiers, ce qui exclut les obligations que l'entité se fixe à elle-même et qui sont susceptibles d'engendrer des charges à l'avenir, d'autre part que cette définition suppose l'absence de contrepartie, alors qu'une charge future en a, en principe, une à travers la prestation réalisée. Au contraire, une provision pour risque se conforme entièrement à cette nouvelle définition, puisqu'elle correspond nécessairement à une obligation d'ordre externe et pour laquelle l'entité ne recevra aucune contrepartie.

Néanmoins, il subsiste, dans le PCG, différentes provisions pour charges, correspondant à des obligations légales (remise en état) ou à l'éventualité que le montant d'une obligation ne soit pas connu de façon suffisamment précise pour donner lieu à la constatation d'une charge à payer (provisions pour impôts). Mais la catégorie la plus emblématique des provisions pour charges est constituée par les provisions pour gros entretien et grandes révisions, la plus susceptible d'application par les universités (cf. ci après).

L'obligation de constituer des provisions est soulignée par le fait qu'elles doivent l'être même en l'absence de bénéfice. Symétriquement, il est obligatoire de reprendre une provision quand les raisons qui ont justifié son inscription au passif ont cessé d'exister⁷⁰. Pour les universités, bien entendu, ces principes doivent être lus à la lumière des règles budgétaires et de l'étendue de la contrainte d'équilibre, prenant en compte l'existence de provisions⁷¹.

L'instruction M 93 complétée par celle de 2006 distingue, parmi les provisions pour risques :

- ▶ les provisions pour litiges, destinées à couvrir les risques de condamnation pécuniaire résultant d'un procès en cours, en première instance ou en appel, avec des fournisseurs, usagers, membres du personnel etc. ;
- ▶ les provisions pour pertes de change, à constituer dès lors que l'établissement détient des créances ou des dettes en monnaie étrangère, si des pertes latentes sont encourues du fait de l'évolution du cours du change⁷² ;

⁷⁰ Soit que le risque ou la charge se matérialise et donne lieu à la constatation d'une charge que la reprise de provision contrebalancera ; soit qu'une évolution favorable de la situation rende la provision sans objet.

⁷¹ Sous l'empire du décret de 1994, la règle d'équilibre est plus souple pour les universités que pour bon nombre d'autres organismes publics, puisqu'elle s'apprécie globalement pour les deux sections, et qu'elle autorise un déséquilibre de la section de fonctionnement et donc un déficit prévisionnel du compte de résultat ; pour les universités passées sous le nouveau régime à responsabilités et compétences élargies, en revanche, l'équilibre doit être assuré pour chaque section ; ceci ne permettra plus de voter un résultat prévisionnel déficitaire, mais cette contrainte sera atténuée par la possibilité d'opérer un prélèvement sur le fonds de roulement, soumis à autorisation du recteur ou du ministre s'il s'agit de financer du fonctionnement (ce qui serait le cas de dotations aux provisions dépassant les capacités budgétaires de l'établissement).

⁷² Pour une créance, en cas de baisse du cours de la monnaie étrangère, pour une dette, en cas de hausse du cours, la créance ou la dette est réajustée par la constatation d'un écart de conversion et une provision est enregistrée parallèlement.

- ▶ les provisions pour pertes sur contrats, à constituer dès lors qu'une perte devient probable sur un contrat, l'existence d'obligations contractuelles étant ici déterminante, puisqu'en dehors de ce cas une perte probable n'a pas lieu d'être provisionnée⁷³.

Catégorie particulière de provisions pour risques et charges, les provisions pour restructuration, introduites à la suite des évolutions du PCG, visent des décisions lourdes, telles que la fermeture d'un site, prises et annoncées avant le terme de l'exercice. Il doit s'agir des seuls coûts inhérents à la restructuration et non des dépenses liées au lancement concomitant d'activités futures. Seules des charges peuvent être provisionnées, les dépenses d'investissement étant exclues. Cette provision doit être mise en relation avec la provision, déjà prévue par la M 93, pour allocation pour perte d'emploi et pour indemnités de licenciement⁷⁴.

En matière de provisions pour charges, l'instruction de 2006 remodèle assez substantiellement le cadre en introduisant les provisions pour remise en état⁷⁵ et, surtout, en substituant la notion de provisions pour gros entretien ou grandes révisions à celle ancienne de provisions pour grosses réparations. Ce changement appelle quelques commentaires.

Désormais, les dépenses de gros entretien ou grandes révisions sont, en effet, normalement comptabilisées à l'actif comme un composant distinct de l'immobilisation, lequel donne lieu à amortissement sur la durée séparant deux révisions. Ce traitement, revenant à considérer qu'un actif peut n'être en état de fonctionner que moyennant des révisions régulières dont le coût doit lui être, par conséquent, incorporé, est le seul retenu par les normes internationales. Cependant, le PCG a maintenu ouverte une faculté de provisionner ce type de dépenses. Les universités ont donc le choix entre ces deux modes de traitement, exclusifs l'un de l'autre.

L'option d'un provisionnement des dépenses de gros entretien ou grandes révisions se situe dans une continuité avec le régime antérieur des provisions pour grosses réparations, avec lequel elle ne saurait, cependant, être confondue. Elle représente, en effet, plus qu'un simple changement de dénomination. Les dépenses concernées doivent être inscrites dans des programmes pluriannuels ayant pour objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et de les entretenir sans prolonger leur durée de vie (PCG, art. 311-2). Les dépenses correspondant à des contrats d'entretien courant en sont exclues, de même que celles ayant pour objet le renouvellement d'éléments identifiables de l'immobilisation qui constituent eux-mêmes des composants⁷⁶.

Les provisions pour risques et charges font partie des grandeurs pour lesquelles l'annexe doit fournir un éclairage par catégorie de provisions, mais aussi une information individuelle sur les provisions d'un montant significatif (nature de l'obligation, échéance attendue des dépenses provisionnées etc.).

⁷³ Les « autres provisions pour risques » englobent les autres situations qui, pour les entreprises, peuvent être significatives telles que celles résultant des garanties données aux clients, mais qui, pour les universités, compte tenu de leur activité, n'ont pas lieu d'être identifiées isolément.

⁷⁴ A intervenir avant notification d'un licenciement ; il s'agit ensuite d'une charge à payer, sous réserve de recours contentieux de la personne licenciée.

⁷⁵ Remise en état d'un site, remise en état de locaux dans le cadre d'un déménagement etc. Le PCG prévoit qu'en contrepartie de l'obligation enregistrée au passif, l'estimation initiale des coûts de démantèlement et de restauration de site soit incorporée au coût d'acquisition de l'immobilisation et amortie. En conséquence, la contrepartie de la provision est inscrite à l'actif lorsque la dégradation du site peut être évaluée dès le départ ; en revanche, cette contrepartie est une charge (dotation aux provisions) lorsque la dégradation est progressive et constatée au fur et à mesure de l'exploitation (à l'exemple des carrières).

⁷⁶ Pour un exemple d'application de cette notion à l'entretien de bâtiments, le lecteur pourra se reporter, entre autres, aux développements consacrés à cette question par l'instruction M 31 sur la comptabilité des offices publics de l'habitat.

3.2.4. Les dettes non financières

Il ne s'agit pas de moyens de financement, comme les dettes financières, mais il s'agit bien de dettes et non de provisions, dont le montant et l'échéance sont connus avec suffisamment de précision. Cet ensemble de passifs recouvre, notamment, les dettes vis-à-vis des fournisseurs, dont les charges à payer, les dettes sociales et fiscales, les dettes résultant de produits constatés d'avance et consistant en l'obligation de livrer la marchandise ou la prestation réglée par le tiers.

Comme rappelé plus haut (cf. point 3) cette dernière rubrique représente des montants non négligeables pour les universités, en raison du mode de perception des droits d'inscription.

4. L'annexe

4.1. Présentation

Partie intégrante des états financiers (cf. point 1.1) l'annexe fait l'objet de précisions détaillées quant à son contenu dans le PCG (titre V, chapitre III). Ainsi que nous l'avons déjà dit, une instruction publiée au Bulletin Officiel de la Comptabilité Publique, n° 09-018-M9 du 1^{er} septembre 2009, définit l'annexe des comptes annuels des établissements publics nationaux, son contenu ainsi que sa présentation⁷⁷.

Ce dernier commentaire « normatif » concerne les engagements financiers à mentionner dans l'annexe (PCG, 531-2/9) traditionnellement dénommés « engagements hors bilan ».

4.2. Les engagements hors bilan

Le bilan n'enregistre que des droits et des obligations certains. Mais sans avoir ce caractère, des engagements peuvent avoir été contractés qui pourront, si certaines conditions sont réunies, être source de droits ou d'obligations dans le futur. C'est le cas des engagements de garantie, donnée ou reçue, appelés à jouer en cas de défaillance de leur bénéficiaire.

De tels engagements, constitutifs de passifs éventuels s'il s'agit d'engagements donnés, doivent être mentionnés dans l'annexe.

Le PCG distingue, notamment, les engagements consentis à l'égard d'entités liées, ceux en matière de pensions ou d'indemnités assimilées et ceux pris en matière de crédit bail.

Les engagements de retraite relevant de régimes à « prestations définies »⁷⁸ doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe⁷⁹. Pour une entreprise, il peut s'agir d'indemnités versées au moment du départ à la retraite des personnels, ou pour les très grandes entreprises, de retraites « surcomplémentaires » facultatives, dont le niveau est garanti par l'employeur, qui peut soit l'assumer directement, soit faire appel à une compagnie d'assurance ou à une caisse de retraite. Les engagements pris envers les salariés sont évalués, en tenant compte de la probabilité d'un salarié

⁷⁷ Son objet est de définir ce document, son contenu ainsi que sa présentation. En ce domaine, elle remplace toutes les dispositions contenues dans les instructions codificatrices M9 préexistantes, en particulier l'instruction n° 08-031-M9 du 24 décembre 2008.

⁷⁸ Par opposition aux régimes à « cotisations définies » par lesquels l'employeur s'engage à verser des cotisations régulières à un organisme extérieur, mais sans apporter de garantie sur le montant de la rente future.

⁷⁹ Ou être provisionnés.

d'être présent dans l'entreprise à l'âge de la retraite. Le recours à une gestion externe conduit à évaluer, en complément, les engagements transférés à l'organisme gestionnaire, en contrepartie des cotisations, et à déterminer par différence les engagements éventuellement subsistants pour l'entreprise.

Cette évaluation est donc relativement complexe. Pour les universités, cette éventualité ne semble susceptible de concerner que le versement d'indemnités de départ en retraite pour des personnels contractuels⁸⁰, sous réserve des spécificités des statuts des contractuels de droit public par rapport aux contractuels de droit privé.

En ce qui concerne les engagements pris en matière de crédit-bail, les informations demandées par l'article [531-2/9 du PCG](#) (alinéa b) doivent permettre de comparer la situation de l'entité avec celle qui aurait prévalu si elle avait choisi un autre mode de financement. Ces informations sont plus complètes que celles demandées par la version actuelle de l'instruction, correspondant, sur ce point, à la présentation simplifiée de l'annexe⁸¹. Au vu de l'instruction n° 09-018-M9 du 1^{er} septembre 2009 précitée, il apparaît une complète adéquation avec les exigences applicables aux entités de taille comparable à celle des universités.

Il y est précisé que, en matière de crédit-bail, « les informations à donner doivent permettre le retraitement des opérations de crédit-bail et de location-financement » (antépénultième puce du IV-4 de l'annexe de l'instruction).

⁸⁰ Les retraites des fonctionnaires de l'Etat étant prises en charge par l'Etat et faisant l'objet, à ce titre, d'une évaluation en engagements hors bilan dans l'annexe aux comptes de l'Etat.

⁸¹ Information limitée au montant des redevances restant à verser, actualisé ou non.

5. Éléments de précision

5.1. Bases, durées et taux de l'amortissement comptable et de l'amortissement fiscal

L'amortissement correspond en principe à la prise en compte de la dépréciation des immobilisations exploitées par l'entreprise, du fait du temps et de cette exploitation⁸².

► Approche comptable

L'article 322-1 du PCG définit l'amortissement d'un actif comme étant la répartition systématique de son montant en fonction de son utilisation (montant amortissable). L'utilisation d'un actif est ainsi un critère déterminant, dans le cadre des nouvelles normes comptables, pour l'appréciation du caractère amortissable ou non d'un actif immobilisé. Ainsi, la durée réelle d'utilisation d'un actif devient la référence comptable pour la détermination de la durée sous-tendant le taux de l'amortissement⁸³. En effet, l'amortissement d'une immobilisation corporelle ou incorporelle est mesuré en fonction de la consommation des avantages économiques attendus sur la durée d'utilisation par l'entité et non en fonction de la durée d'usage. Ces règles s'appliquent à toutes les immobilisations, qu'elles soient décomposables (en composants) ou non décomposables⁸⁴.

S'agissant de la base de calcul de l'amortissement comptable d'un actif, il est désormais pris en compte sa valeur brute⁸⁵ sous déduction de sa valeur résiduelle⁸⁶ (PCG, art. 322-1.3). Cette répartition s'effectue en fonction de l'utilisation, étant précisé que le mode d'amortissement est la traduction du rythme de consommation des avantages économiques attendus de l'actif par l'entité.

► Approche fiscale

A. La valeur résiduelle n'est pas prise en compte en fiscalité. Pour les biens non décomposés, il est fait référence à la durée normale d'utilisation des immobilisations acquises ou créées et la base de calcul fiscal de l'amortissement est en principe le prix d'achat ou le prix de revient du bien (totalité du coût d'entrée de l'immobilisation ; CGI, ann. II, art. 15). Ce prix est déterminé selon les règles prévues à l'article 38 quinquies de l'annexe III au CGI⁸⁷. A la clôture de chaque exercice, doit être constitué, suivant le mode linéaire et réparti sur la durée normale d'utilisation (correspondant le plus souvent à la durée d'usage⁸⁸), un minimum d'amortissements cumulés (CGI, art. 39 B). A défaut, est perdu définitivement le droit de déduire la fraction d'amortissement irrégulièrement différée.

⁸² Cette dépréciation est irréversible, à la différence des dépréciations réversibles et temporaires qui sont traduites en comptabilité par la constatation de provisions.

⁸³ Cette durée d'utilisation a pour point de départ la date de début de consommation des avantages économiques attendus ; elle est différente de la durée d'usage (fiscalement admise) et tient compte des habitudes de conservation de l'immobilisation par l'entité.

⁸⁴ Avis n° 2005-D du 1^{er} juin 2005 du Comité d'urgence du CNC, § 1.1.2.

⁸⁵ Représente la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie (PCG, art. 322-1.6). Ces derniers peuvent être des coûts externes et internes à l'entité, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. (frais d'acte par exemple). Autrement dit, la valeur résiduelle correspond au montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entité pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation, étant précisé qu'elle n'est prise en compte que si elle est à la fois significative et mesurable (possibilité de déterminer de manière fiable, dès l'origine, la valeur de marché de revente du bien en fin de période ; avis du CNC n°2002-07, § 1.2.2).

⁸⁶ Représente la valeur vénale de l'actif à la fin de son utilisation diminuée des coûts de sortie (PCG, art. 322-1.6). Ces derniers peuvent être des coûts externes et internes à l'entité, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. (frais d'acte par exemple). Autrement dit, la valeur résiduelle correspond au montant, net des coûts de sortie attendus, que l'entité pourrait obtenir de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation, étant précisé qu'elle n'est prise en compte que si elle est à la fois significative et mesurable (possibilité de déterminer de manière fiable, dès l'origine, la valeur de marché de revente du bien en fin de période ; avis du CNC n°2002-07, § 1.2.2).

⁸⁷ Cf. l'instruction 4 A-13-05 publiée au Bulletin officiel des impôts (n°s 54 et suivants).

⁸⁸ Conformément au 2° du 1 de l'article 39 du CGI. Cf. instruction 4 A-13-05 publiée au Bulletin officiel des impôts, en particulier le n° 97 (<http://doc.impots.gouv.fr/aida2005/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=4A-13-05>).

Il convient en outre que les amortissements soient réellement effectués (CGI, art. 39-1-2°). Les amortissements de l'exercice doivent donc être effectivement comptabilisés pour être admis en déduction (D. adm. 4 D-113 n°5).

Afin de tenir compte des différences entre les règles comptables et les règles fiscales, se traduisant en particulier par l'amointrissement, sur le plan comptable, de la charge que constitue l'amortissement (modifications comptables tenant à la base et à la durée⁸⁹) et neutraliser son impact fiscal, des provisions pour amortissement dérogatoire, fondé sur l'article 322-2 du PCG, peut être constatées au titre de la fraction du prix de revient qui n'est pas amortie sur le plan comptable, mais doit l'être du point de vue fiscal⁹⁰. En pratiquant un amortissement fiscal d'après le coût de revient total et la durée d'usage, est assurée la neutralité fiscale du passage aux nouvelles normes comptables quant à la base d'amortissement⁹¹.

B. Pour ce qui concerne les biens décomposés, il convient de se référer en matière comptable à l'article 311-2 du PCG qui définit la notion de composant. Du point de vue fiscal, il a été fait référence à la notion de composant dans les dispositions de l'article 237 septies du CGI, qui fixent plus spécifiquement les règles applicables aux conséquences fiscales de la première application de la méthode par composants. Il convient ainsi de se référer à la définition figurant à l'article 15 bis de l'annexe II.

Sont considérés comme des composants les éléments principaux d'une immobilisation corporelle qui satisfont cumulativement aux deux conditions suivantes :

- ils doivent avoir une durée réelle d'utilisation différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ;
- ils doivent faire l'objet de remplacement au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation corporelle à laquelle ils se rattachent.

Par commodité, la partie non décomposée de l'immobilisation est appelée : « la structure » (composant principal).

La définition des composants prévue à l'article 15 bis de l'annexe II au CGI retient les mêmes critères d'identification des composants que celle prévue à l'article 311-2 du PCG. Dans ces conditions, il doit y avoir identité entre les éléments considérés comme des composants sur le plan comptable et au regard de l'article 15 bis de l'annexe II.

Ainsi, la méthodologie décrite par le Comité d'urgence du CNC dans son avis n° 2003-E en date du 9 juillet 2003 peut être transposée pour identifier des composants au sens de l'article 15 bis de l'annexe II au CGI.

⁸⁹ Les durées de l'amortissement comptable et de l'amortissement fiscal ne sont désormais plus identiques.

⁹⁰ 1^{er} cas : la base de calcul de l'amortissement comptable est inférieure à la base de calcul de l'amortissement fiscal.

2^{ème} cas : la durée d'utilisation comptable est plus longue que la durée d'usage de référence. En pratique, la constatation d'amortissements déterminés en fonction des durées réelles s'avère le plus souvent défavorable aux entités par rapport aux durées d'usage, celles-ci étant généralement plus courtes que les durées réelles. Par voie de conséquence, pour bénéficier de l'avantage fiscal lié aux durées d'amortissement (dotation annuelle déductible fiscalement plus importante que la dotation annuelle comptable), il convient de constater un amortissement dérogatoire pour la différence entre la dotation calculée sur le plan comptable (durée réelle) et celle déterminée fiscalement (durée d'usage).

Pour de plus amples précisions, il convient de se référer au BOI 4 A-13-05, n° 83 et s.

⁹¹ Il est fait état de l'impact fiscal des nouvelles règles comptables dans l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006, p. 50 et 51.

► Durée d'amortissement de la structure

Pour la structure des biens décomposés (hormis le cas des immeubles de placement), les règles exposées ci-dessus pour les biens non décomposés sont applicables⁹².

► Durée d'amortissement des composants

En comptabilité comme en fiscalité, les éléments constitutifs d'un bien décomposé sont amortis sur leur durée réelle d'utilisation (Avis n° 2005-D du 1er juin 2005 du Comité d'urgence du CNC, § 1.1.2. et CGI, ann. II, art. 15 bis I.2°). Toutefois, lorsque cette durée est plus longue que la durée d'usage admise pour l'amortissement de la structure, l'administration accepte que le premier composant identifié à l'origine ou à la suite d'un accident soit amorti fiscalement sur cette durée d'usage qui constitue ainsi une durée « butoir »⁹³.

► Comptabilité d'exercice

C'est le système comptable fondé sur l'enregistrement et l'évaluation des droits et obligations, dénommé également « comptabilité en droits constatés ». Il s'oppose au système de la caisse, fondé sur l'enregistrement des opérations au moment du décaissement ou de l'encaissement.

En d'autres termes, c'est la date à laquelle naissent les droits, créances ou dettes, qui doit être retenue pour l'exercice de rattachement d'imputation.

Ainsi, même si, au sens du code civil (art. 1583), la vente est considérée comme parfaite lorsque les parties se sont entendues sur la chose et le prix, la comptabilité d'exercice enregistre l'opération concernée lors de sa réalisation et non pas au moment de l'échange de consentements.

L'approche comptable est donc avant tout pragmatique puisque le rattachement du produit ou de la charge s'effectue lorsque, au-delà d'un accord entre les parties prenantes, la réalisation économique par l'une d'entre elles de son engagement oblige son cocontractant à exécuter le sien.

Ce principe fondamental, qualifié usuellement de principe « d'indépendance » ou de « spécialisation » des exercices comptables⁹⁴, se traduit dans le code de commerce à l'article L123-21⁹⁵.

En pratique, pour les universités, le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, c'est-à-dire la date à laquelle l'ordonnateur atteste que le service est fait (justification que le créancier a droit au paiement de l'opération qu'il a réalisée) ou dit autrement, que l'EPSCP qui a commandé le bien ou le service a reçu satisfaction (cf. infra, dans la partie portant sur le contrôle interne comptable et financier, le volet consacré au service facturier).

S'agissant des produits, doit être retenue comme date de naissance du droit à l'encontre du client qui en fait la commande la date à laquelle intervient la livraison d'un bien ou l'achèvement d'une prestation de services.

⁹² BOI 4 A-13-05, n° 117.

⁹³ BOI 4 A-13-05, n° 111.

⁹⁴ Le principe de l'indépendance des exercices a été posé par l'article 14 du décret du 10 décembre 1953 qui prévoit notamment ; « L'exercice comptable comprend les douze mois de l'année civile, il commence le 1^{er} janvier et s'achève le 31 décembre ; (...) Tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice. »

⁹⁵ « Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels ». Ces derniers ou états financiers correspondent au bilan, au compte de résultat et à l'annexe. L'objectif essentiel de la comptabilité générale est de mettre en forme de tels états financiers destinés à fournir périodiquement des informations sur la situation financière et les résultats de l'activité d'un établissement.

► Coût historique

Les actifs acquis à titre onéreux doivent être comptabilisés à leur coût d'acquisition (code de commerce, art. L 123-18 et PCG, art. 321-1). L'évaluation aux coûts historiques - ou d'acquisition – correspond au montant engagé jusqu'à la mise à disposition de l'actif pour les activités de l'acquéreur. En d'autres termes, l'unité monétaire est une unité de mesure stable et il est possible d'additionner les unités monétaires de différentes époques.

► Dettes et provisions

Le critère de distinction entre les dettes et les provisions pour risques et charges porte sur la connaissance précise ou non du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaires à l'extinction de l'obligation (avis CNC n° 2000-01 du 20 avril 2000 sur les passifs).

Une provision pour risques et charges est estimée sur la base de toutes les informations disponibles à la date d'arrêt des comptes (laquelle coïncide avec la date d'établissement des comptes), et non pas à la date de clôture de l'exercice (31 12 N).

► Encours de production

Encore appelés production en cours, ils correspondent aux biens et aux services en cours de formation au travers d'un processus de production.

Pour les universités, il s'agit, en principe, des travaux de recherche inachevés à la clôture d'un exercice, c'est-à-dire des travaux qui n'ont ni fait l'objet, en totalité ou en partie, d'une réception provisoire, ni été mis à la disposition du maître d'ouvrage. Les productions de biens sont des produits ou des travaux en cours tandis que les productions de services sont des études ou des prestations de services en cours.

► IFAC

Pour « International Federation of Accountants » ; normalise la profession d'auditeur au niveau mondial (<http://fr.ifac.org/>). Créé en 1977, l'IFAC regroupe de nombreuses organisations professionnelles représentant plus de 120 pays. Son objectif est de favoriser le développement d'une profession comptable mondiale homogène ayant des pratiques et des comportements harmonisés.

En avril 2004, les instances dirigeantes de l'IFAC ont accepté sept projets relatifs aux obligations des membres et destinés à renforcer la structure interne de l'IFAC. L'objectif est également d'encourager les organisations membres à se conformer aux travaux de l'IASB (International Auditing and Assurance Standards Board travaillant à l'harmonisation des pratiques d'audit et d'expression d'assurance à travers le monde par le biais des normes internationales qu'il publie : <http://www.iasb.org/Home.htm>). Ces initiatives traitent en particulier des normes relatives au secteur public (IPSAS pour « International Public Sector Accounting Standards » : <http://www.ipsas.org/> et http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf). Le Manuel de normalisation internationale de la comptabilité du secteur public 2005 est désormais disponible en version française et téléchargeable auprès de la section IPSASB de la librairie en ligne de l'IFAC (<http://www.ifac.org/store> ; http://fr.ifac.org/Members/Downloads/Normes_Comptables_Internatio.pdf). Cette version (http://fr.ifac.org/Members/Downloads/Normes_Comptables_Internatio.pdf) contient les traductions des 21 normes IPSAS sur la comptabilité d'exercice (<http://fr.ifac.org/Store/Details.tpl?SID=1128371456348737&Cart=12245759611202626>).

Les IPSAS définissent la manière dont les rapports financiers des gouvernements et autres entités du secteur public autres que les entreprises publiques doivent être établis. Les normes IPSAS sur la comptabilité d'exercice sont fondées sur les IFRS (normes internationales d'information financière : <http://www.ifrs.com/>) publiées par l'IASB : <http://www.iasb.org/Home.htm>), dans la mesure où les

exigences prévues dans ces normes s'appliquent au secteur public. Bien que les normes IPSAS soient fondées sur les normes IAS pour les sociétés privées, elles ont été adaptées aux exigences du secteur public. The IPSAS are laid down by the International Federation of Accountants (IFAC), a private federation. Les normes IPSAS sont fixées par la Fédération internationale des comptables (IFAC) et They therefore have no legally binding n'ont pas force de loi. The elaboration of the standards was, however, promoted and financed in the majority by the International Monetary Fund and the World Bank, of which Switzerland is a member. L'élaboration des normes a été, cependant, encouragée et financée par le Fonds monétaire international et la Banque mondiale. Pour se forger une idée de la convergence entre les règles françaises et les normes internationales, le lecteur est invité à se reporter à une note du Conseil national de la comptabilité du 21 juin 2005 qui peut être téléchargée à l'adresse suivante :

http://www.minefe.gouv.fr/directions_services/CNCompta/rapports_etudes/ias-pme.pdf.

► **Inventaire intermittent (PCG, art. 443 et 447/71)**

Les ventes sont enregistrées régulièrement mais les stocks ne sont pas mis à jour. Un inventaire physique doit être effectué en fin d'exercice pour déterminer le coût des marchandises vendues. L'aspect patrimonial est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année. A la clôture de l'exercice, un ajustement comptable est nécessaire et le stock initial est annulé par le débit d'une subdivision du compte 71 « Production stockée ». Le stock final, déterminé par le récolement physique des existants, est constaté par le crédit des comptes 7133, 7134 et 7135. Le solde du compte 71 est toujours porté du côté des produits, pour le montant de la variation de l'exercice, dans le compte de résultat :

- produit positif s'il y a augmentation du stock en valeur ;
- produit négatif s'il y a déstockage.

Pour de plus amples informations, se reporter au tome 3-1 de l'instruction M9-3.

► **Inventaire permanent (PCG, art. art. 443)**

La méthode de l'inventaire permanent correspond à un suivi en continu des stocks et nécessite d'enregistrer les mouvements d'entrée et de sortie au fur et à mesure qu'ils se présentent et à arrêter chaque fois le nouveau solde afin d'avoir un inventaire comptable constamment à jour. Au cours de l'exercice, le compte 35 « Stocks de produits » fonctionne comme un compte de magasin (entrées en stock au débit par le crédit du compte 7135 et sorties au crédit par le débit du compte 7135). Impliquant la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le coût de production des marchandises ou produits vendus, ce système donne plus d'informations en cours d'exercice. Il ne dispense pas, néanmoins, d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

Pour de plus amples informations, se reporter au tome 3-1 de l'instruction M9-3.

► **Méthode du coût moyen pondéré**

Un tel coût est calculé après chaque entrée en divisant la valeur du stock restant, majoré du montant de l'entrée, par la quantité du stock restant majoré de la quantité entrée.

Toutes les sorties sont effectuées à cette valeur unitaire jusqu'à l'entrée suivante.

Particularité : La valeur unitaire du stock reste inchangée tant qu'il n'y a pas d'entrée : dans cette méthode, ce sont seulement les entrées qui modifient le coût moyen unitaire pondéré, les sorties ne le modifient pas.

► Méthode « premier entré-premier sorti »

Méthode d'une grande simplicité et ne nécessitant aucun calcul préalable pour la valorisation des sorties, puisque celles-ci se font dans l'ordre chronologique des entrées, sans mélanger les éléments entrés à des dates différentes dans le stock.

Particularité : les sorties sont parfois composées d'éléments à des prix unitaires différents. C'est une méthode qui s'applique plutôt à des produits périssables, car on conserve la mémoire de l'antériorité dans les stocks, et on élimine en premier les éléments les plus anciens.

► Valeur résiduelle

Au vu de l'avis n°2002-07 du 27 juin 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs, la valeur résiduelle est le montant, net des coûts de sortie attendus, qu'une entité obtiendrait de la cession de l'actif sur le marché à la fin de son utilisation. La valeur résiduelle d'un actif n'est prise en compte pour la détermination du montant amortissable que lorsqu'elle est à la fois significative et mesurable. La valeur résiduelle d'un actif n'est mesurable que s'il est possible de déterminer de manière fiable dès l'origine la valeur de marché à la revente du bien en fin de période d'utilisation : contrat de vente ferme, option de vente, catalogue de prix d'occasion...

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat. Les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif peuvent être des coûts externes et internes à l'entité, permettant de mettre l'actif en état d'être vendu. Il en est ainsi par exemple des frais d'acte, des frais de timbre et taxes similaires liées à la transaction des coûts d'enlèvement de l'actif et des coûts marginaux directement engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu.

Annexe 1 : Les principales spécificités de la nomenclature M 93

Charges	Produits
c/60 : achats et <i>variations de stocks (régularisation ex post)</i>	c/70 : ventes de produits et prestations de service (<i>c/7061 : droits de scolarité</i>)
c/61 : services extérieurs	c/71 : production stockée
c/62 : autres services extérieurs	c/72 : production immobilisée
c/63 : impôts taxes et versements assimilés	c/74 : subventions d'exploitation (<i>c/741 Etat</i>)
c/64 : charges de personnel	c/75 : autres produits de gestion courante
c/65 : autres charges de gestion courante (<i>c/657 : bourses et subventions de fonctionnement versées</i>)	c/76 : produits financiers
c/66 : charges financières	c/77 : produits exceptionnels (<i>c/776 : neutralisation des amortissements</i>)
c/67 : charges exceptionnelles	c/78 : reprises sur amortissements et provisions
c/68 : dotations aux amortissements et provisions	c/79 : transferts de charges
Résultat	

Immobilisations	Capitaux
c/20 : immobilisations incorporelles	<i>c/103 : biens remis en pleine propriété (fonds propres)</i>
c/21 : immobilisations corporelles	c/ 13 : subventions d'investissement
c/23 : immobilisations en cours	c/ 15 : provisions pour risques et charges
c/26 : participations	c/16 : emprunts et dettes
c/27 : autres immobilisations financières (obligations, <i>prêts étudiants...</i>)	
c/28 : amortissements des immobilisations	
c/29 : provisions pour dépréciation des immobilisations	

c/21xxxx6 : biens reçus en dotation ou en affectation

c/ 102 : biens mis à disposition (10211 : dont le renouvellement incombe à l'établissement, 10212 : dont le renouvellement n'incombe pas à l'établissement)

Stocks

c/31 : matières premières

c/106 : réserves

c/32 : autres approvisionnements

c/11 : report à nouveau

c/33 : en-cours de production de biens

c/12 : résultat de l'exercice

c/34 : en-cours de production de services

...

Comptes de tiers (actifs)

c/ 481 : charges à répartir

créances de l'actif circulant (redevables...)

produits à recevoir...

Comptes de tiers (passifs)

dettes non financières (fournisseurs...)

charges à payer...

Trésorerie (actifs)

c/ 515 : compte au Trésor...

Trésorerie (passifs)

Les universités n'ont pas de crédits de trésorerie

Italique : principales spécificités de la nomenclature M 93

: comptes budgétaires

Destinée à donner une image synthétique, cette présentation n'a évidemment pas le même degré de précision que l'instruction, à laquelle le lecteur est invité à se reporter pour toute question concernant la nature budgétaire ou non des opérations susceptibles d'être passées sur un compte donné.

Annexe 2 : exemple de compte de résultat d'un EPSCP



Charges (hors taxes)	EXERCICE N		EXERCICE	Produits (hors taxes)	EXERCICE N		EXERCICE
		Totaux partiels	N-1			Totaux partiels	N-1
CHARGES D'EXPLOITATION :				PRODUITS D'EXPLOITATION :			
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice		15 566		Ventes de marchandises vendues dans l'exercice			
Achats de marchandises	15 566			Production vendue : ventes, travaux, prestations de services	11 552 892	11 552 892	9 497 146
Variation de stocks de marchandises				<i>Montant net du chiffre d'affaires</i>			
CONSOMMATION DE L'EXERCICE :		17 312 351	17 452 698	Production stockée			
Achats stockés d'approvisionnements	130 831			Production immobilisée			
Variation des stocks d'approvisionnements	-12 301	118 530	132 159	Subventions d'exploitation	23 119 891	23 119 891	22 417 689
Achats de sous-traitance	308 985			Reprises sur amortissements et provisions			
Achats non stockés de matières et fournitures	6 051 054			Transferts de charges			
Services extérieurs	10 952 313			Autres produits	171 535	171 535	152 895
IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS :		518 306	467 048	TOTAL			
Sur rémunérations	405 438						
Autres	112 868						
CHARGES DE PERSONNEL :		8 899 067	9 123 211				
Salaires et traitements	7 857 054						
Charges sociales	1 042 013						
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	8 762 321	8 762 321	8 501 236				
AUTRES CHARGES	3 606 982	3 606 982	3 001 232				
CHARGES SPÉCIFIQUES				PRODUITS SPÉCIFIQUES :			
CHARGES FINANCIÈRES	11 784	11 784	16 120	PRODUITS FINANCIERS :	236 048	236 048	317 620
CHARGES EXCEPTIONNELLES	38 322	38 322	276 566	PRODUITS EXCEPTIONNELS :	4 680 596	4 680 596	7 373 121
(Impôts sur les bénéfices)							
<i>Solde créditeur = bénéfice</i>		477 732	788 202	<i>Solde débiteur = perte</i>			
TOTAL GÉNÉRAL		39 760 963	39 758 472	TOTAL GÉNÉRAL	39 760 963	39 760 963	39 758 472

Le compte de résultat, tel que défini par le PCG (art.130-3), récapitule les charges et les produits de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement. Selon le régime juridique de l'entité, le solde des charges et des produits constitue :

- ▶ le bénéfice ou la perte de l'exercice ;
- ▶ l'excédent ou l'insuffisance de ressources.

Aucune compensation ne peut être opérée entre les postes de charges et de produits.

Le résultat d'un exercice (bénéfice ou perte) est égal (art. 230-1)⁹⁶ :

- ▶ à la différence entre les produits (comptes de classe 7) et les charges (comptes de classe 6) ;
- ▶ à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de cet exercice (sont écartées les opérations affectant directement le montant des capitaux propres sans transiter par le résultat, comme par exemple les mouvements concernant le compte de « subventions d'investissement »)⁹⁷.

Concrètement :

- ▶ toute vente (incidence sur le compte de résultat par une inscription au crédit d'un compte de classe 7) a une contrepartie à l'actif sous forme de créance (inscription au débit d'un compte de classe 4 et incidence sur l'actif circulant du bilan). Symétriquement toute diminution de passif sans contrepartie au bilan (exemple : reprise de subvention) constitue un produit (en l'occurrence, la subvention est réintégrée au compte de résultat par une inscription au débit du compte de passif 139 « subventions inscrites au compte de résultat » et au crédit du compte 777 « Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice » ; aucun compte de l'actif du bilan n'est donc mouvementé) ;
- ▶ tout achat (incidence sur le compte de résultat par une inscription au débit d'un compte de classe 6) a une contrepartie au passif sous forme de dette (inscription au crédit d'un compte de classe 4 – dette envers le fournisseur - et incidence sur l'actif circulant ou immobilisé du bilan). Symétriquement toute diminution d'actifs sans contrepartie au bilan (exemple : dotation aux amortissements des immobilisations) constitue une charge (en l'occurrence, cette opération se traduit par une inscription au crédit du compte d'actif 28 « Amortissement des immobilisations » et au débit du compte 68 « dotations aux amortissements... » ; aucun compte du passif du bilan n'est donc mouvementé).

Toutes choses étant égales par ailleurs, outre le cas des amortissements, on trouve l'idée d'une neutralisation pour les biens dont l'acquisition ou la création est financée au moyen d'une subvention. Est visé le cas de la réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement. Une telle reprise (ou amortissement) de subvention s'applique pour les biens dont l'acquisition ou la création est financée au moyen d'une subvention considérée comme renouvelable. Autrement dit, en raison du renouvellement de la subvention par la partie versante, l'établissement va disposer à terme des moyens de remplacer le bien initialement acquis ou créé.

⁹⁶

230-1. – Le résultat de l'exercice est égal tant à la différence entre les produits et les charges qu'à la variation des capitaux propres entre le début et la fin de l'exercice sauf s'il s'agit d'opérations affectant directement le montant des capitaux propres.

Les produits et les charges de l'exercice sont classés au compte de résultat de manière à faire apparaître les différents niveaux de résultat.

⁹⁷ Cette définition rejoint, avec des termes différents, celle qui figure dans le code général des impôts à l'article 38.2.

Ainsi, la charge du renouvellement du bien concerné ne lui incombera pas puisqu'un nouveau financement lui sera octroyé. Dès lors, en contrepartie de la constatation des amortissements, l'établissement est tenu de réintégrer chaque année au compte de résultat une recette (compte 777) correspondant à l'amortissement de la subvention ayant permis d'entrer en possession du bien. L'établissement n'a pas alors besoin de dégager les recettes de fonctionnement nécessaires au financement de la reconstitution de son capital. L'amortissement doit seulement permettre de constater la perte de valeur du bien pour répondre ainsi au principe de sincérité de son bilan. Une approche schématique permet de constater que dans les deux situations il existe une neutralité budgétaire ⇒ cpte de classe 7 = cpte de classe 6.

► **Neutralisation des amortissements (M9-3, tome 1, p. 122 et 123)**

Comptes mouvementés

D	C
68 (1)	284 (1)
102 (2)	776 (2)

- (1) amortissement du bien
- (2) neutralisation de l'amortissement

► **Reprise sur subvention au compte de résultat**

Comptes mouvementés

D	C
512 (1)	131 (1)
215 (2)	404 (2)
68 (3)	284 (3)
139 (4)	777 (4)
131 (5)	139 (5)

- (1) comptabilisation de la subvention reçue par l'établissement pour financer intégralement un bien d'équipement. Le compte 13(1) permet de faire apparaître au bilan le montant de la subvention jusqu'à ce qu'elle ait rempli son objet
 - (2) réception de la facture du fournisseur du bien d'équipement
 - (3) amortissement du bien
 - (4) amortissement (ou reprise) de la subvention d'investissement s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise au moyen de cette subvention. Par suite, la reprise représente une somme égale au montant de la dotation au compte d'amortissement (cpte 68) de l'immobilisation. Ici, le compte 13(9) permet donc d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de la subvention ;
- Nota : lorsque la subvention ne finance que partiellement le bien acquis, il y a lieu d'apprécier le rapport du montant de la subvention au regard de la valeur du bien (ex. : bien d'une valeur de 40 et subvention d'un

montant de 16 \Rightarrow $16/40 = 40 \%$) et de l'appliquer à la reprise de la subvention (si amortissement en 4 ans, la dotation (cpte 68) représente 10 et la reprise de la subvention 4 ($10 \times 40 \%$))

- (5) annulation de la subvention d'investissement en fin d'amortissement (opération d'ordre comptable). Les comptes 131 (subvention d'équipement) et 139 (inscription de la subvention au compte de résultat) sont soldés l'un par l'autre lorsque, pour une même subvention, le crédit du premier est égal au débit du deuxième (PCG, art. 441/13). Au préalable, seul figure au bilan le montant net de la subvention non inscrite au compte de résultat.

Annexe 3 : exemple de bilan d'un EPSCP

ACTIF	EXERCICE N			EXERCICE N-1	PASSIF	Exercice N avant affectation	Exercice N-1 avant affectation	Exercice N après affectation	Exercice N-1 après affectation
	Brut	Amortissements et provisions	Net						
ACTIF IMMOBILISE					CAPITAUX PROPRES				
<i>Immobilisations incorporelles :</i>					Dotation	7 330 756	7 356 180	7 330 756	7 356 180
Frais de recherche					Affectation	1 116 620	1 116 620	1 116 620	1 116 620
Concessions, brevets, licences, ...	1 889 568	525 616	1 363 952	1 299 054	Fonds propres				
<i>Immobilisations corporelles :</i>					Réserves	25 665 179	24 935 606	25 665 179	24 935 606
Terrains, constructions					Report à nouveau	3 916 475	3 548 648	3 916 475	3 548 648
Immobilisations corporelles	162 311 278	103 471 363	58 839 915	54 965 405	Résultat net de l'exercice (bénéfice ou perte)	477 732	788 202	477 732	788 202
Immobilisations en cours	285 806	0	285 806	89 086	Subventions d'investissement	35 290 389	30 220 702	35 290 389	30 220 702
<i>Immobilisations financières :</i>					Provisions réglementées				
Participations, prêts									
Autres	3 297		3 297	3 297					
TOTAL I	164 489 949	103 996 979	60 492 970	56 356 842	TOTAL I	73 797 151	67 965 959	73 797 151	67 965 959
ACTIF CIRCULANT					PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES				
<i>Stocks et en-cours :</i>					TOTAL II	0	0	0	0
Matières premières en-cours (biens et services)	34 691		34 691	22 390					
<i>Avances et acomptes :</i>					DETTES				
<i>Créances d'exploitations :</i>					<i>Dettes financières :</i>				
Créances clients	1 504 204		1 504 204	1 619 200	Emprunts et dettes	219 852	258 042	219 852	258 042
Autres	3 575 882		3 575 882	3 395 338	<i>Dettes d'exploitations :</i>				
<i>Créances diverses :</i>					Dettes fournisseurs	1 796 163	1 490 884	1 796 163	1 490 884
Valeurs mobilières de placement	13 180 909		13 180 909	3 041 188	Dettes fiscales et sociales	1 133 060	894 945	1 133 060	894 945
Disponibilités	1 306 814		1 306 814	8 168 330	Dettes diverses	3 149 243	1 993 459	3 149 243	1 993 459
Charges constatées d'acance					<i>Dettes diverses :</i>				
TOTAL II	19 602 499	0	19 602 499	16 246 446	Produits constatés d'acance				
Comptes de régularisation									
Charges à répartir					TOTAL III	6 298 319	4 637 329	6 298 319	4 637 329
TOTAL GÉNÉRAL	184 092 448	103 996 979	80 095 469	72 603 288	TOTAL GÉNÉRAL	80 095 469	72 603 288	80 095 469	72 603 288

Le bilan est un document d'ordre financier décrivant, pour faire simple, ce qu'une entité (un EPSCP par exemple) possède et ce qu'elle doit. Autrement dit, le bilan⁹⁸ reflète – on parle de photographie - à un moment donné (pour avoir une signification, il doit être nécessairement daté ; 31 décembre pour les EPSCP) la situation patrimoniale de l'entité.

A ce titre, il permet de connaître les moyens financiers mis à disposition de l'entité (ce sont les ressources) ainsi que l'ensemble des moyens de production utilisés pour l'élaboration de biens et services qu'elle met à la disposition de sa clientèle (ce sont les emplois, implicitement desdites ressources)⁹⁹.

Si l'on s'attache à reprendre le vocabulaire spécialisé de la comptabilité, le mot « passif » (partie droite du bilan : ce que « doit » l'établissement) se substitue à celui de « ressources » tandis qu'« actif » (partie gauche du bilan : ce que possède l'établissement) remplace « emplois » (un exemple de compte de bilan d'un EPSCP figure en annexe 3).

Actif =	Passifs =
Emplois	Ressources
Total	Total

Mais pour bien comprendre ce qu'est un bilan, il faut dépasser cette définition. En effet, un bilan ne s'obtient à partir de la comptabilité, de nature technique (elle enregistre, elle classe, elle additionne), qu'en effectuant une série d'opérations, dépassant le cadre de cette dernière, qui sont regroupées sous le terme « inventaire » (code de commerce, art. L123-12). Les opérations d'inventaire, consistant à faire un recensement exhaustif des éléments actifs ou passifs revêtent un caractère économique (apprécier, évaluer) permettant de vérifier que les enregistrements effectués au jour le jour correspondent bien aux existants réels (inventaire des biens possédés et des dettes, variation des stocks, encours, amortissements, provisions).

Précisons encore que la législation française impose une présentation bilancielle fondée sur l'égalité comptable de l'actif et du passif. Le passif détermine la provenance des fonds, et l'actif la destination de ceux-ci. L'actif est toujours égal au passif.

La partie « haut de bilan » recense les éléments permanents dans l'entité : actifs immobilisés à l'actif et capitaux permanents au passif.

Le « bas de bilan » donne les éléments circulants (non permanents). On parle d'actif circulant pour les stocks, créances (avoirs) et valeurs mobilières de placement¹⁰⁰.

L'actif du bilan indique l'emploi des fonds : terrains, immeubles, stocks, sommes dues par des clients, sommes en banque ou en caisse.

Le passif du bilan donne, quant à lui, l'origine des fonds par ordre d'exigibilité croissant : capitaux propres, dettes à long et moyen terme, avances reçues des clients et dettes à court terme.

Un passif n'existe que s'il y a une obligation¹⁰¹ à la date de clôture de l'exercice d'un établissement à l'égard d'un tiers (fait générateur de la comptabilisation).

⁹⁸ Le mot bilan vient de l'italien *bilancio* (balance) mais trouve son origine dans le latin *bi-lanx* (plateaux d'une balance). Le bilan est donc une balance à deux plateaux.

⁹⁹ Ces termes sont plus spécifiquement utilisés en matière d'analyse financière et repris dans le bilan dit fonctionnel, lequel s'établit à partir du bilan comptable avant répartition du résultat et permet notamment de juger de l'équilibre financier d'une entité et de calculer de sa marge de sécurité financière.

¹⁰⁰ La différence monétaire entre l'actif circulant et les dettes est appelée : « **besoin en fonds de roulement** » (BFR).

¹⁰¹ qui peut être légale, réglementaire (par exemple, de nature fiscale ou liée à la remise en état d'installations) ou contractuelle (dette à l'égard d'un fournisseur qui a livré une marchandise ou fourni un service).

Une telle obligation peut résulter de prises de position suffisamment explicites pour faire naître une attente légitime de la part de tiers (par exemple, engagements publics, pratiques résultant d'une politique affichée d'un établissement).

Quoi qu'il en soit, le passif est comptabilisé que s'il peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

A noter qu'un passif éventuel peut devenir un passif à comptabiliser nécessitant de le revoir à la date de clôture de l'exercice¹⁰².

Ajoutons que, pour ne pas confondre les biens reçus en dotation ou affectation avec ceux dont est propriétaire un établissement, la valeur de ces différents biens au bilan apparaît sous des rubriques spéciales.

A terme, la conclusion d'une convention avec le représentant de l'Etat pourrait être demandée sur le fondement du décret n° 2008-1248 du 1er décembre 2008.

Précisons enfin que sont rattachées aux dettes les charges à payer. Ce sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges (avis CNC n° 2000-01, § 1.2.1, cas par exemple des sommes dues aux membres du personnel au titre de congés à payer et des charges sociales ou fiscales correspondantes¹⁰³).

Il est à noter que, afin de ne pas confondre les biens reçus en dotation ou affectation avec ceux dont est propriétaire un établissement, la valeur de ces différents biens au bilan apparaît sous des rubriques spéciales.

¹⁰² En annexe 5, figure un schéma extrait de l'instruction n° 06-007 M9 du 23 janvier 2006 permettant de répondre à la question de savoir s'il y a lieu ou non de comptabiliser un passif.

¹⁰³ Ces charges ne peuvent plus être provisionnées. Elles constituent des charges à payer.

Annexe 4 : perte de valeur et test de dépréciation

Une notion essentielle : la perte de valeur

Qu'est-ce qu'une perte de valeur ?

- A la clôture de l'exercice, nécessité d'apprécier pour chaque actif, qu'il soit ou non amortissable, s'il existe un **indice de perte de valeur**.
- Deux types d'indices :

Indices externes	Indices internes
Valeur de marché	Obsolescence
Elle a diminué de manière plus importante que du seul effet de l'utilisation normale	Un facteur d'obsolescence nouveau apparaît, non prévu par le plan d'amortissement initial
Changements importants	Changement de mode d'utilisation
Des changements présents ou futurs dans l'environnement technique, économique ou juridique ont un effet négatif sur l'utilisation de l'actif	Des changements présents ou futurs dans le mode d'utilisation de l'actif ont un effet négatif sur l'utilisation de l'actif (restructuration, abandon d'actifs, ...)
	Performances inférieures aux prévisions
	La performance attendue de l'actif sera moins bonne que prévu

Source: Durot 73



Ce qu'il faut retenir sur la notion de test de dépréciation (1)...

Que faire en cas de constatation de perte de valeur ?

- Effectuer un test de dépréciation
- Modifier la base amortissable et donc le plan d'amortissement en cas de constatation ou de reprise de la dépréciation d'un actif amortissable.

Qu'est-ce qu'un test de dépréciation ?

- Comparaison de la valeur actuelle de l'actif avec sa valeur nette comptable
- valeur actuelle = valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage

Valeur vénale

Montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture de la vente du bien, lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, nets des coûts de sortie

Valeur d'usage

Valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie

74

Ce qu'il faut retenir sur la notion de test de dépréciation (2)...

■ Deux cas peuvent se présenter lors du test de dépréciation (ex) :

Si valeur vénale > valeur nette comptable

pas de détermination de la valeur d'usage

ET

AUCUNE DEPRECIATION

Si valeur vénale < valeur nette comptable

détermination de la valeur actuelle

ET

COMPTABILISATION D'UNE DEPRECIATION

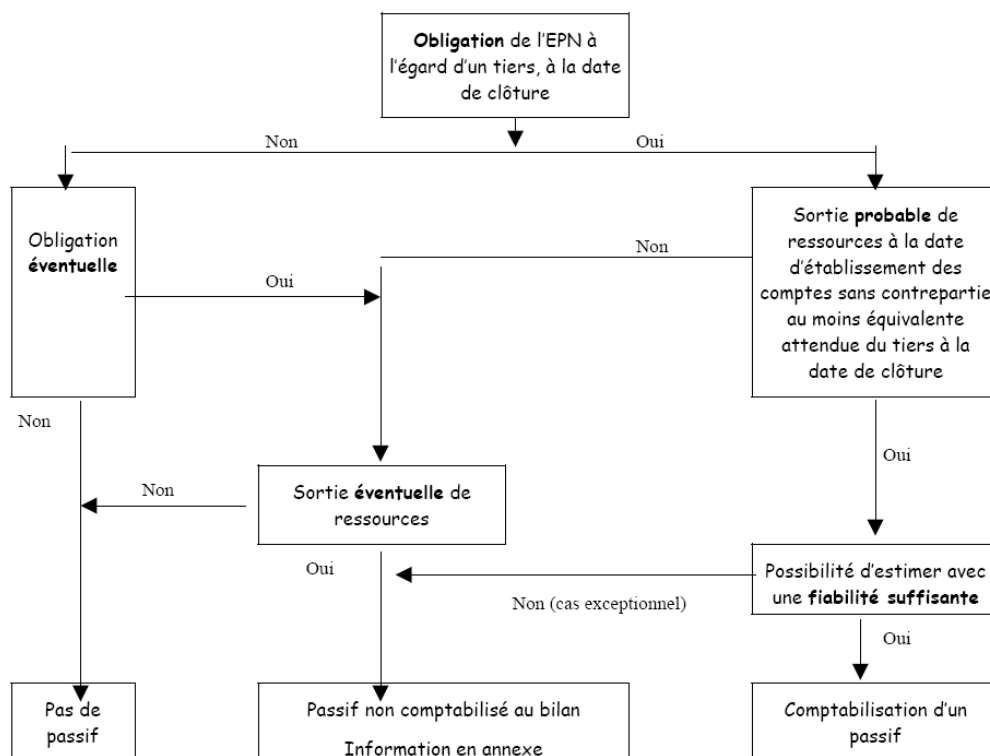
75

Annexe 5 : comptabilisation d'un passif

17

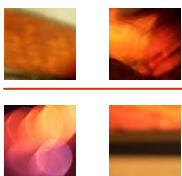
1.6. PRÉSENTATION SCHEMATIQUE DE COMPTABILISATION D'UN PASSIF

Pour déterminer s'il y a lieu ou pas de comptabiliser un passif, et donc une provision pour risques et charges, l'annexe de l'avis CNC n° 2000-01 sur les passifs renvoie à l'arbre de décision suivant :



Le Contrôle Interne

comptable et financier



Dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat, la Cour des comptes a souligné, au titre de l'exercice 2007 - après avoir émis une réserve substantielle sur les comptes des opérateurs relatifs à l'exercice 2006¹⁰⁴ -, l'insuffisance de la qualité des comptes, en ce que ceux-ci ne donnent pas une image fidèle du patrimoine d'une grande majorité d'opérateurs des politiques de l'Etat, catégorie dont relèvent les universités.

L'une des faiblesses relevées concerne le contrôle interne comptable (points II.102 et II.105)¹⁰⁵.

Subséquentement, la Cour a préconisé de renforcer « le pilotage et le suivi du contrôle interne au sein des opérateurs ».

S'agissant des universités, cette recommandation pressante portant un objectif par ricochet va donner lieu concrètement à l'installation d'un mécanisme à double cliquet, si l'on peut dire. En effet, **les dispositifs de maîtrise des risques¹⁰⁶ que celles-ci doivent mettre en place vont certes se traduire par une influence directe sur la certification des comptes de l'Etat, visant à écarter toute réserve de la Cour des comptes en ce domaine, mais également les conduire à définir une réelle stratégie de prévention et de maîtrise des risques nécessaire à la certification de leurs propres comptes prévue par la loi LRU d'août 2007.**

En d'autres termes, il appartient à chaque université de s'engager dans une démarche de qualité des comptes produits et d'élaborer à cet effet un plan d'action lui permettant de disposer d'un véritable référentiel de contrôle interne comptable et financier de nature à contribuer, par les sécurités offertes et l'outil de pilotage qu'il représente, à la maîtrise de sa gestion. Ce faisant, les universités disposeront de comptes fiables tout en contribuant à fiabiliser ceux de l'Etat par la couverture de risques entrant dans le champ d'application de leur certification.

En tout état de cause, au vu de **trois arrêtés du 19 juillet 2006 du garde des sceaux**, il appert que, dans le cadre de l'audit des comptes mis en œuvre en vue de leur certification, **le commissaire aux comptes**, en plus de procéder à l'évaluation de la conformité de la présentation des comptes au référentiel comptable applicable, **prend connaissance des procédures de contrôle interne mises en place par l'entité concernée pour identifier et évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes**. Au reste, sa position prise en fin d'audit (le cas échéant, opinion formulée avec réserve ou refus de certifier) n'est pas sans rapport avec la possibilité de collecter ou non auprès de l'établissement des éléments pertinents au titre du contrôle interne¹⁰⁷.

¹⁰⁴ Notamment sur ceux des universités : points II.70 et II.72 en particulier. [Le rapport de la Cour des comptes relatif à la certification des comptes de l'Etat, exercice 2006](#) peut être consulté et téléchargé sur le site de la Documentation française :

<http://www.ladocumentationfrancaise.fr/rapports-publics/074000373/index.shtml>

¹⁰⁵ Deux autres faiblesses sont soulignées : la comptabilisation des biens et l'appropriation des nouvelles instructions sur les passifs.

[Le rapport de la Cour des comptes sur la certification des comptes de l'Etat, exercice 2007](#), peut être consulté et téléchargé à l'adresse suivante :

<http://www.ccomptes.fr/fr/CC/documents/RCE/Certification-comptes-2007.pdf>

[Le rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat 2006](#), établi suivant le référentiel préconisé par l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) et ayant vocation à rendre compte des conditions d'élaboration des comptes de l'Etat a été approuvé, le 28 mars 2007, par le Comité National de Contrôle interne (CNCI) de l'ex Direction Générale de la Comptabilité Publique qui rassemble l'ensemble des acteurs clés du contrôle interne au niveau national. Il peut être consulté à l'adresse suivante :

http://www.performance-publique.gouv.fr/fileadmin/medias/documents/ressources/Comptes/controle_interne.pdf

¹⁰⁶ le risque peut être défini comme tout événement, tout comportement, toute situation, affectant la réalisation d'objectifs.

¹⁰⁷ Arrêtés portant homologation de normes d'exercices professionnels relatives :

[aux principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes](#)
http://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jo_pdf.jsp?numJO=0&dateJO=20060801&numTexte=12&pageDebut=11412&pageFin=11413 ;

[la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes](#)
(http://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jo_pdf.jsp?numJO=0&dateJO=20060801&numTexte=14&pageDebut=11414&pageFin=11415) ;

Ajoutons, en reprenant les termes d'une instruction publiée au Bulletin officiel de la Comptabilité publique, que « le contrôle interne ne fait pas double emploi avec l'action des corps d'inspection car il ne relève pas systématiquement d'un pouvoir hiérarchique et n'a pas un caractère impromptu »¹⁰⁸.

Les développements qui suivent sont destinés à accompagner les établissements dans leur démarche de mise en place d'un contrôle interne comptable et financier. Il s'agit de leur apporter un éclairage significatif sur les différents travaux à mener, étant précisé que cela vient se combiner avec le chantier ouvert, en juillet 2008, par la Direction des affaires financières du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche dont l'objet est le déploiement du contrôle interne dans les universités¹⁰⁹.

Les principes généraux du contrôle interne comptable et financier

Un certain nombre de concepts gigognes apparaissent autour de la question des dispositifs de contrôle dont nous souhaitons faire ici état. En effet, on parle, souvent indifféremment, de « contrôle interne », de « contrôle interne comptable », de « contrôle interne comptable et financier ».

Cela étant, en combinant les dispositions des articles 117 et 120 de la loi sur la sécurité financière (LSF) du 1^{er} août 2003¹¹⁰, il apparaît qu'il y a lieu d'opérer une distinction entre le contrôle interne d'une entité en général et le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Afin de délimiter clairement le sujet que nous souhaitons évoquer dans le présent ouvrage, il nous faut souligner *ab initio* que son objet porte sur le contrôle interne qualifié de « comptable » dans les standards d'entreprises mais auquel il est courant d'ajouter le vocable « et financier » dans le secteur public, du fait de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable.

C'est sur ce concept de contrôle interne de nature comptable et financière, désigné sous le sigle de « **CICF** », que nous allons nous pencher.

Définition du CICF

De prime abord, présenter **le CICF, élément majeur du contrôle interne**¹¹¹, n'apparaît pas simple eu égard à la diversité des définitions que l'on peut trouver, ici et là, dont les auteurs appartiennent le plus souvent à des organisations professionnelles de comptables.

aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques (http://www.legifrance.gouv.fr/jopdf/common/jo_pdf.jsp?numJO=0&dateJO=20060801&numTexte=15&pageDebut=11415&pageFin=11417).

¹⁰⁸ Instruction portant le n° 00-084-M9 du 6 octobre 2000 intitulée « guide de contrôle interne dans les établissements publics nationaux ».

¹⁰⁹ Le ministère a pris l'initiative de constituer un comité de pilotage chargé d'impulser le déploiement du contrôle interne au sein des universités. L'objectif de cette démarche, dénommée sous l'acronyme « **ACIDUES** » (Appui au contrôle interne des universités et des établissements d'enseignement supérieur) est de donner aux universités accédant aux compétences élargies des outils leur permettant de mettre en œuvre les premières actions dans ce domaine. Concrètement, il s'agit de construire un outil d'autodiagnostic de la maîtrise des risques liés à un processus inspiré d'ODICÉ (Outil Diagnostique Interne Comptable en EPLE) et de rédiger des fiches de procédures disponibles à l'adresse suivante : <http://idaf.pleiade.education.fr/fichiers/pageframe.htm? sujetId=1>. Les thèmes retenus ayant donné lieu à des grilles d'analyse et des fiches de procédure sont la gestion des rémunérations, la gestion des contrats de recherche, la gestion des recettes, la gestion des immobilisations (limitation au parc immobilier dans un premier temps) et la gestion des marchés (cf. *infra* p. 85).

¹¹⁰ Dont sont issus respectivement les articles 225-37, 225-68 et l'article 225-235 du code de commerce.

¹¹¹ Au demeurant, cela ressort clairement d'une lecture combinée dans le rapport 2007 sur le contrôle interne comptable de l'Etat :

de la définition que l'on trouve, « Le contrôle interne comptable, un **sous-ensemble du contrôle interne**, est l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par l'ensemble des acteurs pour maîtriser le fonctionnement des activités financières de l'Etat et donner ainsi une assurance raisonnable de la qualité des comptes, c'est-à-dire, leur fidélité à la réalité économique, patrimoniale et financière » ;

Cette diversité de définitions a tendance à créer une certaine confusion auprès du public, voire même des décideurs. Aussi, afin d'éviter le flou qui pourrait résulter d'une approche approfondie de ce qui caractérise une démarche de contrôle interne¹¹² - somme toute relativement simple à cerner -, nous nous bornerons à reprendre la définition proposée par la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

Au préalable, il paraît utile d'appeler l'attention du lecteur sur deux points.

Tout d'abord, s'intégrant **dans l'organisation propre à une entité, c'est sous sa responsabilité, c'est-à-dire concrètement sous celle de l'équipe dirigeante, que le CICF doit être défini et mis en oeuvre**. Il lui appartient donc de mettre en place un dispositif de contrôle interne **adapté à sa situation** en vue d'assurer, dans la mesure du possible, une gestion comptable et un suivi financier rigoureux de ses activités visant à répondre aux objectifs tels que ceux définis infra au 2.2.

A cet égard, précisons qu'**un accompagnement s'avère incontournable tant de la part du président ou du directeur de l'établissement (accompagnement politique) que du secrétaire général (accompagnement administratif)**.

Concrètement, il convient de retenir une ligne directrice au moyen d'une lettre d'engagement ou de mission du président ou du directeur afin de donner un sens à la démarche, de fixer des objectifs tout en conférant une visibilité interne et pour l'ensemble des partenaires extérieurs.

Dans cette optique, une équipe doit être constituée, pouvant être regardée comme un comité de pilotage et composée à ce titre d'un ou plusieurs politiques, de plusieurs responsables administratifs (de préférence, des responsables de services centraux), dont la mission est de définir des priorités en matière de formalisation des procédures et/ou de contrôle. Il est nécessaire également de rédiger un guide interne décrivant la stratégie sous-jacente, le mode opératoire, les outils utilisés et les acteurs. Tout cela contribue à l'utilisation d'outils et de méthode communs et, partant, à la mise en place d'une démarche cohérente sur l'ensemble de l'établissement.

Cela étant, l'attention est appelée sur le fait que **le CICF n'apporte pas une activité nouvelle au sein des EPSCP**. En effet, **en aucun cas, le CICF se surajoute aux missions remplies par les établissements. Il vient uniquement s'intégrer au fonctionnement de ces derniers**.

C'est pourquoi, du reste, ainsi que nous le verrons, **ce dispositif s'appuie sur une nouvelle architecture comprenant plusieurs niveaux d'acteurs dont le rôle est précisément défini et préside à toute conception d'organisation et de système, y compris de nature informatique**.

Il s'ensuit qu'**une préoccupation constante attachée à toute démarche de CICF est d'adapter les exigences qui en sont issues à l'environnement de travail** (normatives, organisationnelles, informatiques,...) auquel il s'applique. Le CICF repose donc sur une démarche permanente et itérative en ce sens que, pour maîtriser les risques inhérents aux activités exercées, il est impérieux de que ceux-ci fassent régulièrement l'objet d'une expertise. Bref, **le CICF doit se concevoir comme un dispositif dynamique**.

Au demeurant, si l'on retient une approche opérationnelle, le CICF peut se définir en quatre phases.

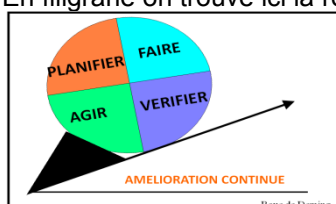
- ❖ Phase 1 : « la **photographie** »
 - Permet de faire un état des pratiques existantes
 - Permet de ne pas porter de jugement

et des observations qui suivent, « ...contrôle interne comptable et financier, **considéré comme un élément majeur du contrôle interne** et qui concerne l'ensemble des processus participant à la production et à la communication de l'information comptable et financière ».

¹¹² Cf. l'annexe 6 pour une analyse complète de la notion de contrôle interne.

- Laisse la place à l'expression de tous
- ❖ Phase 2 : « l'**amélioration** »
 - Réunion de l'ensemble des acteurs après une première rédaction
 - Dégager ensemble les voies d'amélioration
 - Définir ensemble les points de contrôles importants
 - Diffuser la procédure améliorée aux personnels concernés
- ❖ Phase 3 : « le **contrôle** et la **modification** »
 - Vérifier le respect de la procédure
 - Tenir un cahier de contrôle : preuve de la bonne exécution des procédures
 - Modifier les procédures si les pratiques ou le règlement l'impose
- ❖ Phase 4 : « le **contrôle externe** »
 - Par un tiers : commissaire aux comptes, cabinet d'audit ou certificateur,...
 - Avoir un avis extérieur
 - Faire valider ses pratiques
 - Obtenir une certification qualité (ISO,...)
 - Pouvoir afficher la qualité à l'égard des opérateurs extérieurs

En filigrane on trouve ici la roue de Deming de l'amélioration continue¹¹³.



En second lieu, **il est important de veiller à ne pas réduire la notion de contrôle interne à une dimension de contrôle comptable, et/ou de « reporting financier »**. En effet, on ne peut que souligner la pertinence, tout particulièrement dans le cadre de la mise en œuvre de la loi « LRU », de faire le choix de mettre en place un contrôle interne en matière de gestion des ressources humaines,

¹¹³ La **roue de Deming** est une illustration de la méthode de **gestion de la qualité** PDCA (Plan-Do-Check-Act). Son nom vient du statisticien **William Edwards Deming**. Ce dernier n'a pas inventé le principe du PDCA, mais il l'a popularisé dans les années 50 en présentant cet outil au **Nippon Keidanren**.

La méthode comporte quatre étapes, chacune entraînant l'autre, et vise à établir un **cercle vertueux**. Sa mise en place doit permettre d'améliorer sans cesse la qualité d'un produit, d'une œuvre, d'un service...

La première étape, « **Plan** », consiste à planifier la réalisation. Elle se déroule généralement en trois temps :

- identification du problème ;
- recherche des causes racines (par exemple à l'aide de la méthode des **5 pourquoi** : Poser la question pertinente commençant par un pourquoi afin de trouver la source, la cause principale de la défaillance. Avec **5 questions commençant par « pourquoi »**, on essaie de trouver les raisons les plus importantes ayant provoqué la défaillance pour aboutir à la cause principale) ;
- recherche de solutions avec écriture du cahier des charges et établissement d'un planning.

L'étape « **Do** » (faire en français) est la construction, le développement, la réalisation de l'œuvre (le plus souvent, on commence par une phase de test).

Une fois achevée, on entame l'étape « **Check** » (vérifier en français) qui consiste à contrôler que la solution mise en place résout bien le problème rencontré. Cette étape utilise des moyens de contrôle divers, tels que des **indicateurs** de performance.

Puis l'étape « **Act** » consiste à agir et réagir (si on a testé à l'étape "Do", on déploie lors de la phase "Act"), c'est-à-dire corriger et améliorer la solution mise en place, voire à standardiser cette solution. L'étape « Act » amène donc un nouveau projet à réaliser, donc une nouvelle planification à établir. Aussi, s'agit-il d'un cycle que l'on représente à l'aide d'une roue. A chaque étape, la roue tourne d'un quart de tour et ainsi avance. Cette avancée représente l'action de progresser.

De plus, pour éviter de "revenir en arrière", on représente une cale sous la roue, qui l'empêche de redescendre et qui symbolise par exemple un système qualité, un système d'**audits** réguliers, ou un système documentaire qui capitalise les pratiques ou les décisions.

de commande publique¹¹⁴, de gestion des inscriptions ou encore au regard de la fiscalité (ainsi que nous le verrons *infra* dans le cadre d'un **focus**, lequel met en exergue qu'en ce domaine cela s'impose).

Ces précisions étant apportées, arrêtons-nous sur la définition du CICF par la DGFIP.

Selon cette Direction de Bercy, **le CICF se définit comme l' « ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités financière et patrimoniale ; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable »**¹¹⁵.

Rappelons que les critères de cette qualité sont les suivants :

Régularité		Conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables :
	Sous-critère : Réalité	- Les éléments d'actif et de passif (hors amortissement et provision) en comptabilité existent réellement et sont bien rattachés à l'entité.
	Sous-critère : Justification	- Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce.
	Sous-critère : Présentation et bonne information	- Les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière. Les opérations sont présentées conformément aux normes en vigueur.
Sincérité		Application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité).
Exactitude		Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité
Exhaustivité		Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :
	Sous-critère : Totalité	- Tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés.
	Sous-critère : Non-contraction	- Les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux
Imputation		Les droits et obligations de l'entité sont imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes.
Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice		Enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée.

¹¹⁴ La **commande publique** est un terme générique relatif à l'ensemble des contrats passés par les personnes publiques pour satisfaire leurs besoins. Ces contrats peuvent ou non être soumis au code des marchés publics. La commande publique recouvre ainsi une notion très large englobant plusieurs formes telles que les marchés publics, les marchés soumis à l'ordonnance n° 2005-649 du 6 juin 2005 relative aux marchés passés par certaines personnes publiques ou privées non soumises au code des marchés publics, les DSP, les contrats de partenariat, ...

¹¹⁵ Selon le guide de contrôle interne dans les établissements publics nationaux publié sous forme d'une instruction portant le n° 00-084-M9 du 6 octobre 2000 évoquée supra, la définition générale du contrôle interne est la suivante : « ... processus mis en œuvre par l'établissement destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs concernant la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et réglementations en vigueur, la réalisation et l'optimisation des opérations. ».

Fondements juridiques du CICF

La démarche de contrôle interne, dont le CICF est, rappelons le, un élément pivot, prend sa source dans un certain nombre de textes juridiques, de niveaux très variables. Il a semblé utile de les mentionner ici, en distinguant les sources propres aux entités publiques de celles qui sont communes à celles-ci et aux entités privées.

Pour les entités publiques, la démarche de CICF trouve ses origines dans la Constitution du 4 octobre 1958 et dans la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) du 1^{er} août 2001. En effet, le second alinéa de l'article 47-2 de la Constitution indique que « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière.

Si l'article 27 de la LOLF fait simplement siennes ces indications constitutionnelles, l'article 31, quant à lui, pose que « Les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures. »

Pour les entités privées - mais également, et de plus en plus, pour les entités publiques concernées par la certification légale des comptes - les directives européennes constituent le principal fondement des obligations en matière de qualité comptable et, partant, de CICF.

On citera pour mémoire la quatrième directive du conseil du 25 juillet 1978 concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, mais également la [septième directive 83/349/CEE du Conseil, du 13 juin 1983](#)¹¹⁶, concernant les comptes consolidés, toutes les deux modifiées par la [directive 2006/43/CE du Conseil, du 17 mai 2006](#)¹¹⁷, concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés, elle-même modifiée par la [directive 2008/30/CE du 11 mars 2008](#)¹¹⁸ et la [directive 2006/46/CE du Parlement européen et du Conseil, du 14 juin 2006](#)¹¹⁹. Ce corpus juridique a abouti à la mise en place des systèmes de gestion de risques et de contrôle interne.

Au niveau du droit national, la loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière (dite LSF), par son article 117, introduit les dispositifs de contrôle interne aux articles [L. 225-37](#) et [L. 225-68](#) du code de commerce, obligeant les dirigeants à rendre compte des « procédures de contrôle interne mises en place par la société » par un rapport. En outre, son article 120 introduit à l'article [L. 225-235](#) du même code l'obligation pour le commissaire aux comptes de produire ses observations sur ce rapport, « pour celles des procédures de contrôle interne qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ».

Les objectifs et les enjeux du CICF

Le terme de « contrôle interne » est une traduction de l'expression anglophone (cf. [annexe 7](#)). Cette terminologie est souvent source de malentendus, car elle laisse supposer un « contrôle » de l'activité et donc l'idée sous-jacente d'une sanction éventuelle, ce qui est éloigné de l'objectif du contrôle interne.

¹¹⁶ (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31983L0349:FR:HTML>)

¹¹⁷ (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:01:FR:HTML>)

¹¹⁸ (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:081:0053:01:FR:HTML>)

¹¹⁹ (<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:224:0001:01:FR:HTML>)

En effet, **le contrôle interne ne se limite pas à une série de contrôles mais s'inscrit dans une démarche globale de maîtrise des risques**, comptables ou autres, des différents services d'une entité et ce, dans un objectif de «qualité»¹²⁰.

Par suite, **c'est en fonction des objectifs de l'entité que doivent être déterminées les grandes orientations en matière de contrôle interne.**

C'est du reste pourquoi, un dispositif de contrôle interne doit revêtir un caractère flexible de sorte qu'il puisse s'adapter tant à l'organisation mise en place par une entité qu'à ses évolutions.

En tout état de cause, il doit prévoir :

- ▶ une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant de compétences adéquates et s'appuyant sur des procédures, des systèmes d'information, des outils et des pratiques appropriés ;
- ▶ une **diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables** dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités ;
- ▶ les **moyens de recenser et analyser les principaux risques identifiables** au regard des objectifs de l'établissement et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques ;
- ▶ des **procédures de contrôle** proportionnées à chaque processus¹²¹ et conçues de façon à réduire les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs fixés ;
- ▶ une **surveillance permanente** de ces procédures ainsi qu'un **examen régulier** de son fonctionnement.

- ▶ Lorsque le contrôle interne concerne les domaines comptable et financier, l'objectif est de veiller à ce que la qualité caractérise l'élaboration et le traitement de l'information fournie en ce domaine, ce qui autorise d'inscrire cette dernière au rang des outils de pilotage ;
- ▶ si l'on préfère, en exigeant une réflexion approfondie sur les métiers, l'organisation, les ressources et les destinataires de l'information, le CICF participe à la mise en place d'une organisation efficace et d'une gestion rationnelle concourant à mettre « le technique au service du politique ».
- ▶ Véhiculant ainsi un pilotage plus fin des activités, le CICF est d'ailleurs considéré comme une composante de management d'un EPSCP.

Les objectifs du CICF

Un CICF performant repose sur un dispositif complet et réfléchi.

Ses objectifs sont d'une part, de **garantir la régularité des opérations réalisées et de la comptabilité qui les retrace** ainsi que la **protection du patrimoine de l'établissement et d'autre part d'améliorer la qualité dans l'exercice des activités accomplies.**

¹²⁰ Le CICF vise ainsi à maîtriser les risques inhérents aux procédures comptables et financières afin d'assurer la qualité des comptes. Il recouvre donc un ensemble de leviers d'action destiné à maîtriser les risques, dont les activités de contrôle proprement dites ne représentent qu'un aspect partiel. Cf. l'annexe 7.

¹²¹ Notion définie *infra* au 2.2.1.3.

Pour les atteindre, les services d'un établissement doivent mettre en place des **systèmes de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques** en fonction du volume et de la nature de leurs opérations.

Il faut ajouter que, **pour assurer la bonne qualité et la pérennité du CICF, chaque service doit réexaminer régulièrement :**

- ▶ d'une part, les risques auxquels il est confronté ;
- ▶ et d'autre part, le dispositif de contrôle mis en place afin d'en vérifier la pertinence au regard de l'évolution de l'activité exercée et de l'environnement dudit établissement.

En effet, il ne faut jamais perdre de vue que le CICF vient s'articuler avec l'objectif de qualité comptable, qui, rappelons le, vise à permettre aux services de s'assurer de :

- ▶ la réalisation et de l'optimisation des opérations ;
- ▶ la protection des actifs et des ressources financières ;
- ▶ la fiabilité des informations comptables et financières ;
- ▶ la conformité aux lois et règlements ;
- ▶ la qualité des prestations ;
- ▶ la protection juridique des agents.

Quant au CICF, l'on peut dire que, globalement, son objet est de veiller à ce que :

- ▶ l'analyse spécifique des risques a été conduite de manière rigoureuse et préalable ;
- ▶ le dispositif mis en place est en adéquation avec les risques encourus en ce que les contrôles sont déterminés en fonction des objectifs auxquels ils se rapportent et sont proportionnés aux enjeux propres au processus comptable et financier ;
- ▶ le cas échéant, les adaptations nécessaires aux procédures en place ont été engagées en tenant compte de l'évolution de l'environnement de l'entité.

Néanmoins, le CICF, comme tout contrôle interne, a ses limites. En effet, aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit-il, le CICF ne peut pas fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs fixés.

De surcroît, un rapport coût /bénéfice défavorable doit conduire à s'interroger quant à la pertinence de développer des systèmes de contrôle interne trop coûteux avec l'idée qu'il est possible d'accepter un certain niveau de risque.

Il s'ensuit qu'il convient, en pratique, de retenir un dispositif mettant l'accent sur la nécessité de s'assurer de la bonne maîtrise des activités accomplies et des risques qui s'y attachent. Dans cette optique, il paraît pertinent de veiller :

- ▶ à la conformité aux lois et règlements ;
- ▶ à l'application des instructions et des orientations fixées par la direction ;
- ▶ au bon fonctionnement des processus internes¹²² de l'établissement notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs ;
- ▶ à la fiabilité des informations financières.

Arrêtons-nous sur ces quatre derniers points.

¹²² Notion définie *infra* au 2.2.1.3.

Conformité aux lois et règlements

Il s'agit des lois et règlements auxquels un établissement est soumis. Les lois et les règlements en vigueur fixent des normes de comportement que celui-ci intègre à ses objectifs de conformité. Compte tenu du grand nombre de domaines existants (code de l'éducation, circulaires budgétaires et comptables, textes relatifs à la fonction publique, droit administratif, commercial, fiscal, social, de l'environnement, du travail, etc.), il est nécessaire que l'établissement dispose d'une organisation lui permettant :

- ▶ de connaître les diverses règles qui lui sont applicables ;
- ▶ d'être en mesure d'être informé en temps utile des modifications qui leur sont apportées en particulier en cas d'évolution de son environnement (veille réglementaire) ;
- ▶ d'appréhender et de transcrire dans ses procédures internes tant ces règles que leurs évolutions ;
- ▶ d'informer et former les collaborateurs sur les modifications, les évolutions des règles qui les concernent.

Ce faisant, peut être garanti l'objectif du CICF portant sur la régularité des opérations réalisées et de la comptabilité.

Ajoutons qu'il peut être opportun d'avoir recours à des spécialistes dans certaines situations.

Application des instructions et des orientations fixées par la direction

Le CICF doit être l'affaire de tous au sein d'une université. C'est donc un dispositif qui associe étroitement tous les personnels d'un établissement intervenant dans les chaînes de la dépense et de la recette. Autrement dit, le CICF est sous-tendu par une **logique décloisonnée et transverse visant à renforcer la transparence de l'information financière et de sécuriser les procédures financières¹²³, c'est-à-dire de mettre en œuvre une démarche de maîtrise des risques d'anomalies comptables propres à atteindre la qualité comptable.**

Dès lors, comme tout contrôle interne, le CICF est d'autant plus pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs.

Ainsi, les instructions et orientations de la direction générale doivent permettre aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître précisément l'étendue de leur liberté d'action.

Concrètement, elles doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'entre eux. En effet, il est très important de les informer clairement sur la façon dont ils doivent accomplir les activités qui leur incombent. Ces instructions et orientations doivent donc être établies en fonction d'une part, des objectifs fixés par l'établissement et d'autre part, des risques encourus.

Dans les faits, il peut être considéré schématiquement que l'articulation du CICF et de la qualité comptable concerne, à raison de modalités peu ou prou différentes, les acteurs suivants :

¹²³ Suivant le [cahier des charges relatif à la formalisation d'un guide de procédures](http://www.thematiques.modernisation.gouv.fr/bib_res/327.pdf) comptables sous-tendu par le renforcement du contrôle interne corrélatif à la qualité des comptes de l'Etat (http://www.thematiques.modernisation.gouv.fr/bib_res/327.pdf), **une procédure** est un « enchaînement de tâches réalisées dans le cadre d'un processus, selon des règles prédéfinies. Elle se caractérise par un fait générateur et une finalité. Les procédures comptables aboutissent à une écriture comptable ou à constituer le fait générateur d'une autre procédure comptable. Sont exclus du champ les procédures décisionnelles en amont des faits générateurs comptables ». La notion de processus est définie *infra*.

L'ordonnateur :

- ▶ Organisation, mise en place de procédures et de contrôles
- ▶ Respect des droits constatés
- ▶ Gestion cohérente des reports de crédit
- ▶ Inventaire physique

L'agent comptable :

- ▶ Organisation, mise en place de procédures et de contrôles
- ▶ Respect des droits constatés
- ▶ Opérations de fin d'exercice
- ▶ Contrôles (CHD¹²⁴, partenariaux)

Les gestionnaires :

- ▶ Respect de l'affectation des dépenses aux recettes au bon exercice
- ▶ Respect des procédures mises en place
- ▶ Gestion des flux au fil de l'eau

Autre personnel :

- ▶ Formation et Information des personnels
- ▶ Respect des procédures mises en place
- ▶ Sensibilisation de l'utilisation du matériel et son évolution (mise au rebut, disparition...)

Bon fonctionnement des processus internes

La fiabilisation de la qualité des comptes suppose la maîtrise de l'ensemble de chaque processus comptable par tous les acteurs concernés.

Aussi, une approche par processus s'impose-t-elle dans ce cadre puisque, à l'évidence, les interventions en amont des comptes proprement dits doivent être fiables pour que ces derniers soient de qualité.

Qu'entend-on par processus comptable ?

Un processus comptable correspond à un ensemble de tâches comptables successives, à la charge des ordonnateurs et des comptables, débutant au fait générateur du processus et se terminant par une écriture comptable définitive¹²⁵. Les champs budgétaire et comptable sont donc concernés.

¹²⁴ Pour contrôle hiérarchisé de la dépense. Ce dispositif est étudié infra au point 2.8.2.

¹²⁵ Définition ressortant du [rapport 2005 sur le contrôle interne comptable de l'Etat](http://www.minefe.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/cgaf2005/documents/ci.pdf) (http://www.minefe.gouv.fr/directions_services/Tresor_public/cgaf2005/documents/ci.pdf). Selon l'Autorité des marchés financiers (AMF), « **les processus comptables**, au cœur du contrôle interne comptable et financier, représentent un ensemble homogène d'activités permettant de transformer des opérations économiques (les événements élémentaires correspondant à tous les actes de la vie d'une [entité]) en informations comptables et financières grâce au passage par la « mécanique comptable » (langage et règles du jeu comptables). Ils incluent un système de production comptable, d'arrêté des comptes et des actions de communication...les processus concourant à la production de l'information ne sont pas uniquement situé dans le « périmètre traditionnel » de la Direction comptable et financière ».

Nous trouvons également une définition du processus dans le [cahier des charges relatif à la formalisation d'un guide de procédures](#) comptables que nous avons déjà cité : « Ensemble de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun ».

Exemple de processus : la commande publique avec le bon de commande comme point de départ (et non la livraison). La réception de la commande peut être considérée, quant à elle, comme la première procédure de ce processus.

En d'autres termes, peuvent être considérées comme des processus comptables les activités permettant de transformer des opérations économiques en informations comptables et financières grâce à la « mécanique comptable ».

L'ensemble des processus – comme ensemble cohérent de procédures - concourant à l'élaboration et à la qualité de l'information comptable et financière est concerné, c'est-à-dire toutes les activités et opérations concourant au sein d'un établissement à la production et à la communication de cette information. Il peut s'agir de tâches accomplies par différents opérationnels¹²⁶ – ou par différentes structures : postes, départements, services, pôles, secteurs,...- participant d'une même activité.

La démarche par processus conduit donc, à son tour, à décloisonner le rôle des acteurs en privilégiant une analyse transverse mettant en évidence chacune des étapes contribuant au processus. Cette approche fait clairement ressortir les interdépendances de chaque étape dans la qualité globale du processus.

En effet, la qualité de l'information comptable et financière dépend pour une large part de la **fiabilité et de la régularité de la transmission et de l'exhaustivité de l'information élaborée dans les processus situés en amont de l'établissement des états financiers et, dès lors, désignés comme les processus d'élaboration de l'information comptable et financière.**

Ces processus sont constitués, d'une part, des processus qui alimentent la base de données comptables (achats, ventes...) et, d'autre part, des processus de production de l'information comptable et de communication financière.

On peut dire dès lors que la qualité comptable dépend fortement des relations de l'Agence comptable avec les gestionnaires et leurs services.

S'agissant des EPN, la DGFIP a regroupé les processus en six **cycles comptables** (cf. [infra le 3.2.2.1](#))¹²⁷. Ainsi, pour reprendre l'exemple du processus de la « commande publique », nous pouvons le référencer comme un processus du cycle « charges ».

Le bon fonctionnement des processus peut conduire à ce que des normes ou principes de fonctionnement soient établis et que des indicateurs de performance et de rentabilité soient mis en place.

Ainsi, par exemple, il convient de maîtriser le processus de sauvegarde des actifs aux fins d'assurer la protection du patrimoine, les outils nécessaires à l'exercice des activités de l'établissement.

Par « actifs », il faut entendre non seulement les « actifs corporels » mais aussi les « actifs incorporels » tels que le savoir-faire, l'image ou la réputation. Ces actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, erreurs, ou consécutivement à une mauvaise décision de gestion ou à une faiblesse de contrôle interne. Les processus y afférents doivent faire l'objet d'une attention toute particulière.

¹²⁶ Toujours à raison de ce même document, **les tâches** se définissent comme l'«exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables. Une tâche est entièrement réalisée par un opérationnel. Les opérations réalisées dans le cadre d'une tâche ne peuvent être séparées dans le temps, ni réparties entre plusieurs opérationnels ». Quant aux **opérations**, il s'agit d'une « composante indissociable d'une tâche effectuée par un seul opérationnel ».

¹²⁷ Un cycle est un ensemble cohérent de processus. L'information comptable circule le long du processus. Dans le [cahier des charges relatif à la formalisation d'un guide de procédures](#) comptables précité, « Un cycle est un ensemble cohérent de processus et de classes de comptes. L'activité comptable de l'État peut être découpée en 7 cycles homogènes, qui s'articulent entre eux. Par souci de lisibilité, des sous-cycles pourront être définis ».

Il en va de même des processus qui sont relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ces processus comprennent non seulement ceux qui traitent directement de la production des états financiers mais aussi les processus opérationnels qui génèrent des données comptables.

Fiabilité des informations financières

Nous l'avons vu, le CICF est au cœur de la chaîne financière en ce qu'il permet d'irradier en amont l'information propre à la gestion et à l'aval l'information comptable.

La fiabilité d'une information financière ne peut s'obtenir que par la mise en place de procédures de contrôle interne de nature à assurer que sont saisies fidèlement toutes les opérations que l'établissement réalise. La qualité de ce dispositif de CICF peut-être recherchée au moyen :

- ▶ d'une séparation des tâches qui permet de bien distinguer les tâches d'enregistrement, les tâches opérationnelles et les tâches de conservation ;
- ▶ d'une description des fonctions devant permettre d'identifier les origines des informations produites, et leurs destinataires ;
- ▶ d'un système permettant de s'assurer que les opérations sont effectuées conformément aux instructions générales et spécifiques, et qu'elles sont comptabilisées de manière à produire une information financière conforme aux principes comptables généralement admis.

Il semble ici opportun de souligner que dans le cadre d'une mission lui ayant été confiée, un groupe de travail, communément dénommé « le Groupe de Place »¹²⁸, insiste, dans les documents issus de ses travaux portant sur les processus de contrôle interne, sur le fait que la mise en place et le suivi du contrôle interne ne peuvent pas à eux-seuls assurer à l'entité une sécurité totale la mettant à l'abri de fraudes, détournements,... Toutefois il précise que les organes de gouvernance doivent montrer l'exemple en respectant des règles de conduites et d'intégrité à diffuser largement à l'ensemble des collaborateurs.

Les enjeux du CICF

Ce sont les divers scandales financiers de la fin du XXème siècle qui ont amené les acteurs financiers, économiques, politiques, à créer ou imposer le contrôle interne dans les sociétés.

En France, ainsi que nous l'avons vu au 2.1.2, la Loi Organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 (LOLF) définit un nouveau cadre comptable pour l'Etat dans lequel les services gestionnaires et ordonnateurs deviennent des acteurs comptables à part entière. Parallèlement, elle introduit la notion essentielle de la qualité comptable, consacré à l'article 27, de la façon suivante : « les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière »¹²⁹.

¹²⁸ Créé par l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) en janvier 2005, ce groupe a élaboré un référentiel de contrôle interne susceptible d'être utilisé par les sociétés françaises soumises aux obligations prévues par la loi sur la sécurité financière d'août 2003 (*code monétaire et financier*, art. L-621-18-3). On y trouve les principes généraux portant sur l'ensemble des processus de contrôle interne.

Partant du constat que les rapports sur le contrôle interne élaborés annuellement par les entités du secteur marchand soumises à cette obligation présentaient des formats divers, l'AMF a établi, en 2007, un « cadre de référence » des dispositifs de contrôle interne. Son objectif est de contribuer à homogénéiser les concepts utilisés et à faciliter la lecture de ces rapports.

Ce cadre de référence a ensuite été complété par un « guide d'application pour les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière publiée ». Cf. l'annexe 6, le nota.

¹²⁹ Dans le domaine comptable et financier, le Conseil constitutionnel a rappelé qu'aux termes des articles 14 et 15 de la *Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789*, les ressources et les charges de l'Etat doivent être présentées de façon « sincère » et que « la sincérité de la loi de règlement s'entend en outre comme imposant l'exactitude des comptes » (*décision 2006-538 DC du 13 juillet 2006* : <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil->

Ce nouvel enjeu appelle la mise en œuvre de dispositifs spécifiques sur l'ensemble du champ comptable, ainsi qu'une large mobilisation de l'ensemble des services relevant de la sphère financière et comptable de l'Etat (services gestionnaires, ordonnateurs et comptables publics).

Conformément au mouvement international et aux dispositifs de la Loi de Sécurité Financière (Loi Mer ou LSF) du 1er août 2003 pour assurer la transparence des comptes dans les grandes entreprises, dont il est fait également état supra, il apparaît que l'outil privilégié pour assurer la qualité comptable est le contrôle interne comptable et financier (CICF). Cette démarche consiste en la mise en place de dispositifs pérennes pour maîtriser les risques comptables et, par voie de conséquence, pour fournir au certificateur l'assurance que les comptes produits constituent une « image fidèle » de la réalité financière et patrimoniale de l'Etat.

En tout état de cause, il s'agit pour les entités publiques ou privées de :

- ▶ produire des comptes de qualité « certifiable ». Cela permet d'exprimer la régularité et la sincérité des opérations de l'établissement. Il s'agit au travers de ces comptes de donner une image fidèle de son patrimoine et de ses résultats. Cela s'accompagne par le recours à des outils d'information de gestion inhérent au pilotage des établissements (« le reporting »¹³⁰) ;
- ▶ s'inscrire dans une logique de transparence comptable et financière. Assurément, celle-ci s'impose à tous les organismes publics (LOLF ; loi sur la sécurité financière) ;
- ▶ mobiliser tous les acteurs de l'établissement (responsables d'unités et de services, directeur financier, ordonnateur, comptable) ; dit autrement, il s'agit de recourir à une nouvelle culture de gestion reposant sur une approche économique du fonctionnement d'un établissement ;
- ▶ renforcer la fiabilité de l'information financière pour faire véritablement de la comptabilité générale un outil d'information et de pilotage, de gestion et de contrôle ;
- ▶ sécuriser les procédures financières en général. Il importe ici de mieux maîtriser les risques opérationnels – le CICF participe directement à la sécurisation des procédures financières – et de tenir compte des nouvelles méthodes de contrôle du comptable.

L'application du CICF dans le contexte universitaire

Bien évidemment, en abordant le CICF sous l'angle universitaire, nous retrouvons les grands traits qui le caractérisent.

Cependant, il ne paraît pas inutile de s'arrêter sur cette question et d'en souligner les principaux points, notamment à la lumière de la réforme portée par les responsabilités et compétences élargies issues de la loi LRU.

Tout d'abord, il convient de rappeler que le CICF commence en amont de la comptabilité et ne se limite pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers. Mais il ne recouvre pas non plus toutes les initiatives prises par les dirigeants de l'établissement comme par exemple la définition de la stratégie de l'établissement, la détermination des objectifs...

constitutionnel/francais/les-decisions/depuis-1958/decisions-par-date/2006/2006-538-dc/decision-n-2006-538-dc-du-13-juillet-2006.1009.html).

¹³⁰ Le « reporting » se définit comme la présentation périodique de rapports et résultats d'une organisation, d'une unité de travail ou du responsable d'une fonction ; elle est destinée à informer les personnes chargées de les superviser en interne ou en externe, ou tout simplement concernées par ces activités et/ou résultats.

Ajoutons que si la certification des comptes s'appuie sur le dispositif de CICF, il n'en demeure pas moins que certifier les comptes ne consiste aucunement en un « simple contrôle par un commissaire aux comptes de la comptabilité tenue par l'agent comptable ».

L'obtention de la certification des comptes correspond à l'aboutissement de l'analyse par le commissaire aux comptes du respect par l'université de la *qualité comptable* des procédures.

La qualité du CICF devient donc un enjeu majeur pour obtenir la certification des comptes. Il s'ensuit que **la maîtrise des principales procédures est indispensable** : tenue de l'inventaire physique, de l'inventaire immobilier, respect des baux, bonne évaluation du montant des provisions, clôture des comptes, respect des obligations fiscales, etc....

En tout état de cause, il ne paraît pas déraisonnable de penser que la certification des comptes, dans un contexte d'autonomie financière, *peut permettre* de déterminer les établissements en situation financière favorable (fiabilité des informations financières, bon fonctionnement des procédures internes, adéquation des moyens aux résultats) lesquels seraient alors les mieux armés en matière d'arguments quant aux dotations financières à venir.

Pour obtenir la fiabilité des informations financières et son aboutissement comptable, il est nécessaire de procéder à des travaux multiples et variés.

En pratique, il est des cas où l'ordonnateur a la connaissance approfondie du contenu du dossier sans transmettre, pour autant, toutes les informations à l'agence comptable. L'ordonnateur doit donc veiller à communiquer aux services financiers et comptables un maximum de données, qui ne correspondent pas automatiquement à la liste des pièces justificatives nécessaire à la prise en charge d'une dépense.

Il importe donc que l'ordonnateur alimente efficacement la base de données comptables et les processus de production de l'information comptable et financière.

Cela est d'autant plus important que, ainsi que nous l'avons déjà dit, **avec une comptabilité en droits constatés, le fait générateur des opérations comptables trouve sa source très en amont de l'intervention du comptable.** En effet, ce sont en réalité les gestionnaires des différents services de l'établissement qui sont à l'origine des opérations qui vont être retracées dans les comptes après leur validation définitive par le comptable public.

En d'autres termes, **la fonction comptable est partagée entre les comptables et les gestionnaires** puisqu'il appartient à ces derniers de constater et de retracer les faits générateurs des droits et obligations (exemple : constatation du service fait pour rattacher les charges au bon exercice comptable, signature d'un acte attributif de subvention...), lesquels ne peuvent se confondre avec le dénouement financier des opérations.

A ce stade, se pose la question de savoir comment, dans une université, procéder pour mettre en place un dispositif fiable et fonctionnel de CICF en sachant que l'ordonnateur est principalement à l'origine de la production de l'information comptable et que cela implique un **contrôle interne partagé.**

Cette question est par nature épineuse puisque, par définition, il n'existe pas un modèle unique de CICF qui s'imposerait à toutes les universités.

Toutefois, il existe des outils qui peuvent être mis en place dans tous les établissements afin de tendre vers une amélioration.

Les acteurs du CICF

Le CICF s'étend à tous les acteurs de la fonction comptable, c'est-à-dire, rappelons le (cf. supra le 2.2.3), aux gestionnaires, producteurs d'une partie de l'information comptable et financière, comme aux comptables *stricto sensu* qui la valident.

Aussi, est-il extrêmement important, si ce n'est primordial, de comprendre que la démarche du CICF et en particulier la création des fiches de procédures ne saurait se faire autrement que de manière participative.

C'est pourquoi, chacun des agents de l'université doit être considéré comme acteur du CICF, étant précisé que ce postulat consubstantiel à un objectif de qualité de l'information financière ne doit pas être regardé sous le seul angle comptable.

En effet, le contrôleur interne, au même titre que le comptable et parfois même du responsable de service, ne maîtrise pas l'ensemble des procédures et ne les connaît pas toutes dans le détail. Ainsi, s'il rédige seul les documents relatifs aux procédures, des écarts significatifs entre l'existant et la version « idéale » du processus peuvent apparaître. De plus le fait d'associer l'intégralité des services à la démarche permet aux agents de se l'approprier, de la comprendre et ainsi être motivés pour sa mise en œuvre et sa bonne exécution.

Ajoutons que les opérations comptables sont la conséquence d'actes et de processus à l'origine desquels nous trouvons l'ordonnateur. L'ensemble de la chaîne doit donc être mobilisé, sous peine de réduire fortement l'impact du CICF.

Exemple : *secteur des recettes sur convention de formation continue dans une université relevant d'un modèle d'organisation déconcentrée.*

ACTIONS	Services concernés
Evaluation du coût de la formation	Composante
Etablissement de la convention	Composante
Signature de la convention	présidence
Saisie dans logiciel FC	Composante
Vérification de la conformité des données saisies avec la convention	Service central FC
Préparation des dossiers manuels à destination du service financier pour émission des titres de recettes (TR) : proposition de TR	Service central FC
Emission des TR	Service financier central
Prise en charge des TR	Agence comptable

Le CICF est ainsi adossé à une logique de processus, notion qui dépasse la simple tenue des comptes tout en l'englobant.

Concrètement, **la mise en œuvre opérationnelle de la maîtrise des risques repose sur un dispositif décentralisé fondé sur la responsabilité du management selon l'approche par processus** (cf. infra le 4). Il est partagé entre l'ordonnateur (ou gestionnaires) et le comptable chargé de s'assurer de la qualité des comptes.

Voyons maintenant l'architecture sur laquelle s'appuie ce dispositif et comprenant plusieurs niveaux d'acteurs. Ce faisant, nous mettrons en toile de fond l'organisation rationnelle à mettre en place.

Le président de l'université et le secrétaire général

Le CICF doit obligatoirement être porté et piloté au plus haut niveau.

L'intervention du président lors du lancement de la procédure, et régulièrement au travers du comité de pilotage ou lors de points d'étapes récurrents, est essentielle.

En effet, le sujet du CICF au sein d'un établissement peut être appréhendé par certains comme, soit du travail en plus, soit du contrôle du travail (de l'individu), soit comme du superflu, soit tout cela à la fois.

Il convient donc que le président, relayé par le secrétaire général, s'implique fortement, et dans le lancement et le suivi du chantier CICF, et dans la légitimation et le positionnement de la personne qui sera chargée de porter la démarche dans les services.

Le comité de pilotage ou d'audit du CICF

Afin d'assurer la collaboration de tous, de favoriser la diffusion de l'information et d'optimiser le déploiement du CICF, il est recommandé d'encadrer les actions menées en ce domaine au travers d'un comité de pilotage ou d'audit.

Il sera chargé de s'assurer de la bonne implication des agents et de déterminer les processus et domaines sur lesquels il s'agira de concentrer l'action.

Il peut se réunir semestriellement afin de faire le point sur les actions menées et décider des actions à venir (boucle d'audit).

Le référent du CICF (promoteur/animateur)

Le schéma d'analyse des risques met en évidence la nécessité d'agir sur la totalité d'un processus donné. Il est donc absolument nécessaire d'assurer la légitimité du référent à qui incombe la mission de conduire la mise en place et le suivi du CICF.

Afin de lui assurer indépendance et légitimité, Il est conseillé de positionner le référent directement auprès du président, extérieur à tout service, ou dans une cellule qualité telle qu'elle peut exister dans certains établissements.

A défaut, et en fonction de l'organisation de chaque université, **il paraît souhaitable, a minima, de ne pas rattacher le référent à l'agent comptable, sous peine de conforter l'idée fausse que le CICF relève du comptable.**

Ce référent aura pour fonction d'organiser les travaux de ses correspondants thématiques et de déployer le CICF dans tous les services.

Il devra donc organiser et animer des réunions d'information pour l'ensemble des personnels et mettre en place un plan de formation pour les agents relevant des processus qui seront déclinés.

Il devra également rendre compte de l'avancée des travaux au comité de pilotage et préparer les décisions sur les processus à étudier.

Il sera enfin chargé mettre en place un audit du CICF afin de préparer les travaux de la boucle d'amélioration.

Les responsables thématiques

Le référent doit s'appuyer sur des responsables thématiques afin de décliner, sur un domaine particulier, l'ensemble du processus : organigramme fonctionnel, cartographie des risques, plan d'action.

Légitimé par ses compétences techniques sur le domaine traité, le responsable thématique constitue le lien permanent entre les gestionnaires et le référent promoteur. A ce titre, il est chargé de décrire les processus, de déterminer les zones de risque et de proposer des solutions.

Il est également chargé de construire et rédiger tous les documents, guides et fiches de procédures nécessaires.

Ces responsables thématiques sont à désigner dans les différents services ; le recrutement le plus varié possible devant permettre de faciliter l'adhésion de l'ensemble des structures de l'établissement, services centraux et communs mais également composantes.

Les agents

Ainsi que nous le signalions *supra*, les agents (en fait, toute personne intervenant dans la chaîne de la dépense et se trouvant, à ce titre, responsable à son niveau d'une étape d'un processus participant à l'élaboration de l'information comptable et financière : achats, ventes,...) sont les principaux acteurs de la qualité des comptes et ce, au quotidien.

Un travail d'explication et de communication sur l'importance du CICF et l'existence de procédures pour le contrôle interne ainsi qu'un accompagnement fort doivent dès lors être prévus dès le début de la mise en place de la démarche. L'implémentation des outils de gestion et de contrôle interne comptable et financier dépend de cette étape.

Il ne faut jamais perdre de vue que le CICF ne peut pas être efficacement mis en œuvre sans la collaboration et la participation de tous les agents.

Les éléments et outils du CICF

Le dispositif du contrôle interne comptable se décline en plusieurs opérations successives :

- ▶ la **définition des processus**, au sens défini précédemment, à analyser (processus prioritaires qui seront traités lors de la première étape du CICF) ;
- ▶ l'**analyse des risques** (organigrammes fonctionnels, schémas d'analyse des risques) ;
- ▶ le **plan d'action** (quels dispositifs mettre en œuvre pour couvrir le risque identifié lors des étapes précédentes) ;
- ▶ La **formalisation et la traçabilité** (fiches de procédures et de contrôle, guides de procédures, sauvegardes, archivage, etc.).

Examinons ces points.

La définition des processus à analyser

Commençons par préciser qu'un processus est un **ensemble de tâches** successives à la charge des ordonnateurs et des comptables, **débutant au fait générateur du processus et se terminant par une écriture comptable définitive** (champs budgétaire et comptable concernés)

Pour faire court, peuvent être considérées comme des processus comptables les activités permettant de transformer des opérations économiques en informations comptables et financières grâce à la « mécanique comptable ».

L'**enchaînement de tâches** réalisées dans le cadre d'un processus, selon des règles prédéfinies, représente une **procédure** (activité). Celle-ci **se caractérise par un fait générateur et une finalité**.

Les tâches, quant à elles, correspondent à l'exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables. Une tâche est entièrement réalisée par un opérationnel. Les opérations réalisées dans le cadre d'une tâche ne peuvent être séparées dans le temps, ni réparties entre plusieurs opérationnels.

Enfin, on désigne par **opération** toute composante indissociable d'une tâche effectuée par un seul opérationnel.

Un ensemble de processus constitue un cycle.

Après ces précisions sémantiques, revenons à la détermination, ou si l'on préfère à la cartographie, des processus. A cet égard, à l'évidence, **il convient de faire preuve de pragmatisme**, tout particulièrement en période de démarrage de la démarche de CICF.

En effet, le CICF n'a pas vocation, dans un premier temps, à couvrir l'ensemble des processus comptables. Il s'agit, en fonction d'indicateurs aisément mobilisables, de déterminer les processus ou éléments de processus les plus exposés, c'est-à-dire dont la probabilité de survenance d'un risque est forte.

Exemple d'indicateurs : complexité de la matière, échéances calendaires, règles juridiques nouvelles, enjeux financiers élevés, nouveau support informatique, multiplicité des acteurs, multiplications de réclamations divers des usagers – augmentation de contentieux – rapports d'audits et autres (MAEC¹³¹, cour des comptes, audits IGAENR, etc.) – taux de rejet par le comptable,...

En tout état de cause, quel que soit l'angle d'attaque retenu, il convient de ne pas basculer dans un formalisme excessif et de ne pas mettre en place des procédures pour des opérations qui ne présentent aucun risque apparent ou qui sont complètement maîtrisées.

En effet, outre une inadaptation aux besoins, s'engager dans une démarche au champ trop large présenterait, sans conteste, un risque de démobilitation des personnels ressources.

C'est lors de la boucle d'amélioration du dispositif que les autres champs ont vocation à être explorés. Dans ce cas, les processus seront analysés de façon plus exhaustive. Il s'agit avant tout de s'engager sur la voie d'actions prioritaires.

La mise en place des organigrammes fonctionnels peut également faire apparaître un risque qui n'avait pas été préalablement identifié (cf. ci-après 2.3.2).

Exemple : rupture de la chaîne des contrôles, absence de suppléants sur une tâche, irrégularité dans la chaîne des délégations de signature, etc.

¹³¹ La mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) de l'ex-DGCP conçoit la politique nationale d'audit du Trésor public et pilote le dispositif national. Elle réalise directement des audits, à la demande du Directeur général et sur propositions du comité national d'audit.

Le découpage de l'organisation en processus

Il s'agit d'identifier les processus fondamentaux en distinguant :

- les fonctions de soutien se définissant comme des fonctions de management nécessaires à la réalisation des missions de l'établissement (RH, achat, budget, finances, etc.) ;
- les fonctions opérationnelles, lesquelles contribuent directement à la réalisation des missions de l'établissement.

Pour chaque fonction, il convient ensuite de définir :

- les prestations délivrées (les « livrables » ou « résultats attendus ») ;
- les bénéficiaires (clients internes ou externes : directions, services, usagers, clients, partenaires institutionnels, etc.) ;
- les activités contribuant à mettre à disposition des bénéficiaires les prestations délivrées ;
- les acteurs conduisant les activités.

Une fois réalisé ce découpage, il convient d'en assurer la formalisation en établissant une cartographie des processus.

La cartographie des processus ou une nécessaire formalisation

L'exercice consiste à assurer une représentation dynamique permettant de trouver des réponses aux questions « Qui ? Quoi ? Quand ? Comment ? Pourquoi ? » et de visualiser de façon synthétique et dynamique les principaux éléments d'organisation d'un système :

- les flux entrants et sortants ;
- les processus (techniques, administratifs, logistiques, opérationnels) ainsi que les activités qui s'y rattachent ;
- les acteurs ;
- leur rôle, les activités qu'ils réalisent, éventuellement les tâches et les opérations ;
- les événements « déclencheurs » et les documents produits.

Cette représentation peut notamment se faire au moyen d'un **logigramme**¹³².

Il s'agit d'un outil de formalisation donnant une description ordonnée et chronologique des activités au sein d'un processus et pouvant être rapidement mis en place :

- représentation graphique simplifiée découpant en étapes chaque processus (enchaînement des tâches) ;
- absence de détail pour chaque tâche mais le circuit d'un processus est déroulé en fonction des réponses et tâches qui peuvent être réalisées ou non par un ou plusieurs services.

Préalablement, il apparaît nécessaire de réaliser un guide interne destiné à déterminer non seulement le logiciel à utiliser, mais aussi les formes, les couleurs ainsi que la présentation globale pour une homogénéité sur l'ensemble des procédures au sein de l'établissement et permettre corrélativement à tous les agents de comprendre les procédures de tous les services.

De plus amples précisions sur le logigramme sont apportées *infra* dans la rubrique consacrée à [l'analyse des risques](#).

¹³² Appelé aussi ordigramme ou abusivement organigramme.

L'analyse des risques

Il faut savoir, tout d'abord, sur ce que l'on entend en parlant de risques.

A cet égard, nous définirons le risque comme tout événement, tout comportement, toute situation affectant par sa survenance la réalisation des objectifs.

Il apparaît comme la conjonction de trois éléments :

- les facteurs ou causes du risque ;
- les manifestations du risque ;
- les conséquences ou impact du risque.

Sans que cela revête un caractère exhaustif, il paraît possible de dire que les risques peuvent relever d'opérations liées au traitement de l'information comptable (erreur de l'agent, manque de formation, absence de fiches de documentation, etc.), mais également être inhérents à des opérations dites « support » des opérations de traitement de l'information comptable (gestion des pièces comptables, archivage des documents, sauvegardes informatiques, etc.).

On distingue du reste les risques inhérents des risques de contrôle.

Les risques inhérents sont ceux qui sont liés à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités :

- risques d'erreurs significatives, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne ;
- erreurs inhérentes à toute activité humaine ;
- lacunes de formation et de compétence de tout personnel ;
- changements non maîtrisés des structures administratives et des dispositifs juridiques ;
- absence de prise en compte des évolutions technologiques et informatiques ;
- manquements déontologiques ;
- événements extérieurs (climatiques, physiques, politiques...) ;

Un risque inhérent doit être maîtrisé mais ne peut pas être supprimé.

Les risques de contrôle sont liés à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne.

Le risque est qu'une erreur significative ne soit ni détectée ni corrigée en temps voulu par ce dispositif (lacunes dans sa conception, dans sa mise en œuvre) ;

Un risque de contrôle doit être supprimé.

La démarche du CICF peut paraître, le cas échéant, contraignante et trop complexe à mettre en œuvre. Pour commencer, il est recommandé de s'appuyer sur l'existant.

En effet, il existe des référentiels sur certains domaines. Ils peuvent servir de base de réflexion et d'aide au montage de ses propres documents.

A titre d'exemple, le référentiel sur la paye des personnels de l'enseignement supérieur peut, **dans sa version provisoire**, être consulté à l'adresse suivante :

<http://idaf.pleiade.education.fr/fichiers/pageframe.htm?sujetId=309&plein=>

Les risques s'analysent par le biais d'un schéma d'analyse des risques. La mise en place des **organigrammes fonctionnels**, obligatoire, permet également, de façon indirecte, de mettre en évidence des failles dans les processus étudiés.

Les organigrammes fonctionnels

a) Définition et typologie :

Il est important de bien distinguer l'organigramme fonctionnel de l'organigramme « classique » hiérarchique.

L'organigramme hiérarchique décrit la structure de gestion d'une organisation. Il représente la forme d'organigramme la plus répandue. Il met particulièrement l'accent sur l'unité de commandement et sert d'outil de communication tant externe qu'interne.

L'**organigramme fonctionnel** permet d'analyser la chaîne fonctionnelle. Son usage est généralement interne.

Il est **un des supports essentiels de l'audit des circuits dans le cadre de la certification des comptes** et/ou de tout audit ou boucle d'amélioration. Il est généralement le premier document demandé par les auditeurs.

Fil conducteur « **comprendre pour agir** », il renforce la traçabilité de l'organisation, identifie les responsables en mettant l'accent sur leur compétence et non pas sur l'unité de commandement (usage interne en général) ainsi que les circuits de chaque processus, du service gestionnaire au début de l'action à l'agent comptable en bout de chaîne¹³³.

On peut distinguer deux types d'organigrammes fonctionnels :

- ▶ l'organigramme fonctionnel d'une structure (croisement de l'organigramme hiérarchique et de l'organigramme fonctionnel) ;
- ▶ l'organigramme fonctionnel d'un processus.

Dans le cadre du CICF, il est évident que la notion de « processus » sera plus adaptée que la notion de « structure ». Il est donc recommandé d'adopter cette deuxième forme d'organigramme fonctionnel.

Cette forme permet en outre d'analyser d'éventuels dysfonctionnements liés au déroulement de la procédure.

Exemples :

- ▶ absence de contrôle sur une tâche définie ;
- ▶ absence de délégation de signature (étape validation) ;
- ▶ maîtrise de l'ensemble de la chaîne par un seul agent ;
- ▶ ...

Afin de répondre aux besoins issus des évolutions inhérentes aux organisations des universités (nouveaux personnels, nouveaux logiciels, nouvelles structures, nouvelles modalités de gestion, etc.), l'organigramme fonctionnel doit constamment faire l'objet d'une actualisation.

C'est le chef de service qui est en charge de la rédaction de l'organigramme, ce qui lui permet de constater à la fois la répartition des tâches entre les agents, mais aussi les éventuels doublons ou vides dans la chaîne d'actions de la procédure.

133 Communiquer sur la notion de « responsable ». L'identification du responsable d'une tâche (de gestion ou de contrôle) sert de base à la recherche des causes d'un dysfonctionnement afin d'y remédier. Il n'y a aucun jugement de valeur sur les compétences des personnes désignées comme responsables (sinon en termes de formation) ni volonté de stigmatiser le « fautif » ; il s'agit tout simplement de comprendre pour agir.

b) Eléments de l'organigramme fonctionnel :

L'organigramme doit nécessairement comprendre les éléments suivants :

- ▶ description des différentes tâches associées au processus ;
- ▶ nom et qualité de la personne responsable (gestionnaire) ;
- ▶ nom et qualité du suppléant (pour chaque action, un suppléant doit être clairement identifié afin d'assurer, en cas d'absence, la continuité de la chaîne de l'opération analysée) ;
- ▶ nom et qualité de la personne chargée du contrôle de supervision (en fonction des types de contrôle définis – autocontrôle / contrôle mutuel / contrôle hiérarchique) ;
- ▶ délégations de signatures.

Afin de regrouper l'ensemble des éléments nécessaires à la bonne analyse du processus étudié, d'autres précisions sont conseillées :

- ▶ application/outil nécessaires à l'exécution de la tâche (indication du niveau d'habilitation de l'agent) ;
- ▶ documentation inhérente à la gestion de la tâche :
- ▶ ...

En définitive, l'organigramme fonctionnel est :

Une vue consolidée par processus du « qui fait quoi et à quel moment »

- Identification de toutes les tâches relevant d'un processus
- Formalisation permettant de s'interroger sur la cohérence et l'efficacité de l'organisation
- Support indispensable à l'auditabilité d'un processus

Une identification des principaux acteurs à chaque étape d'un processus

- Garantir la continuité du service en toute circonstance (titulaire et suppléant)
- Identification claire des responsabilités dans la mise en œuvre des processus (délégations et accès au SI)

Un support clef pour assurer la sécurité des processus

- Recensement des contrôles clefs dans la procédure
- Formalisation des séparations de fonctions pour organiser un contrôle mutuel
- Identification des acteurs chargés de la supervision

Exemple d'organigramme fonctionnel (gestion des contrats de recherche)

Tâche	Secteur de gestion	Titulaire de la tâche	Suppléant	Titulaire chargé du contrôle de supervision	Délégation de signature	Application	Traçabilité
...							

Monter un organigramme est une phase importante en ce qu'il :

- ▶ permet, après avoir déterminé un risque, d'y remédier en affectant une ou plusieurs personnes sur le dossier et, partant, de savoir précisément à qui incombe le suivi réel de la tâche ;
- ▶ est public, transparent et permet de mieux comprendre la répartition des tâches entre les agents ;
- ▶ permet aussi d'alléger le travail de certains agents qui, en raison de leur compétence avérée, sont, dans les faits, souvent sollicités et corrélativement surchargés, ce qui entrave leur possibilité de faire face aux tâches confiées ;
- ▶ formalise sur le papier la responsabilité de chacun, y compris celle du Chef de service.

Le schéma d'analyse des risques (ou cartographie des risques)

La cartographie des risques est le support de pilotage des risques comptables en ce qu'elle en donne une photographie consolidée et régulièrement actualisée. Elle formalise l'analyse des risques en distinguant les processus globalement maîtrisés de ceux qui sont à fiabiliser.

A travers la description précise d'un processus, il s'agit de définir les zones qui sont potentiellement à risque.

Etude des processus

Pour les EPN, les processus, dans leur ensemble, ont été regroupés en six cycles comptables (DGFIP) :

- 1 - Les produits
- 2 - Les charges
- 3 - Les immobilisations et les stocks
- 4 - La trésorerie (y compris les dettes)
- 5 - Les engagements et provisions
- 6 - Les états financiers

La notion de sous-cycles n'est pas retenue pour les EPN.

CYCLE	PROCESSUS	PROCEDURE
CHARGES	Commande publique	Réalisation d'un MAPA
		...
	Interventions	
	Transports, déplacements, missions,...	
	Impôts et taxes	
	Acquisition de biens immobiliers	
	Etc.	

La démarche de CICF peut également se formaliser à partir de chaînes de travail moins comptables et plus financières en rattachant aux cycles d'activités financières les processus ou procédures suivantes :

cycle « Immobilisations et stocks »

- ▶ gestion des infrastructures (bâtiments, terrains, etc.) :
recensement, inventaire, évaluation, amortissements, investissement, désinvestissements
- ▶ gestion des immobilisations incorporelles (brevets, logiciels, etc.) :
recensement, inventaire, évaluation, amortissements, protection
- ▶ gestion comptable des immobilisations matérielles (matériel de transport, installations techniques, etc.) :

Recensement, inventaire, évaluation, amortissements, investissement, désinvestissements

- ▶ gestion des stocks :
Inventaire, évaluation, dépréciation
- ▶ inventaire physique
acquisition, mise au rebut, etc.

Cycle « Produits »

- ▶ gestion des recouvrements des créances :
suivi des titres de recettes en nombre et en valeur
- ▶ gestion de la trésorerie : coté service financier
suivi, gestion des mandatements et réception des subventions
- ▶ droits d'inscription
- ▶ contrats et conventions de recherche :
notamment européens avec leur spécificité, ANR , ressources affectées

Cycle « Charges »

- ▶ gestion des paiements des fournisseurs
- ▶ gestion des missions
ordres de missions, frais de transport, avances, paiement
- ▶ rémunérations : appointements et charges sociales
par statut : fonctionnaires d'Etat, Chercheurs, administratifs ; Contractuels, vacataires, stagiaires,
par particularismes : heures supplémentaires, primes,
- ▶ organisation de colloques
de la décision au paiement, suivi des instructions financières spécifiques
- ▶ commande publique : achats hors marchés et marchés

« Etats financiers »

- ▶ gestion des charges à payer, produits à recevoir, produits et charges constatés d'avance

Cycle «Trésorerie, dettes »

- ▶ prestations internes
- ▶ régies de recettes et de dépenses
- ▶

Cycle «Engagements et provisions »

- ▶ accords et conventions passées avec les tiers, associations

Cette liste n'est ni un modèle, ni exhaustive. Il s'agit uniquement d'une illustration et il appartient à chaque établissement de la mettre en rapport avec ses spécificités en vue de l'adapter en tant que de besoin.

Identification des risques

De manière pratique, la cartographie des risques consiste à :

- **évaluer le risque** attaché à chaque processus, à la fois par facteur de risque (organisation, documentation, traçabilité ...) et par critère de qualité comptable (réalité, exhaustivité, rattachement...);
- **l'analyser**, cette opération étant spécifique à chaque processus et réalisée au niveau le plus fin ;
- **le classer** suivant son niveau : faible, moyen et fort.

Néanmoins, élaborer un schéma des risques ou encore un organigramme fonctionnel n'est pas toujours suffisant. En effet, ce que le gestionnaire recherche dans la formalisation des procédures c'est avant tout la simplification et surtout la vue d'ensemble d'un ou plusieurs processus.

De plus, la pratique prouve qu'il est parfois difficile, pour des raisons culturelles ou organisationnelles, de construire d'emblée un schéma d'analyse des risques ou encore un organigramme fonctionnel au sein des services d'une université, surtout lorsqu'il s'agit d'un processus touchant différents services.

Aussi, peut-il être envisagé, le cas échéant, de réaliser en premier lieu un **logigramme** dont il est fait état *supra* à propos de la cartographie des processus, **version simplifiée et lisible de la procédure**, pour ensuite aborder la réalisation des autres documents utiles au contrôle interne¹³⁴.

Au moyen de la formalisation du logigramme, l'identification des risques apparaît, soit aux gestionnaires, soit aux responsables du processus étudié.

- ▶ Description des processus :
 - fait générateur ;
 - qui instruit ?
 - comment ?
 - quels justificatifs à l'appui de l'acte ?
 - quels délais ?
 - quels contrôles ?
 - quels modes de régulation en cas de dysfonctionnement de la chaîne ?
 - qui élabore les fiches de procédure et selon quelle régularité ?
 - ...

Le schéma d'analyse des risques (ou cartographie des risques) peut bien évidemment prendre plusieurs formes en fonction des processus étudiés. Il constitue le premier outil indispensable à la mise en œuvre du CICF.

¹³⁴ Il est rappelé que, constituant un des outils de formalisation très utilisés, le logigramme, de par sa codification et sa réalisation assez simples, peut être mis en place rapidement, le logigramme, en donnant la possibilité de découper en étapes chaque processus, est une représentation graphique simplifiée de la procédure qui n'entre pas dans le détail de chaque tâche mais qui déroule le circuit d'un processus, en fonction des réponses et tâches qui peuvent être réalisées ou non par un ou plusieurs services.

Afin de réaliser des logigrammes au sein d'un établissement, il est nécessaire de réaliser un guide interne, afin de déterminer non seulement le logiciel qui sera utilisé, mais aussi les formes, les couleurs ainsi que la présentation globale pour une homogénéité sur l'ensemble des procédures au sein de l'établissement et permettre corrélativement à tous les agents de comprendre les procédures de tous les services.

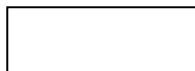
Les différentes tâches, ou décisions, doivent toujours s'enchaîner. Ou pour le dire autrement, **il ne doit pas exister de rupture sur la chaîne dans le logigramme**. Ou alors, si une rupture existe, c'est la preuve d'un « blanc » dans la chaîne de suivi ou de contrôle.

Dans ce cadre, les éléments constitutifs du logigramme doivent être précisés. Afin de permettre la modélisation des procédures, des symboles standards peuvent être utilisés

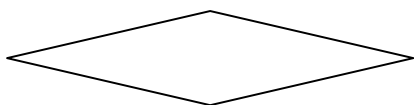
Ainsi, par exemple, on peut retenir les formes suivantes.



Première et dernière étape



Autres étapes

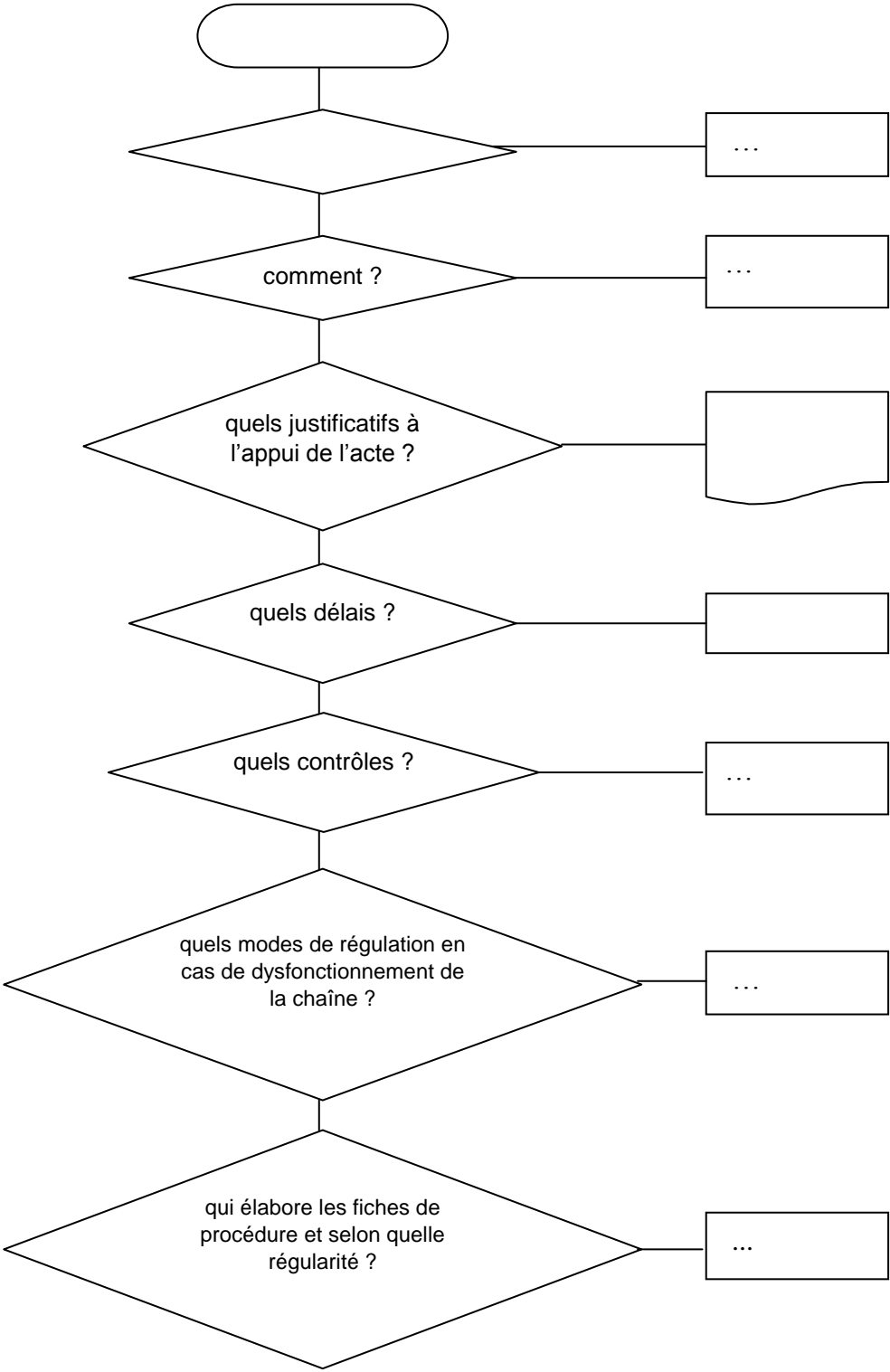


Questionnement

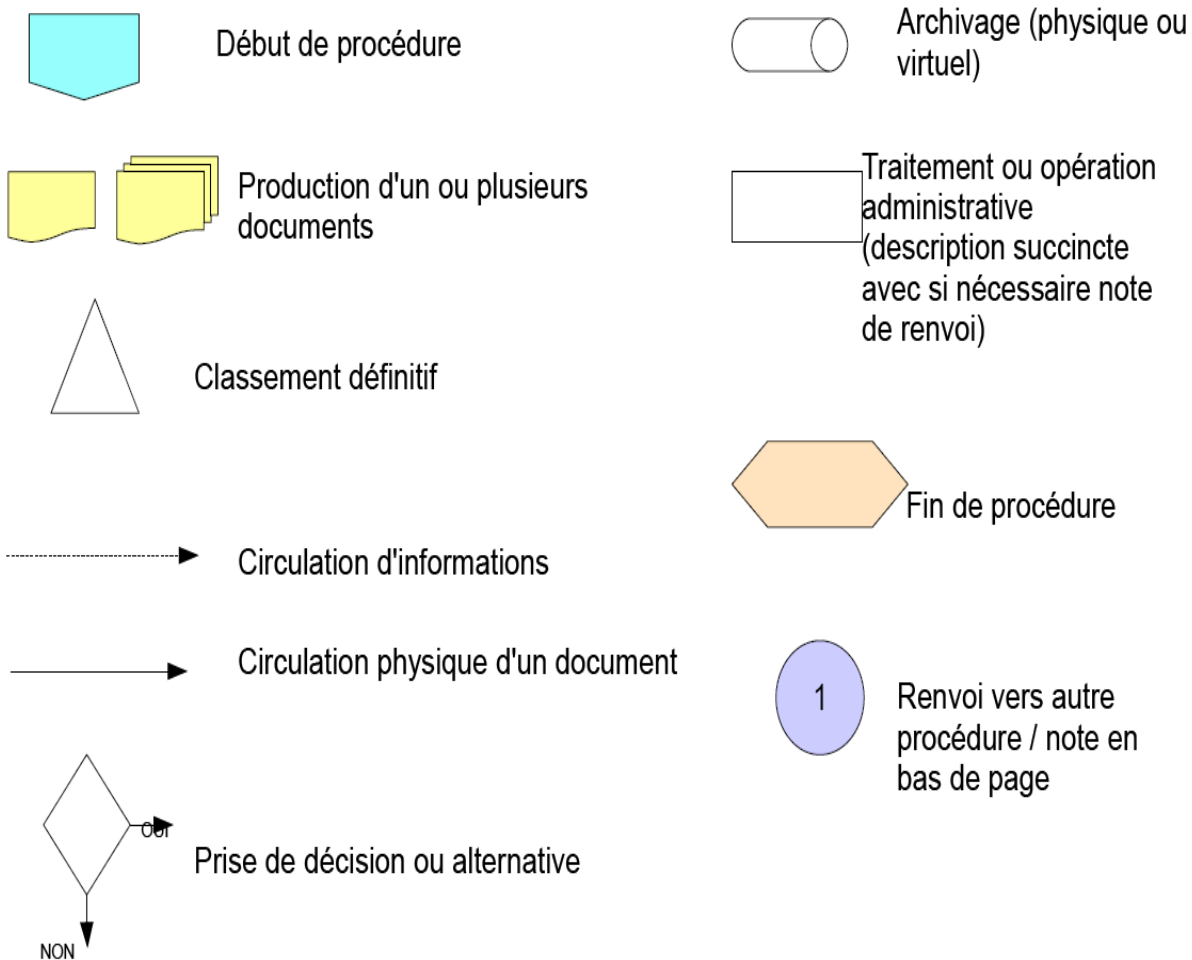


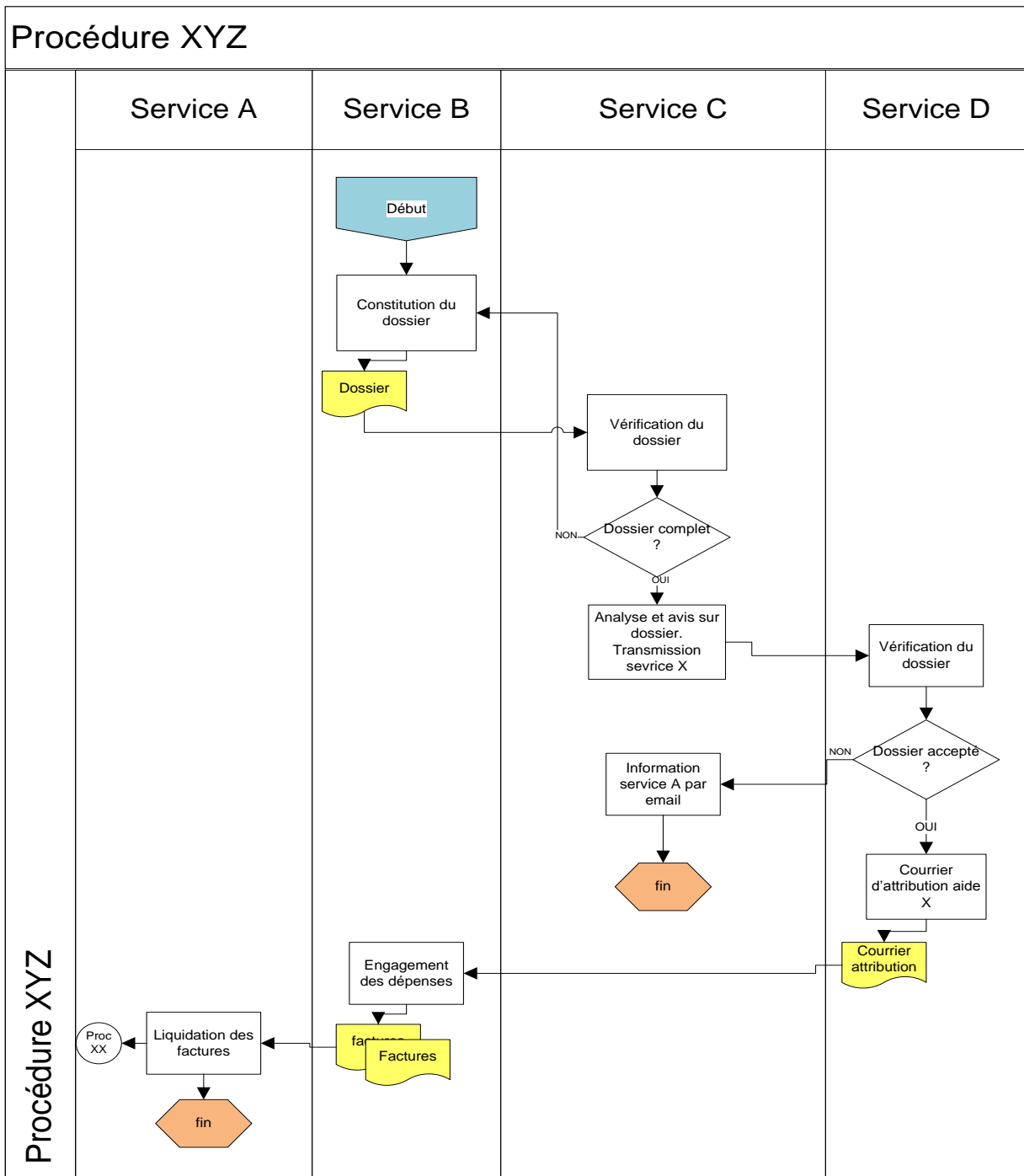
Document lié à une étape

On peut alors adopter une présentation simple :



On peut également, à l'instar de l'université de Pau et des Pays de l'Adour, s'orienter vers un logigramme plus sophistiqué :





Quoi qu'il en soit, il est recommandé de centraliser tous les logigrammes (et toutes les procédures) dans un service spécialement créé à cet effet. En outre, il est impératif de conserver toutes les versions dans un classeur par exemple ou sur un logiciel informatique assurant la gestion des versions¹³⁵ afin de pouvoir non seulement prouver (commissaire aux comptes, inspections) la recherche continue d'adaptation et d'amélioration mais également être en mesure de remonter dans le temps si un contrôle porte sur un exercice précédent.

¹³⁵ Dans le langage informatique, on trouve souvent le néologisme « versionnage » signifiant que l'on peut garder facilement trace des versions successives d'un document. Des éléments éclairants peuvent être lus aux adresses suivantes : <http://www.bortzmeyer.org/files/cvs-versionnage-document-numerique.pdf> <http://www.dotnet-tech.com/tutoriels/assemblies/assemblies.pdf>

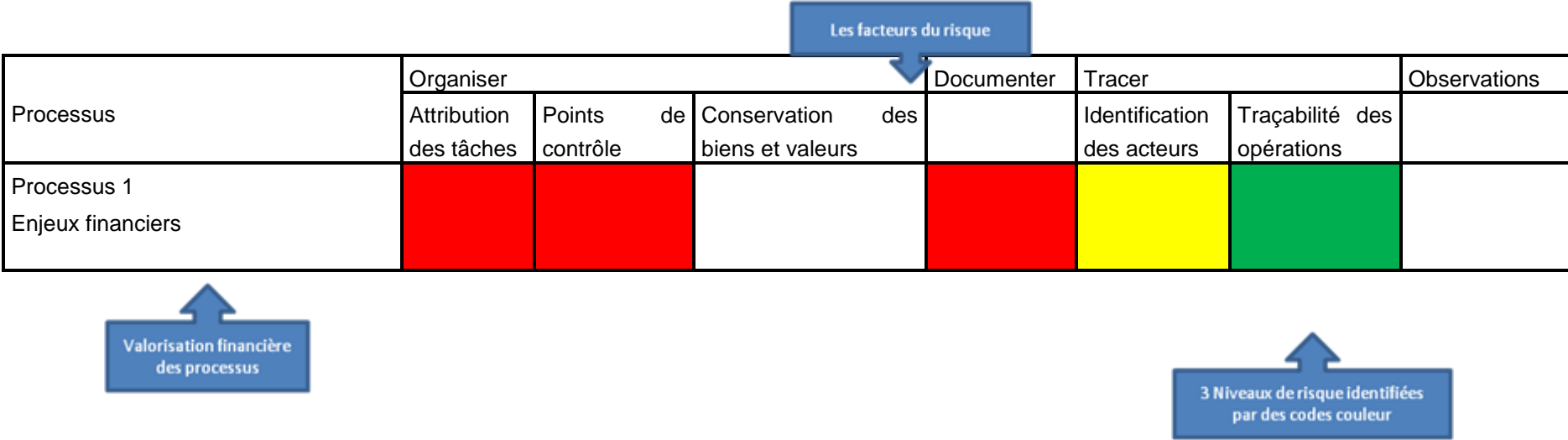
A noter qu'une version gratuite de tout type de logigramme est proposée à l'adresse suivante : <http://www.logigramme.fr/> (QALITEL logigramme - Création de logigramme, organigramme, diagramme, grafcet).

Dans un souci d'illustration, le lecteur trouvera, en [annexe 8](#), le dispositif de formalisation des procédures mis en place par l'université de Pau et des Pays de l'Adour (UPPA). Pour ce faire, cet établissement a choisi d'utiliser, après de nombreux essais sur différents logiciels dont certains en OpenSource, le logiciel Visio, développé par Microsoft (disponible à l'adresse : <http://office.microsoft.com/fr-fr/visio/FX100487861036.aspx>). Deux avantages priment pour ce logiciel : la rapidité d'exécution des schémas mais aussi le coût. En effet, ce logiciel ne peut être présent sur toutes les machines en raison de son caractère relativement onéreux, ce qui conduit à centraliser non seulement la création mais aussi la modification des logigrammes. Malgré tout, il peut être pertinent, ainsi que l'UPPA l'a envisagé, de fournir à terme une licence logicielle à chaque personne en charge dans les services de la réalisation des logigrammes (chefs de services) mais aussi au contrôleur de gestion et au secrétaire général.

La conception à terme du schéma d'analyse des risques (ou cartographie des risques) peut bien évidemment elle aussi prendre plusieurs formes en fonction des processus étudiés.

Ci-après, figurent deux exemples.

Exemple 1 : modèle de cartographie des risques pouvant être utilisé (source DGFIP)



Autre modèle de cartographie des risques pouvant être utilisé.

	Recensement des risques	Probabilité (associée à chaque risque) Faible / Moyenne / Elevée	Action(s) corrective(s)ou préventive(s)
	Objectif(s) du processus :		
NOM DU PROCESSUS :			
	Risque Générique au processus		
ACTIVITES	Risques liés aux activités		

Après avoir mis en avant les risques potentiels, il convient de les **hiérarchiser en tenant compte du rapport entre la probabilité de leur survenance et de leur impact**, en termes financier, juridique ou d'image.

La remontée d'informations peut être longue et souvent peu comprise des services qui n'osent pas indiquer la ou les procédures qu'ils ne maîtrisent pas complètement. La culture de l'établissement (sensibilité à la reddition des comptes, présence du contrôle de gestion,...) et aussi de l'implication non seulement des agents mais également de toute la chaîne hiérarchique peuvent influencer sur la remontée efficace et rapide de ces informations. C'est pourquoi, il est important que cette démarche soit soutenue par les chefs de services et qu'il existe, si ce n'est un comité de pilotage, au moins un animateur pour aider et conseiller les services dans l'élaboration et la rédaction de ces procédures et de différents tableaux.

Hiérarchisation des risques

Après avoir permis d'identifier les risques, **la cartographie des risques** attache une valeur financière à chaque processus afin de hiérarchiser les enjeux et de mieux cibler les processus comptables concernés par des risques prioritaires qu'il est fondamental de fiabiliser.

Lors de l'analyse des risques, nous avons vu que plusieurs niveaux de risques peuvent apparaître (cf. [supra l'identification des risques](#)) ; il s'agira de déterminer quels sont ceux qui feront l'objet d'un plan d'action¹³⁶. En cela, **c'est un outil d'aide à la décision pour agir sur ces risques**.

Dans un premier temps, il est recommandé de ne retenir que les risques les plus importants en fonction de différents critères :

- ▶ importance en termes de volume financier, de volume d'opérations, de relations avec les usagers, de priorité politique, etc. ;
- ▶ probabilité de survenance du risque (prise en compte de son classement : faible, moyen, fort) ;
- ▶ bilan coût / efficacité (certains risques faibles ou difficilement maîtrisables ne justifieront pas l'investissement en termes de personnel par rapport à d'autres risques aisément maîtrisables).

Au fur et à mesure de l'implication des agents dans le CICF, les autres risques, moins importants, moins urgents ou difficilement maîtrisables, bénéficieront à leur tour d'un plan d'action particulier. Cette étape peut poser des difficultés dans les organisations traditionnellement peu habituées aux processus d'évaluation et de contrôle. Il est donc conseillé de choisir des processus qui peuvent concerner plus particulièrement des services ou des personnes ressources plus réceptives à ce type de notions. Exemple de schéma d'analyse des risques :

¹³⁶ Il ne s'agit pas de décliner l'ensemble des référentiels mais de prioriser (les risques les plus importants) et de s'adapter à l'organisation propre de l'établissement

Descriptif du risque	Impact	Mesures correctives envisageables	Rapport impact / mesures correctives (faisabilité)	Décision
Saisie erronée d'un RIB	Faible (pas d'erreur constatée et visibilité du risque immédiate)	Suppression des droits d'accès au module « saisie des RIB » à l'ensemble des agents et centralisation de la saisie sur le poste X (procédure à mettre en place + communication)	Impact faible Correctif aisé	Insertion dans le plan d'action 2008 : application au

Cette cartographie des risques est organisée selon les cycles et processus définis dans le cadre du CICF (cf. supra).

Précision

- ❖ Action du MESR (<http://idaf.pleiade.education.fr/fichiers/pageframe.htm?sujetId=257>)

A l'instar de ce qui a été fait avec **ODICE** (outil diagnostic interne comptable en EPLE), le MESR s'est engagé dans l'élaboration d'un guide d'autodiagnostic de la maîtrise des risques liés à un processus et rédaction de fiches de procédure

Cette mission vise à accompagner les établissements dans la mise en place d'un dispositif de contrôle interne comprenant des grilles d'analyse. L'objectif est la maîtrise de risques pour prévenir les dysfonctionnements au titre des processus retenus. Quatre ateliers sont ouverts actuellement :

- gestion des rémunérations ;
- gestion des contrats de recherche ;
- gestion des recettes ;
- gestion des immobilisations (limitation au parc immobilier dans un 1er temps) ;
- gestion des marchés.

L'outil en question se dénomme « ACIDUES » pour appui au contrôle interne des universités et des établissements d'enseignement supérieur.

Cet outil est élaboré dans le cadre du projet **CHOREGIE**¹³⁷ du MESR et des compétences élargies des établissements (en particulier déploiement du contrôle interne permettant de travailler sur les processus au sein du ministère et de préparer l'arrivée de **CHORUS** dans l'ensemble des services de l'Etat entre 2008 et le 1^{er} janvier 2010 (projet de refonte, lancé par Bercy consécutivement à l'adoption de la LOLF, du SI financier de l'Etat gérant la dépense, les recettes non fiscales et la comptabilité de l'Etat conformément aux dispositions de la LOLF ; outil SAP). Des éléments d'information peuvent être également recueillis au moyen de la liste de diffusion RCE de l'Amue (rce@listes.amue.fr - <http://listes.amue.fr/sympa/arc/rce/2009-06/msg00029.html>).

¹³⁷ Organisation en quatre domaines dont le déploiement du contrôle interne.

Le plan d'action

Une fois les risques analysés et priorisés, vient l'étape du schéma de maîtrise des risques. A partir du risque identifié et retenu, il s'agit d'élaborer un plan d'action. Celui-ci a pour objectif de formaliser les modalités de maîtrise et de prévention des risques préalablement identifiés.

Le plan d'action peut prendre de multiples formes mais répond à trois actions indissociables :

- ▶ Organiser (procédure de maîtrise des risques).
- ▶ Documenter (réalisation et actualisation des fiches ou guides de procédures).
- ▶ Tracer (piste de l'audit).

Il fixe, en formalisant au niveau le plus fin le processus retenu, l'ensemble des risques attachés à chaque étape ainsi que les actions à mener :

- ▶ description du risque ;
- ▶ détermination des modalités de traitement du risque ;
- ▶ désignation des personnes chargées de la maîtrise du risque ;
- ▶ suivi du maintien de la qualité recherchée.

Nota : L'organisation retenue doit être basée sur l'objectif de maintien ou d'amélioration de la qualité comptable et non sous-tendue par des contraintes conjoncturelles.

Exemple de plan d'action sur l'étape finale du processus « commande publique¹³⁸ » :

Descriptif du risque	Mesures correctives	Personnes responsables	Application	Actualisation
Saisie erronée d'un RIB	Suppression des droits d'accès au module « saisie des RIB » à l'ensemble des agents et centralisation de la saisie sur le poste X (procédure à mettre en place + communication)	X détermine les agents désormais habilités à saisir un RIB Y corrige les droits d'accès. X informe les agents du nouveau dispositif Z rédige la fiche de circulation des demandes de modification de RIB (sous contrôle de X).	Mise en place au	Non concerné

Les types de contrôles :

- ▶ **Le contrôle de 1^{er} niveau :**

¹³⁸ Rappel : la **commande publique** est un terme générique relatif à l'ensemble des contrats passés par les personnes publiques pour satisfaire leurs besoins. Ces contrats peuvent ou non être soumis au code des marchés publics. La commande publique recouvre ainsi une notion très large englobant plusieurs formes telles que les marchés publics, les marchés soumis à l'ordonnance n° 2005-649 du 6 juin 2005 relative aux marchés passés par certaines personnes publiques ou privées non soumises au code des marchés publics, les DSP, les contrats de partenariat, ...

Autocontrôle (par l'agent concerné)

Contrôle mutuel (entre collègues intéressés)

Contrôle de supervision (par la hiérarchie ou une cellule *ad hoc* s'il en existe une)

- ▶ **Le contrôle de 2^{ème} niveau** : par une entité distincte (comité d'audit, référent CICF, etc.)
- ▶ **Le contrôle externe : certification des comptes**

Le plan d'action revêt un intérêt manifeste en ce qu'il permet :

- ▶ de démontrer que **l'on a vu le risque et que l'on essaie d'y remédier** ; ainsi le commissaire aux comptes devrait, au vu de ces documents, certifier avec réserves.
- ▶ en nommant un agent, chargé du suivi, de **s'assurer que le dossier ne restera pas lettre morte**.
- ▶ en l'archivant, de démontrer l'évolution qualitative de l'établissement

La formalisation et la traçabilité : les leviers du CICF

- ▶ L'action de maîtrise des risques repose sur trois principes :
- ▶ L'organisation des procédures et des tâches
- ▶ La documentation
- ▶ La traçabilité

L'organisation des procédures et des tâches

Organiser son activité signifie principalement :

- ▶ garantir que toutes les tâches sont assurées, quelles que soient les circonstances, ce qui doit conduire à mener une réflexion à propos de la polyvalence des agents ;
 - ▶ séparer les tâches incompatibles pour organiser des contrôles, ce qui doit conduire à examiner la question de la maîtrise totale d'un processus par une même personne (gestion des habilitations, des délégations) ;
 - ▶ insérer dans la procédure des contrôles-clé de sorte qu'existent des points de contrôles sur des moments déterminants de la chaîne du processus (moments identifiés comme « fragiles », c'est-à-dire à risques, lors du travail de cartographie des risques) ;
 - ▶ organiser la conservation des biens et valeurs, c'est-à-dire les recenser et assurer leur protection en fonction de leur montant.
- ▶ Différents points de contrôle
 - ▶ **Contrôle de 1er niveau**
 - ▶ Autocontrôles, contrôles mutuels
 - ▶ **Contrôle de 2ème niveau**
 - ▶ Contrôle de l'encadrement (Supervision) : clef de voûte du dispositif
 - ▶ **Contrôle de 3ème niveau**
 - ▶ Contrôle de consolidation
 - ▶ Audit interne

La documentation

La documentation est un des éléments essentiels du contrôle interne comptable.

Documentation, législative, réglementaire et jurisprudentielle

Un des éléments de risque majeur réside en la méconnaissance des textes ou la mauvaise actualisation (ce qui ne manque pas d'arriver lorsque la circulation de l'information n'est pas correctement assurée).

Il est ainsi nécessaire de veiller à bien prendre en compte la notion d'actualisation des guides de procédures existants sous peine de provoquer des erreurs au lieu d'aider à les prévenir.

Exemple : paiement des indemnités de missions (dans le cas d'un remboursement au tarif véhicule personnel) pendant des mois sur un ancien taux suite à la non sécurisation de la mise à jour des tables info de l'application (services informatiques et services financiers pensant que l'autre service mettrait régulièrement à jour la base).

Une personne spécialement désignée doit se voir confier cette fonction et disposer du temps nécessaire, dans l'organisation de son emploi du temps, pour s'y consacrer.

Bien entendu, la fonction de veille réglementaire doit être assurée et confiée à un agent disposant des compétences nécessaires pour récupérer, analyser et traduire les modifications réglementaires qui interviennent régulièrement.

Précisons qu'il convient de documenter :

- les risques (outil à destination de l'encadrement pour diagnostiquer les processus) ;
- les procédures (outil à destination des opérationnels pour maîtriser l'exécution des opérations).

Documentation interne : notes, fiches techniques, guides de procédures, etc.

La mise en place du CICF fait apparaître la nécessité, dans la plupart des domaines, de mettre en place des **fiches de procédures**.

Afin d'en faciliter l'appropriation par les personnels, il est recommandé de **respecter une charte graphique particulière**. Cette formalisation garantira une plus rapide compréhension du processus en cas de changement de poste d'un agent mais devra surtout permettre de s'assurer que les fiches de procédures comprennent tous les éléments nécessaires.

Nota : La forme prise par les différents éléments (schéma analyse des risques, organigrammes,...) devra être imposée par la direction générale qui s'assurera de son respect par les différentes composantes et services de l'université. Il est donc recommandé également de **rédiger un guide validé par la direction qui sera mis à disposition de tous les responsables de services ou composantes dans lequel on retrouvera la charte graphique, les applications informatiques utiles ainsi que le mode opératoire**.

La fiche de procédure doit nécessairement comprendre les noms et qualité du rédacteur, la date de rédaction et la périodicité d'actualisation.

Enfin, elle décrira le cheminement du processus, qu'il soit technique (saisine dans une application) ou organisationnel (déroulement d'une opération et rôle de chacun des acteurs).

Il est également souhaitable que la description d'un processus (ex : enregistrement des immobilisations) emprunte le même schéma pour chacune des fiches établies en ce domaine.

Exemples :

- ▶ descriptif du processus (étapes successives) ;
- ▶ principales anomalies traditionnellement rencontrées et leur traitement ;
- ▶ noms et coordonnées des personnes auxquelles est confié le rôle de référent à contacter en cas de problème (référent informatique, référent juridique, fiscal, etc.).

Exemple de « charte graphique ».

FICHE FINANCIERE		N°2008-01
Rédaction : Direction des services financiers Mme X, adjointe au directeur	Date : Septembre 2008	Actualisation : actualisation au mois de janvier de chaque année + changement de réglementation
Références : M93 Décret n°..... Questions/réponses actualisées et disponibles sur j:\DSF\FP\amortissement		
L'AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS		
Texte...		

Grille de description d'une procédure, la fiche de procédure doit faire mention :

- de l'enchaînement des étapes ;
- des modalités concrètes de réalisation des activités (éventuellement des tâches et des opérations) ;
- des acteurs de la procédure ;
- des supports de transmission des informations (documents, bases de données, logiciels, réunions, comités, etc.)

Elle doit permettre de **répondre aux questions** « Qui ? » « Quoi ? » « Comment ? » « Où ? » « Quand ? ».

La fiche de procédure a vocation à :

- ▶ **alerter** par écrit les services gestionnaires qui n'ont pas une connaissance globale des dossiers ;
- ▶ **favoriser une réflexion** quant à la solution proposée ;
- ▶ **être évolutive**, ce qui doit conduire à la toiler régulièrement ;
- ▶ **être un outil qui démontre la qualité du contrôle interne** (comptable et financier en particulier) de l'établissement ;
- ▶ **ne pas être archivée et à ne pas être détruite.**

Afin que la fiche de procédure puisse répondre à l'objectif qui s'y attache, il y a lieu :

- d'utiliser des verbes d'action à l'infinitif pour décrire les activités et les tâches ;
- de rédiger des phrases courtes ;
- de relier logiquement les phrases ;
- de présenter les éléments rédigés littéralement de façon claire et attrayante par l'utilisation de sections courtes et facilement repérables (encadrés, listes, etc.) ;
- de recourir à un vocabulaire professionnel, connu des utilisateurs et partagé au sein de l'organisation

Parallèlement, il faut éviter :

- les adverbes imprécis tels que « assez », « environ », « suffisamment »... ;
- les verbes d'action vagues tels que « faire », « gérer », « traiter »... ;
- les renvois trop nombreux à d'autres fiches de procédures, des documents annexes ;
- l'utilisation de symboles peu courants ;
- l'utilisation de signes < ou > souvent mal interprétés.

La traçabilité : garantie de la piste d'audit

La piste d'audit est une démarche consistant en « la mise en place d'un processus continu et intégré, avec la description, d'une façon claire et exhaustive, du cheminement des opérations, de leur documentation et de leur contrôle ». Source : référentiel de contrôle interne comptable interministériel.

Il est ainsi recommandé, **tous les six mois, de faire le point** sur l'avancée de la mise en place du CICF sur tel ou tel processus.

Il s'agira alors :

- ▶ de redonner une impulsion à la démarche (en cas de retard dans la mise en place des organigrammes fonctionnels, des schémas d'analyse des risques ou des plans d'action) ;
- ▶ de proposer de nouveaux processus à étudier (en cas de maîtrise des précédents processus analysés) ;
- ▶ de proposer des correctifs aux plans d'actions mis en œuvre (risques insuffisamment maîtrisés).

a) Traçabilité des opérations

Il s'agit à la fois de s'assurer de la maîtrise de la qualité (exhaustivité et sécurité) des archives et des sauvegardes mais également de conserver la mémoire des justifications des opérations comptables.

Exemple : les provisions.

Lorsqu'une provision est mise en place en comptabilité, il est nécessaire de conserver la trace du risque à l'origine du provisionnement.

En effet, lorsque plusieurs années se sont écoulées, il peut être délicat d'identifier les risques initiaux, le solde représentant l'addition des plusieurs provisions, établies successivement. Bien souvent, on trouve donc un compte de provision abondé, sans justification associée.

Cet exemple, déclinable sur de nombreux domaines, démontre la nécessité de conserver, non seulement les documents et sauvegardes, mais également les raisons de la passation des écritures comptables.

b) Traçabilité des procédures

Tout auditeur ou certificateur exigera la preuve de la maîtrise des risques et de leur contrôle (d'où la nécessité d'une mise au point d'un plan de contrôle et de son suivi).

Il est donc primordial de montrer que l'on a *VU* le(s) problème(s) et qu'on a *SU* le(s) résoudre ou du moins mettre en place des mesures permettant de limiter significativement les risques.

La traçabilité peut être graduée suivant les risques.

Exemple de suivi d'une action de contrôle :

Risque	Action de contrôle	Personne chargée du contrôle	Date	Type de vérification	Constat	Actions
Erreur d'imputation	Contrôle par sondage (a posteriori)	M. X ASI à la DSF	1er mars 2009	Vérification intégrale des mandats de la composante X	Aucune erreur	NC
Erreur d'imputation	Contrôle par sondage (a posteriori)	M. X ASI à la DSF	12 mars 2009	Vérification des missions du service des RI (cf. analyse des risque RI N°....)	2 erreurs sur commune limitrophe	Formation autour du guide de procédure « missions » du service RI 2 h le 25 mars 2009
...						

Au-delà du contrôle de l'existence et de la qualité de la maîtrise des risques, il convient d'insister sur la nécessité de conserver l'historique des procédures, sur chaque domaine particulier.

Exemples :

- ▶ De 1998 à 2001 : modalités X de remboursement des missions
- ▶ De 2002 à 2007 : modalités Y de remboursement des missions
- ▶ Depuis 2008 : nouvelles modalités de remboursement des missions

Traditionnellement, trace est conservée de la procédure en cours. Or le contrôle (ex : contrôle de la cour des comptes) peut porter sur la comptabilité se rapportant à plusieurs exercices (2005 à 2008 par exemple).

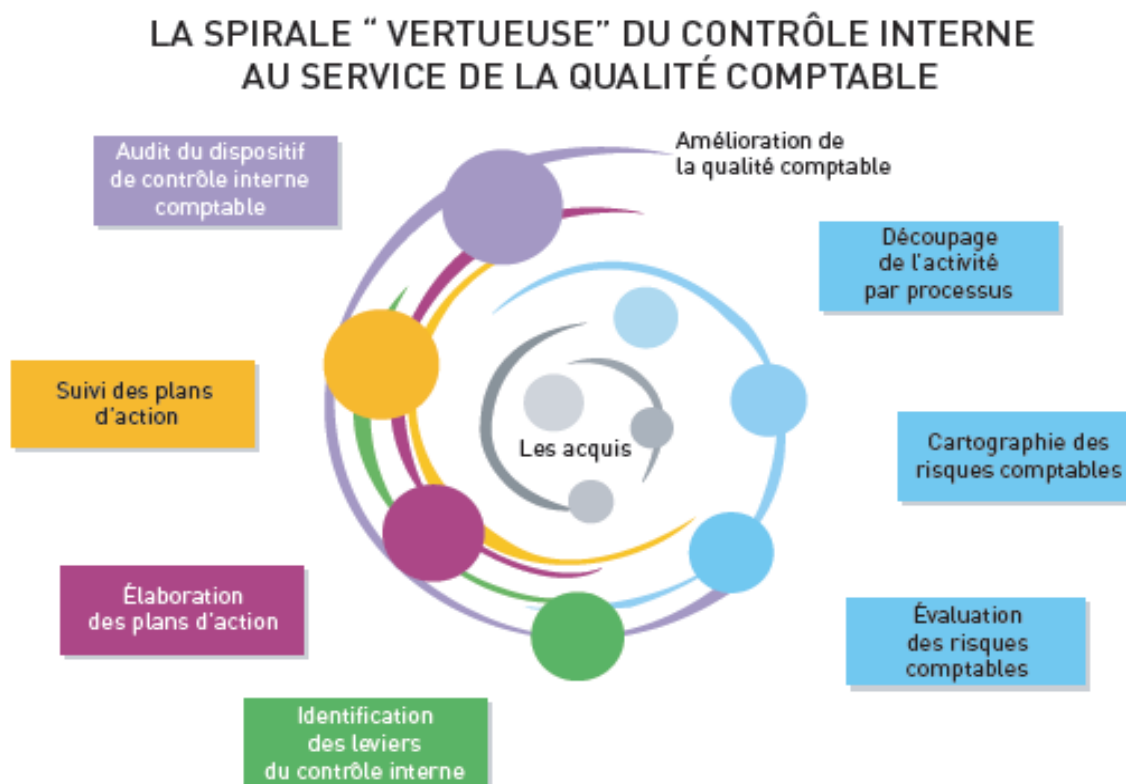
Lors de l'inspection, il sera nécessaire de prouver, écrit à l'appui, que la dépense a bien été effectuée en fonction d'une procédure valide au moment du mandatement. Il convient donc de **conserver les fiches de procédures des deux périodes pour justifier de la régularité des dépenses des différentes années.**

Pour ce faire il est recommandé de regrouper ces fiches de procédures dans un classeur prévu à cet effet au sein du service mais aussi d'en envoyer une copie à la personne ou au service en charge du contrôle interne dans l'établissement. De plus, il pourra être envisagé de créer une base de données

virtuelle permettant de mettre à disposition, sur le site intranet, les dernières procédures en vigueur tout en conservant les procédures antérieures.

c) Traçabilité des acteurs

Les acteurs doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable (**savoir qui a fait quoi et le retrouver**¹³⁹).



Mise en œuvre du CICF lié à l'environnement comptable

La comptabilité est au confluent de l'ensemble de l'activité financière d'un établissement.

Le périmètre d'analyse englobe l'ensemble des processus financiers mais seule la partie comptable des processus est couverte par l'analyse. Les champs décisionnel et budgétaire ne sont donc pas intégrés

Dans ce cadre, **les gestionnaires sont étroitement associés** au point que l'on peut parler de partage de la fonction comptable dans une comptabilité en droits constatés.

Aussi, l'analyse des risques déborde-t-elle la seule sphère du comptable en raison d'une imbrication des activités « métiers » et « comptables ».

Cet état de choses impose une analyse transverse dans une logique de processus

Les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière sont très nombreux et ne peuvent être tous décrits dans le présent ouvrage.

Au sein de ces processus ou procédures on distingue :

Les processus amont (achats, ventes, trésorerie, redevances étudiants, etc.) qui permettent d'alimenter la base de données comptables.

¹³⁹ Sans que cela revête, bien entendu, un caractère inquisitorial. Le seul dessein est de disposer de tous les éléments nécessaires est de contrôler et de maîtriser un risque.

Les processus de production de l'information comptable et financière (édition du bilan, du compte de résultat, etc.).

Les processus amont (un simple achat par exemple) supposent la mise en place d'une chaîne de travail efficace permettant que soit bien indiquée la tâche de chacun :

Qui fait quoi, comment et à quel moment ?

- ▶ quel est celui qui décide de l'achat ?
- ▶ à partir de quelles données transmises ?
- ▶ Par qui ? Etc.
- ▶

Cela suppose donc une formalisation. Celle-ci existe en partie sous la forme du respect de la délégation de signature.

La formalisation de procédures liées à l'ordonnateur

Si l'on regroupe toutes ces procédures avec les processus auxquels elles s'attachent dans l'environnement financier comptable mis en place par l'ordonnateur, cela se traduit par :

- ▶ l'engagement, la liquidation, le mandatement des dépenses et la constatation des recettes (l'ordonnateur en prescrit l'exécution);
- ▶ **l'élaboration du budget primitif, du compte rendu budgétaire**¹⁴⁰;
- ▶ **l'élaboration des décisions budgétaires modificatives**, les DBM dans le langage usuel (prise en compte des nouvelles ressources, prélèvements éventuels sur le fonds de roulement, virement de crédits entre enveloppes limitatives¹⁴¹, etc.).

Les processus liés au bilan comme la gestion comptable des infrastructures (bâtiments, terrains, etc.), donnant lieu à des tâches de recensement, d'inventaire physique¹⁴², d'évaluation, d'investissement, sont également des données comptables amorcées par l'ordonnateur.

La formalisation des procédures rattachées à l'agent comptable

La qualité comptable des procédures de paiement des dépenses, d'encaissements de recettes, d'établissement du compte financier est du ressort de l'agent comptable. En d'autres termes, celui-ci est **gardien de la qualité comptable**¹⁴³ et le CICF qui lui est propre concerne les comptes eux-

¹⁴⁰ Cf. Article 48 du [décret 2008-618 du 27 juin 2008](#).

¹⁴¹ Le texte du [décret n°94-39 du 14 janvier 1994](#) fait référence à la notion de masses limitatives.

¹⁴² L'article 45 du [décret 2008-618 du 27 juin 2008](#) est explicite à ce égard : « L'ordonnateur tient un inventaire permanent [souligné par nos soins] de tous les biens mobiliers et immobiliers dont il dispose. Cet inventaire distingue les biens propres de l'établissement de ceux qui lui sont affectés ou qui sont mis à sa disposition. Il est concordant avec l'inventaire comptable ».

L'existence et les modalités de pointage régulier de l'inventaire physique, relevant ainsi de la responsabilité de l'ordonnateur permet, en particulier, d'avoir une connaissance et un suivi précis des immobilisations et ce, à partir de la date de leur entrée dans le patrimoine de l'établissement.

¹⁴³ Selon l'article 31 de la LOLF, le comptable est garant de la qualité des comptes et des procédures : « Les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures ».

mêmes, certains processus du cycle « Trésorerie » (compte de dépôt de fonds au Trésor et numéraire notamment) et l'élaboration des états financiers.

Aussi, le contrôle interne mis en place à l'agence comptable a-t-il pour objet de vérifier, selon diverses méthodes, la qualité de l'information financière produite avant l'édition du compte financier¹⁴⁴. Ce dernier regroupe toutes les données financières transmises par l'ordonnateur et acceptées par l'agent comptable.

Dans ce cadre, l'agent comptable dispose des mêmes outils de contrôle interne comptable : organigramme fonctionnel, fiches de procédures, plan d'action, cartographie des risques etc. Toutefois, ces documents sont souvent gardés au sein de l'agence comptable et parfois transmis au seul président d'université ou, le cas échéant, au chef des services financiers.

Au sein de l'agence comptable, les fiches de procédure doivent, bien entendu, être à la disposition des agents concernés par la procédure.

Au risque de se répéter, le CICF doit être une démarche mise en place avec tous les acteurs de l'université. Elle seule peut permettre à l'établissement d'être dans la capacité de couvrir tous les champs d'actions financiers et comptables.

*

On le voit, **le CICF, tout comme la qualité comptable, implique à la fois l'ordonnateur et le comptable et s'inscrit dans une démarche globale portant en elle un renforcement de l'articulation entre leurs fonctions respectives, exécution des opérations financières pour le premier (dépenses et recettes, inventaire physique) et tenue et production des comptes pour le second.**

Nous ne sommes donc pas en présence de sujets relevant uniquement de préoccupations de nature comptable mais bien, également, du pilotage d'un établissement, c'est-à-dire de ce qui est étroitement lié aux fonctions d'ordonnateur.

Mise en œuvre du CICF par le comptable

La documentation est l'élément central qui permet à l'agence comptable d'accepter ou non de passer certaines écritures. En conséquence la veille juridique, le classement des informations (nomenclature, circulaires, textes législatifs, arrêtés, grille salariale, etc.) constituent des éléments indispensables à la qualité comptable.

Concrètement, au sein de l'agence comptable, il serait idéal que chaque agent soit en mesure de suivre l'évolution juridique propre à sa tâche. Mais, comme chacun sait, il y a souvent loin de la coupe aux lèvres et les réalités du terrain éloignent sensiblement, dans certaines situations, les acteurs d'un contexte favorable. En tout état de cause, il n'est pas rare que l'agent comptable se réserve certaines attributions en raison de ses accès privilégiés aux documentations émises par le Ministère du Budget, en particulier aux instructions émanant de la nouvelle Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP).

¹⁴⁴ Document commun de l'ordonnateur et de l'agent comptable décrivant l'exécution budgétaire du premier (dépenses et recettes) et la traduction de cette exécution dans les écritures comptables. Il se matérialise par divers documents mentionnés à l'article 48 du [décret 2008-618 du 27 juin 2008](#).

Les éléments financiers sont préparés par l'agent comptable avec le concours de l'ordonnateur et il appartient à ce dernier de préparer le rapport annuel de performances de l'établissement à annexer au compte financier.

Dans un souci d'efficacité, il convient d'**organiser un système de mutualisation** de sorte que la documentation de l'agence comptable puisse bénéficier aux services financiers et aux services gestionnaires. A cet effet, il paraît utile de recourir à des notes écrites pouvant se présenter sous forme de fiches de procédures indiquant les changements notoires, des plans d'actions, etc. Il semble également opportun que ces éléments d'information puissent être consultés au moyen d'un réseau informatique commun.

Pour l'agent comptable tout spécialement, il ne semble donc pas inutile de mettre en avant que l'orientation de son activité de contrôle vers une maîtrise raisonnable du risque doit être perçue comme une évolution de la fonction comptable contribuant, pour reprendre le vocable habituellement usité, à sa modernisation. En effet, en dégageant du temps dans le cadre d'une telle activité, notamment par le recours à la technique de contrôle sélectif fondé sur l'analyse des risques et des enjeux que constitue le contrôle hiérarchisé de la demande (cf. infra), au contrôle partenarial (diagnostic partagé avec l'ordonnateur), l'agent comptable est assurément à même de construire avec l'ordonnateur des modes de fonctionnement plus efficaces et apporter toute son expertise dans l'amélioration de la gestion financière d'un établissement.

► **Précisions relatives aux données liées au bilan**

L'inventaire immobilier peut être modifié par un nouveau choix de normes comptables décidé par l'Etat.

Exemple : contrairement à ce que prévoit la réglementation, les œuvres d'art détenues par les universités ne sont pas toujours immobilisées en classe 2 au compte 216 « Collections¹⁴⁵ » en raison de son assimilation à un achat enregistré en section de fonctionnement (compte de classe 6).

Un Commissaire aux comptes ne manquera pas de s'étonner de cette procédure qui ne permet pas de montrer au bilan la valeur patrimoniale de l'université.

C'est donc la documentation détenue par l'université (la nomenclature M9-3 et les textes modificatifs), en l'occurrence par le service financier ou l'agence comptable, qui permettra au Commissaire aux comptes de recueillir l'information idoine et de constater, en l'occurrence, qu'une subdivision du compte 216 doit être mouvementé. Par suite, la pratique initiale devra être modifiée.

Il est à noter que les agents comptables ont l'obligation dans la production du compte financier d'indiquer tous les changements apportés au bilan.

Si nous prenons le cas d'une modification de la norme comptable sur les œuvres d'art, l'agent comptable doit informer le conseil d'administration de ce changement dans les écritures de bilan mais il doit surtout, au préalable, mettre en place des fiches de procédure qui permettront aux services gestionnaires de ne pas faire d'erreurs et d'éviter les rejets (cf. ci-dessous).

A titre d'exemple, l'information des services intéressés peut se faire de la manière suivante.

Les œuvres d'art acquises par l'université étaient mandatées en classe 6 section de fonctionnement. La norme comptable décidée par l'Etat ayant changé le XX/XX/XX les œuvres d'art, quel que soit leur prix, doivent être mandatées en section d'investissement, au compte 216. Par suite, les achats des années antérieures doivent être réintégrés au bilan.

¹⁴⁵ Une collection s'entend comme un ensemble d'objets et de biens formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement. A noter, au passage que, à l'exception des collections de documentation, les collections ne sont pas susceptibles de se déprécier avec le temps et qu'il n'y a donc pas lieu de les amortir.

FICHE COMPTABLE		N°2009-01
Rédaction : AC M AC, AC	Date : septembre 2009	Actualisation : actualisation au mois de janvier de chaque année + changement de réglementation
Références : Inventaire immobilier – ŒUVRES D'ART - M9-3 + circulaire du XX/XX et lettre de la DGFIP du XX classées dans ... : Fiche disponible sur j:\AC\ inventaire immobilier –Achats Œuvres d'art Actualisation le		
Ecritures comptables		

En date du XX/XX/XXXX, les écritures comptables pour les achats d'œuvre d'art dans l'année sont les suivantes

Service financier : mandat au Débit 216 : Crédit 404
PJ : Facture avec N° inventaire inscrit et validé par service gestionnaire D et service fait
Emission de la Fiche immobilisation sur l'application XX, en liquidation.

Agence comptable : PEC du Mandat et Paiement
Validation de la fiche immobilisation, inscription à l'actif
NOTA : Pas d'amortissement sur le compte 216

Pour la reprise années antérieures jusqu'à 31 12 2009 inclus :

XX

Interaction entre la mise en œuvre du CICF et le pilotage

Nous l'avons vu, les dispositifs de CICF sont des vecteurs de qualité comptable tout en relevant de la responsabilité de l'équipe de direction d'un établissement et ce, de la conception à sa mise en œuvre en passant par le maintien et la documentation. A ce titre, ces dispositifs font partie intégrante d'une bonne gestion de l'établissement et contribuent à favoriser le rapprochement de l'ordonnateur et du comptable.

En tout état de cause, un travail en commun¹⁴⁶ est nécessaire au suivi et au pilotage du CICF afin d'être en mesure d'évaluer la qualité de son fonctionnement sur la durée, en particulier pour garantir qu'il est toujours en phase avec les objectifs fixés.

Dans ce cadre, les processus de recettes et de dépenses peuvent s'inscrire dans une voie nouvelle, que d'aucuns qualifient de modernisation. A cet effet, deux dispositifs s'offrent aux établissements quant aux dépenses : le **service facturier** et le **contrôle hiérarchisé de la dépense**.

Ils sont sous-tendus par le **choix d'un schéma organisationnel ayant un impact sur la gouvernance**.

¹⁴⁶ Celui-ci peut prendre la forme d'une charte définie conjointement.

1.1. Le service facturier

Prévu expressément à l'article 35 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008 relatif au budget et au régime financier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel bénéficiant des responsabilités élargies¹⁴⁷, **le service facturier est placé sous l'autorité de l'agent comptable** et se définit comme un dispositif ayant pour objet de rendre plus limpide le circuit de la dépense et qui, pour ce faire, prévoit des modalités spécifiques pour les factures d'un ou plusieurs services gestionnaires pour ce qui concerne leur réception, leur traitement et leur mise en paiement. Ainsi ce dispositif, véritable centre de traitement et de mise en paiement des factures, centralisant à ce titre la réception et la saisie des factures, vise à une meilleure maîtrise des flux avec pour corollaire une optimisation dans l'exécution de la dépense liée à un rapprochement de l'ordonnateur et du comptable.

Efficacité dans l'exécution de la dépense

En constituant un point unique d'entrée et de traitement des factures¹⁴⁸, quant aux tâches de réception, de contrôle, de mise en paiement et de comptabilisation, **le service facturier permet notamment de supprimer la circulation des documents et les redondances des traitements et contrôles. Il s'ensuit que les gestionnaires et les ordonnateurs ne voient plus les factures.** Les gains de productivité et d'efficacité afférents à cette suppression de tâches permettent un redéploiement sur les travaux d'amont incombant aux services gestionnaires (opportunité de procédures d'achat, certification du service fait, développement du contrôle interne, ...).

Il peut être envisagé, de surcroît, un recentrage des différents acteurs (gestionnaire, ordonnateur, comptable) sur leur cœur de métier tout en assurant l'exhaustivité et la sincérité des comptes.

Dans ce cadre, chacun de ces acteurs de la chaîne de dépenses se voit confier des tâches bien précises rattachées à une redéfinition de son rôle, ce qui se traduit par de nouvelles modalités de contrôle de l'engagement et de l'exécution de la dépense.

Service gestionnaire

Tout d'abord, il appartient à chaque service gestionnaire¹⁴⁹ de continuer à piloter ses crédits et gérer ses commandes. Il lui incombe en outre d'enregistrer au fil de l'eau la date de livraison des biens ou de réalisation des prestations postérieurement à l'engagement juridique auquel il a procédé (lequel représente la commande de fournitures ou de services passée par l'établissement auprès d'un fournisseur ; l'engagement juridique est consubstantiel à un engagement financier ou dit autrement à une réservation de crédits en vue d'une dépense). Cette opération correspond à ce qui est appelé communément « la constatation du service fait »¹⁵⁰. Elle constitue la première étape de la liquidation¹⁵¹ et son but est de s'assurer que la personne ou l'organisme avec lequel l'établissement a

¹⁴⁷ Cela étant, il s'agit d'un dispositif pouvant être mis en place par tout établissement, indépendamment de son passage ou non aux RCE ainsi que le prévoit l'article 36-2 du décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 créé par l'article 5 du décret n° 2008-619 du 27 juin 2008.

¹⁴⁸ Sur chacune de celles-ci, l'apposition de la date effective de réception peut s'avérer utile.

¹⁴⁹ Il appartient à chaque établissement de définir précisément la notion de service gestionnaire, notamment en fonction de la nature des activités, leur localisation, le montant des opérations, ... Quoiqu'il en soit, tous les directeurs de composantes (directeur des services financiers, directeurs d'unités de formation et de recherche, directeurs des départements, laboratoires et centres de recherche) sont potentiellement des gestionnaires.

¹⁵⁰ Celle-ci peut être totale ou partielle en référence à un engagement juridique. Rappelons que suivant l'article 33 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, le principe est que le paiement intervient après service fait.

¹⁵¹ Une dette est liquide lorsqu'elle est déterminée dans son montant. Aux termes de l'article 30 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, la liquidation a pour objet de vérifier la réalité de la dette de l'établissement et d'arrêter le montant de la dépense (cf. l'instruction codificatrice n° 05-027-M93 du 30 mai 2005 publiée au Bulletin officiel de la Comptabilité Publique). Elle comporte deux opérations :

traité, a bien accompli les obligations lui revenant (exemple : que les biens commandés ont été livrés ou que les prestations ont été fournies) et ce, indépendamment de la réception de la facture. En d'autres termes, les services gestionnaires doivent être organisés de sorte qu'ils puissent piloter les engagements et garantir leur qualité, constater la réalité des dettes vis-à-vis des fournisseurs et, par suite, certifier le service fait sans aucune facture mais au moyen de documents spécifiques tels que le bon de commande et le bon de livraison. Cela est d'autant plus important que, en pratique, cette certification, enregistrée dans le système d'information de l'établissement, conduit à une écriture comptable (cf. [infra la présentation sous forme de tableau du service facturier](#)) et matérialise l'ordre de payer pour le comptable (point développé [infra au 8.1.1.3](#)).

Ordonnateur

L'ordonnateur est, quant à lui, mieux à même de se concentrer sur la programmation et la répartition des crédits – plus précisément l'allocation des crédits budgétaires permettant le fonctionnement des services et la réalisation des objectifs définis par l'établissement -, le pilotage de ses services et peut également assurer un suivi plus précis de ses crédits de paiement grâce aux restitutions générales et spécifiques communiquées par le service facturier (montant des factures payées, factures en attente de service fait,...). Au demeurant, il conserve la faculté d'intervenir à tout moment s'il le souhaite pour prioriser ou réguler le paiement de certaines dépenses ou encore pour gérer au mieux la trésorerie. Le service facturier doit du reste exécuter strictement ses consignes en ce domaine.

Service facturier

Ainsi que nous l'avons déjà indiqué, le service facturier est chargé de traiter les factures. Après la réception, le traitement de celles-ci (contrôle des pièces justificatives) et leur enregistrement dans le système d'information par la création d'un dossier de liquidation¹⁵², le service facturier est en mesure, en effectuant un rapprochement dit à trois éléments concernant l'engagement juridique/ le service fait¹⁵³/ la facture, d'apprécier s'il peut mettre en paiement le service fait.

Quant à l'agent comptable, il est en mesure d'effectuer le paiement puisque la facture est alors conforme à la commande (engagement juridique) et que la certification du service fait par le gestionnaire l'autorise à le faire. Soulignons qu'ainsi cette certification du service fait tient lieu pratiquement d'ordonnancement de la dépense¹⁵⁴ et matérialise l'ordre de payer.

On peut donc considérer que le service facturier correspond à une nouvelle organisation de la chaîne de dépense au sein de laquelle l'ordonnateur principal, n'effectue plus en fait l'ordonnancement. Pour autant, celui-ci relève *de jure* de sa responsabilité ainsi que cela ressort de la lecture combinée de [l'article L712-2.3° du code de l'éducation](#) et des [articles 26 et 35 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008](#). De surcroît, au vu de [l'article 5 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962](#) portant règlement général sur la comptabilité publique, nous pouvons lire « Les ordonnateurs prescrivent l'exécution des recettes et des dépenses ».

La mise en œuvre du service facturier suppose donc que les services gestionnaires bénéficient d'une délégation de signature attribuée par l'ordonnateur principal dans les conditions prévues à [l'article](#)

la constatation du service fait :

la liquidation proprement dite.

¹⁵² La constitution du dossier de liquidation, en faisant suite à la constatation du service fait, est la seconde étape de l'opération de liquidation.

¹⁵³ Enregistré par le service gestionnaire dans le système d'information.

¹⁵⁴ Cela est expressément mentionné à [l'article 35 du décret n°2008-618 du 27 juin 2008](#).

L712-2 du code de l'éducation, *in fine*, déjà cité¹⁵⁵. Cette délégation de signature ne peut pas être subdéléguée.

C'est d'ailleurs pourquoi, on peut lire, ici ou là, que le comptable exécute l'ordre de payer donné par le service gestionnaire. Il ne faut pas, cependant, oublier que, cela veut dire implicitement que, outre son caractère de gestionnaire, le service en question agit en qualité d'ordonnateur délégué.

Remarquons, au passage, que dans ce schéma, il n'y a pas, sur le même acteur, de cumul entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable et que, partant, le principe de la séparation est préservé.

Pour être complet, ajoutons que sur le fondement de l'**article L713-9, al. 4 de code de l'éducation**, les directeurs d'instituts ou d'écoles faisant partie des universités sont des ordonnateurs secondaires de droit.

Eu égard à ce qui précède, nous observons que le service facturier permet de dépasser les cloisonnements traditionnels entre les acteurs de la dépense et de raisonner en fonction d'un processus d'activité, celui du traitement et du paiement des factures.

Les avantages en résultant sont indéniables.

En certifiant le fait générateur des charges de l'établissement, le dispositif participe à la qualité comptable, notamment en facilitant le principe d'indépendance des exercices (comptabilité en droits constatés). Au reste, en fin d'exercice comptable, il simplifie le calcul spécifique des charges à payer à partir de sa vision exhaustive des factures et par le recensement des services faits sans réception des factures (exemple : consommation d'électricité depuis le dernier relevé reçu)¹⁵⁶.

N'oublions pas qu'il permet également une connaissance précise des reports de charges en raison de l'absence de service fait (charges constatées d'avance¹⁵⁷ telles que celles qui sont « à cheval » sur deux exercices comme les prestations dites d'abonnements relatives au téléphone et à l'électricité ou encore les loyers payés d'avance¹⁵⁸).

Corrélativement, les paiements sont sécurisés tout en s'inscrivant dans des délais largement réduits en raison d'une amélioration et d'une accélération du traitement de la chaîne de dépenses depuis l'engagement juridique jusqu'à l'établissement du dossier de liquidation (seconde étape de la liquidation).

L'intérêt du service facturier est aussi de permettre des gains de temps au titre de dossiers pour lesquels la facture fait certes référence à un engagement juridique mais dont l'étude fait ressortir des difficultés. En raison des modalités de son intervention dans la chaîne de la dépense, connaissance des factures reçues par l'établissement et corrélativement possibilité de repérer aisément les dossiers de liquidation sans service fait¹⁵⁹, le service facturier peut, dans des délais sensiblement réduits, demander des renseignements, faire des relances, voire rejeter la facture et retourner celle-ci au fournisseur¹⁶⁰. Autrement dit, le service facturier, tout en conférant des avantages d'efficacité, participe à l'amélioration à la fois des relations avec les fournisseurs¹⁶¹ et du niveau des paiements en offrant aux gestionnaires une visibilité accrue quant aux relances à faire auprès de leurs services.

¹⁵⁵ Cf. le **6 de la fiche 23** du recueil consacré à la gestion des universités dans le cadre de la loi LRU que l'Amue a conçu et mis en ligne sur son site : <http://www.amue.fr/pilotage/metier/articles/article/principes-de-gestion-des-universites-dans-le-cadre-de-la-loi-lru/>

¹⁵⁶ Autre exemple, dans le domaine des charges de personnel, mesures nominatives (arrêtés pris avec retard), mesures catégorielles concernant un ou plusieurs corps (textes statutaires ou indemnitaires comportant un effet rétroactif) ayant des incidences l'année N et générant des rappels consécutifs à l'absence de leur prise en compte.

¹⁵⁷ Actifs correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation interviendra ultérieurement.

¹⁵⁸ Charges concernant par exemple le mois de décembre de l'année N et le mois de janvier de l'année N+1. le montant correspondant à ce dernier mois doit être comptabilisé en « charges constatées d'avance ».

¹⁵⁹ A cet égard, il peut être prévu l'envoi automatique d'un courriel au service gestionnaire concerné.

¹⁶⁰ Une lettre d'accompagnement sera toujours la bienvenue pour le fournisseur et se traduira, bien souvent, par des gains de temps quant au règlement du dossier. En vue d'associer étroitement toutes les personnes intéressées, il convient d'informer l'ordonnateur et le service gestionnaire concerné au moyen d'une copie de ce courriel.

¹⁶¹ Il paraît utile, dans un souci de visibilité et afin de prévenir les difficultés, de porter sur le bon de commande la mention « **le présent bon de commande doit être joint à votre facturation. Pour le moins, son numéro et, le cas échéant, les**

En instaurant ainsi un contrôle interne garantissant la traçabilité des opérations comptables, le service facturier répond à l'exigence posée par la certification des comptes.

Ajoutons enfin que ce dispositif maintient la possibilité de mettre, en permanence, les données de facturation à disposition du service gestionnaire concerné tout en améliorant l'information coordonnée de l'ordonnateur et du comptable.

Coordination et dialogue

Le service facturier se caractérise par le fait qu'il permet d'associer dans une démarche comptable partagée les gestionnaires, l'ordonnateur et le comptable public.

Il s'ensuit un dialogue amélioré et permanent entre ces personnes permettant de mieux prendre en compte leurs besoins.

Cela est manifeste quant au renforcement du rôle de pilotage de l'ordonnateur. En effet, dans cette perspective, la stratégie de priorisation de ses dépenses que l'ordonnateur entend déterminer doit indubitablement être portée à la connaissance du comptable afin de la mettre en œuvre conjointement avec lui.

De même, pour les besoins de contrôles par sondage *a posteriori*, une concertation approfondie entre l'ordonnateur et le comptable est de nature à en assurer l'efficacité. Il s'ensuit que la charte définie à ce titre concourt au développement de la politique de CICF de l'établissement.

En **annexe 10**, le lecteur trouvera, à titre d'illustration, les modalités de mise en place, au sein de l'université d'Auvergne (Clermont-Ferrand 1) utilisant **SIFAC**¹⁶², d'un service facturier rattaché à l'Agence comptable.

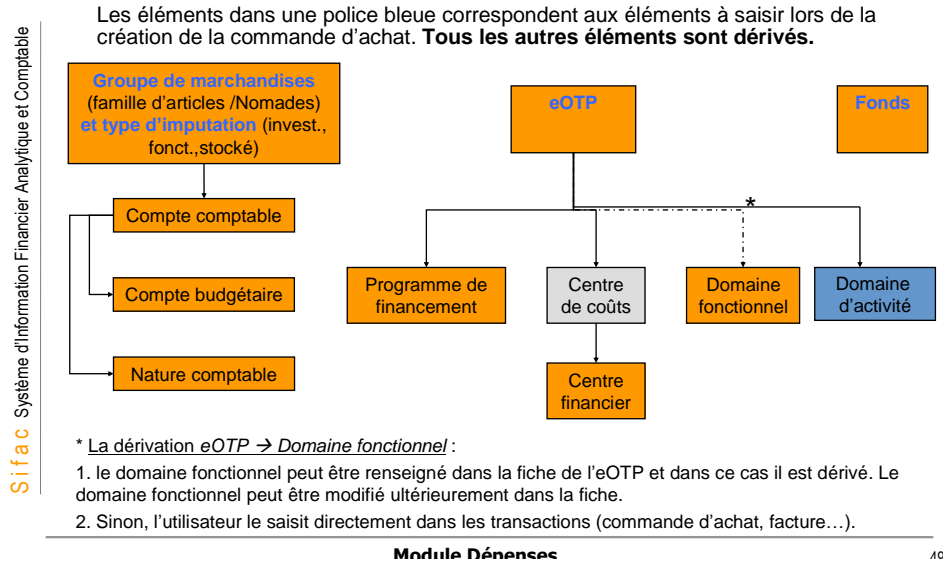
Précisions : SIFAC et le service fait

1- Dans SIFAC, l'engagement juridique est modélisé par une transaction de commande d'achat passée en quantité (fournitures) et en valeur (services). Tous les types de commandes d'achat de marchandises (fournitures et services) respectent la même structure de saisie, seuls les champs et les données à renseigner varient d'un type à l'autre. Lors d'une commande d'achat, certains éléments sont à saisir (notamment le groupe de marchandises représentant la catégorie d'achat – famille d'articles dont la base de données est alimentée avec la nomenclature Nomades – et le type d'imputation –investissement, fonctionnement, stock -) et d'autres sont dérivés, c'est-à-dire activés automatiquement. En particulier, c'est par dérivation qu'est impactée la comptabilité budgétaire (comptabilité de l'ordonnateur).

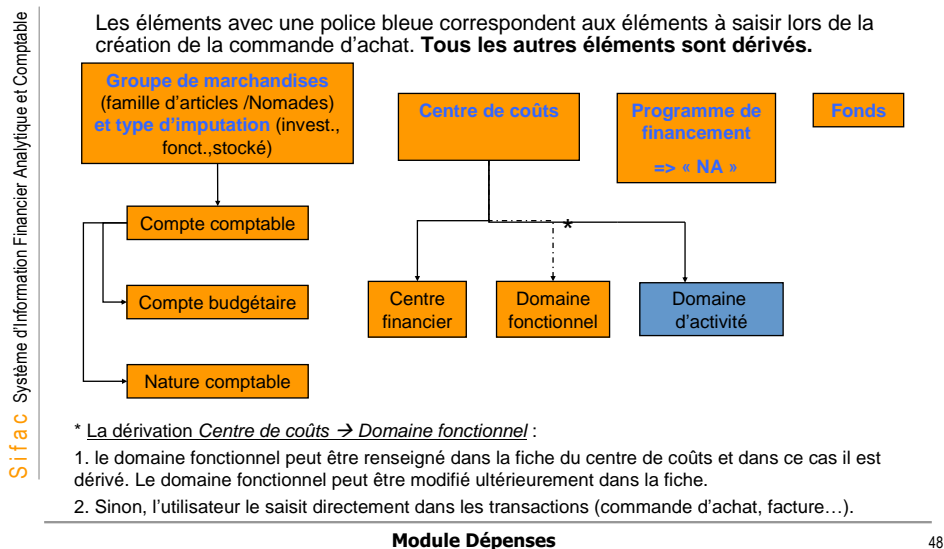
références au marché correspondant seront impérativement inscrits sur votre facture. A défaut, celle-ci vous sera renvoyée ».

¹⁶² Pour Système d'Information Financier, Analytique et Comptable. Nouveau logiciel de gestion financière et comptable de l'Amue (<http://www.amue.fr/finances/logiciels/sifac/>).

- Exemple de dérivation lors d'une saisie de commande d'achat sur convention :



- Exemple de dérivation lors d'une saisie de commande d'achat (hors convention / opération) :



2- Au moment où il peut être certifié que la commande d'achat a donné lieu à exécution de la part du fournisseur, deux possibilités s'offrent dans SIFAC : **le service fait, en quantité ou en montant, peut être valorisé ou non.**

Lorsqu'il est valorisé, le service fait impacte les comptabilités générale, budgétaire et analytique tandis qu'aucune d'entre elles n'est impactée si le service fait n'est pas valorisé. En d'autres termes, la valorisation du service fait traduit, dans la comptabilité de l'établissement, le constat de la réalité de la livraison des fournitures ou de la réalisation des services ayant donné lieu à un bon de commande et ce, en déclenchant des schémas d'écriture comptable.

Ici, ce sont **les comptes de la comptabilité générale qui sont dérivés** (comptes 6xx et 2xx au débit et 408 au crédit). Extrait de l'instruction codificatrice n° 02-036-M93 du 29 avril 2002, tome 3-1.

COMPTE 408 FOURNISSEURS - FACTURES NON PARVENUES

Est comptabilisé au compte 408 le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées avant la clôture de l'exercice, notamment à défaut de production par les créanciers à cette même date des justifications établissant leurs droits, à condition que le montant desdites charges ou acquisitions soit suffisamment connu et évaluable.

Technique comptable
 Comptabilisation des factures non parvenues (technique des charges à payer)

- Débit comptes intéressés de la classe 6 ou classe 2 (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 408

Comptabilisation des retenues de garantie et oppositions exécutées

- Débit subdivision intéressée du compte 408
- Crédit 4017 Retenues de garanties et oppositions, ou
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

Paiements effectués après liquidation définitive de la charge, en N+1

- Débit subdivision intéressée du compte 408 (ordre de paiement)
- Crédit compte de disponibilités

Ajustements résultant de la liquidation : si le montant définitif de la charge est supérieur à son évaluation, il convient d'émettre un ordre de dépense pour la différence. Dans le cas où le montant définitif de la charge est inférieur à son évaluation, il convient d'émettre un ordre de recettes pour la différence.

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en débit d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des factures non parvenues (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

Un **impact** se produit également **quant à la comptabilité analytique**.

Le lecteur trouvera ci-dessous, également sous forme de diapositives, le schéma SIFAC pour un service fait avec valorisation selon que la facture ou le service fait concordent ou non.



Service fait Généralités

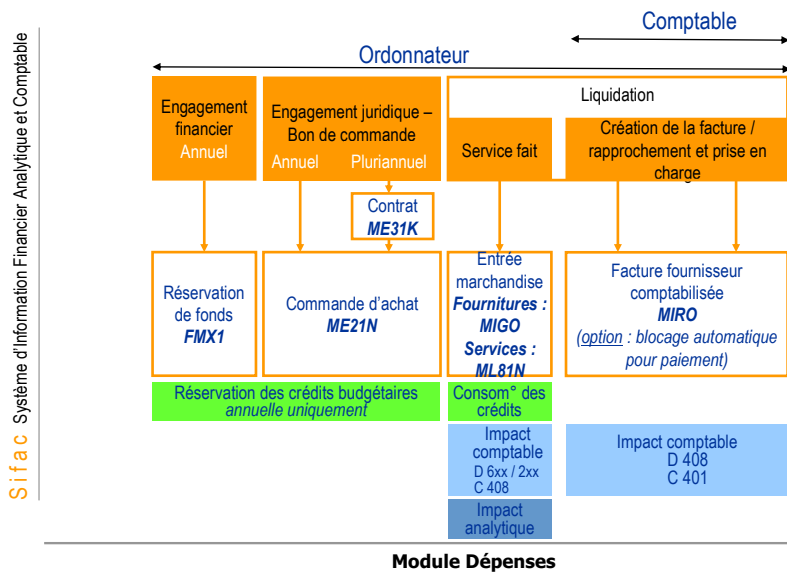
123

- Le service fait peut être **valorisé ou non**. La saisie se réalise dans les 2 cas de la même manière. Cependant, ils n'ont pas le même impact:
 - le service fait valorisé impacte les 3 comptabilités
 - le service fait non valorisé n'en impacte aucune (cf slide de processus de la dépense).
- 2 transactions SAP permettent de modéliser 2 types de constatations de service fait : en quantité et en valeur

Type d'achat	Mode de Commande	Mode de Constatation du Service fait	Modélisation SAP de la constatation du service fait
Fourniture ou prestation quantifiable	Quantité commandée (associée à un prix unitaire)	Quantité livrée (associée au prix unitaire)	Le mouvement de stock (MIGO)
Fourniture ou prestation non quantifiable	Valeur commandée	Valeur du réalisé	La saisie des services (ML81N)

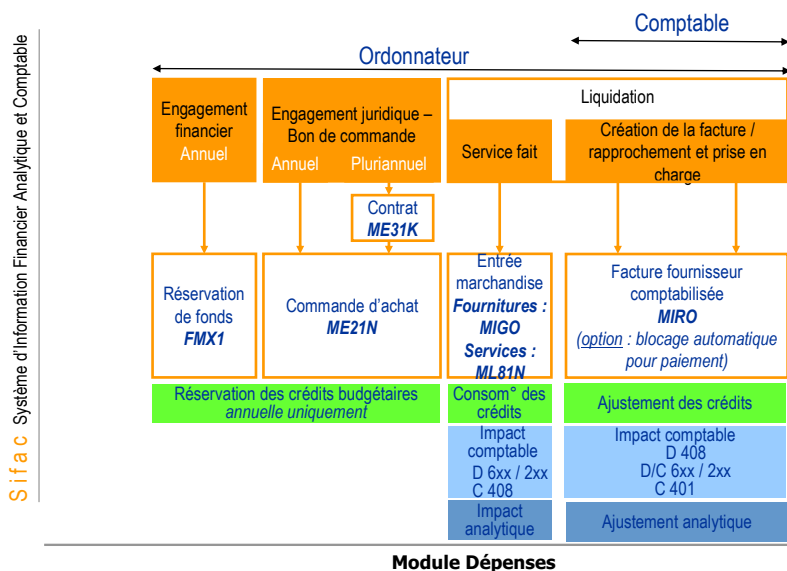
Sifac - Système d'Information Financier Analytique et Comptable

- Service fait avec valorisation (1/2): Cas 1 « La facture et le service fait concordent »



12

- Service fait avec valorisation (2/2): Cas 2 « La facture est différente du service fait »



13

Si l'on souhaite articuler ces schémas avec le service facturier et pour ce faire recourir à un tableau, la présentation retenue peut être la suivante pour un achat de marchandises.

Service acheteur	Service « livraison » (1)	Service facturier (2)	Agent comptable
Commande d'achat Bon de commande → Engagement juridique (EJ) ↓	← Vérification au regard du bon de commande (marchandises, quantité ou valeur, commandées) ↓	Réception (avec apposition de la date d'arrivée), traitement et saisie de la facture ↓	Prise en charge comptable et comptabilisation de la facture ↓
« Groupe de marchandises » (3) ↓	Constat du service fait (SF) Bon de livraison avec apposition de la date pour l'entrée des marchandises → ↓	Contrôle, création et validation du dossier de liquidation (DL), rapprochement à 3 éléments (EJ / SF/ DL) Mise en paiement du service fait →	Paiement ↓
Compte comptable mouvementé 6xx ou 2xx (D) pour montant de la charge budgétaire = Réservation de crédits (approche budgétaire)	Comptes comptables mouvementés 6xx, 2xx (D) et 408(C) = Impact sur les comptabilités générale, budgétaire et analytique	Comptes comptables mouvementés 408 (D) et 4012 (C) = Ecritures en comptabilité générale	Comptes comptables mouvementés 4012 (D) et 5xx (C) = Ecritures en comptabilité générale



Dérivation

(1) ce peut être le service acheteur / (2) agence comptable / (3) catégorie, nomenclature d'achat dans SIFAC.

Précisons encore :

- ▶ que les montants et quantités réceptionnés ne peuvent en aucun cas excéder les montants et quantités commandés ;
- ▶ que le service fait est visualisable à partir de la visualisation de l'historique de la commande d'achat ;
- ▶ qu'il peut être annulé tant qu'il n'a pas été émis de document de facturation le référençant.

En guise de conclusion, l'attention est tout spécialement appelée sur le fait que si disposer d'un outil, tel un PGI comme SIFAC, est de nature à apporter indéniablement une aide significative au constat du service fait et, partant, contribue efficacement à consolider une comptabilité en droits constatés, encore faut-il que la saisie qui ouvre la mise en œuvre de la transaction – la saisie du bon de commande en l'occurrence – soit correctement effectuée. A défaut, la transaction ne peut être considérée comme reflétant la réalité de la situation de l'établissement à l'égard de l'opération en cause.

Autrement dit, **l'outil ne fait pas tout et le presse-bouton n'existe pas**. Cela implique que, postérieurement à l'impérieuse réflexion à mener quant à la réorganisation des services, les personnes auxquelles est confiée la saisie dont il est fait état ci-dessus bénéficient d'une formation solide et s'accompagne d'un dispositif de contrôle interne au titre de ce processus.

1.2. Le contrôle hiérarchisé de la dépense

Avant de retracer les dépenses en comptabilité, les comptables publics sont chargés d'exercer des contrôles de payeur et de caissier¹⁶³ sur les ordres de paiement délivrés par les ordonnateurs¹⁶⁴.

Les contrôles ainsi confiés aux comptables publics sont destinés à vérifier la régularité des dépenses publiques pour éviter la survenance de certains risques¹⁶⁵.

En matière de dépenses publiques, les risques apparaissent comme la conséquence d'irrégularités juridiques, budgétaires, comptables et financières affectant les dépenses, c'est-à-dire d'irrégularités susceptibles d'affecter les opérations lancées par les ordonnateurs¹⁶⁶.

Dans une telle situation, le comptable, dans le cadre de son **contrôle de payeur**, suspend le paiement dans l'attente de la régularisation, sauf réquisition de l'ordonnateur quand elle est autorisée. Tout d'abord, si la suspension est motivée, par exemple, par l'absence de justification du service fait, par une erreur dans la liquidation, le contrôle de payeur a pour effet de **remettre en cause l'existence même de la dette** : le contrôle du comptable consiste alors à éviter un risque patrimonial pour l'établissement résultant d'un appauvrissement sans cause. Il en résulte que **la dette n'existe pas**, soit dans sa totalité, car aucun service fait ne la justifie, soit en partie, en raison d'une erreur de liquidation au détriment de l'établissement.

En second lieu, la sanction des autres contrôles de payeur conduit à suspendre le paiement dans l'attente de la régularisation des conditions du mandatement. Par suite, **la dette est exigible et le paiement est simplement différé. Dans ce cas, les contrôles ne remettent pas en cause la validité de la créance du fournisseur** ; le service étant fait et la liquidation étant convenablement assurée, le rôle du comptable est de veiller au respect des règles juridiques et budgétaires qui encadrent l'action administrative et dont la violation est susceptible de faire l'objet de poursuites juridictionnelles.

Il est à noter que les infractions des ordonnateurs à la réglementation, qu'elles soient volontaires ou involontaires, les exposent dans certains cas à des poursuites devant la CDBF ([Cour de discipline budgétaire et financière](#)¹⁶⁷) et parfois les juridictions pénales.

163 Avec le service facturier, les contrôles de caissier et de payeur sont effectués en une seule fois et un seul lieu.

164 En cas de défaillance dans l'exercice des contrôles, ce qui constituait, jusqu'alors, un risque devient une irrégularité. La mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable sanctionne cette irrégularité et conduit indirectement à réparer ses éventuelles conséquences patrimoniales pour l'établissement. Ce transfert du risque sur le comptable est lui-même atténué par les mécanismes régulateurs de la remise gracieuse et de la décharge de responsabilité. Dans ce cas, les conséquences patrimoniales de l'irrégularité sont supportées par l'établissement.

En tout état de cause, le juge des comptes continue à examiner objectivement les comptes des agents comptables, en prononçant en cas de paiement irrégulier un débit à l'encontre de l'agent comptable concerné.

165 Articles 12 et 13 du RGCP.

166 Les irrégularités provenant de défaillances des services du comptable ne relèvent pas du contrôle externe mais du contrôle interne au Trésor public

Quant au comptable, il lui appartient, pour payer la dette, de demander un acte émanant de l'autorité compétente, d'exiger que l'acte respecte des procédures légales et réglementaires, et d'attendre que les crédits soient ouverts, que la trésorerie soit suffisante ou que l'imputation budgétaire soit correcte. Néanmoins, la suspension du paiement peut déboucher sur un risque patrimonial dès lors que la régularisation du mandatement conduit à un dépassement du délai de règlement sanctionné par des intérêts moratoires.

A l'occasion de l'exercice des **contrôles de caissier**, le comptable vérifie que l'établissement débiteur va se libérer de sa dette. Il s'agit, là encore, de prévenir un risque patrimonial qui consisterait, pour ledit établissement, à réaliser un paiement qui n'éteindrait pas une dette.

Le dispositif de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) s'inscrit pleinement dans le rôle dévolu à l'agent comptable que nous venons d'évoquer puisqu'il porte l'objectif de proportionner les contrôles à l'importance des risques et des enjeux. Il est destiné ainsi à mieux cibler le contrôle sur certaines dépenses et, corrélativement, à pouvoir consacrer davantage de temps à l'analyse des processus comptables. Il se substitue aux contrôles exercés a priori et de manière exhaustive sur tous les mandats.

A ce titre, pour reprendre les termes de l'[instruction n° 04-036-M9 du 3 juin 2004](#) portant sur la mise en œuvre du CHD de la dépense dans les EPN ayant été publiée au Bulletin officiel de la Comptabilité Publique, le CHD est un procédé rénové de contrôle de la dépense publique s'inscrivant dans une double logique de renforcement de :

- ▶ l'efficacité par une réduction mécanique de la charge de contrôle tout en la lissant dans le temps par l'introduction d'une possibilité de contrôles périodiques ;
- ▶ la régularité des circuits financiers et de responsabilisation des ordonnateurs et des gestionnaires en passant d'une culture de méfiance à une culture de confiance fondée sur une évaluation de la réalité des risques.¹⁶⁸

Concrètement, la mise en œuvre du CHD comprend deux étapes.

Identification et évaluation des risques

- ▶ D'un point de vue méthodologique, la première étape des travaux consiste, pour chaque grande catégorie de dépense et dans le cadre du dispositif de CICF existant, à identifier et à évaluer les risques en fonction de leur origine (mise en place d'une cartographie des risques comptables - nature et origine des risques - , traçabilité...).
- ▶ Nous n'y reviendrons pas. En tant que de besoin, le lecteur est invité à se reporter aux développements relatifs à cette question dans le présent dossier.
- ▶ Précisons toutefois que le contrôle hiérarchisé vise à substituer à un contrôle systématique et uniforme une diversité de formules permettant de personnaliser les contrôles en fonction de la réalité des risques et des enjeux. **Le principe est donc le contrôle par sondage tandis que le contrôle exhaustif devient l'exception.**

¹⁶⁷ <http://www.ccomptes.fr/fr/CDBF/Accueil.html>

¹⁶⁸ Ce document peut être consulté à l'adresse suivante :

<http://www.sg.cnrs.fr/intranetacp/biblio/textes/comptapu/INS040361.pdf>. Les modalités du CHD sont développés dans un guide méthodologique à l'usage des agents comptables des établissements publics nationaux proposant un référentiel national qui définit un certain nombre de principes et d'outils communs à l'ensemble des comptables pour organiser efficacement le contrôle hiérarchisé
(<http://www.sg.cnrs.fr/intranetacp/biblio/textes/comptapu/CHDEPNGUIDE.pdf>).

- ▶ Corrélativement, **une grande souplesse s'offre pour personnaliser la forme du contrôle aux pratiques de l'ordonnateur**. Au demeurant, cette personnalisation des contrôles autorise une détection et une reconnaissance des pratiques des services ordonnateurs considérées comme bonnes, ce qui conduit à moduler :
 - le champ des contrôles (exhaustif / par sondage) ;
 - le moment (a priori / a posteriori) ;
 - l'intensité (sur tout ou partie des points de contrôle).

Ce faisant, le CHD revêt un caractère évolutif et offre à la fois une amélioration de la sécurité juridique pour l'ordonnateur et un meilleur retour d'informations (restitutions systématiques à l'ordonnateur sur les pratiques des services gestionnaires de l'établissement permettant, le cas échéant, de prendre les mesures nécessaires pour corriger les anomalies relevées et ajuster les procédures et les pratiques en conséquence). En outre, ce dispositif, en s'adaptant aux procédures et pratiques des services ordonnateurs (prise en compte de l'environnement, du métier et du volume du service concerné), peut permettre de tirer des enseignements utiles sur la qualité du mandatement des services concernés et d'en assurer la diffusion.

Ajoutons que par la forte réduction des contrôles redondants qui en découle et la possibilité pour l'agent comptable de s'engager, pour l'apport d'une réelle valeur ajoutée, sur un ciblage de ses contrôles en fonction des natures de dépenses, le CHD assure indubitablement une complémentarité des contrôles entre les services de ce dernier et ceux de l'ordonnateur.

La fluidité des contrôles qui en résulte est de nature à permettre des paiements plus rapides, à l'évidence au niveau des dépenses contrôlées par sondage, mais également au titre des dépenses continuant d'être contrôlées de façon exhaustive puisqu'alors les moyens en personnel dégagés par le premier type de contrôle peuvent être réinvestis pour les besoins du second.

Cela étant dit, passons à la seconde étape visant à construire un contrôle personnalisé.

Analyse et discrimination des risques

Une fois les risques identifiés et évalués à raison de leur origine, la poursuite de la démarche va consister à analyser ces risques en vue de les discriminer à partir des caractéristiques de l'exécution de la dépense. En d'autres termes, il s'agit de savoir si, dans le cadre d'une approche par sondage, les risques supportés par l'agent comptable sont ou non supportables afin de retenir une forme de contrôle appropriée.

En effet, toutes les dépenses ne comportent pas les mêmes risques et les mêmes enjeux. Un risque identifié peut être nuancé et, partant, se pose la question de la modulation du contrôle (cf. ci-dessus), selon les caractéristiques de la dépense.

Assurément, selon que celle-ci présente un caractère répétitif (dépense collective), bénéficie à un même créancier, fait l'objet d'un règlement ponctuel ou échelonné, est susceptible d'être payée par virements ou prélèvements permanents, les risques ne seront pas les mêmes.

L'évaluation du risque, à partir donc, cette fois-ci, des caractéristiques de chaque dépense, est le **premier temps de la seconde étape** (cf. ci-dessous, à titre d'exemple, la fiche – portant le n°9 - établie par l'ex-DGCP¹⁶⁹).

¹⁶⁹ Fiche extraite d'un document intitulé « CONTROLE HIERARCHISE DES DEPENSES PUBLIQUES – METHODOLOGIE DE L'APPROCHE DU RISQUE ».

Ces caractéristiques peuvent se rencontrer isolément ou cumulativement pour une nature de dépense.

Un **arbre de décision** permet de formaliser les différentes situations susceptibles de se rencontrer. La logique de cet arbre de décision est de considérer que plus une dépense présente cumulativement certaines caractéristiques moins les risques sont élevés et, qu'en revanche, le risque est croissant lorsque le nombre des caractéristiques présentées par une dépense diminue. La finalité de l'arbre de décision est d'aboutir au classement d'une dépense dans une catégorie de risques.

Toutefois, pour permettre une approche du risque totalement pertinente, les caractéristiques de la dépense doivent être complétées par le montant de la dépense, c'est-à-dire par une fixation de montants discriminante au delà d'un seuil. En effet, certaines dépenses peu risquées, en raison de leurs caractéristiques, peuvent présenter, eu égard à leur montant, un enjeu important et, inversement, une dépense risquée par ses caractéristiques peut présenter un enjeu nul.

La démarche de classement des risques, à partir de l'arbre de décision, n'est pas transposable à toutes les dépenses, en particulier les dépenses sur marché. En effet, d'une part, il n'est pas nécessaire en matière de marché d'adopter cette démarche pour savoir que ce type de dépense présente des risques importants ; d'autre part, l'application stricte de la méthode conduirait à analyser les paiements sur marché comme présentant un risque nul. Toutefois, la méthode ne doit pas être totalement exclue pour distinguer le risque selon que le paiement se rapporte à un acompte ou au solde du marché par exemple.

L'application de l'arbre de décision à la nature des dépenses constitue le **deuxième temps de l'analyse discriminante**. Il s'agit, à partir de la nomenclature comptable, ou, à défaut, de la catégorie de dépense, d'appliquer l'arbre de décision pour déterminer la classe de risque découlant des caractéristiques de la dépense (cf. ci-dessous, à titre d'exemple, la fiche – portant le n° 10 - établie par l'ex-DGCP¹⁷⁰). Pour certaines catégories de dépenses, seules certaines branches de l'arbre de décision trouvent à s'appliquer. Pour les branches hautes de l'arbre de décision, la problématique « montant » doit être réinsérée en lieu et place de la domiciliation, quand celle-ci n'est pas envisageable.

La troisième et dernière phase de cette seconde étape consiste à **associer une dépense présentant un certain niveau de risque à une forme de contrôle** (cf. ci-dessous, à titre d'exemple, la fiche – portant le n° 11 - établie par l'ex-DGCP¹⁷¹).

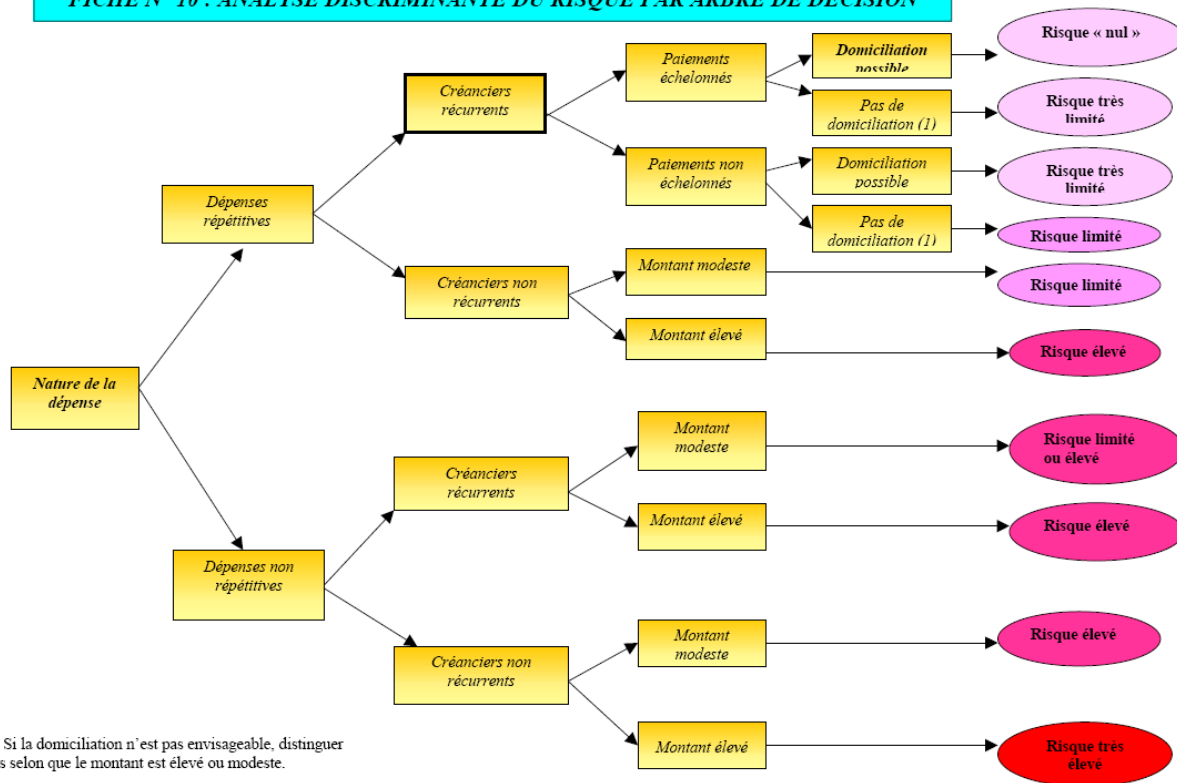
¹⁷⁰ Fiche extraite d'un document intitulé « CONTROLE HIERARCHISE DES DEPENSES PUBLIQUES – METHODOLOGIE DE L'APPROCHE DU RISQUE ».

¹⁷¹ Fiche extraite d'un document intitulé « CONTROLE HIERARCHISE DES DEPENSES PUBLIQUES – METHODOLOGIE DE L'APPROCHE DU RISQUE ».

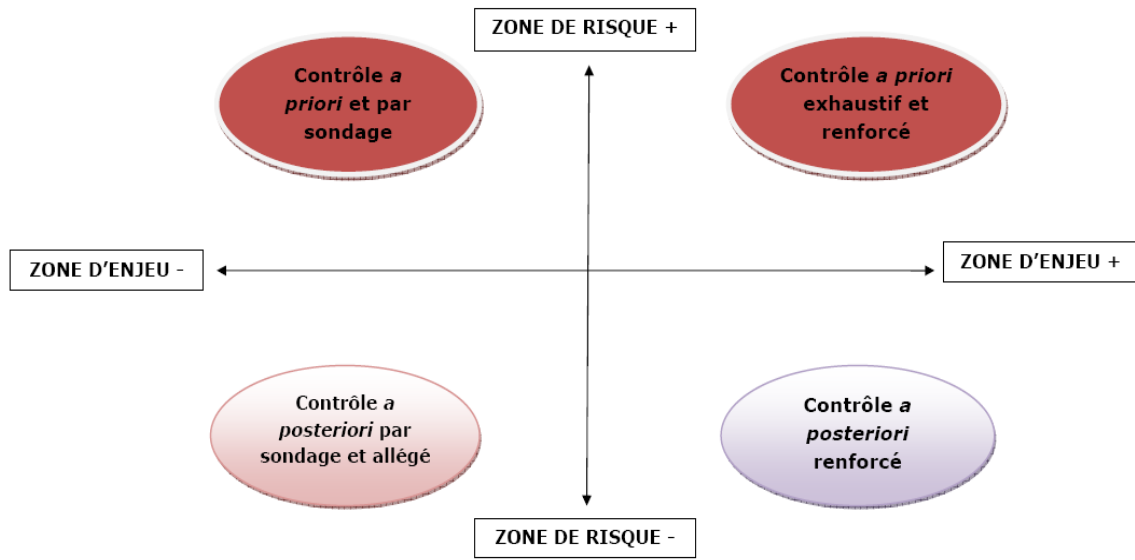
CATEGORIE DE DEPENSE EXAMINEE :
 FICHE N°9 : EVALUATION DU RISQUE SELON LES CARACTERISTIQUES DE LA DEPENSE
 Indiquer, dans chaque case, l'incidence des caractéristiques de la dépense sur le risque.

	Dépense collective	Dépense répétitive dans le temps	Créanciers récurrents	Paiements échelonnés	Possibilité de gestion domiciliée des paiements
Qualité de l'ordonnateur					
L'intervention préalable des contrôles réglementaires					
La réalité de la créance					
La vérification des pièces justificatives					
L'exactitude des calculs de liquidation					
Imputation budgétaire et disponibilité des crédits					
Acquit libératoire					

FICHE N°10 : ANALYSE DISCRIMINANTE DU RISQUE PAR ARBRE DE DECISION



FICHE N°11 : POSITIONNER LA NATURE DE LA DEPENSE SUR L'ECHELLE DES RISQUES



Précisions : Sifac et le contrôle hiérarchisé de la dépense

Le module du CHD dans Sifac a été livré au cours du mois de mars 2009 et des évolutions importantes seront livrées en septembre 2012.

SIFAC permet de modéliser deux types de contrôle :

- ▶ *a priori*, lequel se met en place directement parce que l'établissement a identifié des critères de sélection dans l'outil ;
- ▶ *a posteriori*, lequel a pour objet de s'assurer que le type de contrôle retenu en amont est pertinent.

Il est à noter que le CHD dans Sifac ne procède pas par un contrôle aléatoire.

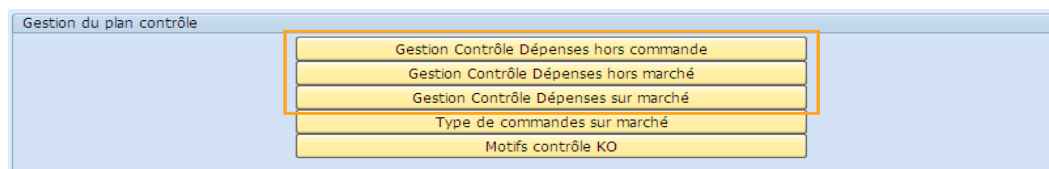
La livraison de nouvelles fonctionnalités en septembre 2012 contiendra les éléments suivants :

- Critères complémentaires : centre financier, compte budgétaire, missions en fonction du montant et du centre financier, lien vers commande, motifs de blocage (notion de rejet patrimonial significatif)
- Éditions complémentaires : taux de sondage et taux de couverture des enjeux, taux d'erreurs comptables justifiant un rejet, taux d'erreurs comptables par motifs, analyse des erreurs constatées



Définition du plan de contrôle - 1

- Les critères de détermination de la classification en contrôle complet dans SIFAC sont les suivants :
 - Type de pièce pour les factures hors commande d'achat (liquidations directes et frais de mission)
 - Pour les factures sur commande d'achat hors et sur marché :
 - ✓ Le centre financier
 - ✓ Le compte budgétaire
 - ✓ Le montant TTC (montant supérieur ou égal à)
 - ✓ Le type d'imputation
 - **Pour les factures sur marché, en complément, le mode de passation du marché**
- Ces critères sont pilotés par l'établissement (combinaisons à créer) et définis par période de validité
- L'existence d'une cession/opposition sur la fiche Tiers, classe automatiquement toutes les dépenses liées en contrôle complet : c'est le seul critère non pilotable
- La définition du plan de contrôle est donc axé sur 3 tables principales chacune correspondant à un point du menu



- La détermination du type de contrôle s'effectue automatiquement à la sauvegarde de la facture en fonction des critères définis dans le plan de contrôle applicables en fonction du type d'achat (période de validité).

Définition du plan de contrôle - 3

Gestion du plan contrôle

- Gestion Contrôle Dépenses hors commande
- Gestion Contrôle Dépenses hors marché
- Gestion Contrôle Dépenses sur marché
- Type de commandes sur marché
- Motifs contrôle KO

Gestion Contrôle Dépenses hors marché

Clef de modification

Société:

Date d'observation:

- Pour les factures hors marché et hors commande d'achat, des critères complémentaires sont disponibles.
- Lorsqu'un critère n'est pas pertinent, la combinaison définit la valeur *

Site	pcs	Contrôle complet	Post.	CC Do...	CS	Compte	Cpte gén.	Cpte gén.	Désignation	Montant	Montant	Devise
Z100	1	X	000001	31 0001		401 20000	401 20000	401 20000	Fournisseurs	1,196.00	1,196.00	EUR
	2		000002	31 0001		60650000	60650000		Linge, vêtements trav	1,000.00	1,000.00	EUR
	3		000003	40 0001		44566100	44566100		Tva déd sur autres	196.00	196.00	EUR
										- 0.00	- 0.00	EUR

Comptabilité Générale, Auxiliaire et les Immobilisations

- La détermination du type de contrôle s'effectue automatiquement à la sauvegarde de la facture en fonction des critères définis dans le plan de contrôle applicables en fonction du type d'achat (période de validité).
- Un message d'information s'affiche à l'enregistrement de la facture (et de la liquidation dite) pour informer l'utilisateur que cette facture fera l'objet d'un contrôle complet.

Créer facture fournisseur : société Z100

Activer struct. cde Act.réserve trav. Maintenir Simuler Messages Aide

Opération: 1 Facture Solde

Donn. base Paiement Détail Taxes Fract. montant

Date de facture: 31.03.2012 Référence: 4500002787

Fournisseur 0000
SAS INSTITUTE
Boîte postale BP

FOCUS : articulation du contrôle interne avec la fiscalité

De par son objet même, une activité de **contrôle reposant sur une démarche de prévention des risques, ainsi que nous l'avons vu supra, le contrôle interne comptable et financier (CICF) a vocation à couvrir le domaine fiscal.**

C'est ce que nous allons développer ci-après non, toutefois, sans s'être arrêté, au préalable, sur une caractéristique commune de la comptabilité et de la fiscalité qui est de fournir des informations financières fiables, c'est-à-dire significatives, sur la situation et les résultats d'une entité. Nous constaterons ainsi que cet objectif financier partagé ne peut, pour l'une et l'autre de ces matières, que reposer sur un critère de qualité de sorte que les informations produites soient utiles – répondre aux besoins internes et externes de l'entité - et présentent une parfaite objectivité entendue comme une totale impartialité dans la tenue des comptes et leur présentation. Au demeurant, dans le cadre de sa mission de certification des comptes, un commissaire aux comptes analyse le volet fiscal.

Bien entendu, nous ne reviendrons pas sur le corpus de règles qu'implique le référentiel comptable présenté supra, synonyme de qualité des données comptables et de l'information qui en résulte, mais cela permettra de mettre en relief les relations entretenues avec la fiscalité, celle-ci puisant bien souvent dans la comptabilité les éléments utiles à la détermination de l'assiette de l'impôt ou y trouvant son fait générateur.

1.3. La qualité des comptes comme socle commun de la comptabilité et de la fiscalité

Respecter les obligations découlant des règles fiscales, c'est être en possession, sur le plan comptable, d'outils de gestion pertinents. En effet, il faut savoir que **les justifications exigées par la réglementation fiscale au regard des opérations des EPSCP s'appuient sur un ensemble de données figurant dans la comptabilité générale et patrimoniale d'un établissement.**

Comptabilité et fiscalité entretiennent des liens étroits

Si on ne peut parler d'un véritable rapport de connexion entre la comptabilité et la fiscalité, il n'en demeure pas moins vrai que les liens entre les deux matières sont étroits¹⁷².

Cela apparaît du reste clairement si l'on se réfère au code général des impôts (CGI), en particulier :

- ▶ à l'article 286 en application duquel le chiffre d'affaires des assujettis/redevables de la TVA est déterminé à partir de la comptabilité ;
- ▶ à l'obligation de tenir une comptabilité complète et régulière de nature à justifier, sur un plan fiscal, l'exactitude des résultats déclarés (art. 54) ;
- ▶ au principe énoncé à l'article 38 quater de son annexe III suivant lequel « les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de

¹⁷² Selon les définitions qui sont données dans l'ouvrage « Comptabilité générale – système français et normes IFRS » de Jacques Richard et Christine Colette (DUNOD, 8^{ème} édition), « on dit qu'il y a rapport de connexion ou connexion entre la fiscalité et la comptabilité lorsque les règles d'évaluation fiscales s'imposent pour la détermination du résultat comptable ou autrement dit lorsque le résultat comptable et le résultat fiscal coïncident ». Au contraire, « on dit qu'il y a rapport de déconnexion ou déconnexion lorsque le résultat comptable net est calculé en dehors de toute influence des règles fiscales. Ces dernières ne s'appliquant que pour la détermination de l'impôt à payer ».

En France, sauf dispositions fiscales contraires, le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable (CGI, ann. III, art. 38 quater). En d'autres termes, la méthode pratique de calcul du résultat fiscal consiste, après avoir déterminé le résultat comptable de l'exercice, à apporter à ce résultat des rectifications tenant compte des règles fiscales spécifiques. Il s'agit donc de modifications extracomptables particulières en ce qu'elles diffèrent des règles comptables.

l'impôt¹⁷³ ». En d'autres termes, sauf disposition fiscale contraire (lois et textes d'application), ce sont les règles comptables qui doivent être appliquées¹⁷⁴. Par suite, notamment, les tableaux comptables de la liasse fiscale (bilan, compte de résultat,...),¹⁷⁵ ainsi que les éléments complémentaires à joindre à la déclaration de résultat, doivent être établis conformément aux règles comptables¹⁷⁶.

A titre d'exemple illustrant ces principes, la fiscalité, utilisant une notion importée du droit commercial (code de commerce, art. L 123-21¹⁷⁷) se calque sur le **principe de la comptabilité commerciale dit de spécialisation ou d'indépendance des exercices comptables**, ce qui se traduit pour les EPSCP par la mise en œuvre de règles, qui, si elles ne reçoivent pas la même qualification (**droits constatés en comptabilité publique** à laquelle sont soumis ces établissements et créances acquises et dettes certaines dans le domaine fiscal) n'en ont pas moins la même portée : ne rattacher à chaque exercice – sur un plan comptable et fiscalement – que les seuls produits et les seules charges qui le concernent (prise en compte de la date de naissance des droits, créances ou dettes, et non pas la date à laquelle s'effectue le paiement ou l'encaissement).

Ajoutons que, en écho à la comptabilité, il existe une nécessité fiscale de procéder aux opérations d'inventaire (régularisation et justification des charges et des produits, état physique et comptable ainsi que valorisation des stocks, encours, constatation des dotations aux amortissements et aux provisions, correction du droit à déduction en matière de TVA) puisque la détermination du résultat fiscal fait notamment appel au bilan pour effectuer une comparaison entre les valeurs actives et passives inventoriées (variation de l'actif net, CGI, art. 38.2 et 209).

Soulignons encore que les données qui figurent dans la comptabilité générale, relatives au suivi des immobilisations, au constat de leur dépréciation, de leur cession, de leur transfert d'un secteur d'activité à un autre ainsi que celles se rapportant à la comptabilité patrimoniale (inventaire des éléments d'actif du bilan avec leur origine, leur valeur, leur affectation...) servent de support aux justifications exigées par la réglementation fiscale.

On peut aussi citer le cas où la fiscalité s'adapte à l'adoption de nouvelles normes comptables et évite au maximum les retraitements à effectuer en raison de distinction entre les domaines comptable et fiscal. Est plus particulièrement visée ici la convergence du PCG¹⁷⁸ vers les normes IFRS

173 Par exemple, la loi fiscale ne donne pas de définition des immobilisations, renvoyant dès lors aux règles comptables (PCG, art. 211-1). En revanche, pour les stocks, la définition fiscale ne coïncide pas avec celle qui est retenue en comptabilité. En effet, sur un plan fiscal, la définition est fondée sur le seul critère juridique de propriété et non sur la notion comptable de contrôle (BOI 4 A-13-05, n° 148). Dans ces conditions, il existe une différence entre le patrimoine fiscal et le patrimoine comptable. Toutefois, il ne devrait pas exister en pratique, dans la généralité des cas, de différence entre la date du transfert juridique de propriété et la date de transfert du contrôle sur les biens vendus. En effet, le transfert du contrôle intervient généralement à la même date que le transfert de propriété. En cas d'incompatibilité entre règles fiscales et règles comptables, les divergences donnent lieu soit à des réintégrations, soit à des déductions sur le tableau de détermination du résultat fiscal de la liasse fiscale.

174 S'agissant des notions comptables pour lesquelles la partie législative du CGI ne contient aucune définition spécifique expresse, le Conseil d'Etat met en avant l'harmonisation entre la comptabilité et la fiscalité en refusant une interprétation différente de la norme comptable par voie de doctrine administrative (CE, 25 février 2004, n° 222904).

175 Il s'agit d'un ensemble de documents, accompagnant la déclaration de résultat, comprenant deux types de tableaux, certains de nature comptable et d'autres à caractère fiscal (CGI, art. 223.1 et ann. III, art. 38).

176 Ces éléments complémentaires de nature fiscale sont identiques à ceux fournis par l'annexe comptable.

177 « Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels ».

178 Un plan comptable spécifique (professionnel), après avis favorable du CNC réuni en assemblée plénière (n° 99-12 du 7 décembre 1999), s'applique pour les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP). Il a fait ensuite l'objet d'une approbation conjointe du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre chargé du budget, conformément aux dispositions de l'article 44 du décret n°94-39 du 14 janvier 1994 modifié relatif au budget et au régime financier des EPSCP. Cette nomenclature est applicable par l'ensemble des EPSCP depuis le 1er janvier 2001. La présentation est effectuée au moyen de l'instruction codificatrice M 9-3 (N° 02-036-M93 du 29 avril 2002 pour la première mise à jour, tome 3, volumes 1 et 2). Aucune modification ne peut être apportée au plan comptable ainsi approuvé sans l'autorisation conjointe du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre chargé du budget.

(International Financial Reporting Standards) en matière d'actif¹⁷⁹, avec la mise en place, à compter du 1^{er} janvier 2005, d'une nouvelle méthode, prévue à l'article 311-2 du PCG, qui est usuellement dénommée la méthode par composants. Outre une définition fiscale de la notion de composants calée sur l'approche comptable (CGI, ann. II, art. 15 bis), les textes fiscaux concernés ont été modifiés en conséquence (par exemple, alignement des règles fiscales entraînant une modification de l'article 237 septies I du CGI consécutivement à la suppression de la possibilité de constater à l'actif des « Charges différées » et des « Charges à étaler » - comptes 4811 et 4818)¹⁸⁰.

Nous constatons ainsi que **la comptabilité, et les modifications dont celle-ci fait l'objet, se traduisent par des incidences fiscales lorsque les bases d'imposition sont établies à partir de documents comptables ou lorsque des événements particuliers se produisent (par exemple, sortie, construction ou fabrication, changement d'affectation d'immobilisations...).**

Autrement dit, la comptabilité joue alors un rôle, qui, s'il n'a pour effet de lui conférer un aspect prééminent, est assurément déterminant dans la procédure d'imposition en ce sens qu'elle **constitue une source générale de détermination de l'impôt et qu'il lui est reconnu une valeur probante.**

Parallèlement, la fiscalité, de par ses obligations, n'est pas sans présenter des vertus au regard de la gestion d'un EPSCP. En particulier, il est possible d'identifier et de mesurer précisément les conséquences financières qui s'attachent à toute opération réalisée par un EPSCP.

Assurément, outre la connaissance des stocks, cela permet de recenser les biens d'équipement et de mieux exprimer ses besoins en ce domaine (utiles pour les directeurs de composantes et les enseignants-chercheurs notamment), c'est-à-dire de maîtriser ses dépenses d'investissement en assurant une gestion budgétaire et financière prévoyante quant à l'entretien et au renouvellement des biens d'équipement devenant périmés ou obsolètes, ce qui est loin d'être négligeable, tout spécialement dans le domaine de la recherche. **En disant cela, s'impose l'existence, à partir de la date d'entrée des immobilisations dans le patrimoine d'un établissement, d'un inventaire physique périodique, obligation, il convient de le souligner, relève, tout comme du reste les modalités d'un pointage régulier, de la responsabilité de l'ordonnateur.**

De surcroît, l'obligation fiscale d'identifier et de faire figurer en tant que telles toutes les charges qui se rapportent à une opération donnée contribue pour un EPSCP à la maîtrise de ses activités concurrentielles en lui donnant les moyens d'en connaître précisément tous les coûts (utilité

179 Les règles concernant la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs ont été modifiées par le règlement CRC n° 2004-06 du 23 novembre 2004, homologué par arrêté interministériel du 24 décembre 2004, et sont applicables depuis le 1er janvier 2005.

D'autres règlements s'inscrivent dans le contexte des travaux de convergence du PCG vers les normes IFRS :

- règlement n° 2000-06 du CRC du 7 décembre 2000, homologué par arrêté interministériel du 17 janvier 2001, relatif aux passifs qui s'applique aux comptes

des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2002 ;

- règlement n° 2002-10 du CRC du 12 décembre 2002, homologué par arrêté interministériel du 27 décembre 2002, relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs qui s'applique aux comptes des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2005.

Pour de plus amples informations, il convient de se reporter à l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 « Passifs, actifs, amortissements et dépréciation des actifs ».

180 Au demeurant, l'administration fiscale s'est associée aux travaux sur les textes comptables élaborés au Conseil National de la Comptabilité (CNC ; en application du décret n° 2007- 629 du 27 avril 2007, organisme consultatif placé auprès du ministre chargé de l'économie. Il a pour mission d'émettre, dans le domaine comptable, des avis et recommandations concernant l'ensemble des secteurs économiques.). A noter également que cette même administration est présente lors de l'adoption des textes comptables, en tant que membre du Comité de la Réglementation Comptable (CRC) et qu'au niveau communautaire, elle participe aux groupes de travail examinant les liens entre comptabilité et fiscalité. L'Administration a commenté, dans une instruction du 30 décembre 2005 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4 A-13-05, les modalités d'articulation entre les nouvelles normes comptables en matière d'actifs et les règles fiscales (<http://doc.impots.gouv.fr/aida2005/documentationFiscale.html?collection=BOI&numero=4A-13-05>). Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.

notamment pour l'éligibilité d'une action au financement communautaire dans le cadre d'un programme cadre¹⁸¹).

Cette interaction n'a rien de surprenant en soi, puisque **la comptabilité et la fiscalité ont pour objet, entre autres, de refléter une seule et même réalité économique.**

Comptabilité et fiscalité partagent un même objectif

Pour pouvoir effectivement servir de base à la fiscalité, encore faut-il que la comptabilité soit régulièrement tenue, c'est-à-dire qu'elle respecte scrupuleusement les principes qui la régissent. **En effet, bien que probante, sa valeur n'est que de présomption simple.**

C'est pourquoi du reste l'administration fiscale est habilitée à procéder à une vérification sur place des documents comptables, en particulier en matière de TVA ou d'impôt sur les sociétés (**Livre des procédures fiscales, art. L.13**). Celle-ci est, en effet, destinée à s'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables ou de confronter les déclarations souscrites par une personne avec les écritures comptables afin d'en contrôler la sincérité.

Dans ce cadre, l'administration dispose d'un large pouvoir d'investigation dans la comptabilité lui permettant d'apprécier l'exactitude des résultats des opérations réalisées ainsi que la valeur des pièces justificatives fournies¹⁸².

Il importe donc que la qualité des comptes soit satisfaite, ce qui signifie, nous le rappelons, que la comptabilité doit, conformément aux dispositions de **l'article L 123-14 du code de commerce** :

- ▶ être **régulière** c'est-à-dire être conforme aux règles et procédures en vigueur ;
- ▶ appliquer celles-ci avec **sincérité** afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes (équipe dirigeante d'un établissement) ont de la réalité et de l'importance relatives des événements enregistrés ;
- ▶ présenter des états reflétant une **image fidèle** du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité concernée.

Dit autrement, l'application des règles ou prescriptions comptables conduit à atteindre l'objectif de la comptabilité de donner une image fidèle de la situation et des opérations d'un EPSCP. En effet, c'est parce que les comptes annuels sont réguliers et sincères qu'ils donnent une image fidèle du patrimoine indispensable à la prise de décisions pertinentes en matière de gestion¹⁸³. Au demeurant, cette application ne se conçoit que dans le respect de la régularité et de la sincérité puisqu'il est prévu le cas exceptionnel où il peut être dérogé à l'application d'une règle ou d'une prescription comptable se révélant impropre à donner une image fidèle (**C. com . art. 123-14, al. 3** et **PCG 99, art. 120-2, al.2**).

Le 7^{ème} Programme-Cadre de la Communauté européenne pour des activités de Recherche, Développement technologique et de démonstration (PCRD), portant sur la période comprise entre le 1^{er} janvier 2007 et le 31 décembre 2013, a été adopté par décision n° 1982/2006/CE du Parlement européen et du Conseil du 18 décembre 2006. A titre d'information, l'Amue a publié dans sa collection un recueil de fiches méthodologiques et techniques présentant notamment des méthodes de calcul des coûts. Plusieurs exemplaires de ce document ont été adressés à chaque établissement adhérent de l'Amue : <http://www.amue.fr/finances/metier/articles/article/7eme-pcrd-calcul-de-couts-complets/>

¹⁸² Pour les avis de vérification adressés à compter du 1^{er} janvier 2008, tout contribuable peut satisfaire à l'obligation de présentation des documents comptables en remettant à l'administration une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée (CD-Rom, clé USB...). Cette copie doit être restituée au contribuable avant la mise en recouvrement des impositions (**LPF, art. L 47 A**, issu de la loi 2007-1824 du 25 12 2007).

¹⁸³ Rappelons que la comptabilité est un instrument de pilotage des activités d'une université par la connaissance de sa situation patrimoniale et financière. De surcroît, les données qui en sont issues viennent largement alimenter la comptabilité analytique, instrument précieux d'aide à la prise de décision en que le système de pilotage d'une entité y puise de nombreuses informations.

Inversement, **en respectant ses obligations fiscales, un EPSCP dispose d'éléments lui offrant une meilleure lisibilité au service d'une gestion globale rigoureuse.**

Assurément, afin que cette valeur de principe que la fiscalité reconnaît à la comptabilité par l'objectivité des comptes, ainsi qu'à l'information qui en découle, puisse être confortée en pratique, il convient, ainsi que nous en sommes informés désormais (cf. supra), qu'un contrôle interne pertinent vienne l'étayer.

On peut ajouter que, en partant du fait que la qualité comptable est, ainsi que nous venons de le voir, un dénominateur commun à la comptabilité et à la fiscalité, un référentiel de contrôle interne en matière fiscale (CIF) doit nécessairement se caler sur celui qui est ainsi mis en œuvre, au sein de l'établissement, sur un plan comptable¹⁸⁴.

Cela étant, en disant cela, on se retrouve, en quelque sorte, au milieu du gué.

En effet, nous savons maintenant que la norme comptable a vocation, en principe, à s'appliquer en fiscalité ; néanmoins, il est aussi des cas, pour être complet, où cette dernière s'en démarque.

Il s'ensuit que **la fiscalité présente ses propres risques, lesquels sont alors à distinguer des risques comptables.**

Bien évidemment, la qualité des comptes reste, dans ce cas, nécessaire, mais elle est insuffisante.

Corrélativement, **dans un souci de qualité fiscale *sui generis*, un référentiel de contrôle interne fiscal s'impose afin d'identifier, hiérarchiser et maîtriser les risques fiscaux.**

1.4. Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal

Indépendamment des obligations comptables inhérentes au référentiel sous-tendant la qualité comptable, il existe dans le domaine fiscal des obligations qui conditionnent une application correcte de règles concourant au bon fonctionnement des systèmes d'imposition.

De telles obligations sont soit de nature déclarative, soit consubstantielles aux rouages du mécanisme des impôts.

Dès lors, **il convient de mettre sous contrôle l'exposition de l'établissement aux risques fiscaux** et de définir un référentiel de contrôle interne fiscal (CIF) dont l'objectif est de prévenir les risques d'anomalies par la mise en œuvre de procédures de nature à éviter les erreurs.

Nécessité d'un référentiel de contrôle interne fiscal

L'objet du CIF est de répondre à des obligations bien particulières. Corrélativement, une démarche spécifique doit être adoptée en ce sens.

Néanmoins, comme pour le CICF, cette démarche relative au CIF doit se construire autour d'un plan d'action (corrélé à la mise en place d'un dispositif d'identification, d'évaluation, de classement et de hiérarchisation des risques) et d'un organigramme fonctionnel (qui fait quoi, comment et à quel moment ? et identification d'un responsable), faire appel à des outils adaptés (rédaction de fiches de procédures¹⁸⁵ et de fiches de contrôles¹⁸⁶) et donner lieu à une évaluation et un suivi répondant à la

184 Sur ce point, il appartient au lecteur de se reporter à ce qui est dit supra.

185 L'objectif d'une fiche de procédure est d'établir une règle commune qui sera partagée par tous les intervenants du processus « fiscalité ». C'est pourquoi, il est conseillé de les rédiger puis, ensuite, de les adapter et de les renseigner avec l'ensemble des personnes intéressées. Ainsi, chaque intervenant disposera d'un outil simple et formalisé sur les actions qu'il doit régulièrement mener. Ces fiches peuvent servir d'indicateurs de suivi (nombre de fiches rédigées ou actualisées au cours d'une période donnée).

question de la **traçabilité** (dispositif d'archivage attestant de la permanence de la procédure de contrôle) par la constitution d'une documentation de nature, en particulier, à assurer une « **auditabilité** » interne (conservation et sécurité des informations) mais également à renseigner le commissaire aux comptes dans l'accomplissement des travaux inhérents à l'audit externe que constitue la démarche de certification des comptes (développement d'une vision partagée des risques et du contrôle interne).¹⁸⁷

Au reste, parallèlement à l'audit interne, **la traçabilité – au sein des systèmes d'information en particulier - a vocation à répondre aux obligations spécifiques qui s'attachent à la fiscalité** :

- ▶ conservation des données traitées par des applications informatiques concourant à la constitution d'enregistrements comptables ;
- ▶ justification d'événements transcrits dans des documents susceptibles d'être contrôlés par l'administration fiscale ;
- ▶ existence d'une documentation dans laquelle sont décrites des règles de gestion de données et de fichiers dont la mise en œuvre dans des programmes informatiques a des incidences sur la formation des résultats comptables et fiscaux ainsi que sur les déclarations fiscales.

Autrement dit, **le CIF doit être considéré comme une composante du management d'un EPSCP**, en ce qu'il participe, au bénéfice de l'équipe de direction, à la mise en place d'une organisation efficace (définition et partage des responsabilités) et d'une gestion rationnelle (pilotage des activités par objectifs).

Concrètement, cela doit se traduire, pour commencer, par la mise en place de l'outil indispensable que constitue **la cartographie des risques fiscaux** pour formaliser l'identification, la hiérarchisation et la maîtrise des risques fiscaux par l'adoption de mesures de protection et de prévention.

En effet, il est indispensable de recenser les risques dans le domaine fiscal et de les évaluer quant à la probabilité de leur survenance.

En d'autres termes, en établissant la cartographie des risques fiscaux, un établissement se dote d'un support de pilotage de ces risques lui permettant de déterminer les chantiers prioritaires du CIF. Sont distingués ainsi les domaines où les règles fiscales applicables sont globalement maîtrisées de ceux qui appellent des mesures de fiabilisation.

Ce faisant, les principaux points sensibles, dont les enjeux sont importants, peuvent être détaillés.

A cet égard, il paraît possible de dresser une liste d'items incontournables, non sans préciser qu'il ne s'agit pas ici de promouvoir une application uniforme dans les établissements puisqu'un repérage des risques ne saurait se faire sans que chacun d'entre eux prenne en compte son propre environnement pour mettre en place un dispositif de CIF adapté à sa situation.

Dans ce cadre, aux fins d'identification de risques fiscaux, il est proposé ci-dessous après le 1.2, à titre indicatif et indépendamment de toute volonté d'exhaustivité, un tableau opérant tout d'abord une distinction entre la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et l'impôt sur les sociétés (IS) puis, pour chacun de ces deux impôts, entre le respect des règles les régissant et les obligations déclaratives y afférentes.

¹⁸⁶ De l'organigramme fonctionnel et des fiches de procédures on peut tirer des fiches de contrôle : autocontrôles, contrôles inopinés par exemple. Il appartient d'en définir la fréquence (mensuelle,...).

¹⁸⁷ Pour reprendre une idée d'Alain Mikol sur le contrôle interne (PUF. Collection Que sais-je ?), l'objectif du CIF doit être de « faire » afin de calculer correctement les bases d'imposition, en « évitant les erreurs, les négligences » et d'avoir pour objectif de « faire mieux » en vue d'améliorer les performances de la gestion fiscale, concourant comme le CIC à l'amélioration de la qualité de la gestion de l'ordonnateur.

Cela demande, toutefois, **l'existence d'une condition *sine qua non* sans laquelle on ne saurait s'engager sur le chemin d'une maîtrise effective des risques fiscaux**. Est visée ici la **nécessité, valable pour toute catégorie de risque fiscal, de mettre en place une organisation interne** permettant :

- ▶ de connaître précisément les règles applicables (réglementation, instructions fiscales) ;
- ▶ de bénéficier par un processus de veille fiscale efficace d'une information en temps utile des modifications qui leur sont apportées d'autant que **la fiscalité exige des savoirs et compétences continuellement actualisés** ;
- ▶ de tenir informés et former les personnels sur les règles les concernant ¹⁸⁸ ;
- ▶ d'analyser sous un angle fiscal les opérations réalisées au cours de l'exercice (se reporter aux contrats, conventions).

En d'autres termes, **le CIF concerne tous les acteurs de la « chaîne fiscale » au sein d'un EPSCP puisque ceux-ci contribuent, par le biais des contrôles leur incombant, à une sécurisation globale de la gestion fiscale des opérations réalisées par l'établissement**.

Aussi, **une communication sur ce point est-elle indispensable pour expliquer, par capillarité descendante et à chaque niveau concerné, les finalités du CIF. Ce faisant, il est possible de faire partager les objectifs de celui-ci et d'en faciliter la réalisation**.

A cet égard, est présentée, ci-après, une option nous paraissant pertinente et de nature, en tout état de cause, à alimenter la réflexion.

Choix organisationnel inhérent au contrôle interne fiscal

Personne ne le contestera, la fiscalité est un domaine qu'il n'est en général pas aisé de maîtriser. Dans ces conditions, il paraît **impératif pour un EPSCP de mettre en place un schéma cohérent d'organisation de la gestion de l'ensemble des impôts et taxes dont il peut être passible**. Cela est particulièrement vrai pour la TVA et le cas échéant, l'IS¹⁸⁹, de manière à ce que la gestion de ces deux impôts commerciaux puisse bénéficier de la plus grande sécurité.

C'est pourquoi, le CIF doit, comme tout contrôle interne du reste, contribuer à la réflexion menée par l'équipe dirigeante au sujet de l'organisation et des sécurités à mettre en œuvre pour réduire les risques et permettre ainsi d'avoir une assurance raisonnable que les objectifs fixés seront atteints.

Bien qu'il paraisse difficile de concevoir que des spécialistes de la fiscalité soient affectés au sein de chaque EPSCP, il s'avère néanmoins indispensable que les personnes qui ont en charge cette sphère puissent *a minima* être à même de connaître sans ambiguïté le mode de fonctionnement des impôts dont est passible ce type d'établissement, tout spécialement pour ce qui concerne l'IS et la TVA. Un **renforcement de la professionnalisation** s'avère donc nécessaire. A cet effet, une mutualisation de la gestion de la fiscalité (veille réglementaire, analyse et impact fiscal d'opérations, ...) pourrait notamment être envisagée par la mise en place, au niveau régional par exemple, d'une structure commune à plusieurs établissements.

Quoi qu'il en soit, les incidences financières liées à la fiscalité sont loin d'être négligeables et on ne peut que souligner l'importance pour les EPSCP de **sécuriser** leurs opérations à cet égard.

¹⁸⁸ L'Amue, conformément à son rôle, qui est d'être au service des établissements d'enseignement supérieur, propose dans son catalogue de formations des sessions de nature à répondre à ce besoin.

¹⁸⁹ Les ouvrages consacrés aux impôts commerciaux (TVA, IS) que l'Amue a publiés dans sa collection en mars 2004 et juillet 2005 feront l'objet d'une nouvelle publication durant l'année 2010 afin de tenir compte des dernières évolutions. Des informations relatives à la fiscalité sont également disponibles dans le dossier « Valorisation » disponible à l'adresse suivante : <http://www.amue.fr/finances/metier/valorisation/>

Ces deux objectifs militent pour une **centralisation de la gestion de la fiscalité**. En effet, il apparaît capital que soit définie une unité d'action en ce domaine, c'est-à-dire que **la fiscalité relève d'une véritable politique d'établissement**¹⁹⁰.

Dans ce cadre, il appartient au service concerné d'assurer le pilotage du CIF en définissant une articulation rationnelle avec les différentes structures entretenant, peu ou prou, une adhérence avec la fiscalité. Ce faisant, ce service construit un schéma lui permettant d'être informé de manière cohérente à propos de toute opération nécessitant une analyse fiscale pertinente.

Subséquentement, les composantes se trouvent largement libérées de préoccupations fiscales et voient leurs opérations respectives soumises à des règles identiques.

A titre d'exemple, une telle organisation paraît pertinente pour apprécier de manière uniforme les règles de TVA à mettre en œuvre au titre des dépenses exposées pour les besoins des activités de recherche d'un établissement. En effet, un établissement peut, le cas échéant, procéder à la récupération de la TVA grevant des dépenses propres à ce type d'activité avant même l'obtention d'un quelconque résultat. Il en va ainsi à la stricte condition que les travaux de recherche concernés soient destinés sans ambiguïté à produire des résultats à finalité économique¹⁹¹ c'est-à-dire donnant lieu à la réalisation d'opération(s) taxée(s)¹⁹². Autrement dit, l'exécution de ces travaux est destinée à terme à nourrir la politique de valorisation de la recherche menée par l'établissement (contrats au profit de tiers, cessions et concessions de brevets, de droits de licences...). Il est donc essentiel, pour garantir l'intérêt économique de l'établissement, de mettre en place un suivi très fin des opérations concernées couplé à des connaissances certaines en matière de TVA. D'autant que l'échec du projet peut entraîner un reversement de la TVA déduite antérieurement¹⁹³. L'obligation de respecter les règles fiscales au cas particulier ne manquerait pas d'être diluée en l'absence d'une gestion centralisée, ce qui présenterait le double inconvénient de ne pas sécuriser les opérations en cause et de ne pas mesurer correctement le véritable impact financier de l'opération¹⁹⁴.

Cela étant, il ne fait pas de doute que les éléments d'information doivent bien souvent être recueillis auprès des structures qui sont à l'origine des opérations présentant des adhérences avec la fiscalité.

Le développement de circuits d'information structurels et cohérents au sein d'un établissement paraît donc s'imposer.

190 L'établissement est la seule entité reconnue par l'administration fiscale.

191 Dans le domaine de la recherche, une instruction fiscale récente (BOI 3 A-4-08) souligne que peut être déduite la TVA grevant les dépenses afférentes à une activité de recherche visant à une valorisation économique (commerciale ou industrielle) des résultats qui en sont issus, y compris lorsque cette valorisation n'est prévue qu'à terme ou simplement projetée. En d'autres termes, il convient de s'attacher à la potentialité de la réalisation effective d'opérations taxées et facturées à des tiers. Ce principe est à mettre en œuvre, en particulier, par les EPSCP et les EPST au titre des travaux de recherche menés en collaboration au sein d'UMR.

192 Opération qui est effectivement soumise à cet impôt ou qui bénéficie d'une exonération en application des règles de territorialité. La CJCE parle d'opérations taxées.

Les opérations exonérées à ce titre sont pour l'essentiel celles qui relèvent du commerce extérieur, c'est-à-dire les livraisons intracommunautaires, les exportations et les prestations qui leur sont directement liées (opérations entrant dans le champ d'application de la TVA française en principe mais qui en sont exonérées sous certaines conditions fixées par la loi ; code général des impôts, art. 262 et 262 ter.I, notamment) ainsi que celles qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA française et qui sont réalisées par des assujettis établis en France (le lieu d'imposition ne se trouve pas en France ; code général des impôts, art. 259 B).

Les opérations imposées ou assimilées ouvrent droit à déduction de la TVA grevant leur coût dans les conditions de droit commun.

193 Pour de plus amples informations, il convient de se reporter à l'instruction fiscale précitée (BOI 3 A-4-08) ainsi qu'au dossier Valorisation/GEINOME (<http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/>) disponible sur le site Internet de l'AMUE et en particulier aux deux fiches consacrées respectivement aux dépenses préparatoires (<http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Docs/fiche-depense-preparatoires.pdf>) et à la détermination du droit à déduction (http://www.amue.fr/fileadmin/amue/dossiers/valorisation/Determination_du_droit_a_deduction_de_la_TVA.pdf).

194 Toute chose étant égale par ailleurs, ce type de situation peut se retrouver lors de la construction d'un bâtiment affecté concurrentement à une activité de formation exonérée de TVA et à une activité soumise à cet impôt, opération se traduisant par l'imposition à la TVA d'une livraison à soi-même). A cet égard, cf. également le dossier Valorisation/GEINOME (<http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/Fiscalite-TVA-ActionsPublications.aspx#FichesDeCas>).

Enfin, soulignons que le CIF, à l'instar du CICF, s'inscrit dans une démarche d'amélioration continue et de professionnalisation¹⁹⁵ à travers son organisation et son processus d'évaluation. Il ne s'agit donc pas d'une opération ponctuelle mais d'une action devant ancrer progressivement dans la pratique l'approche de maîtrise des risques fiscaux pour atteindre à terme l'objectif de son intégration dans la vie d'un établissement¹⁹⁶.

Bref, s'engager dans une politique volontariste s'avère incontournable.

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p>1-TVA</p> <p>1.1 Règles de fonctionnement</p>	<p>1.1.1 Immobilisations dont la valeur économique n'est pas totalement consommée¹⁹⁷</p> <p>➤ Régularisations initiales (CGI, ann.II, 206.V.2) avant le 25 avril, si écart de plus de 1/10^{ème} entre les caractères provisoire et définitif (de référence, année N) des 4 coefficients propres au droit à déduction</p>	<p>▶ Absence de correction de la TVA initialement déduite (<u>reversement au Trésor ou déduction complémentaire</u>) ou d'imposition à soi-même (CGI, art. 257.II)</p> <p>+</p> <p>Pénalités en cas de redressement par l'administration fiscale</p>	<p>⇒ Mettre en place un organigramme fonctionnel (qui fait quoi quand et comment ?) pour formaliser l'organisation de l'établissement, la répartition et la séparation des fonctions (gestion des inventaires physique – responsabilité de l'ordonnateur - et comptable¹⁹⁸, gestion de la fiscalité)</p> <p>⇒ Développer des circuits d'informations pertinents entre toute structure concernée par l'événement et le service gestionnaire de la fiscalité</p> <p>⇒ analyser périodiquement, sous un angle fiscal, des opérations de l'exercice en cours (conventions)</p>	<p>Se reporter aux instructions fiscales 3 D-1-07 et 3 A-4-08 publiées au Bulletin officiel des impôts</p>

¹⁹⁵ Celle-ci implique notamment le développement de formations adaptées aux nouveaux besoins.

¹⁹⁶ Cf. renvoi 15.

¹⁹⁷ Ou période de régularisation non expirée. Une distinction doit être faite entre les meubles et les immeubles puisque celle-ci s'étale respectivement sur 5 et 20 ans, y compris l'année d'acquisition, d'importation, d'achèvement, de première utilisation et de transfert entre secteurs d'activités, étant précisé que cette année compte pour une année entière (CGI, ann. II, art. 207.II.1, 3 et 5, 2°)

¹⁹⁸ A cet égard, cf. *supra* contrôle interne comptable.

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p style="text-align: center;">TVA</p> <p>1.1 Règles de fonctionnement</p>	<p>➤ Régularisations annuelles ou périodiques (CGI, ann.II, 207.II)</p> <p>avant le 25 avril, si variation de la proportion d'utilisation à des opérations taxées de plus de 1/10^{ème} (variation entre les coefficients de référence (année N) et les coefficients définitifs des années N+1 à N+4 (biens mobiliers) ou N+1 à N+19 (immeubles)</p> <p>➤ Régularisations globales ou ponctuelles (CGI, ann.II, 207.III.1)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Opération de cession ou d'apport d'un bien non soumise à TVA • entre secteurs d'activités distincts • Cession ou apport d'un bien immobilisé soumis à la TVA sur le prix total ou valeur total • Modification du coefficient d'admission en cours d'utilisation d'une la TVA sur le prix ou valeur totale <p>Transferts</p> <ul style="list-style-type: none"> • immobilisation • Biens immobilisés dont l'affectation est modifiée en cours d'utilisation 	<p>▶ Non reversement au Trésor de la totalité de la TVA déduite (pas de prescription en ce domaine)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Pénalités en cas de redressement par l'administration fiscale</p>	<p>⇒ Mettre en place un organigramme fonctionnel (qui fait quoi quand et comment ?) pour formaliser l'organisation de l'établissement, la répartition et la séparation des fonctions</p> <p>⇒ Développer des circuits d'informations pertinents entre toute structure concernée par l'événement et le service gestionnaire de la fiscalité</p> <p>⇒ Analyser périodiquement, sous un angle fiscal, des opérations de l'exercice en cours (conventions)</p>	<p>Se reporter aux instructions fiscales 3 D-1-07 et 3 A-4-08 publiées au Bulletin officiel des impôts</p>

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p>1-TVA</p> <p>1.1 Règles de fonctionnement</p>	<p>1.1.2 Biens autres qu'immobilisations et services</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Disparition de marchandises ➤ Utilisation pour les besoins d'opérations non soumises à la TVA après avoir ouvert droit à déduction (CGI, ann.II, 207.VI) <p>1.1.3 Construction d'un immeuble ou fabrication d'un matériel ou de biens en stock (CGI, art. 257-I et II, 269.1.b et d et 2.a, art. 270 ; ann. II, art. 175)</p>	<p>▶ Non reversement au Trésor de la totalité de la TVA déduite (pas de prescription en ce domaine)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Pénalités en cas de redressement par l'administration fiscale</p> <p>▶ Non imposition de la livraison à soi-même à l'achèvement de l'immeuble ou à la date de première utilisation du matériel (LASM)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Amende pouvant être élevée (CGI, art. 1788 A 4), intérêt de retard de 0,40% /mois (CGI, art. 1727), majorations (CGI, art. 1729) BOI 13 N-1-07</p> <p>Risque important même si omission réparée par dépôt spontané d'une déclaration rectificative (CE, 7 nov. 2008, n° 302032, SCI VEGA + Rescrit n°2009/9du 17/02/2009)</p>	<p>⇒ Mettre en place un organigramme fonctionnel (qui fait quoi quand et comment ?) pour formaliser l'organisation de l'établissement, la répartition et la séparation des fonctions</p> <p>⇒ Développer des circuits d'informations pertinents entre toute structure concernée par l'événement et le service gestionnaire de la fiscalité</p> <p>⇒ Analyser périodiquement, sous un angle fiscal, des opérations de l'exercice en cours (conventions)</p> <p style="text-align: center;">idem</p>	<p>Se reporter aux instructions fiscales 3 D-1-07 et 3 A-4-08 publiées au Bulletin officiel des impôts</p> <p>Technique susceptible de permettre à l'établissement d'éviter un portage de trésorerie durant la phase de construction ou de fabrication</p> <p>Se reporter notamment à l'instruction 8 A-1-06 publiée au Bulletin officiel des impôts et à la M 93 (p. 110 à 114)¹⁹⁹</p> <p>L'article 16 de la loi de finances rectificative pour 2010 (n° 2010-237 du 9 mars 2010) redéfinit les règles applicables en matière de TVA aux opérations immobilières à compter du 11 mars 2010.</p>

¹⁹⁹ Pour information, le schéma comptable de l'imposition à la TVA d'une LASM figure en [annexe](#) du présent focus.

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p style="text-align: center;">1-TVA</p> <p>1.1 Règles de fonctionnement</p>	<p>1.1.4 Opérations d'auto-liquidation (livraisons de biens ou prestations de services effectuées par des assujettis non établis en France) : acquisitions intracommunautaires, livraison d'un bien installé ou monté dans les locaux de l'université, travaux et expertises sur biens meubles corporels, prestations immatérielles (cession de brevet, de droit de licence, services par voie électronique...)</p>	<p>► Absence de calcul de la taxe due par l'établissement en sa qualité de client/redevable légal (CGI, art. 283.1 al. 2 au 2 quinquies et 286 ter)</p> <p style="text-align: center;">+</p> <p>Amende pouvant être élevée (CGI, art. 1788 A 4)</p> <p>Nota : A compter du 1^{er} janvier 2010, l'article 259 du CGI pose un nouveau principe général selon lequel le lieu des services entre assujettis est situé au lieu d'établissement du preneur quel que soit le lieu d'établissement du prestataire. Lorsque le prestataire n'est pas établi en France, c'est le preneur qui est redevable de la TVA.</p>	<p>⇒ Mettre en place un organigramme fonctionnel (qui fait quoi quand et comment ?) pour formaliser l'organisation de l'établissement, la répartition et la séparation des fonctions</p> <p>⇒ Développer des circuits d'informations pertinents entre toute structure concernée par l'événement et le service gestionnaire de la fiscalité</p> <p>⇒ Analyser périodiquement, sous un angle fiscal, des opérations de l'exercice en cours (contrats conclus avec des assujettis établis dans l'Union européenne ou dans un pays tiers)</p>	<p>Se reporter aux instructions 3 A-9-06 et 3 A-1-10 publiées au Bulletin officiel des impôts et à la fiche de l'Amue</p>

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p>1- TVA</p> <p>1.2 Obligations déclaratives</p>	<p>1.2.1 Livraison à soi-même d'un immeuble</p> <p>1.2.2 Opérations d'auto-liquidation</p>	<p>Non dépôt des imprimés spécifiques destinés à informer l'administration fiscale et à liquider la taxe exigible (CGI, ann. II, art. 244)</p> <p>Ne pas renseigner correctement la déclaration de chiffre d'affaires CA3 (CGI, art. 287-5)</p>	<p>⇒ Mettre en place un organigramme fonctionnel (qui fait quoi quand et comment ?) pour formaliser l'organisation de l'établissement, la répartition et la séparation des fonctions</p> <p>⇒ Développer des circuits d'informations pertinents entre toute structure concernée par l'événement et le service gestionnaire de la fiscalité</p> <p>⇒ Analyser périodiquement, sous un angle fiscal, des opérations de l'exercice en cours (opérations pluriannuelles)</p> <p>Idem hormis la cible de l'analyse périodique qui doit porter sur des contrats conclus avec des assujettis établis dans l'Union européenne ou dans un pays tiers</p>	<p>Se reporter aux instructions 3 A-9-06 et 3 A-1-10 publiées au Bulletin officiel des impôts et à la fiche de l'Amue</p>

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p style="text-align: center;">2- IS</p> <p>2.1 Règles de fonctionnement</p>	<p>2.1.1 Prestations de services concernant la recherche</p> <p>2.1.2 Exercice d'opérations lucratives ↓ Création d'un secteur non taxable et d'un secteur taxable avec bilan fiscal de départ</p>	<p>Ne pas examiner si une opération de l'établissement qui pourrait être réalisée par le secteur marchand revêt un caractère lucratif</p> <p>Une opération de ce type, non placée dans le champ d'application de l'exonération de l'IS prévue par la loi de programme pour la recherche (CGI, art. 207. 9°, 10° et 11°), pourrait ne pas, à tort, être soumise à l'IS.</p> <p>Faute de sectorisation propre à l'IS, les résultats de l'ensemble des activités de l'établissement seraient passibles de cet impôt et non pas seulement le résultat concernant le secteur lucratif</p>	<p>⇒ Mettre en place un organigramme fonctionnel (qui fait quoi quand et comment ?) pour formaliser l'organisation de l'établissement, la répartition et la séparation des fonctions</p> <p>⇒ Développer des circuits d'informations pertinents entre toute structure concernée par l'événement et le service gestionnaire de la fiscalité</p> <p>⇒ Analyser périodiquement, sous un angle fiscal, des prestations de services, de l'exercice en cours, concernant la recherche (l'exonération n'est acquise qu'au titre d'un exercice comptable, et son application aux exercices ultérieurs nécessite une nouvelle appréciation des conditions de son application au titre de chaque exercice comptable). Tenir une comptabilité permettant de suivre au mieux les produits et les charges se rapportant à chacun des secteurs</p>	<p>Se reporter à l'instruction 4 H-4-08 publiée au Bulletin officiel des impôts (n° 37)</p> <p>Se reporter aux instructions 4 H-4-08 et 4 H-5-06 (pour le bilan d'entrée : n° 214 et s.) publiées au Bulletin officiel des impôts</p>

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p style="text-align: center;">2- IS</p> <p>2.2 Obligations déclaratives</p>	<p>2.2.1 Exercice d'activités lucratives</p> <p>....</p>	<p>Absence de dépôt de la liasse fiscale destinée à déclarer à l'administration fiscale les éléments d'imposition afférents au secteur lucratif (CGI, art. 223 et ann. III, art. 38)</p>	<p>En lien direct avec le dispositif afférent aux règles de fonctionnement exposées au 2.1</p>	

Annexe 6 : cas pratiques supplémentaires

Etudes de cas sur l'inventaire immobilier :

Il est retrouvé un acte d'attribution d'un bâtiment (acte d'affectation avec la valeur vénale). Après contact avec l'agent comptable, il apparaît que ce bâtiment n'est pas inscrit au bilan.

Par suite, il convient de rechercher au sein de l'université qui est chargé du suivi de ces documents, y compris de l'archivage (nom du service *a minima*) et de savoir comment sont archivés les baux, contrats de locations et actes d'attribution de vos bâtiments.

Corrélativement, se pose la question de savoir quelle procédure mettre en place pour remédier au risque de pertes de documents juridiques dans l'université ?

Le commissaire aux comptes lors d'une discussion avec le Président de l'université indique qu'il prévoit de s'assurer de la qualité comptable du haut de bilan de l'Université et tout particulièrement du patrimoine détenu sous forme de bâtiments.

Le président de l'université demande au Secrétaire Général :

- ▶ de lui faire le point sur la situation patrimoniale de l'université et lui indique qu'il envisage :
 - de faire des travaux d'investissement sur le bâtiment A
 - de demander à l'Etat de transférer à l'université un nouveau bâtiment actuellement occupé par le ministère (bâtiment D)
- ▶ de lui proposer des solutions si des difficultés sont rencontrées.

Concrètement, l'université dispose de trois bâtiments répartis dans la ville et sa banlieue.

L'administration générale et quelques salles de cours sont installées dans le bâtiment A, l'amphithéâtre « X » est situé dans le bâtiment B, lequel doit faire l'objet de travaux, peinture pour 35 000,00 euros et recevoir de nouveaux sièges pour les étudiants (80 000, 00 euros). Cette information est annoncée au conseil d'administration. Dans le bâtiment C sont regroupés des salles de cours pour les étudiants, une cafétéria ouverte à tous appartenant au groupe « M... », un pôle de recherche, un SAIC.

Le nouvel agent comptable indique, qu'au bilan, ne figure en immobilisation, sur un plan comptable, aucun immeuble. Cependant, il a retrouvé des écritures comptables, passées il y a une vingtaine d'années, en investissement concernant les salles de cours du bâtiment C et l'amphithéâtre « X ». Au détour de la conversation, il souligne que les recettes versées par le Trésor Public concernant la Cafétéria sont en diminution.

Nota : Une grille de données est fournie pour l'étude, ainsi que quelques données supplémentaires que le Secrétaire Général a retrouvé au cours de ses recherches et contacts.

Questions :

- ▶ Quelles informations le Secrétaire Général donne-t-il au président sur la situation patrimoniale, les travaux, et le Bilan ?

- ▶ Quels outils de contrôle interne peut-il mettre en place ? et quelles solutions envisage-t-il pour remédier à la mauvaise qualité du bilan ?

- ▶ A qui ces informations sont elles communiquées ?

L'objectif de ce cas :

- 1 n'est pas d'obtenir une réponse technique juridique, financière et comptable juste mais de permettre à la personne acceptant de se plier à l'exercice de déterminer rapidement les outils de contrôle interne à employer et leurs raisons d'être.
- 2 est de démontrer que des données d'apparence simplement juridique (actes d'attribution) peuvent avoir des implications financières et comptables. Qu'il convient de collaborer dès l'amont du dossier avec les services financiers et comptables.

Grille d'aide :

Patrimoine	Acte d'attribution ²⁰⁰	Lieu du bâtiment	Notion de Contrôle du bâtiment ²⁰¹	TGPE ²⁰²	Dépenses/Recettes ²⁰³	Travaux d'investissement comptabilisés	Travaux d'invest envisagés	Présence des services
Bâtiment A	Non trouvé	Ville	l'EPST « CN »	Dotation à l'EPST « CN »	Aucun Bail trouvé	non	oui	Administration générale. Salle de Cours
Bâtiment B	Non trouvé	Ville	Université	Appartient à l'Etat Non attribué		Oui, mais il y a 20 ans, depuis tous les travaux sont passés en fonctionnement	oui	Amphi « X »
Bâtiment C	Non trouvé	banlieue	L'université	Appartient à l'Etat DGES et recherche L'université (premier affectataire)	Cafétéria via Trésor Public Divers recettes de la SAIC	Oui Application art. 762-2 du code de l'éducation	non	Salle de cours Cafétéria SAIC
Bâtiment D		Banlieue		Appartient à l'Etat Non attribué				

200 L'acte d'attribution peut être un acte de dotation ou d'affectation.

201 La notion du contrôle : cette notion est fondée sur le critère économique du contrôle (cf. la partie consacrée au Référentiel comptable), distinct du critère juridique de la propriété. Elle implique d'inscrire à l'actif du bilan l'ensemble des biens que l'on contrôle.

202 TGPE : tableau général des propriétés de l'Etat détenu par les services des domaines (DGFIP°). Le Secrétaire Général a contacté ce service auprès duquel il a recueilli ces informations.

203 La recette via le Trésor Public suppose que la cafétéria a une convention d'autorisation d'occupation temporaire (A.O.T.) signée avec l'Etat propriétaire des locaux. L'Etat reverse une partie de la redevance à l'université.

Quelles informations le Secrétaire général donne-t-il au président ?

SITUATION PATRIMONIALE

- 1 le bâtiment A n'appartient pas à l'université. Il ne peut être inscrit au bilan de l'université car il est mis à la disposition de l'EPST «CN » via un acte de dotation. Le bâtiment A n'est pas inscrit au bilan, ce qui est correct.
- 2 le bâtiment B est inscrit au patrimoine de l'Etat, il est non attribué. Il faut déclarer le contrôle de fait aux services des domaines, contacter la DGES pour demander le transfert de l'immeuble au Ministère. Solliciter de la DGES l'acte d'affectation avec si possible l'évaluation de la valeur du bâtiment (France Domaine) pour être inscrite au bilan.
- 3 le bâtiment C appartient à l'Etat, l'affectataire est bien l'université, mais l'acte d'affectation est introuvable²⁰⁴. Il convient de demander l'acte d'affectation à la DGES et l'évaluation de la valeur du bâtiment doit être sollicitée auprès du service des domaines pour être inscrite au bilan.

LES TRAVAUX

- 1 Le bâtiment A ne peut faire l'objet de travaux d'investissement sur le budget de l'université mais seulement de travaux de maintenance (peinture etc.). Les locaux semblent mis à disposition par l'EPST « CN ».
- 2 Le bâtiment B ne peut pas faire l'objet de travaux d'investissements tant que le transfert du bâtiment n'est pas obtenu. D'ou impossibilité de mettre en œuvre les investissements envisagés et annoncés au Conseil d'administration.
- 3 Le bâtiment C pourrait faire l'objet de travaux d'investissement (mais ce n'est pas envisagé).

SITUATION DU BILAN

- 1 La situation patrimoniale de l'université n'est pas correctement retracée au Bilan. Absence des Bâtiments B et C.
- 2 Le bâtiment C pourra être rapidement intégré dans le bilan dès réception de l'acte d'affectation et du montant de l'évaluation demandée aux services des domaines.
- 3 En revanche pour le bâtiment B, le ministère devra demander à France Domaine le transfert de l'immeuble et ensuite émettra l'acte d'attribution.
- 4 Les difficultés rencontrées sont dues à l'absence d'actes juridiques et d'informations sur la valeur en euro et au fait que les services financiers et comptables n'en ont pas été informés.

Une note d'information interne peut avoir un certain formalisme mais elle ne rentre pas automatiquement dans le cadre du formalisme utilisé pour la qualité du contrôle interne.

²⁰⁴ Pour information, le [décret n° 2008-1248 du 1^{er} décembre 2008](#) prévoit que les immeubles appartenant à l'Etat sont mis à disposition des établissements dans les conditions prévues par une convention.

Quels outils de contrôle interne peuvent être mis en place pour les services gestionnaires ?

ETABLIR UN PLAN D'ACTION

Descriptif du risque	Mesures correctives	Personnes responsables	Application	Actualisation
Bilan incorrect : La certification peut être refusée par le Commissaire aux comptes au motif de l'absence au bilan de son patrimoine immobilier	Demander les actes d'attributions	X doit suivre avec la DGES l'émission des actes d'attribution (+ lettre émanant de la direction)	Mise en place au auPour le Batiment C auPour le Batiment B	En date du .././.. A réactualiser le .././.. par SG
	Demander l'évaluation des bâtiments aux domaines	Y doit suivre l'évaluation et la donner à X quand reçue.		
	Donner toutes les informations au service financier)	Z (chef des services financiers) (Mandats + PJ)		
	et à l'agent comptable (actes et évaluation	Donne les documents à l'agent comptable qui passe l'écriture au bilan		

Pourquoi formaliser un plan d'action

- 1 Ce plan d'action permet de démontrer que l'on a vu le risque et que l'on essaie d'y remédier ; ainsi le commissaire aux comptes devrait, au vu de ces documents, certifier avec réserves.
- 2 Il permet, en nommant un agent en charge du suivi, de s'assurer que le dossier ne restera pas lettre morte.
- 3 Il permet, en l'archivant, de démontrer l'évolution qualitative de l'établissement.

ETABLIR UNE (OU PLUSIEURS) FICHE(S) DE PROCEDURE

- 1 pour les travaux et ainsi éviter de renouveler le risque comptable du bâtiment B. Document qui sera envoyé au service financier et au service gestionnaire des bâtiments.
- 2 pour le transfert du bâtiment D. Conçue de manière à permette aux gestionnaires de suivre toutes les données financières et juridiques obligatoires qui devront être transmises en temps et heure au service financier et à l'agence comptable.

Exemple :

FICHE FINANCIERE		N°2008-01
Rédaction : SG Mme A, SG	Date : Septembre 2009	Actualisation : actualisation a réception de nouvelles données ou d'un nouveau bâtiment.
Références : Inventaire immobilier – BATIMENTS - M93 disponibles sur j:\SG\ \inventaire immobilier ou Travaux d'investissements. Actualisation.		
Travaux d'investissement		

Bâtiment A : adresse Travaux d'investissement (classe 2) interdits, le propriétaire du bâtiment est un tiers (adresse et nom du tiers, seuls des travaux de maintenance (fonctionnement).
Bâtiment B : adresse Travaux d'investissement (classe 2) à bloquer dans l'attente d'une réponse juridique (a revoir en date du XX/XX/XX
Bâtiment C : adresse travaux d'investissement autorisés (art 762-2 du code de l'éducation).

POURQUOI FORMALISER UNE FICHE DE PROCEDURE

- 1 La fiche de procédure permet d'alerter par écrit les services gestionnaires qui n'ont pas une connaissance globale des dossiers.
- 2 La fiche de procédure permet de raisonner et de réfléchir à la solution proposée.
- 3 La fiche de procédure est évolutive, elle doit donc être toilettée régulièrement.
- 4 Elle est un outil qui démontre la qualité du contrôle interne (comptable) de l'établissement.
- 5 Elle s'archive et ne se détruit pas

Etablir un organigramme fonctionnel sur le processus inventaire immobilier - Exemple

Tâche	Secteur de gestion	Titulaire de la tâche	Suppléant	Titulaire chargé du contrôle de supervision	Délégation de signature Habilitations informatiques	Application outil utilisés	Traçabilité documentation nécessaire
Décision du Président et du CA	SG			CA		PV du CA sur Réseau I	
Lecture et suivi de la convention DGES	SG	Mme A	Z (chef de service)	Président ?	Président /SG et Z		Convention,
Suivi de l'acte d'attribution d'un nouveau Bâtiment Courriers de relance Demande d'évaluation	Service gestion des bâtiments	X	Y	Z (chef de service)	SG / Z		acte d'affectation avec précisions obligatoires montant de l'évaluation obligatoire pour inscription au bilan
Envoi du dossier au DSF	Service gestion des bâtiments	X	Y	Z (chef de service)	SG / Z		
Emission d'une fiche immobilisation	Service financier	A	C	B (DSF)		NABUCO – module missions	Fiche DSF N°2008-XX sous o:\echangedaf\daf2\FP\DSF
Ecriture d'ordre au bilan en capital	Agence comptable	D(adjoint de l'agent comptable)	V	V (agent comptable)	V/D/	NABUCCO	Fiche de procédure comptable interne à l'agence comptable

Précision : il ne peut y avoir émission d'un mandat par l'ordonnateur avec prise en charge de celui-ci par l'agent comptable puisque l'opération correspondante n'est pas budgétaire et mouvemente un compte classe 2 au débit et le compte 102 au crédit.

POURQUOI MONTER UN ORGANIGRAMME FONCTIONNEL

- 1 L'organigramme fonctionnel (par service ou « process ») permet, quand on a déterminé un risque, d'y remédier en affectant une ou plusieurs personnes sur le dossier et donc de connaître qui a le suivi réel de la tâche.
- 2 Il est public, transparent et permet de mieux comprendre la répartition des tâches entre les agents.
- 3 Il permet aussi d'alléger le travail de certains agents qui, parce que compétents, sont pratiquement surchargés et ne peuvent plus faire face.
- 4 Il formalise sur le papier la responsabilité de chacun, y compris celle du Chef de service.

Annexe 7 : présentation et évolution conceptuelle du CICF

1. Etymologie du contrôle interne

Le terme « contrôle » de « contrôle interne » étant traduit de l'anglais, il faudra veiller à le comprendre comme maîtrise car il s'agit ici de la maîtrise de l'entité. D'ailleurs en anglais le terme « control » peut aussi bien signifier contrôle que maîtrise. Bouquin (1994, p. 3) remarque que le « *contrôle de gestion est une traduction pauvre de « management control » qui désigne le fait pour les dirigeants d'avoir la maîtrise de l'organisation qu'ils gèrent* ». Toutefois, on peut aussi considérer une traduction appauvrie dans le sens français-anglais. Goddwin déclare, en effet, que cette confusion a pour source la première traduction anglaise de l'ouvrage de Fayol (1916) où le contrôle aurait du être traduit par « *to measure, to compare, to examine, to check or to inspect* », au lieu du verbe « *to control* ». Mc Mickle (1978, p. 221) utilise deux analogies diamétralement séparées pour illustrer cette confusion. La première reprend les propos de Longenecker qui affirme que : « *le contrôle renvoie à la régulation de l'organisation pour s'assurer de la réalisation des objectifs organisationnels et de l'achèvement des plans organisationnels. Cela correspond, dans un sens à la conduite et au freinage d'une automobile.* » D'un autre côté, Goodwin observe que « *si on se demandait lequel, entre le volant et le compteur de vitesse, était le mécanisme de contrôle de notre voiture, la plupart d'entre nous vont sans hésiter choisir le volant. Pourtant dans le sens du management, la seule réponse correcte est le compteur.* » Dans la première de ces deux analogies, le contrôle est utilisé au sens de pilotage, tandis que la seconde fait référence au concept de mesure, plus proche de la conception de Fayol (1916).

2. L'évolution de la définition du contrôle interne

Il existe un véritable enjeu autour de la définition de cette notion qui consiste à « établir une norme pour toutes les entreprises et organisations (secteur public ou privé, but lucratif ou non) leur permettant d'évaluer leurs propres dispositifs de contrôle et de déterminer comment les améliorer. » (F.X. Choutet, 2007).

Au fil du temps, la notion de contrôle interne a évolué s'adaptant aux réalités du marché et à la volonté des dirigeants et des actionnaires d'avoir une visibilité fiable sur les finances et le fonctionnement de l'entité concernée. Ce contrôle qui ne s'intéressait principalement qu'à la vérification des comptes va rapidement s'étendre et s'intéresser à la fiabilité de tous les processus dont les processus comptables.

Après la seconde guerre mondiale, Fain et Faure (1948) définissent le contrôle interne comme étant « l'organisation rationnelle de la comptabilité et du service comptable visant à prévenir ou tout au moins à découvrir sans retard les erreurs et les fraudes ». Il s'agit dès lors de passer d'une « simple » vérification des comptes à une maîtrise de l'entité. L'Ordre des experts-comptables donne sa vision du contrôle interne en 1977 en le définissant comme « l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci. »

Les pays anglo-saxons, et en particulier les Etats-Unis, se sont depuis longtemps intéressés à la notion de contrôle interne. L'American Institute Of Certified public Accountants le définissait ainsi en 1978 : « Le contrôle interne est formé de plans d'organisation et de toutes les méthodes et procédures

adoptées à l'intérieur d'une entreprise pour protéger ses actifs, contrôler l'exactitude des informations fournies par la comptabilité, accroître le rendement et assurer l'application des instructions de la direction.»

Une définition plus précise, à la base d'un référentiel utilisé dans le monde entier, est donnée en 1992 par une réunion de professionnels, le Committee of Sponsoring Organisation of the Treadway Commission (Coso) : « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par la direction générale, la hiérarchie et le personnel d'une entreprise, et destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- ▶ **Réalisation et optimisation des opérations**
- ▶ **Fiabilité des informations financières**
- ▶ **Conformité aux lois et réglementations en vigueur.»**

En 1999, Nguyễn Hồng Thai introduit dans sa définition du contrôle interne la supervision de ce contrôle ainsi que la notion de réduction de l'échec : «L'ensemble des actions conduites par la direction générale avec la participation du personnel sous la supervision du conseil d'administration, pour satisfaire aux obligations de rentabilité, de conformité juridique et de transparence des opérations en réduisant les risques d'échec dans la réalisation des objectifs.»

Il faudra attendre 2004 pour que la définition du Coso de 1992 soit élargie au thème de la gestion des risques: «Le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisationnel et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs des organisations.»

En 2007, selon l'AMF, «le dispositif établi par le [groupe de Place](#) peut parfaitement s'adapter aux processus opérationnels des entreprises et permettre ainsi de ne pas se situer dans un simple exercice de conformité. Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :

- ▶ la conformité aux lois et règlements en vigueur ;
- ▶ l'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire ;
- ▶ le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- ▶ la fiabilité des informations financières. D'une façon générale, il contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources. Le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints ».

3. Le contrôle interne comptable

La création et l'application de procédures de contrôle interne répondant de préférence à un référentiel connu (type COSO), permettent à une société de produire des comptes ainsi que des informations les concernant eux et la situation financière globale, cela dans des conditions assurant une certaine fiabilité. Ces informations sont extraites de comptes intermédiaires ou des comptes

annuels ou consolidés, ou sont des informations qui peuvent être rapprochées des données ayant servi à l'établissement des comptes.

Le contrôle interne comptable et financier des sociétés est un des éléments clés du contrôle interne car il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière des sociétés et participe à la production d'une information fiable, conforme aux exigences légales et réglementaires. Il s'appuie sur un dispositif d'ensemble comprenant notamment la conception et la mise en place du système d'information de la société, les politiques et procédures de pilotage, de surveillance et de contrôle.

4. Le contrôle interne dans un cadre légal

a) Aux Etats-Unis

En réponse aux multiples scandales financiers qui ont ébranlé la sphère économique et entrepreneuriale nord-américaine à la fin des années 90 et au début des années 2000, les Etats-Unis ont adopté, le 30 juillet 2002, le Sarbanes Oxley Act (SOX). L'article 404 de cette loi exige que les Directions Générales des sociétés engagent leur responsabilité sur l'établissement d'une structure de contrôle interne comptable et financier et qu'elles évaluent, annuellement, son efficacité au regard d'un modèle de contrôle interne reconnu. Les commissaires aux comptes se sont vus chargés légalement de la validation de cette évaluation.

La Securities and Exchange Commission (SEC) et le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ont fortement recommandé aux entreprises américaines et étrangères – dont une trentaine de groupes français – cotées à New York d'adopter le COSO comme référentiel de contrôle interne afin de rendre possible la mise en œuvre de cette section 404.

Le référentiel COSO repose sur les 5 axes suivants :

- **Environnement de contrôle**
- **Evaluation des risques**
- **Activités de contrôle**
- **Information et communication**
- **Pilotage**



Figure 1- Les Cinq composantes du CI

Le "cube" du COSO secteur public



Il est intéressant de voir ici l'application possible du référentiel et des objectifs au secteur public

b) Dans l'Union Européenne

L'Union Européenne aussi mobilise les Etats membres afin que leurs législations prévoient la mise en place de contrôles internes au sein des entreprises faisant appel public à l'épargne. Nous donnerons donc ici le détail de la 4^{ème} et 7^{ème} directives comptables.

La Commission Européenne, dans le cadre de son plan d'action, adopté en 2002, de modernisation du droit des sociétés et de renforcement du gouvernement d'entreprise, a publié des propositions de modifications. Il est notamment prévu que *« les sociétés [...] faisant appel public à l'épargne fassent chaque année une description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques [...] dans le cadre du processus d'établissement de l'information financière ou, au niveau consolidé, en relation avec le processus d'établissement des comptes consolidés. [...] »*. Il convient de souligner que les 4^{ème} et 7^{ème} directives retiennent une approche descriptive, tant en matière de contrôle interne qu'en matière de gestion des risques. En outre, le domaine de la gestion des risques est abordé uniquement sous l'angle de sa relation avec l'établissement des comptes.

Fin septembre 2005, la 8^{ème} directive sur le contrôle légal des comptes est adoptée par le Parlement Européen. Cette directive a fait l'objet d'un accord politique au Conseil. Cette directive est moins contraignante que la SOX aux Etats-Unis mais incite les pays membres à faire prendre conscience – ou imposer par voie légale – aux entreprises de la nécessité d'un comité d'audit pour valider et/ou superviser le contrôle interne. Elle pose ainsi le principe que *« les entités d'intérêt public doivent être dotées d'un Comité d'audit, tout en laissant, sous certaines conditions, aux Etats membres la possibilité de ne pas imposer sa mise en place. Ainsi, les Etats membres peuvent permettre que « les fonctions attribuées au Comité d'audit soient exercées par l'organe d'administration ou de surveillance dans son ensemble » (article 39.1), ou encore, permettre ou décider que l'ensemble des dispositions relatives au Comité d'audit ne s'appliquent pas aux entités « qui disposent d'un organe remplissant des fonctions équivalentes à celles d'un Comité d'audit, instauré et fonctionnant en vertu des dispositions en vigueur dans l'Etat membre où l'entité à contrôler est enregistrée » (article 39.5) »*. Parmi les possibles fonctions d'un Comité d'audit [...] sont notamment cités le suivi du processus d'élaboration de l'information financière, le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne, le cas échéant, et de la gestion des risques de la société. ». Il est également prévu que le contrôleur légal [commissaire aux comptes] fasse rapport au Comité d'audit sur les questions fondamentales soulevées par le contrôle légal notamment les faiblesses majeures du contrôle interne en rapport avec le processus d'élaboration de l'information financière ».

c) En France

Dans cette même période, la France ne tarde pas à légiférer sur la question du contrôle interne. Le 1er août 2003 – soit un an après la SOX - était promulguée en France la Loi de Sécurité Financière (LSF – Loi Mer – du nom du Ministre des Finances) qui était selon les autorités françaises *« une réponse, à la fois politique et technique, à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris connaissance depuis deux ans »*.

Comme la loi américaine Sarbanes-Oxley, la loi de sécurité financière repose principalement sur une responsabilité accrue des dirigeants, un renforcement du contrôle interne et sur une réduction des sources de conflits d'intérêt.



Recommandation de l'Autorité des marchés financiers sur le « Dispositif de contrôle interne : cadre de référence »

Le 22 janvier 2007

L'AMF a pris l'initiative de créer un groupe de Place, en janvier 2005, chargé de l'élaboration d'un cadre de référence de contrôle interne susceptible d'être utilisé par les sociétés françaises soumises aux obligations prévues par la loi de sécurité financière¹.

Le groupe de Place a privilégié une approche pragmatique, s'efforçant de concilier :

- les bonnes pratiques observées à l'étranger et les autres référentiels existants, notamment le COSO américain et le « *Turnbull Guidance* ² » britannique,
- la réglementation française,
- les recommandations des rapports sur la gouvernance d'entreprise³, et
- les évolutions des 4^{ème}, 7^{ème} et 8^{ème} directives européennes.

La modification des 4^{ème} et 7^{ème} directives⁴ européennes concernant les comptes annuels et les comptes consolidés a prévu que toute société dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé inclut une déclaration sur le gouvernement d'entreprise dans son rapport de gestion. Cette déclaration, qui forme une section spécifique du rapport de gestion, prévoit notamment : « (...) *une description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques de la société dans le cadre du processus d'établissement de l'information financière ou, au niveau consolidé, en relation avec le processus d'établissement des comptes consolidés. (...)* ». L'évolution des textes au niveau européen devrait constituer une forte incitation à utiliser un code reconnu en la matière, ou à s'y référer.

C'est dans ce cadre que le groupe de Place a rédigé, dans un premier temps, le cadre de référence comprenant les principes généraux portant sur l'ensemble des processus de contrôle interne de la société, avec des annexes, composées d'un questionnaire relatif au contrôle interne comptable et financier et d'un questionnaire relatif à l'analyse et à la maîtrise des risques.

Dans un second temps, une attention particulière a été portée au contrôle interne comptable et financier. En effet, les procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière constituent une composante importante du contrôle interne et donnent lieu à l'établissement d'un rapport particulier des commissaires aux comptes.

C'est ainsi que le cadre de référence a été complété par un « *guide d'application pour les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable publiée* ».

Le groupe de Place a souhaité que ce guide puisse être utilisé par les sociétés faisant appel public à l'épargne pour leur permettre de procéder à une analyse comparative de leurs procédures de contrôle interne dans le domaine comptable et financier.

Ce guide d'application repose sur des principes et des points clés d'analyse et son approche, volontairement indépendante des modes d'organisation des entreprises, a été centrée sur les éléments concourant à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière publiée.

¹ Article L. 621-18-3 du code monétaire et financier.

² Guide développé par l'ICAEW (l'Institut des experts comptables d'Angleterre et du Pays de Galles) et publié en 1999

³ Rapports BOUTON, VIENOT

⁴ 2006/46/CE du 14 juin 2006 modifiant les directives du Conseil 78/660/CEE concernant les comptes annuels et 83/349/CEE concernant les comptes consolidés.

Afin de tenir compte de la diversité des sociétés pouvant être amenées à avoir une structure moins organisée et des procédures plus simples, et sans imposer un dispositif qui serait disproportionné par rapport à la réalité de leurs activités et de leur organisation, le cadre de référence offre une approche simple et pragmatique, permettant de rendre compte de façon claire, cohérente et proportionnée des conditions dans lesquelles le contrôle interne est organisé. Le dispositif établi par le groupe de Place peut parfaitement s'adapter aux processus opérationnels des entreprises et permettre ainsi de ne pas se limiter à un simple exercice de conformité.

Les recommandations de l'Autorité des marchés financiers

Le cadre de référence, complété par le guide d'application, constitue un outil d'analyse et de conception des systèmes de contrôle interne des sociétés cotées suffisamment abouti permettant d'améliorer la cohérence et la lisibilité des rapports des présidents.

En conséquence, l'AMF recommande l'utilisation de ce cadre de référence et du guide d'application à l'ensemble des sociétés faisant appel public à l'épargne en France.

Le cadre de référence complété par le guide n'a cependant pas vocation à être imposé aux sociétés, notamment celles soumises à un référentiel applicable par une autre réglementation, ni à se substituer aux réglementations spécifiques en vigueur dans certains secteurs d'activité, notamment le secteur bancaire et celui des assurances.

Les sociétés sont invitées, en conséquence, à préciser, dans le rapport du président, si elles se sont appuyées sur ce cadre de référence, complété du guide d'application, pour la rédaction du rapport. En cas d'application partielle du cadre de référence ou du guide, les sociétés devraient clairement identifier les domaines ou processus clés de contrôle interne qu'elles ont appliqués, compte tenu de la nature de leurs activités, de leur taille et de leur mode d'organisation. Les sociétés devraient mettre l'accent sur les éléments et informations susceptibles d'avoir un impact significatif sur leur patrimoine ou leurs résultats.

Les mêmes principes de transparence s'appliquent pour l'utilisation de tout autre référentiel que la société choisit ou est tenue d'appliquer au plan international et qui devra alors être clairement présenté.

Cette recommandation est applicable aux rapports des présidents sur les procédures de contrôle interne relatifs aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2007.

Annexe à la recommandation AMF : [cadre de référence, accompagné du guide d'application pour les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable publiée](#)

*

Extraits du cadre de référence de l'AMF en matière de contrôle interne

(http://www.netatlance.fr/uploaded_files/docs/dispositif_de_controle_interne_23-01-2007_1170254342.pdf).

**RESULTATS DES TRAVAUX DU GROUPE DE PLACE
ETABLI SOUS L'EGIDE DE L'AMF**

**Le dispositif de Contrôle Interne :
Cadre de référence**

Sommaire

I- INTRODUCTION GENERALE

- 1.1 Préambule
- 1.2 Le contexte
- 1.3 L'approche

II- PRINCIPES GÉNÉRAUX DE CONTRÔLE INTERNE

- 1.1 Synthèse
- 1.2 Exposé détaillé

III- GUIDE D'APPLICATION RELATIF AU CONTROLE INTERNE DE L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIERE PUBLIEE PAR LES EMETTEURS

ANNEXES

- Annexe 1 : Questionnaire relatif au contrôle interne comptable et financier
Questionnaire relatif à l'analyse et à la maîtrise des risques
- Annexe 2 : Lettre de mission de l'AMF et composition du Groupe de Place
- Annexe 3 : Liste nominative des participants aux travaux du Groupe de Place
- Annexe 4 : Principaux textes relatifs au gouvernement d'entreprise
- Annexe 5 : Liste nominative des participants aux travaux du Groupe technique chargé de l'élaboration du Guide.

I- INTRODUCTION GENERALE

1.1 Préambule

Selon les articles 225.37 et 225.68 du code de commerce qui trouvent leur origine dans la Loi de Sécurité Financière (LSF) du 1er août 2003 (article 117), dans les sociétés faisant appel public à l'épargne, le Président du Conseil d'Administration ou de Surveillance « rend compte, dans un rapport, ... des procédures de contrôle interne mises en place par la société ».

Pour ces mêmes sociétés, selon l'article L225-235 (article 120 de la LSF) : « les commissaires aux comptes présentent dans un rapport, ... leurs observations sur le rapport (du Président) pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière ».

Dans son rapport 2004 sur le gouvernement d'entreprise et le contrôle interne, l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) note « qu'à la différence de la gouvernance d'entreprise, qui bénéficie désormais de standards de place auxquels les émetteurs peuvent se comparer, l'absence d'un référentiel unanimement admis sur le contrôle interne en rend la description plus difficile et peut constituer un frein si l'on souhaite parvenir à terme à une évaluation de l'adéquation et de l'efficacité des systèmes ».

Dans ce cadre, l'AMF a confié, en avril 2005, à un groupe de travail « de Place »^{*} le choix et/ou l'adaptation d'un référentiel de contrôle interne à l'usage des sociétés françaises soumises aux obligations de la loi du 1er août 2003 en précisant que « le référentiel devrait constituer un outil de gestion au service des entreprises faisant appel public à l'épargne ».

Dans sa lettre de mission[†], l'AMF précise que « le référentiel élaboré ou retenu devra être confronté aux référentiels utilisés dans les juridictions étrangères significatives dans le domaine boursier, en particulier le référentiel COSO, afin de permettre d'éviter dans la mesure du possible une duplication des contraintes de reporting externe en relation avec le contrôle interne ». Et le régulateur ajoute que « l'objectif est également d'anticiper les initiatives européennes figurant dans le projet de révision des 4ème et 7ème directives ».

1.2 Le contexte

Les définitions du contrôle interne sont nombreuses et ont eu le plus souvent comme auteurs des organisations professionnelles de comptables.

Il en est ainsi de la définition du contrôle interne donnée en 1977 par le Conseil de l'Ordre des Experts Comptables : « le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

En 1990, le règlement 90/08 du Comité de la Réglementation Bancaire et Financière impose aux établissements de crédit de se doter d'un système de contrôle interne et en définit les objectifs :

a) « vérifier que les opérations réalisées par l'établissement ainsi que l'organisation et les procédures internes sont conformes aux dispositions législatives et réglementaires en vigueur, aux normes et usages professionnels et déontologiques et aux orientations de l'organe exécutif ;

^{*} Composition du Groupe de Place, cf. annexe 1 suivie en annexe 2 de la liste nominative des participants aux travaux.

[†] Lettre de mission, cf. annexe 1

b) vérifier que les limites fixées en matière de risques, notamment de contrepartie, de change, de taux d'intérêt ainsi que d'autres risques de marché, sont strictement respectées ;

c) veiller à la qualité de l'information comptable et financière, en particulier aux conditions d'enregistrement, de conservation et de disponibilité de cette information. »

Le règlement 97/02 est venu par la suite préciser les éléments qui doivent composer le dispositif de contrôle interne des établissements de crédit :

- a) « un système de contrôle des opérations et des procédures internes ;
- b) une organisation comptable et de traitement de l'information ;
- c) des systèmes de mesure des risques et des résultats ;
- d) des systèmes de surveillance et de maîtrise des risques ;
- e) un système de documentation et d'information ;
- f) un système de surveillance des flux d'espèces et des titres ».

La plupart des autres secteurs d'activité n'étant pas soumis à une telle réglementation, la majorité des sociétés françaises ont mis en place leur propre dispositif de contrôle interne sans s'appuyer sur un référentiel spécifique.

Il en a été de même dans les grands pays occidentaux jusqu'au début des années 1990, époque où les Etats-Unis d'abord puis le Canada et le Royaume-Uni ont publié soit un référentiel de contrôle interne, soit de bonnes pratiques en la matière.

Le référentiel le plus répandu est, sans conteste, le document américain publié en 1992 et intitulé « *Internal Control – Integrated Framework*[‡] », plus connu sous l'appellation de COSO, acronyme de « *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* », du nom du comité qui a conçu ce référentiel.

A la suite des nombreux scandales financiers qui ont secoué les entreprises américaines à la fin des années 90 et au début des années 2000, les Etats-Unis ont adopté, le 30 juillet 2002, le Sarbanes Oxley Act (SOX). L'article 404 de cette loi exige que la Direction Générale engage sa responsabilité sur l'établissement d'une structure de contrôle interne comptable et financier et qu'elle évalue, annuellement, son efficacité au regard d'un modèle de contrôle interne reconnu. Les commissaires aux comptes valident cette évaluation.

Pour la mise en œuvre de cette section 404, la Securities and Exchange Commission (SEC) et le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ont fortement recommandé aux entreprises américaines et étrangères cotées à New York d'adopter le COSO comme référentiel de contrôle interne, ce qui a été le cas pour la trentaine de groupes français concernés par cette loi.

Un an plus tard, le 1er août 2003, était promulguée en France la Loi de Sécurité Financière (LSF) qui, selon les autorités françaises, était « *une réponse, à la fois politique et technique, à la crise de confiance dans les mécanismes du marché et aux insuffisances de régulation dont le monde économique et financier a pris connaissance depuis deux ans* ».

C'est au sein du chapitre II « De la transparence dans les entreprises » du titre III « Modernisation du contrôle légal des comptes et Transparence » que se situent les articles 117 et 120 présentés en introduction.

[‡] Ouvrage traduit en français par l'IFACI (Institut Français de l'Audit et du Contrôles Internes) et PwC (PricewaterhouseCoopers) en 1994 sous le titre « La pratique du contrôle interne- COSO Report »- copyright en français IFACI.

Ces deux articles permettent d'opérer une distinction entre le contrôle interne d'une société en général et le contrôle interne relatif à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

La LSF se distingue dès lors du SOX qui s'intéresse au seul contrôle interne comptable et financier.

Appliquée à son origine à l'ensemble des sociétés anonymes, l'obligation pour le Président du Conseil d'Administration ou de Surveillance d'établir un rapport a été limitée, en juillet 2005, par la Loi pour la Confiance et la Modernisation de l'Economie (Loi Breton) aux seules sociétés anonymes faisant appel public à l'épargne.

Les débats qui ont précédé ou accompagné la promulgation de la LSF ont contribué à éclairer le concept de contrôle interne. Les pratiques des entreprises en la matière telles qu'observées depuis trois ans, témoignent cependant d'une grande diversité.

Cette situation justifiait donc la décision de l'AMF de rechercher une transcription pratique du concept sous la forme d'un cadre de référence.

1.3 L'approche

Le Groupe de Place a privilégié une approche pragmatique, s'efforçant de concilier :

- les « bonnes pratiques » observées à l'étranger,
- la réglementation française,
- les recommandations des rapports sur la Gouvernance d'entreprise, et
- les évolutions des 4ème, 7ème et 8ème directives européennes

Les éléments essentiels des deux principaux référentiels ont été ainsi examinés par le Groupe à savoir le COSO américain et le « Turnbull guidance[§] » britannique.

Du COSO, le groupe s'est inspiré des cinq composantes même si l'on ne retrouve pas à l'identique, dans le document de place, la terminologie utilisée par le référentiel américain.

Rappelons-en les grands traits :

- **environnement de contrôle** : l'environnement dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités ainsi que les qualités individuelles des collaborateurs et surtout leur intégrité, leur éthique et leur compétence, constituent le socle de toute organisation ;
- **évaluation des risques** : l'entreprise doit être consciente des risques et les maîtriser. Elle doit fixer des objectifs et les intégrer aux activités commerciales, financières, de production, de marketing et autres, afin de fonctionner de façon harmonieuse. Elle doit également instaurer des mécanismes permettant d'identifier, analyser et gérer les risques correspondants ;
- **activités de contrôle** : les normes et procédures de contrôle doivent être élaborées et appliquées pour s'assurer que sont exécutées efficacement les mesures identifiées par le management comme nécessaires à la réduction des risques liés à la réalisation des objectifs ;
- **information et communication** : les systèmes d'information et de communication permettent au personnel de recueillir et échanger les informations nécessaires à la conduite, à la gestion et au contrôle des opérations ;
- **pilotage** : l'ensemble du processus doit faire l'objet d'un suivi, et des modifications doivent y être apportées le cas échéant.

Ainsi, le système peut-il réagir rapidement en fonction du contexte.

[§] Guide développé par l'ICAEW (l'Institut des Experts Comptables d'Angleterre et du Pays de Galles) et publiée en 1999. Il a fait l'objet d'une mise à jour par le « Financial Reporting Council » en 2005.

Du Turnbull, le Groupe a retenu l'esprit, c'est-à-dire celui d'un guide qui a pour but de :

- « *montrer une saine pratique professionnelle dans laquelle le contrôle interne est intégré dans les processus par lesquels la société poursuit ses objectifs ;*
- *rester applicable dans un environnement professionnel en mutation constante ;*
- *permettre à chaque société de le mettre en œuvre d'une façon qui tienne compte de sa situation et de ses spécificités particulières ».*

Le groupe n'a pas traité de la gouvernance, considérant que cet aspect avait été développé par des textes législatifs, les rapports Viénot et Bouton ainsi que par les principes de gouvernement d'Entreprise de l'OCDE.

Il a pris acte, par contre, des responsabilités du Conseil d'Administration et du Conseil de Surveillance qui en ressortent (cf. annexe 3 - Principaux textes relatifs au gouvernement d'entreprise).

Pour l'élaboration de son Cadre de référence, le Groupe de Place s'est également assuré de sa conformité avec les travaux de la Commission Européenne :

➔ **4ème et 7ème directives comptables : la Commission Européenne**, dans le cadre de son plan d'action, adopté en 2002, de modernisation du droit des sociétés et de renforcement du gouvernement d'entreprise, a publié des propositions de modifications. Il est notamment prévu que « *les sociétés [...] faisant appel public à l'épargne fassent chaque année une description des principales caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques [...] dans le cadre du processus d'établissement de l'information financière ou, au niveau consolidé, en relation avec le processus d'établissement des comptes consolidés. [...]* ».

Il convient de souligner que les 4ème et 7ème directives retiennent une approche descriptive, tant en matière de contrôle interne qu'en matière de gestion des risques. En outre, le domaine de la gestion des risques est abordé uniquement sous l'angle de sa relation avec l'établissement des comptes.

➔ **8ème directive sur le contrôle légal des comptes** : cette proposition de directive qui a fait l'objet d'un accord politique au Conseil après son adoption fin septembre 2005 par le Parlement européen pose le principe que « *les entités d'intérêt public doivent être dotées d'un Comité d'audit, tout en laissant, sous certaines conditions, aux Etats membres la possibilité de ne pas imposer sa mise en place. Ainsi, les Etats membres peuvent permettre que « les fonctions attribuées au Comité d'audit soient exercées par l'organe d'administration ou de surveillance dans son ensemble » (article 39.1), ou encore, permettre ou décider que l'ensemble des dispositions relatives au Comité d'audit ne s'appliquent pas aux entités « qui disposent d'un organe remplissant des fonctions équivalentes à celles d'un Comité d'audit, instauré et fonctionnant en vertu des dispositions en vigueur dans l'Etat membre où l'entité à contrôler est enregistrée » (article 39.5) ».* Parmi les possibles fonctions d'un Comité d'audit [...] sont notamment cités le suivi du processus d'élaboration de l'information financière, le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne, de l'audit interne, le cas échéant, et de la gestion des risques de la société. ».

Il est également prévu que le contrôleur légal [commissaire aux comptes] fasse rapport au Comité d'audit sur les questions fondamentales soulevées par le contrôle légal notamment les faiblesses majeures du contrôle interne en rapport avec le processus d'élaboration de l'information financière ».

* *
*

Ainsi, c'est dans le cadre des dispositions législatives et réglementaires nationales et européennes mais également à partir des pratiques de bonne gouvernance déjà reconnues en France et des deux modèles de contrôle interne rappelés ci-dessus, que le Groupe de Place a rédigé **le présent cadre de référence de contrôle interne** dont l'ambition est d'être global. Il comprend :

- des principes généraux de contrôle interne ;
- deux questionnaires de portée générale, l'un relatif au contrôle interne comptable et financier, l'autre afférent à l'analyse et à la maîtrise des risques, composante essentielle de tout dispositif de contrôle interne ;
- un Guide d'application relatif au contrôle interne de l'information comptable et financière publiée par les émetteurs.
Ce Guide mis à la disposition des fonctions concernées de l'entreprise pourra être utilisé, en tant que de besoin, pour la rédaction du rapport du Président pour celles des procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable.

* * *
* *
*

Le présent cadre de référence est basé sur des principes généraux et non sur des règles contraignantes.

En effet, chaque société est responsable de son organisation propre et donc de son contrôle interne, lequel devrait s'inscrire dans le cadre d'une bonne gouvernance, telle que développée par les rapports Viénot et Bouton.

Ce cadre n'a pas vocation à être imposé aux sociétés ni à se substituer aux réglementations spécifiques en vigueur dans certains secteurs d'activité, notamment le secteur bancaire et le secteur des assurances.

Il peut être utilisé par les sociétés faisant appel public à l'épargne pour superviser ou, le cas échéant, développer leur dispositif de contrôle interne, sans cependant constituer des directives sur la façon de concevoir leur organisation.

C'est en définitive un outil qui devrait contribuer à une plus grande homogénéité des concepts sous- tendant la rédaction des rapports des présidents sur le contrôle interne et pourrait donc en faciliter la lecture pour les investisseurs.

II - PRINCIPES GÉNÉRAUX DE CONTRÔLE INTERNE

1.1 Synthèse

Définition

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité, qui vise à assurer :

- la conformité aux lois et règlements ;
- l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;
- le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- la fiabilité des informations financières ;

et d'une façon générale, contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources.

En contribuant à prévenir et maîtriser les risques de ne pas atteindre les objectifs que s'est fixés la société, le dispositif de contrôle interne joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage de ses différentes activités.

Toutefois, le contrôle interne ne peut fournir une garantie absolue que les objectifs de la société seront atteints.

Périmètre du contrôle interne

Il appartient à chaque société de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté à sa situation.

Dans le cadre d'un groupe, la société mère veille à l'existence de dispositifs de contrôle interne au sein de ses filiales. Ces dispositifs devraient être adaptés à leurs caractéristiques propres et aux relations entre la société mère et les filiales.

Composantes du dispositif de contrôle interne

La Direction Générale ou le Directoire conçoivent le dispositif de contrôle interne. Celui-ci fait l'objet d'une communication adéquate en vue de sa mise en œuvre par le personnel.

Le niveau d'implication des Conseils d'Administration ou de Surveillance en matière de contrôle interne varie d'une société à l'autre. Il appartient à la Direction Générale ou au Directoire de rendre compte au Conseil (ou à son comité d'audit lorsqu'il existe) des caractéristiques essentielles du dispositif de contrôle interne. En tant que de besoin, le Conseil peut faire usage de ses pouvoirs généraux pour faire procéder par la suite aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ou prendre toute autre initiative qu'il estimerait appropriée en la matière.

Le contrôle interne est d'autant plus pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs. Il ne saurait en effet se réduire à un dispositif purement formel en marge duquel pourraient survenir des manquements graves à l'éthique des affaires.

Le dispositif de contrôle interne, qui est adapté aux caractéristiques de chaque société, doit prévoir:

- **une organisation comportant** une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des procédures, des systèmes d'information, des outils et des pratiques appropriés ;
- **la diffusion en interne d'informations pertinentes**, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités ;
- **un système** visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques ;
- **des activités de contrôle** proportionnées aux enjeux propres à chaque processus et conçues pour réduire les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de la société ;
- **une surveillance permanente** du dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement. Cette surveillance, qui peut utilement s'appuyer sur la fonction d'audit interne de la société lorsqu'elle existe, peut conduire à l'adaptation du dispositif de contrôle interne.
La Direction Générale ou le Directoire apprécie les conditions dans lesquelles ils informent le Conseil des principaux résultats des surveillances et examens ainsi exercés.

1.2 Exposé détaillé

Définition

Le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité.

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

- contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources, et
- doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Le dispositif vise plus particulièrement à assurer :

- a) la conformité aux lois et règlements ;
- b) l'application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire ;
- c) le bon fonctionnement des processus internes de la société, notamment ceux concourant à la sauvegarde de ses actifs ;
- d) la fiabilité des informations financières.

Le contrôle interne ne se limite donc pas à un ensemble de procédures ni aux seuls processus comptables et financiers.

Il ne recouvre pas non plus toutes les initiatives prises par les organes dirigeants ou le management comme par exemple la définition de la stratégie de la société, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances.

a) Conformité aux lois et règlements

Il s'agit des lois et règlements auxquels la société est soumise. Les lois et les règlements en vigueur fixent des normes de comportement que la société intègre à ses objectifs de conformité. Compte tenu du grand nombre de domaines existants (droit des sociétés, droit commercial, environnement, social, etc.), il est nécessaire que la société dispose d'une organisation lui permettant de :

- connaître les diverses règles qui lui sont applicables ;
- être en mesure d'être informée en temps utile des modifications qui leur sont apportées (veille juridique) ;
- transcrire ces règles dans ses procédures internes;
- informer et former les collaborateurs sur celles des règles qui les concernent.

b) Application des instructions et des orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire

Les instructions et orientations de la Direction Générale ou du Directoire permettent aux collaborateurs de comprendre ce qui est attendu d'eux et de connaître l'étendue de leur liberté d'action.

Ces instructions et orientations doivent être communiquées aux collaborateurs concernés, en fonction des objectifs assignés à chacun d'entre eux, afin de fournir des orientations sur la façon dont les activités devraient être menées. Ces instructions et orientations doivent être établies en fonction des objectifs poursuivis par la société et des risques encourus.

c) Bon fonctionnement des processus internes de la société notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs

L'ensemble des processus opérationnels, industriels, commerciaux et financiers sont concernés.

Le bon fonctionnement des processus exige que des normes ou principes de fonctionnement aient été établis et que des indicateurs de performance et de rentabilité aient été mis en place.

Par « actifs », il faut entendre non seulement les « actifs corporels » mais aussi les « actifs incorporels » tels que le savoir-faire, l'image ou la réputation. Ces actifs peuvent disparaître à la suite de vols, fraudes, improductivité, erreurs, ou résulter d'une mauvaise décision de gestion ou d'une faiblesse de contrôle interne. Les processus y afférents devraient faire l'objet d'une attention toute particulière.

Il en va de même des processus qui sont relatifs à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. Ces processus comprennent non seulement ceux qui traitent directement de la production des états financiers mais aussi les processus opérationnels qui génèrent des données comptables.

d) Fiabilité des informations financières

La fiabilité d'une information financière ne peut s'obtenir que grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne susceptibles de saisir fidèlement toutes les opérations que l'organisation réalise.

La qualité de ce dispositif de contrôle interne peut-être recherchée au moyen :

- d'une séparation des tâches qui permet de bien distinguer les tâches d'enregistrement, les tâches opérationnelles et les tâches de conservation ;
- d'une description des fonctions devant permettre d'identifier les origines des informations produites, et leurs destinataires ;
- d'un système de contrôle interne comptable permettant de s'assurer que les opérations sont effectuées conformément aux instructions générales et spécifiques, et qu'elles sont comptabilisées de manière à produire une information financière conforme aux principes comptables généralement admis.

Le périmètre du contrôle interne

Il appartient à chaque société de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté à sa situation.

Dans le cadre d'un groupe, la société mère veille à l'existence de dispositifs de contrôle interne au sein de ses filiales. Ces dispositifs devraient être adaptés à leurs caractéristiques propres et aux relations entre la société mère et les filiales.

Pour les participations significatives, dans lesquelles la société mère exerce une influence notable, il appartient à cette dernière d'apprécier la possibilité de prendre connaissance et d'examiner les mesures prises par la participation concernée en matière de contrôle interne

Les composantes du contrôle interne

→ Préalables

Les grandes orientations en matière de contrôle interne sont déterminées en fonction des objectifs de la société.

Ces objectifs doivent être déclinés au niveau des différentes unités de l'entité et clairement communiquées aux collaborateurs afin que ces derniers comprennent et adhèrent à la politique de l'organisation en matière de risques et de contrôle.

Le contrôle interne est d'autant plus pertinent qu'il est fondé sur des règles de conduite et d'intégrité portées par les organes de gouvernance et communiquées à tous les collaborateurs. Il ne saurait en effet se réduire à un dispositif purement formel en marge duquel pourraient survenir des manquements graves à l'éthique des affaires.

En effet, le dispositif de contrôle interne ne peut empêcher à lui seul que des personnes de la société commettent une fraude, contreviennent aux dispositions légales ou réglementaires, ou communiquent à l'extérieur de la société des informations trompeuses sur sa situation. Dans ce contexte, l'exemplarité constitue un vecteur essentiel de diffusion des valeurs au sein de la société.

→ Composantes

Le dispositif de contrôle interne comprend cinq composantes étroitement liées. Bien que ces composantes soient applicables à toutes les sociétés, leur mise en œuvre peut être faite de façon différente selon la taille et le secteur d'activité des sociétés.

Ces cinq composantes sont les suivantes :

1) Une organisation comportant une définition claire des responsabilités, disposant des ressources et des compétences adéquates et s'appuyant sur des systèmes d'information, sur des procédures ou modes opératoires, des outils et des pratiques appropriés

La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne doit reposer sur des principes fondamentaux mais aussi sur :

→ **une organisation appropriée** qui fournit le cadre dans lequel les activités nécessaires à la réalisation des objectifs sont planifiées, exécutées, suivies et contrôlées ;

→ **des responsabilités et pouvoirs clairement définis** qui doivent être accordés aux personnes appropriées en fonction des objectifs de la société. Ils peuvent être formalisés et communiqués au moyen de descriptions de tâches ou de fonctions, d'organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, de délégations de pouvoirs et devraient respecter le principe de séparation des tâches ;

→ **une politique de gestion des ressources humaines** qui devrait permettre de recruter des personnes possédant les connaissances et compétences nécessaires à l'exercice de leur responsabilité et à l'atteinte des objectifs actuels et futurs de la société ;

→ **des systèmes d'information** adaptés aux objectifs actuels de l'organisation et conçus de façon à pouvoir supporter ses objectifs futurs. Les systèmes informatiques sur lesquels s'appuient ces systèmes d'information doivent être protégés efficacement tant au niveau de leur sécurité physique que logique afin d'assurer la conservation des informations stockées. Leur continuité d'exploitation doit être assurée au moyen de procédures de secours. Les informations relatives aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements doivent faire l'objet d'une documentation ;

→ **des procédures ou modes opératoires** qui précisent la manière dont devrait s'accomplir une action ou un processus (objectifs à atteindre à un horizon donné, définitions de fonctions et de lignes hiérarchiques/fonctionnelles, lignes de conduite, outils d'aide à la décision et d'évaluation, fréquence de contrôle, personne responsable du contrôle, ...), quels qu'en soient la forme et le support.

Dans ce contexte et en référence à l'article L225-235 du code de commerce, la CNCC a, dans un avis technique, donné les précisions suivantes « *les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière s'entendent de celles qui permettent à la société de produire les comptes et les informations sur la situation financière et ces comptes. Ces informations sont celles extraites des comptes annuels ou consolidés ou qui peuvent être rapprochées des données de base de la comptabilité ayant servi à l'établissement de ces comptes* ».

On trouvera, en annexe 1, « *questionnaire relatif au contrôle interne comptable et financier* », certaines questions qui peuvent se poser sur les procédures comptables et financières, mises en place par la société ;

→ **des outils** ou instruments de travail (bureautique, informatique) qui doivent être adaptés aux besoins de chacun et auxquels chaque utilisateur devrait être dûment formé ;

→ **des pratiques** communément admises au sein de la société.

2) La diffusion en interne d'informations pertinentes, fiables, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités

La société devrait disposer de processus qui assurent la communication d'informations pertinentes, fiables et diffusées en temps opportun aux acteurs concernés de la société afin de leur permettre d'exercer leurs responsabilités.

3) Un système visant à recenser, analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de la société et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques

En raison de l'évolution permanente de l'environnement ainsi que du contexte réglementaire, les sociétés doivent mettre en place des méthodes pour recenser, analyser et gérer les risques d'origine interne ou externe auxquels elles peuvent être confrontées et qui réduiraient la probabilité d'atteinte des objectifs.

→ Recensement des risques

La société doit recenser les principaux risques identifiables, internes ou externes pouvant avoir un impact sur la probabilité d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés. Cette identification, qui s'inscrit dans le cadre d'un processus continu, devrait couvrir les risques qui peuvent avoir une incidence importante sur sa situation.

→ Analyse des risques

Il convient pour ce faire de tenir compte de la possibilité d'occurrence des risques et de leur gravité potentielle, ainsi que de l'environnement et des mesures de maîtrise existantes. Ces différents éléments ne sont pas figés, ils sont pris en compte, au contraire, dans un processus de gestion des risques.

→ Procédures de gestion des risques

La Direction Générale ou le Directoire avec l'appui d'une direction des risques, si elle existe, devraient définir des procédures de gestion des risques.

On trouvera, en annexe 1 « *questionnaire relatif à l'analyse et à la maîtrise des risques* », certaines questions qui peuvent se poser au sujet de ces procédures.

4) Des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs

Les activités de contrôle sont présentes partout dans l'organisation, à tout niveau et dans toute fonction qu'il s'agisse de contrôles orientés vers la prévention ou la détection, de contrôles manuels ou informatiques ou encore de contrôles hiérarchiques.

En tout état de cause, les activités de contrôle doivent être déterminées en fonction de la nature des objectifs auxquels elles se rapportent et être proportionnées aux enjeux de chaque processus. Dans ce cadre, une attention toute particulière devrait être portée aux contrôles des processus de construction et de fonctionnement des systèmes d'information.

5) Une surveillance permanente portant sur le dispositif de contrôle interne ainsi qu'un examen régulier de son fonctionnement

Comme tout système, le dispositif de contrôle interne doit faire l'objet d'une surveillance permanente. Il s'agit de vérifier sa pertinence et son adéquation aux objectifs de la société.

Mise en œuvre par le management sous le pilotage de la Direction Générale ou du Directoire, cette surveillance prend notamment en compte l'analyse des principaux incidents constatés, le résultat des contrôles réalisés ainsi que des travaux effectués par l'audit interne, lorsqu'il existe. Cette surveillance s'appuie notamment sur les remarques formulées par les commissaires aux comptes et par les éventuelles instances réglementaires de supervision.

La surveillance peut utilement être complétée par une veille active sur les meilleures pratiques en matière de contrôle interne.

Surveillance et veille conduisent, si nécessaire, à la mise en œuvre d'actions correctives et à l'adaptation du dispositif de contrôle interne.

La Direction Générale ou le Directoire apprécient les conditions dans lesquelles ils informent le Conseil des principaux résultats des surveillances et examens ainsi exercés.

Les acteurs du contrôle interne

Le contrôle interne est l'affaire de tous, des organes de gouvernance à l'ensemble des collaborateurs de la société.

→ Le Conseil d'Administration ou de Surveillance

Le niveau d'implication des Conseils d'Administration ou de Surveillance en matière de contrôle interne varie d'une société à l'autre.

Il appartient à la Direction Générale ou au Directoire de rendre compte au Conseil (ou à son comité d'audit lorsqu'il existe) des caractéristiques essentielles du dispositif de contrôle interne. En tant que de besoin, le Conseil peut faire usage de ses pouvoirs généraux pour faire procéder par la suite aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns ou prendre toute autre initiative qu'il estimerait appropriée en la matière.

Lorsqu'il existe, le Comité d'audit devrait effectuer une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne.

Pour exercer ses responsabilités en toute connaissance de cause, le Comité d'audit peut entendre le responsable de l'audit interne, donner son avis sur l'organisation de son service et être informé de son travail. Il doit être en conséquence destinataire des rapports d'audit interne ou d'une synthèse périodique de ces rapports.

→ La Direction Générale / le Directoire

La Direction Générale ou le Directoire sont chargés de définir, d'impulser et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et à l'activité de la société. Dans ce cadre, ils se tiennent régulièrement informés de ses dysfonctionnements, de ses insuffisances et de ses difficultés d'application, voire de ses excès, et veillent à l'engagement des actions correctives nécessaires.

→ L'audit interne

Lorsqu'il existe, le service d'audit interne a la responsabilité d'évaluer le fonctionnement du dispositif de contrôle interne et de faire toutes préconisations pour l'améliorer, dans le champ couvert par ses missions.

Il sensibilise et forme habituellement l'encadrement au contrôle interne mais n'est pas directement impliqué dans la mise en place et la mise en œuvre quotidienne du dispositif.

Le responsable de l'audit interne rend compte à la Direction Générale et, selon des modalités déterminées par chaque société, aux organes sociaux, des principaux résultats de la surveillance exercée.

→ Le personnel de la société

Chaque collaborateur concerné devrait avoir la connaissance et l'information nécessaires pour établir, faire fonctionner et surveiller le dispositif de contrôle interne, au regard des objectifs qui lui ont été assignés. C'est le cas des responsables opérationnels en prise directe avec le dispositif de contrôle interne mais aussi des contrôleurs internes et des cadres financiers qui doivent jouer un rôle important de pilotage et de contrôle.

Limites du contrôle interne

Le dispositif de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit-il, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs de la société.

La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de la société. Il existe en effet des limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes du monde extérieur, de l'exercice de la faculté de jugement ou de dysfonctionnements pouvant survenir en raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur.

En outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et de ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux quitte à accepter un certain niveau de risque.

**III - GUIDE D'APPLICATION
RELATIF AU CONTROLE INTERNE DE
L'INFORMATION COMPTABLE ET
FINANCIERE PUBLIEE PAR LES EMETTEURS**

Sommaire

Introduction	21
1. Processus de pilotage de l'organisation comptable et financière.....	26
1.1. Principes et points clés d'analyse	26
1.1.1. Organisation générale.....	26
1.1.2. Gestion des ressources	27
1.1.3. Application des règles comptables	27
1.1.4. Maîtrise des règles comptables.....	28
1.1.5. Organisation et sécurité des systèmes d'information.....	28
1.2. Rôle de la Direction Générale	29
1.2.1. Organisation, compétences et moyens	29
1.2.2. Pilotage et contrôle	30
1.2.3. Préparation de l'arrêté des comptes	31
1.2.4. Prise en considération des travaux des Commissaires aux Comptes	32
1.3. Rôle du Conseil d'Administration ou du Conseil de surveillance.....	32
1.3.1. Contrôles et vérifications	32
1.3.2. Arrêté des comptes	33
1.3.3. Relations avec les Commissaires aux Comptes	33
2. Processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée.....	35
2.1. Critères de qualité.....	35
2.2. Identification des risques affectant l'élaboration de l'information financière et comptable publiée.....	36
2.3. Principes et points clés d'analyse	37
2.3.1. Investissements / Désinvestissements / Recherche et Développement.....	38
2.3.2. Immobilisations incorporelles, corporelles et goodwill.....	38
2.3.3. Immobilisations financières.....	40
2.3.4. Achats / Fournisseurs et assimilés	40
2.3.5. Coûts de revient/Stocks et encours/Contrats à long terme ou de construction ..	41
2.3.6. Produits des activités ordinaires / Clients et assimilés	42
2.3.7. Trésorerie / Financement et instruments financiers	43
2.3.8. Avantages accordés au personnel.....	45
2.3.9. Impôts, taxes et assimilés.....	46
2.3.10. Opérations sur le capital.....	46
2.3.11. Provisions et engagements.....	46
2.3.12. Consolidation.....	47
2.3.13. Information de gestion nécessaires à l'élaboration des informations comptables et financières publiées	48
2.3.14. Gestion de l'information financière externe	49

Introduction

Préambule

Le présent document constitue un guide d'application des principes généraux de contrôle interne pour les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable publiée.

Ce guide d'application, qui n'a pas un caractère obligatoire ou normatif, constitue un outil de compréhension et d'amélioration du système de contrôle interne comptable et financier susceptible d'être consulté et utilisé par le management (Direction Générale, Directoire, Direction financière, ...) et les organes délibérants (Conseil d'Administration et Conseil de Surveillance).

Il vise à permettre aux sociétés ou entités qui le souhaiteraient, en particulier les sociétés faisant appel public à l'épargne, de procéder par comparaison à une analyse interne de leurs procédures de contrôle interne dans ce domaine.

Ce guide d'application comporte des principes et des points clés d'analyse applicables à l'ensemble des secteurs d'activités, à l'exception de ceux auxquels s'appliquent des règles spécifiques, notamment le secteur bancaire et le secteur des assurances.

Compte tenu des spécificités de chaque société, et du fait que les dispositifs de contrôle interne doivent rester flexibles et adaptés à l'organisation mise en place, la présentation de ces points ne prétend pas non plus à une couverture exhaustive de la matière. En outre, elle ne sous-entend nullement qu'ils sont tous applicables, doivent tous être présents ou que leur absence éventuelle doit être expliquée. Enfin, l'existence d'écarts possibles, dans une société, par rapport à ces principes ne traduit pas nécessairement une faiblesse du contrôle interne comptable et financier.

L'approche a été centrée sur les éléments concourant à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière publiée.

Définitions

Le contrôle interne comptable et financier est constitué par le dispositif de la société défini et mis en œuvre sous sa responsabilité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, une gestion comptable et un suivi financier rigoureux de ses activités, visant à répondre aux objectifs définis ci-après.

Le contrôle interne comptable et financier des sociétés est un élément majeur du contrôle interne. Il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière des sociétés et concourt à la production d'une information fiable et conforme aux exigences légales et réglementaires.

Comme le contrôle interne en général, il s'appuie sur un dispositif d'ensemble comprenant notamment la conception et la mise en place du système d'information de la société, les politiques et procédures de pilotage, de surveillance et de contrôle.

Objectifs

Le contrôle interne comptable et financier vise à assurer :

- la conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables ;
- l'application des instructions et orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire au titre de ces informations ;
- la préservation des actifs ;
- la prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptables et financières, dans la mesure du possible ;
- la fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle dans la mesure où elles concourent à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée ;
- la fiabilité des comptes publiés et celle des autres informations communiquées au marché.

Périmètre

Dans le cadre de la production de comptes consolidés, le périmètre du contrôle interne comptable et financier comprend la société mère et les sociétés intégrées dans les comptes consolidés (par convention « le groupe » dans le reste du document).

Acteurs

Le contrôle interne comptable et financier concerne la majeure partie des acteurs de l'entreprise, avec des responsabilités et des implications différentes selon les sujets. Toutefois, trois acteurs du Gouvernement de la société sont particulièrement concernés :

- la Direction Générale (ou le Directoire) qui est responsable de l'organisation et de la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier ainsi que de la préparation des comptes en vue de leur arrêté (par simplification, dans le reste du document, seul le terme « Direction Générale » sera utilisé sous-entendant « Direction Générale ou Directoire ») ;
- le Conseil d'Administration ou le Directoire, qui arrête les comptes et le Conseil de surveillance qui, comme le conseil d'administration, opère les vérifications et contrôles

qu'il juge opportuns sur les comptes (par simplification, dans le reste du document, seul le terme « Conseil d'Administration » sera utilisé). Ces travaux peuvent être préparés par le Comité d'Audit, lorsqu'il existe ;

- le Président du Conseil d'Administration (ou le Président du Conseil de Surveillance), qui est responsable de l'élaboration du rapport sur les procédures de contrôle interne, comprenant notamment celles de ces procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable.

L'audit interne, lorsqu'il existe, peut apporter une aide à ces différents acteurs en faisant des propositions pour renforcer la qualité des processus de contrôle interne de l'information comptable et financière publiée.

Les Commissaires aux Comptes ne font pas partie du dispositif de contrôle interne. Ils certifient les comptes et, dans ce cadre, prennent connaissance du contrôle interne afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalie significative dans les comptes et ce pour concevoir et mettre en œuvre leurs procédures d'audit. Ils présentent leurs observations sur le rapport du Président sur les procédures de contrôle interne. En la matière, ils ne se substituent pas à la société et leurs travaux ne remplacent pas ceux de la société.

Environnement de contrôle

Le dispositif de contrôle interne comptable et financier ne saurait se limiter à un ensemble de manuels de procédures et de documents. Son organisation et sa mise en œuvre reposent sur la sensibilisation et l'implication des personnes concernées. L'environnement de contrôle comprend ainsi les comportements des acteurs du contrôle interne comptable et financier.

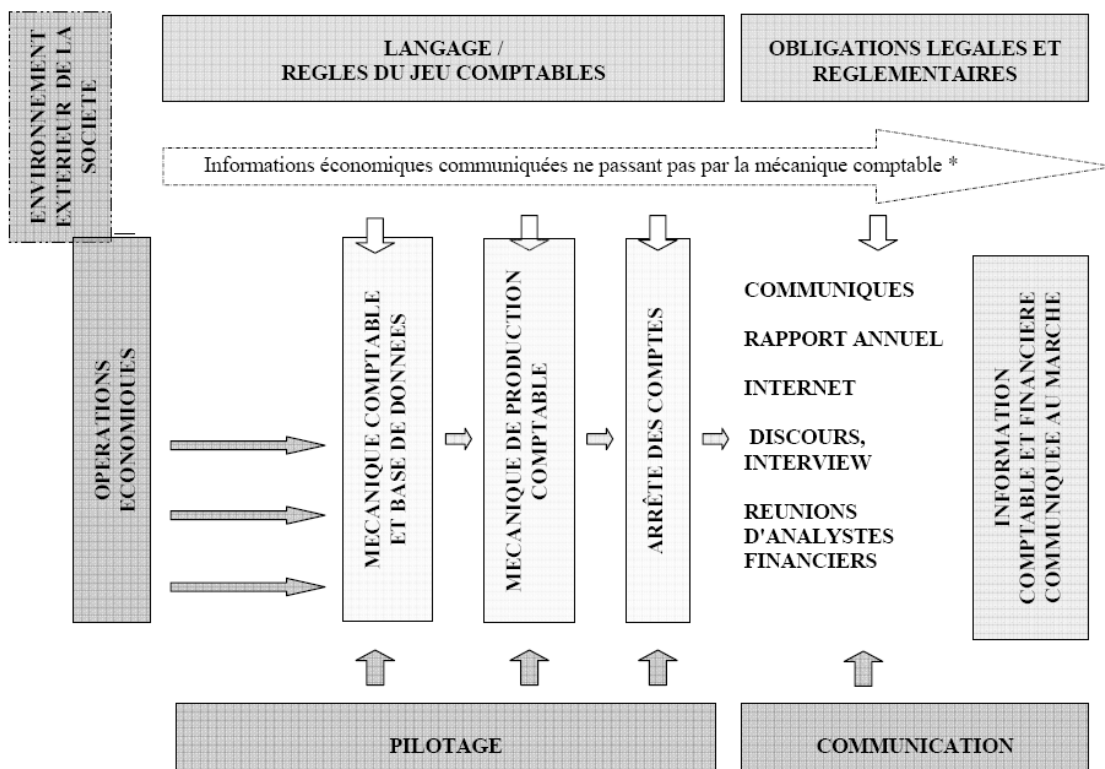
Dans ce cadre, la considération relative à l'éthique, à l'intégrité et à la recherche de compétence des acteurs, figurant dans le cadre de référence**, apparaît essentielle dans le domaine plus spécifique du contrôle interne comptable et financier.

Processus comptables

Les processus comptables, au cœur du contrôle interne comptable et financier, représentent un ensemble homogène d'activités permettant de transformer des opérations économiques (les événements élémentaires correspondant à tous les actes de la vie de la société) en informations comptables et financières grâce au passage par la « mécanique comptable » (langage et règles du jeu comptables). Ils incluent un système de production comptable, d'arrêté des comptes et des actions de communication.

Le schéma ci après permet de constater que les processus qui concourent à la production de l'information ne sont pas uniquement situés dans le « périmètre traditionnel » de la Direction comptable et financière.

** Suite à l'obligation faite par la LSF (art 225-37 du Code de Commerce) au Président du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance d'établir un rapport sur les procédures de contrôle interne, l'AMF a confié en avril 2005 à un groupe de place le choix ou l'adaptation d'un guide d'application de contrôle interne. Ce groupe de place a produit le 9 mai 2006 un cadre de référence prenant en compte les dispositions législatives et réglementaires nationales et européennes mais également les pratiques de bonne gouvernance déjà reconnues en France.



* Les informations économiques communiquées ne passant pas par la mécanique comptable se distinguent de l'information comptable et financière publiée, dont elles ne font pas partie. Elles ne sont donc pas visées par le présent Guide d'application.

Les processus comptables, présentés dans ce guide d'application, existent dans toutes les sociétés. Cependant, l'approche adoptée ici est volontairement indépendante des modes d'organisation, comme:

- le caractère intégré ou non des systèmes d'information (ERP par exemple) ;
- la centralisation, la décentralisation ou l'externalisation des activités comptables ;
- l'identification des fonctions et des acteurs.

Plan du guide d'application

Les « processus comptables » qui donnent lieu à un développement dans ce guide d'application s'analysent schématiquement en deux grands groupes :

- les processus de pilotage de l'organisation comptable et financière ;

- **les processus concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée. Au sein de ceux-ci on distingue :**
 - **les processus amont (achats, ventes, trésorerie, etc...) qui permettent d'alimenter la base de données comptables et les processus de production de l'information comptable et financière ;**
 - **les processus d'arrêté comptable et de communication financière.**

Ce guide d'application présente les éléments du contrôle interne comptable et financier permettant d'assurer une maîtrise de ces trois familles de processus.

Annexe 8 : Plans globaux de suivi des démarches de Qualité Comptable et de CICF

1. Plan global de suivi de la Démarche « QUALITE COMPTABLE »

- ▶ Normaliser le référentiel comptable et documenter les procédures
- ▶ Améliorer la fiabilité (exhaustivité, sincérité, tenue à jour) et la traçabilité (éléments de preuve) des opérations
- ▶ Améliorer le contrôle des enregistrements et des données comptables
- ▶ Procéder à l'évaluation des opérations d'inventaires
- ▶ Produire les états comptables et financiers aux dates prévues
- ▶ Identifier au sein de l'établissement les principaux risques sur la qualité comptable et financière
- ▶ S'assurer du dispositif normatif (respect des normes comptables : instruction M9-3; documentation des procédures à risques ou complexes)
- ▶ Améliorer la maîtrise des outils et procédures (fiabilité des logiciels, fiabilité des process: de l'engagement au paiement, fiabilité des actifs, fiabilité de l'enregistrement comptable et du suivi des contrats et d'inventaire)

2. Plan global de suivi de la Démarche « CONTROLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER »

Un établissement pourrait décliner tous les éléments du cycle d'activités financières et ainsi formaliser toute sa procédure qui pourrait être regroupée dans un guide de contrôle interne. Cette démarche est longue et suppose de créer un groupe de travail regroupant de nombreuses personnes. C'est ainsi que la DGFIP au ministère du Budget a établi sa démarche de contrôle interne et l'a proposée aux agents comptables des établissements publics.

Il est rappelé que l'ensemble des processus comptables d'un établissement peut être regroupé en six cycles d'activités financières (DGFIP) :

1. Les produits
2. Les charges
3. Les immobilisations et les stocks
4. La trésorerie y compris les dettes
5. Les engagements et provisions
6. Les états financiers

La notion de sous-cycles n'est pas retenue pour les EPN.

Annexe 9 : Formalisation des procédures à l'université de Pau et des pays de l'Adour

Formalisation des procédures

Pour mieux connaître notre activité et avoir une meilleure vision de nos propres procédures dans la réalisation d'opérations courantes majeures, nous proposons ici une méthode de formalisation. Formaliser nos procédures nous permet de réfléchir sur notre propre mode de fonctionnement et, à terme, dans l'idéal, d'améliorer nos processus en ayant sur eux une meilleure visibilité et lisibilité. Formaliser c'est aussi simplifier nos actions quotidiennes.

Dans un même et seul document nous retrouverons l'ensemble de la procédure : une partie introductive, un logigramme, le détail de la procédure (sous forme rédactionnelle) et les documents nécessaires.

La réalisation du logigramme et l'élément clé de cette formalisation. Il donne une vision d'ensemble du processus en identifiant les différents services concernés, les flux de documents (émissions, stockage, transmission entre les services,...) en déterminant plusieurs cas de figures.

Ce logigramme doit faire l'objet d'un travail rédactionnel détaillant chaque étape du processus et donnant le contenu standard de chaque dossier, chaque document... ainsi que le logiciel utilisé et/ou document informatique utilisé (ex. « inscriptionL1.doc »)

Nous avons choisi de travailler avec le logiciel Visio, développé par Microsoft. Chaque chef de service pourra obtenir une licence.

Table des matières

I.	Feuille de présentation standard	2
II.	Le logigramme	2
A.	Le logigramme : conception et logique	2
1.	Les symboles utilisés	3
2.	Le cadre	4
3.	Les liens	4
III.	La procédure rédigée	5
IV.	Les annexes	5
V.	La phase d'évaluation	5

Document réalisé par Pierre MARIN
sous la direction de
David CARASSUS Chargé de mission "Moyens - Système d'information de pilotage" de
l'Université de Pau et des Pays de l'Adour

I. Feuille de présentation standard

Un modèle de document sera mis à la disposition des utilisateurs *[adresse sur réseau]* Cette feuille sera rédigée sous traitement de texte afin d'être lisible et/ou modifiable par les différentes personnes en charge de la formalisation des procédures.

Afin de référencer et classer aux mieux nos procédures, il faut impérativement que la première page permette de retrouver certains éléments essentiels :

- Nom exact de la procédure (ex. contrat de recherche pluriannuel)
- Le nom du ou des rédacteurs de la procédure + signatures
- Le nom de la ou des personnes ayant validé la procédure (très important) + signatures
- Une synthèse des modifications : cela permet de connaître l'évolution
- Le domaine d'application : services et/ou personne concernées (ex. DAJ, DF, porteur de projet,...)
- Mots-clés : ils permettent un éventuel recensement informatique pour un moteur de recherche (ex. « CONTRAT RECHERCHE », « CREDITS RECHERCHE »,...)

Dans un deuxième temps le ou les rédacteurs veilleront à insérer un sommaire de la procédure qui peut parfois s'étendre sur plusieurs pages en fonction de sa complexité.

On y retrouvera dans un cadre récapitulatif :

- Le ou les objectifs de la procédure (ex. le montage administratif et financier d'un contrat de recherche)
- Le lancement de la procédure (ex. projet de contrat de recherche)
- La clôture de la procédure (ex. inscription au budget par l'agence comptable)

Puis les grandes étapes de la procédure et le numéro de page correspondant.

II. Le logigramme

Nous détaillerons ici les différents outils utiles pour la création et la formalisation des procédures. Il s'agit ici de donner les éléments constitutifs d'un logigramme afin de tous travailler avec cohérence et que tous les documents fonctionnent sur la même logique.

A. Le logigramme : conception et logique

Le logigramme sera réalisé sous Visio

Ce logigramme devra être « copié-collé » dans le document réalisé sous traitement de texte.

Nous détaillerons dans un autre document (*utilisation_visio.pdf*) l'utilisation de Visio pour la réalisation du logigramme. Il s'agit ici de mettre en avant l'importance et le sens du logigramme.



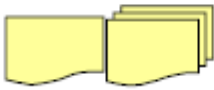



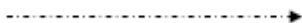

En effet, le logigramme donne une vue d'ensemble du processus et permet de voir rapidement les flux de documents, les moments clés de décision, la constitution et le classement des documents,... Il est important de pouvoir suivre étape par étape l'intégralité d'une procédure pour que l'action soit lisible mais aussi, pourquoi pas dans un second temps, améliorer cette procédure.



Le simple fait de réfléchir à la procédure et de la formaliser dans un logigramme permet de s'interroger sur le processus en lui-même et par la suite de mieux organiser les différentes actions. Cette meilleure visibilité et lisibilité permettra à terme de gagner en temps et donc en efficacité.

Chaque symbole ne doit avoir qu'une seule signification et être utilisé par tous de la même manière. Cette normalisation des symboles et méthodes utilisées permet à terme que toute personne concernée par un processus détaillé sur un logigramme, ou voulant en découvrir un, soit capable de le comprendre voire de l'assimiler rapidement.

C'est pourquoi nous donnons ici un ensemble des symboles à utiliser lors de l'élaboration du logigramme.

1. Les symboles utilisés

	Début de procédure
	Traitement ou opération administrative (description succincte avec si nécessaire note en bas de page)
	Production d'un ou plusieurs documents
	Prise de décision. Situation entraînant une réponse particulière.
	Archivage physique ou virtuel
	Circulation physique de documents
	Circulation d'information
	Classement définitif

	Renvoi vers une autre procédure ou note en bas de page.
	Fin de procédure

2. Le cadre

Il s'agit ici d'identifier les différents acteurs/services concernés par le processus. Le contour rappelle le nom de la procédure (+codage éventuel)

Procédure blabla					
	Service A	Service B	Service C	Service D	Service E
Procédure blabla					

3. Les liens

Il doit exister un lien (physique ou numérique) entre les actions ou la production de document. Ce lien est symbolisé par un connecteur.

La chaîne ne doit en théorie pas être brisée, c'est-à-dire qu'une action en entraîne toujours une autre jusqu'à la fin de la procédure.



III. La procédure rédigée

Bien que le logigramme suffise en lui-même pour rendre compte de manière exhaustive de la procédure et ce à travers les différents services concernés, il convient de décrire chaque étape de la procédure afin de tendre vers une standardisation maximale et une description la plus juste possible.

Dans notre exemple du contrat de recherche, plusieurs étapes se succèdent chronologiquement, chacune ayant ses spécificités. Par exemple :

- Projet du contrat
- Constitution du dossier administratif auprès de la DRV (quelles sont les pièces justificatives demandées ? où sont-elles stockées ?,...)
- Vérification du contrat ou rédaction par la DAJ
- Etc.,

Il convient donc de rendre compte de manière complète et chronologique chacune des étapes. Pour cela on pourra se baser sur le logigramme réalisé et reprendre point par point les étapes dégagées.

Pour chaque étape, les documents reçus, produits et/ou archivés devront être listés. Si certains documents standards existent, ils devront venir s'ajouter aux annexes et leur lieu de stockage informatique devra être précisé. Il en est de même pour l'archivage (physique ou virtuel) des autres documents.

IV. Les annexes

On retrouvera ici tous les documents standards utilisés dans le cadre de la procédure. Des renvois vers ceux-ci pourront être faits et ce directement dans le logigramme.

Il convient d'indiquer l'intitulé exact du document ainsi que son lieu (physique ou virtuel) d'archivage. Il est évident que ces lieux d'archivages devront dans la mesure du possible rester identiques pour des soucis de mise à jour. Si une modification est faite, elle devra être signalée ici.

V. La phase d'évaluation

Les procédures feront l'objet d'un test de conformité. Il ne s'agit pas ici d'un contrôle au sens de vérification mais pris au sens de maîtrise. En d'autres termes, il s'agira donc de s'assurer lors d'un

test que la procédure est régulièrement respectée telle qu'elle est prévue par l'organisation de l'UPPA et si elle est cohérente avec les moyens mis à disposition et avec les réalités du terrain.

Si la procédure a été modifiée par la pratique, il incombera à la personne réalisant le test de le signaler. Deux cas de figure se présentent donc :

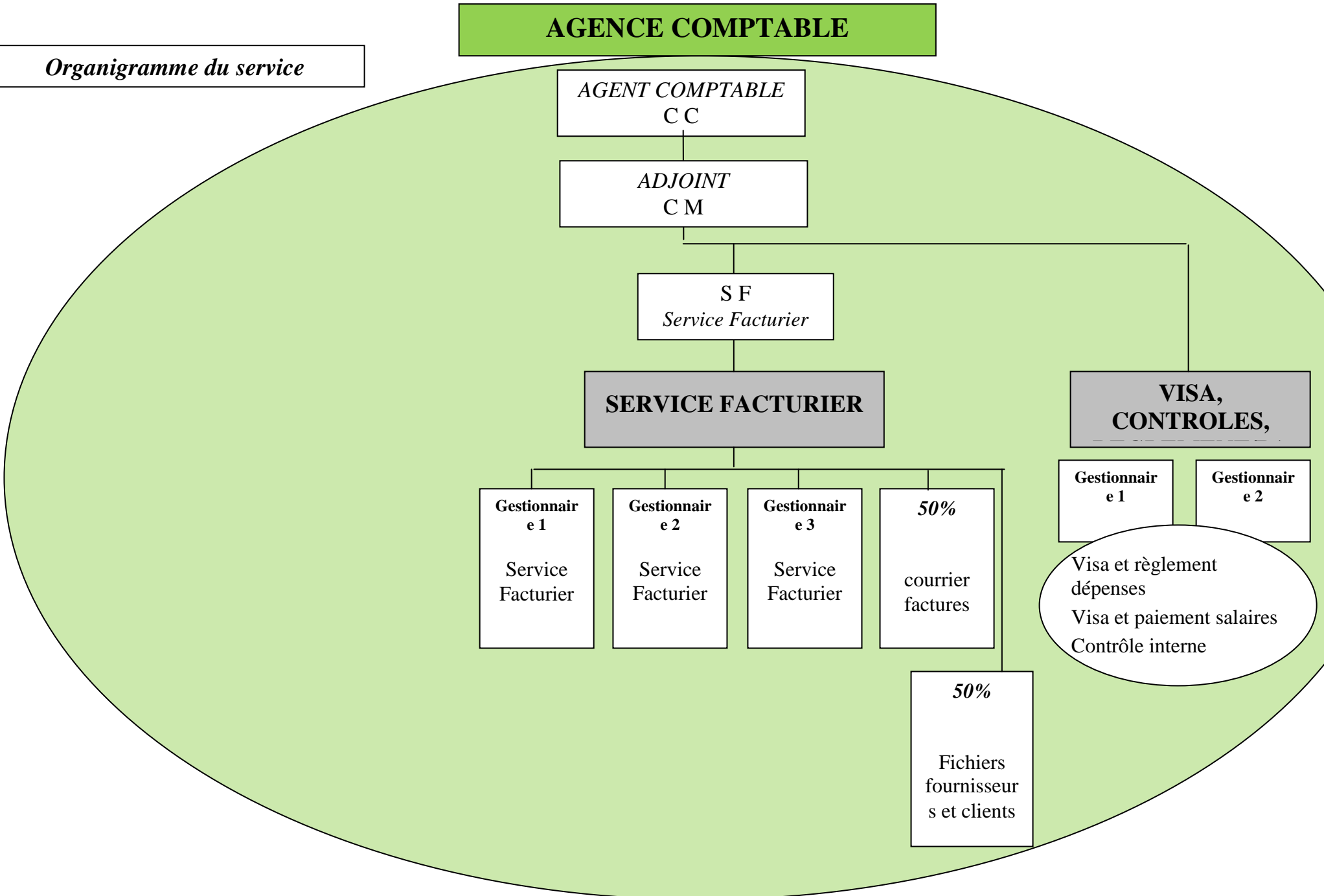
- La procédure est visiblement améliorée : la procédure sur papier fera l'objet d'une modification (logigramme + partie rédactionnelle)
- La procédure n'est pas respectée et des étapes sont délaissées : phase d'analyse du problème et recherche d'améliorations

Dans les deux cas, le test de conformité permet d'améliorer les procédures et accroître leur degré de précision.

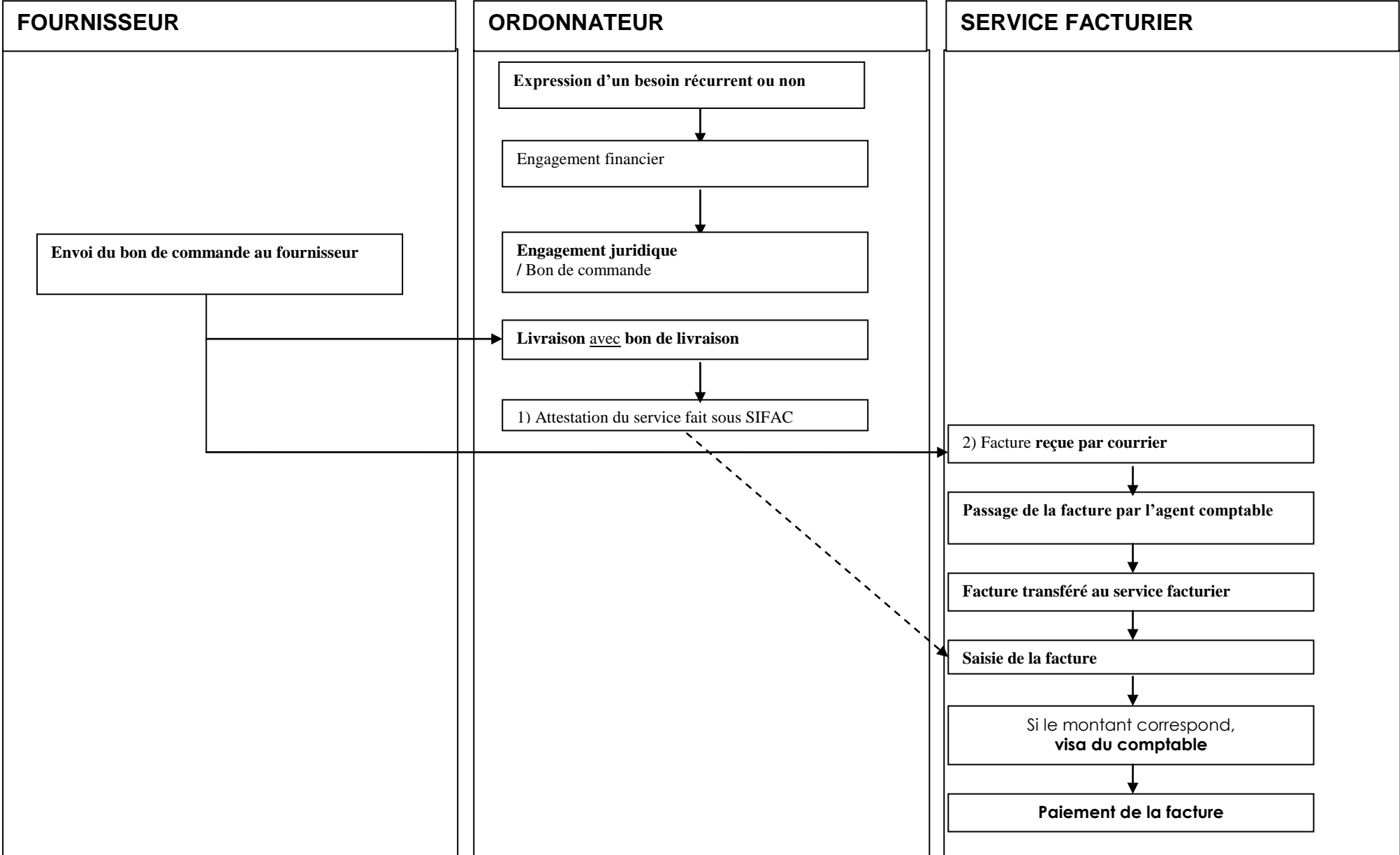
Annexe 10 : mise en place d'un service facturier
Procédures au sein de
l'université d'Auvergne/Clermont-Ferrand 1

*

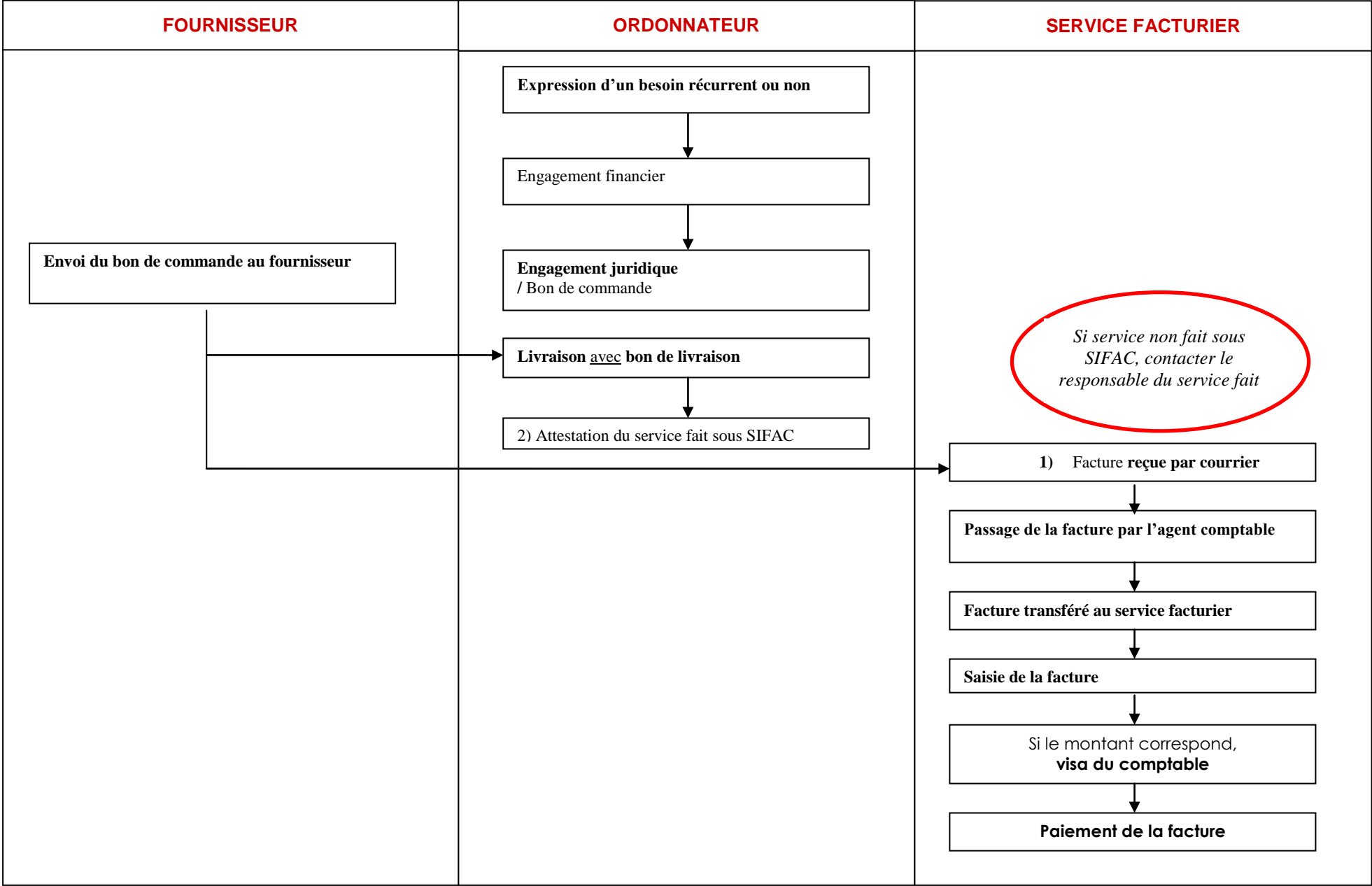
Organigramme du service



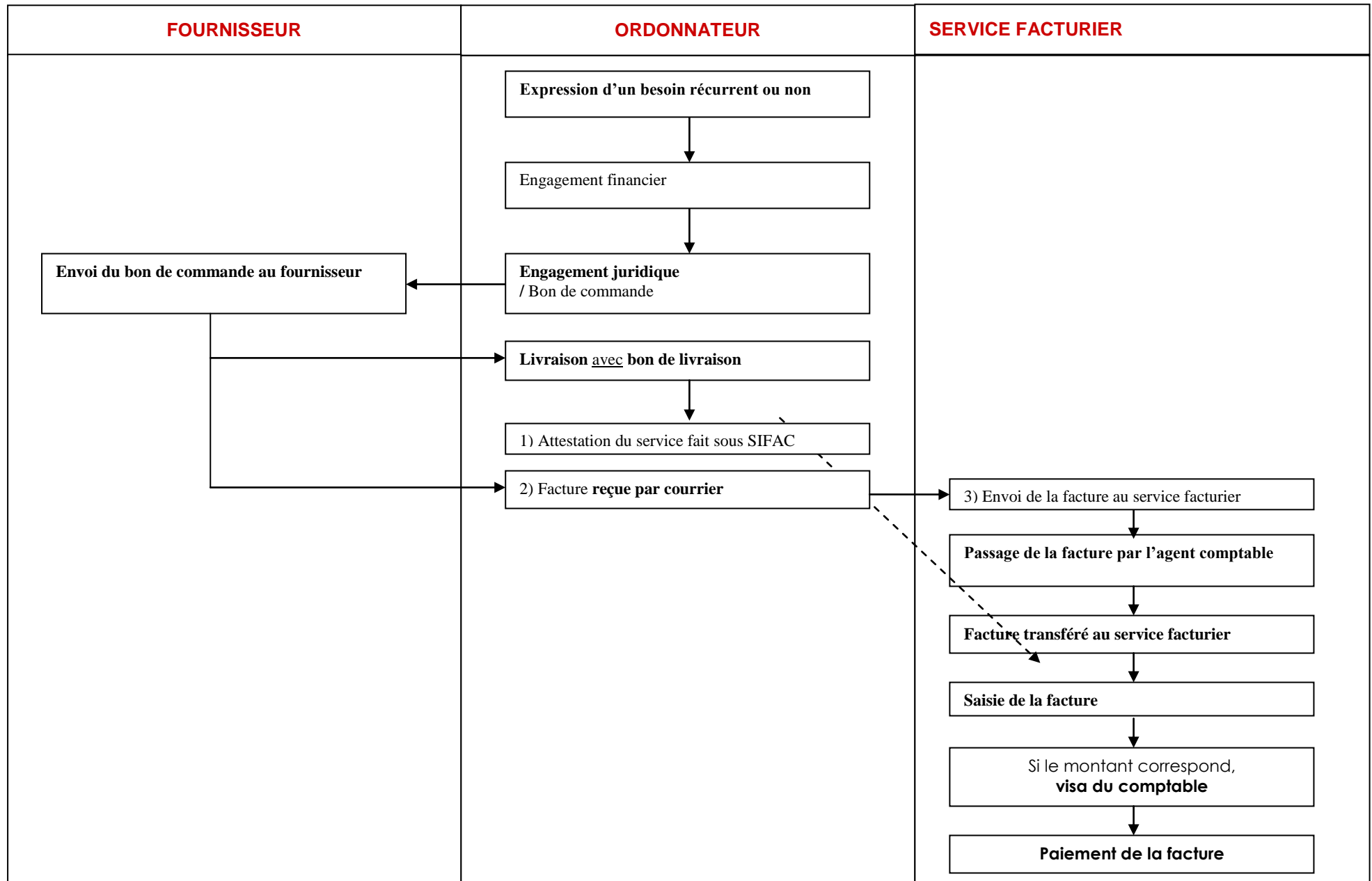
Procédure « idéale » de la chaîne financière



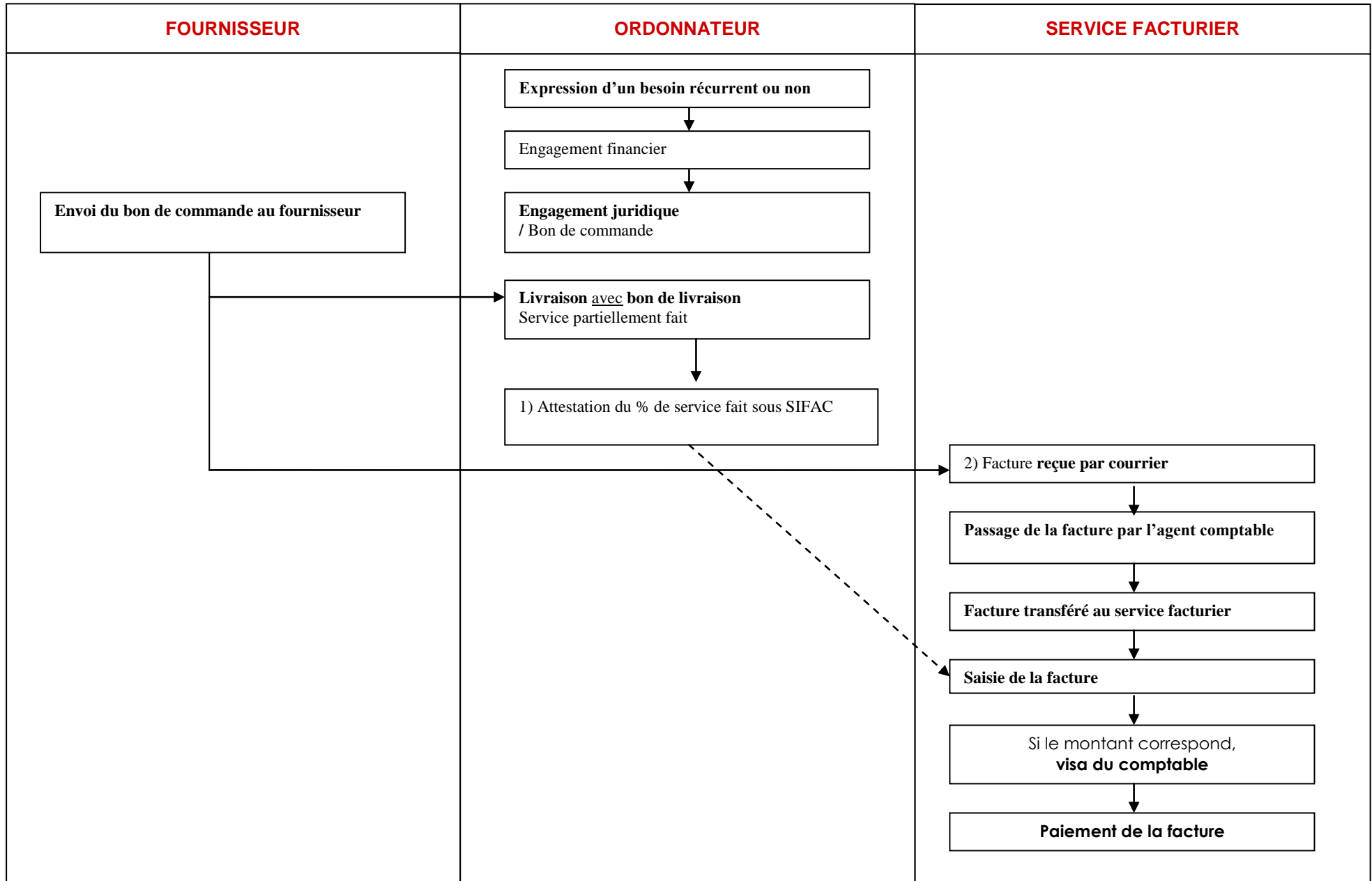
Lorsque la facture arrive avant que le service ne soit fait



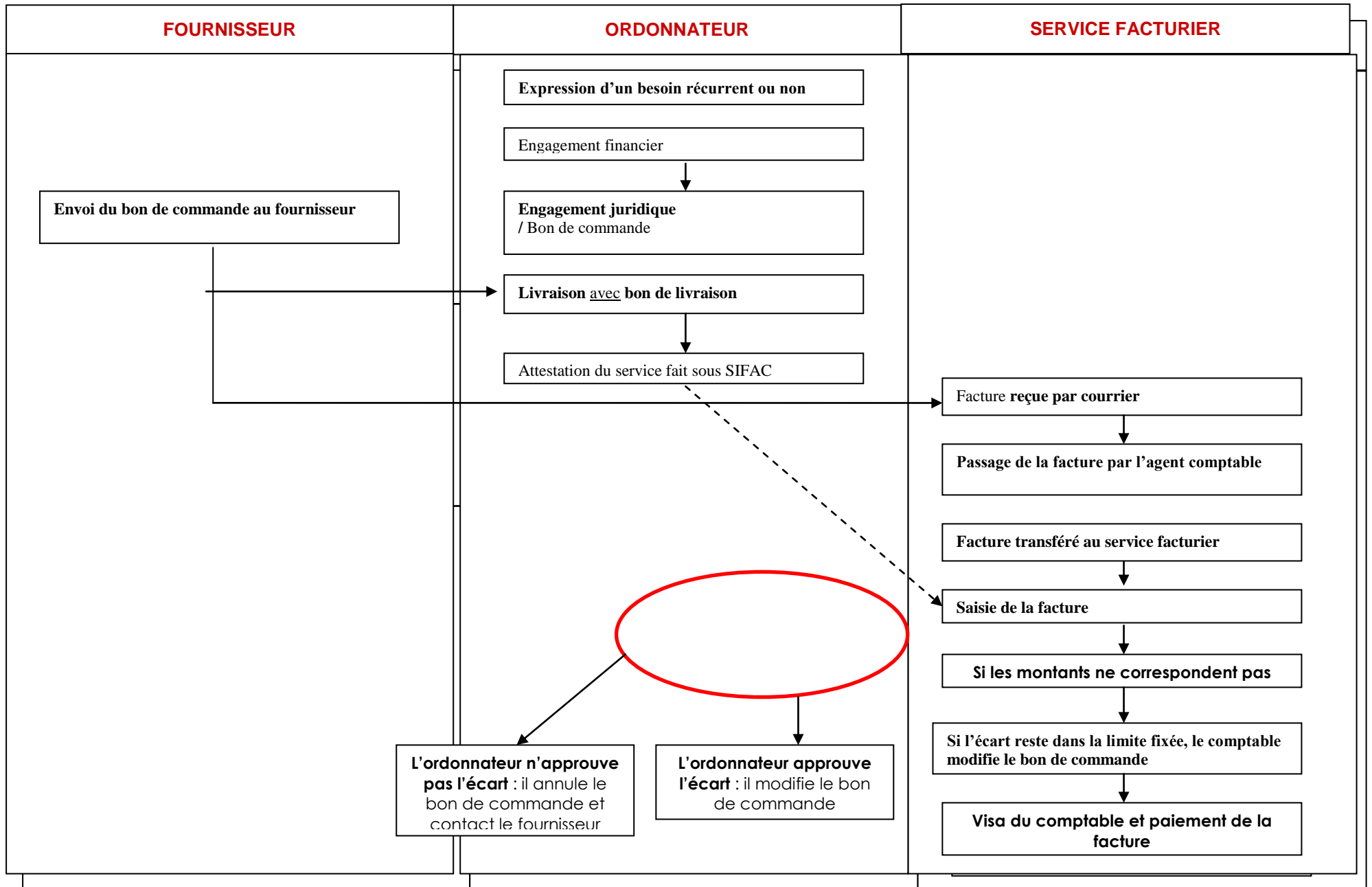
Lorsque la facture n'arrive pas à l'adresse du service facturier



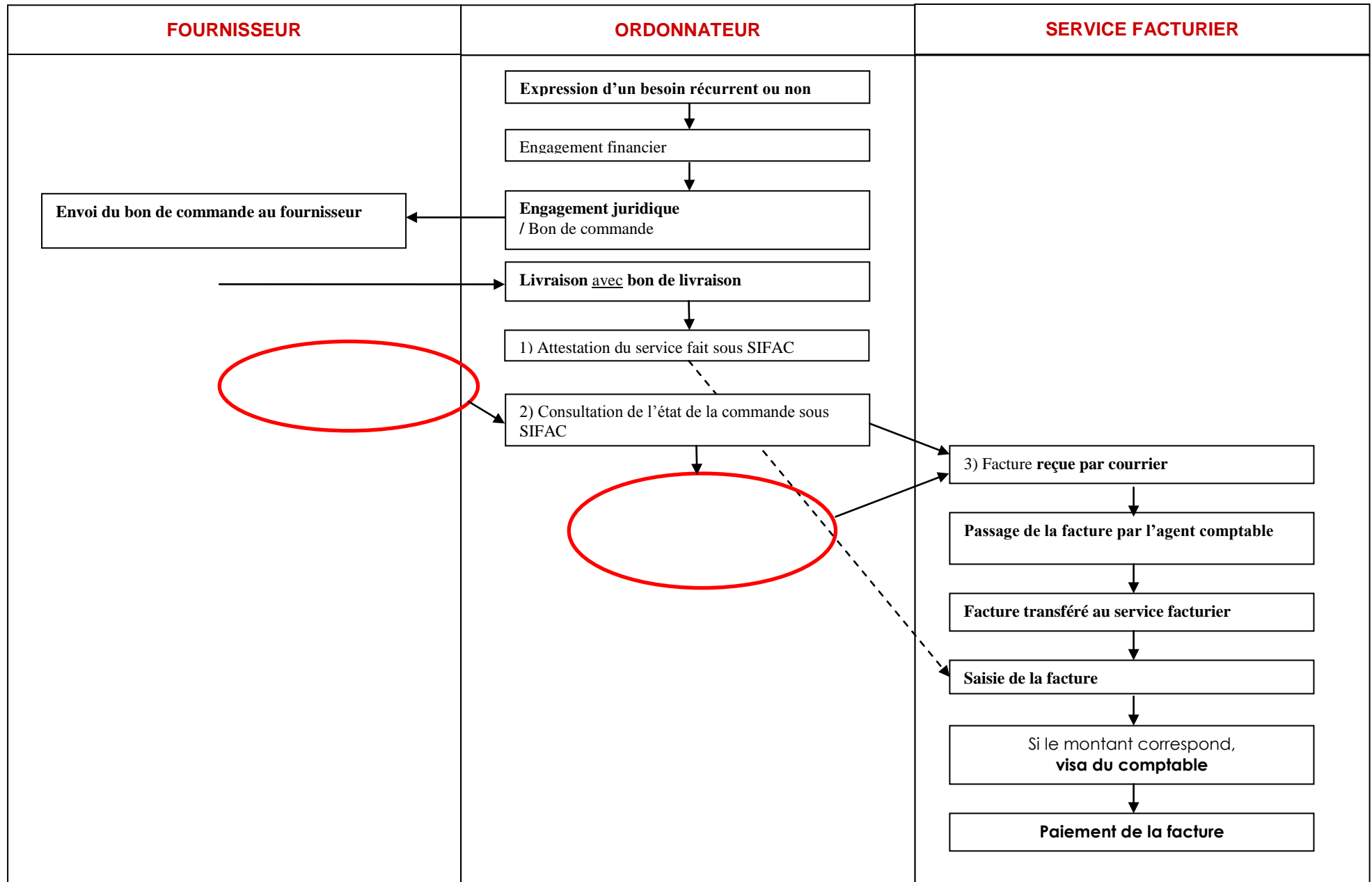
Lorsque le service n'est que partiellement fait



Lorsqu'il y a un écart entre les montants de la facture et du bon de commande



Le service est fait mais le fournisseur n'est pas encore payé



Annexe11 : Schéma comptable de la procédure de la livraison à soi-même (LASM)

1. Rappel de la réglementation

L'article 257-7° du code général des impôts (CGI) prévoit que la construction d'un immeuble non affecté pour les trois quarts au moins à l'habitation et destiné à la réalisation d'opérations soumises à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) donne lieu à l'imposition à la TVA de la livraison à soi-même (LASM) de cet immeuble. La LASM intervient, en principe, à la date de son achèvement (CGI, ann. II, art. 243 et art. 258).

Corrélativement, pendant la phase de construction, la TVA ayant grevé les travaux peut être déduite au fur et à mesure de leur paiement. Le montant de ladite taxe peut, le cas échéant, être récupéré sous la forme d'un remboursement de crédits de TVA.

La LASM doit être taxée, par exemple, lors de la construction d'un parc de stationnement payant par un établissement ou l'édification d'un immeuble destiné à l'activité soumise à la TVA.

2. Schéma comptable

Plusieurs étapes doivent être respectées dans l'enregistrement des factures concernant les immobilisations donnant lieu à l'imposition à la TVA d'une LASM.

Pendant la réalisation des travaux :

A la réception de chaque facture, la dette envers le fournisseur est créditée au compte 404 " fournisseurs d'immobilisations " par le débit des subdivisions concernées du compte 21 ou du compte 23 pour le montant HT de la facture et du compte 44562 " TVA déductible sur immobilisations " pour le montant de la TVA.

23 Immobilisations en cours	50 000	
44562 TVA déductible sur immobilisations	9 800	
404 Fournisseurs d'immobilisations		59 800

Etablissement de chacune des trois déclarations mensuelles de TVA afférentes à un trimestre civil :

Par mesure de simplification, il n'existe pas d'autres opérations soumises à la TVA.

44567 Crédit de TVA à reporter	9 800	
44562 TVA déductible sur immobilisations		9 800

Demande de remboursement du crédit de TVA dégagé au titre d'un trimestre civil dont le montant est le total de chaque crédit de taxe mentionné respectivement sur les trois déclarations de chiffre d'affaires déposées au cours de ce trimestre (CGI, ann. II, art. 242-0-C II ; soit dans l'exemple, $9\,800 \times 3 = 29\,400$).

Les écritures à passer au moment de l'établissement de la demande puis au moment de l'encaissement sont les suivantes :

4458 TVA à régulariser	29 400	
44567 Crédit de TVA à reporter		29 400
515 Compte au Trésor	29 400	
4458 TVA à régulariser		29 400

A la date d'achèvement des travaux, la livraison à soi-même doit être déclarée auprès du service des impôts dont relève l'établissement qui a procédé à la construction de l'immeuble (imprimé fiscal n° 940 ou 941 selon que la déclaration est provisoire ou définitive).

Dans un premier temps, il y a lieu de constater l'intégration comptable définitive, par transfert du ou des compte(s) 23 intéressés au(x) compte(s) 21 pour le montant comptabilisé, c'est-à-dire, le coût HT des travaux. Ce transfert donne lieu à une écriture d'ordre non budgétaire passée par le comptable au vu des indications fournies par l'ordonnateur.

Dans un deuxième temps, il y a lieu de constater la livraison à soi-même de l'immeuble achevé.

La liquidation de la TVA exigible sur la LASM, qui incombe à l'ordonnateur, nécessite la détermination préalable de la base d'imposition à l'aide d'un imprimé fiscal spécifique (n° 943). Le prix de revient total, le montant de la TVA déductible au titre des travaux ainsi que la base d'imposition de la LASM sont reportés sur l'imprimé 941.

La déductibilité de la TVA due au titre de cette opération s'apprécie dans les conditions de droit commun. En conséquence, si l'activité à laquelle est affecté l'immeuble est soumise à un prorata de déduction, la TVA déductible au titre de la LASM se calcule à raison de ce prorata et la part non déductible de cette TVA vient augmenter le montant porté au compte d'immobilisation. L'ordonnateur doit ainsi émettre un mandat de dépense pour ce montant.

- *L'immeuble est affecté à une activité soumise à TVA sans prorata de déduction :*

21 Bâtiment	150 000	
23 Immobilisations en cours (<i>opération d'ordre non budgétaire</i>)		150 000
44562 " TVA déductible sur immobilisations "	29 400	29 400
44571 " TVA collectée "		

Le comptable mouvemente les comptes de TVA au vu de la déclaration de LASM établie par l'ordonnateur. Puis, le comptable solde ces comptes de TVA l'un par l'autre.

44571 TVA collectée	29 400	
44562 TVA déductible sur immobilisations		29 400

L'opération de la LASM est donc blanche.

- L'immeuble est affecté à une activité soumise à TVA avec un prorata de déduction égal à 80 % :

21 Bâtiment	150 000	
23 Immobilisations en cours (<i>Opération d'ordre non budgétaire</i>)		150 000
44562 " TVA déductible sur immobilisations "	23 520	
44571 " TVA collectée "		23 520
21 Bâtiment	5 880	
44571 " TVA collectée "		5 880

A l'inverse de l'exemple précédent, seule une partie de la TVA exigible sur la LASM peut faire l'objet d'une déduction. Il y a donc lieu de passer une écriture supplémentaire afin de constater l'augmentation du coût de l'immobilisation générée par cette TVA non déductible. Cette écriture donne lieu à l'émission d'un mandat de dépense par l'ordonnateur.

Les comptes de TVA seront soldés par le comptable au vu de l'ordre de paiement établi par l'ordonnateur, accompagné d'une copie de la déclaration de la LASM, lors du versement à l'Etat, dans les douze mois qui suivent l'achèvement de l'immeuble ou sa première occupation (CGI, art. 1692, ann. II, art. 245), de la TVA à acquitter en raison du droit à déduction partiel.

44571 TVA collectée	29 400	
44562 TVA déductible sur immobilisations		23 520
44551 TVA à décaisser		5 880
44551 TVA à décaisser	5 880	
515 Compte au Trésor		5 880

La LASM se traduit ici par le reversement à l'Etat d'une partie de la TVA antérieurement déduite au titre des travaux.



ANNEXE 4 : GLOSSAIRE DU CONTRÔLE INTERNE

Administrateur

Intervenant habilité à paramétrer le système d'information (entrée et modification des paramètres : gestion des nomenclatures comptables, attribution des identifications, etc.).

Agent

Opérationnel non encadrant d'une entité.

Ajustement

Égalité comptable de montant (en masse ou en solde) entre comptes et/ou comptabilités.

A posteriori

Se dit des contrôles réalisés après l'enregistrement comptable (ex post).

A priori

Se dit des contrôles réalisés avant l'enregistrement comptable (ex ante).

Archivage / transmission

L'opération d'archivage consiste à classer des documents comptables et les pièces justificatives (sous support papier ou numérique), pour les conserver de manière accessible.

L'opération de transmission consiste à transférer des documents comptables et des pièces justificatives (sous support papier ou numérique) d'une tâche à une autre tâche, le long du processus (cf. circulation de l'information comptable).

Arrêté

L'arrêté des comptes est une validation qui fige, à une date donnée, les écritures comptables (§ 420-5 et § 420-6 du P.C.G.), suite à un contrôle positif sur une totalisation.

Audit des comptes (ou audit comptable)

S'intégrant à l'audit de régularité financier, l'audit des comptes s'attache à la régularité et à la sincérité de la comptabilité.

Audit de régularité

L'audit de régularité vise à s'assurer de la conformité des actes et des procédures à l'ensemble des normes juridiques applicables (ou référentiels). Il se décline en audit portant sur l'aspect financier et en audit à objet non financier.

Audit interne

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à une meilleure efficacité. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gestion, et en faisant des propositions pour

renforcer leur efficacité. L'audit interne vise notamment à s'assurer de la qualité du contrôle interne.

Auditabilité des comptes

L'auditabilité des comptes peut se définir comme l'ensemble des dispositifs mis en place pour assurer un contrôle fiable des écritures : dispositions réglementaires et techniques, système de traitement informatique, documentation, traçabilité...

S'agissant de la comptabilité de l'État, les dispositifs visent à sécuriser la circulation de l'information et à connaître et apprécier le fonctionnement des procédures.

Auditeur (interne)

Il s'agit d'une personne affectée à l'audit : chef et auditeurs de la M.A.E.C., chefs de Mission Régionale Formation Contrôle et assistants, inspecteurs principaux et assistants.

Cette personne ne peut être un opérationnel.

Authentification

Confirmation de l'identification prétendue d'intervenants : code secret que l'intervenant doit nécessairement saisir pour accéder au système d'information ou aux transactions autorisées (synonyme : mot de passe).

Centralisations comptable et non comptable

La centralisation permet de reconstituer l'unité de la comptabilité de l'État en cours d'année et en fin de gestion (pour déterminer les résultats et la présentation des comptes annuels).

La centralisation comptable est l'intégration d'une comptabilité de niveau inférieur dans une comptabilité de niveau supérieur, par le jeu de comptes internes de liaison fonctionnant de façon réciproque et qui sont soldés lorsque la centralisation est achevée.

Les centralisations non comptables correspondent à un processus quotidien d'agrégation nationale, dans les fichiers tenus à l'A.C.C.T., des écritures issues des fichiers informatiques servis au niveau local.

- En cours d'année, l'unité de la comptabilité repose sur des techniques de centralisation comptable ou non comptable :

- sur des procédures comptables d'intégration des opérations des comptables non centralisateurs, dans la comptabilité de l'État tenue au niveau départemental ;
- sur des techniques informatiques de transmission des fichiers comptables départementaux au niveau national.

- En fin de gestion, la centralisation s'effectue en deux temps :

- le Trésorier-Payeur général, seul comptable principal du département, incorpore dans sa propre comptabilité la totalité des opérations comptables de l'État, exécutées dans le département ;
- l'Agent comptable central du Trésor incorpore à sa propre comptabilité, celle de tous les comptables principaux de l'État, permettant ainsi d'établir un compte unique.

Champ de l'audit

Cadre, ou délimitation, et domaines de l'audit (entité concernée, exercices, etc.).

Comptabilité

§ 120-1 du P.C.G. : La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Comptabilité générale et comptabilité auxiliaire

La comptabilité générale recense dans ses comptes l'ensemble des mouvements affectant les droits et obligations de l'État.

Cette comptabilité générale est affectée de deux comptabilités auxiliaires budgétaires :

- la comptabilité auxiliaire de la dépense (C.A.D.) ;
- la comptabilité auxiliaire du recouvrement (C.A.R.).

Ces droits et obligations de l'État sont donc recensés directement dans les comptes de la comptabilité générale et détaillés dans les comptabilités auxiliaires. Toutefois, en raison de l'architecture informatique, d'autres comptabilités, qui peuvent être qualifiées d'"auxiliaires" ou de "comptabilités de développement", détaillent certains montants ne figurant qu'en masse en comptabilité générale :

- la comptabilité du recouvrement de l'impôt direct (R.E.C. R.A.R.) ;
- la comptabilité du recouvrement des produits étrangers à l'impôt et au domaine (REP) ;
- la comptabilité des chèques Trésor (KHQ) ;
- la comptabilité de la dépense après ordonnancement (ACCORD, N.D.L....) ;
- la comptabilité de la dépense sans ordonnancement préalable (P.E.Z., PAYE) ;
- les états de développement des soldes des comptes de tiers et financiers (C.I.P., WinCIP) ;
- etc.

Compte

Subdivision par nature de la nomenclature comptable (ou plan de comptes), dans lequel sont classées les opérations comptables sous forme d'écritures comptables (§ 410-5 du P.C.G.).

Conservation

Opération permanente consistant à s'assurer qu'un bien, qu'une valeur, qu'une disponibilité, sont suivis et protégés contre les vols, les dégradations, les pertes, etc.

Constatations, conclusions et opinions

Les constatations (ou observations) sont les éléments appropriés, appuyés par des preuves, que l'auditeur a recueillis pour atteindre les objectifs de l'audit.

Les conclusions sont des énoncés déduits de ces constatations.

Ce sont des opinions lorsque ces conclusions portent sur des comptes.

Contemporain

Se dit des contrôles réalisés concomitamment à l'enregistrement comptable.

Contrat

Acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose (article 1101 du code civil).

Concrètement, le contrat se matérialise le plus souvent sous forme de marché écrit (acte d'engagement et cahier des charges ; cf. article 11 du code des marchés publics), de bon de commande...

Cependant, le contrat n'est pas nécessairement écrit.

Contrôle

Opération consistant en la vérification qu'un élément correspond à la réalité, qu'il répond aux critères de qualité et de régularité, etc.

La validation est le résultat positif du contrôle.

Contrôle clé

Un contrôle-clé peut être défini comme :

- un point-clé de la procédure mise en œuvre par l'entité auditée consistant en un contrôle fondamental, ou,
- un élément essentiel de la mission d'audit de régularité.

Contrôle comptable

Opération consistant en la vérification de l'information comptable, c'est-à-dire qu'un événement à enregistrer ou enregistré en comptabilité (informatisée ou non) correspond à la réalité, en s'appuyant sur une preuve.

La validation est le résultat positif du contrôle comptable.

↳ Contrôle d'analyse

Vérification de la qualité d'écritures comptables figurant dans un compte, d'informations portées dans des documents (documents comptables, pièces justificatives...), d'une organisation.

↳ Contrôle d'inspection physique

Vérification de l'existence d'éléments physiques (biens matériels, numéraire, valeur, document papier, etc.) figurant sous forme d'écritures comptables dans un compte.

↳ Contrôle d'ajustement

Vérification de l'égalité comptable de montant (en masse ou en solde) entre comptes et/ou comptabilités.

↳ **Contrôle de rapprochement**

Vérification de la justification d'informations comptables portées dans des documents (documents comptables, pièces justificatives...), d'écritures comptables figurant dans un compte, du montant (en masse ou en solde) d'un compte.

↳ **Contrôle de reconstitution**

Vérification consistant à reconstituer une écriture comptable donnée en suivant le processus (cf. piste d'audit).

Contrôle de corroboration

Contrôle exercé par l'auditeur pour étayer ses constatations, conclusions et opinions.

Contrôle de premier niveau et contrôle de deuxième niveau

Le contrôle de deuxième niveau est exercé par une entité distincte des entités attributaires des tâches. Ce contrôle est réalisé a posteriori.

Le contrôle de premier niveau est exercé au sein de l'entité attributaire des tâches. Ce contrôle, intégré au fonctionnement courant, est soit a priori, soit contemporain, soit a posteriori :

↳ **Autocontrôle**

Contrôle de premier niveau exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou contemporain.

↳ **Contrôle de supervision**

Contrôle de premier niveau exercé par l'encadrement sur les opérations des agents, a priori, contemporain, ou a posteriori.

↳ **Contrôle mutuel**

Contrôle de premier niveau exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent, ou par une entité sur les opérations d'une autre entité, a posteriori.

Cycle

Un ensemble cohérent de processus et de comptes.

Délégation

Transfert d'une compétence ou d'une signature d'un délégant à un délégataire, appuyé sur un acte de délégation, autorisé par une règle juridique.

Dépense payables sans ordonnancement

Les dépenses payables sans ordonnancement correspondent à :

- les dépenses sans ordonnancement stricto sensu ;

- les dépenses payables sans ordonnancement, mais donnant lieu ensuite à un ordonnancement de régularisation.

Diagnostic

Démarche d'évaluation du contrôle interne d'une entité, par son encadrement, dans le but de l'améliorer.

Document comptable

Livre journal, grand livre, livre d'inventaire, états financiers annuels, et tout livre auxiliaire, support papier ou numérique (donnée informatique) d'une écriture comptable.

Donnée informatique

Information comptable sous forme numérique.

Les données numériques figurent sans un système d'information.

Écriture comptable

Une écriture comptable est le résultat et la trace d'un enregistrement comptable.

Tout enregistrement comptable (y compris rectification et régularisation) précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie (§ 410-3 du P.C.G.).

Chaque écriture mentionne donc :

- l'exercice comptable ;
- la date de la journée comptable ;
- l'imputation comptable : le numéro et / ou l'intitulé du compte débité + le numéro et / ou l'intitulé du compte crédité ;
- le libellé de l'opération (qui comprend s'il y a lieu, le nom du tiers concerné et d'autres éléments de nature administrative tels que son adresse, son identité bancaire, etc.) ;
- la référence de la pièce justificative de l'opération ;
- le montant de l'opération.

Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis (§ 420-3 du P.C.G.).

En milieu informatisé, cette écriture mentionne aussi :

- un numéro séquentiel continu ;
- l'identification de l'utilisateur à l'origine de l'enregistrement.

Émargement

Opération de rattachement informatique d'une écriture comptable à une écriture d'origine enregistrée dans un compte des classes 4 et 5.

L'émargement permet la régularisation.

Encadrement

Opérationnels d'une entité, investis du pouvoir hiérarchique, chargés de diriger les agents et du contrôle interne.

Ces cadres disposent du pouvoir d'engager l'État vis-à-vis des tiers, soit en vertu de leur nomination, soit par délégation.

Une double distinction doit être faite :

- l'encadrement au niveau départemental, l'équipe départementale de direction (comptable supérieur du Trésor, fondé de pouvoir, chefs de département...);
- l'encadrement au sein du poste ou du service, le chef de poste, le chef de service et leur(s) adjoint(s).

Encaissement

Mode d'extinction d'une créance de l'État à l'égard d'un débiteur, selon un moyen de paiement.

Enregistrement comptable

Opération consistant en l'insertion d'une information comptable en comptabilité. Son résultat et sa trace constituent une écriture comptable.

La rectification est un enregistrement modificatif. La régularisation est l'enregistrement définitif d'une écriture.

Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie (§ 420-2 du P.C.G.).

Entité

Structure organisée avec un encadrement, entrant dans le champ de l'audit.

S'agissant de l'État, il s'agit de l'ensemble des structures d'administration centrale ou déconcentrée, ordonnateur ou comptable, chargée d'une activité liée à l'information comptable.

État de développement des soldes

Document comptable détaillant par écriture comptable, le solde d'un compte.

Évaluation comptable

Opération consistant en l'établissement du montant d'une information comptable.

Exactitude de la comptabilité

Correcte évaluation des droits et obligations enregistrés en comptabilité.

Exercice

Période comptable au terme de laquelle des états financiers sont établis.

L'exercice comptable, pour ce qui concerne l'État, correspond à l'année civile.

Exhaustivité de la comptabilité

Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité.

§ 120-1 du P.C.G. : La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

Ainsi l'exhaustivité implique que tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, que seuls ces droits et obligations sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux, et imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes (§ 130-2, 130-3 et 410-5 du P.C.G.).

Facture

Pièce justificative de certaines dépenses.

La facture doit répondre aux conditions fixées par l'article 289 du code général des impôts lorsque le fournisseur est assujéti à la T.V.A., par l'article L 441-3 du code de commerce lorsque le fournisseur est un commerçant, ainsi que celles fixées par la Circulaire du 30 septembre 2003 (mentions obligatoires figurant dans l'instruction codificatrice 03-60 B).

Les factures peuvent être transmises par voie télématique (article 289 bis du code général des impôts).

Cependant, la production des factures par le fournisseur n'est pas obligatoire en dessous d'un seuil (exception pour les services redevables de la T.V.A.) (décret 80-393 du 2 juin 1980, qui fixe à 230 euros la limite jusqu'à laquelle les fournisseurs sont dispensés de produire des mémoires ou des factures).

Fait générateur

Fait ou date conditionnant le déclenchement d'une procédure.

Finalité (Élément final)

Dernière opération d'une procédure, ou opération la plus importante.

Généralement enregistrement comptable ou fait générateur d'une autre procédure.

Fournisseur

Est appelé fournisseur (ou prestataire), tout tiers livrant un bien ou une prestation à titre onéreux à l'organisme public ; il peut s'agir d'une personne publique comme d'une personne privée, d'un commerçant comme d'un non-commerçant (autre personne publique, association, etc.), d'une personne morale comme d'une personne physique.

Gestion

La gestion consiste, sur le plan comptable, à décrire dans les comptes d'une année donnée les recettes encaissées et les dépenses payées entre le 1^{er} janvier et le 31 décembre, quel que soit le budget qui les a prévues ou autorisées.

Grand livre

Document comptable retraçant par comptes, tous les mouvements affectant le patrimoine (§ 410-7 du P.C.G.).

Les écritures du livre journal sont portées sur le grand livre, ventilées selon le plan de comptes.

Habilitation

Droit d'accès, attribué à un intervenant, au système d'information et/ou aux transactions autorisées (" profil ").

Identification

Code que l'intervenant doit nécessairement saisir pour s'identifier et accéder au système d'information ou aux transactions autorisées (synonyme : code utilisateur). Cette identification correspond à une habilitation.

Imputation comptable

Enregistrement comptable de l'information comptable à la subdivision adéquate du plan de comptes.

Information comptable

Tout événement modifiant le patrimoine et la situation financière de l'État.

L'information circule le long du processus, soit sous support papier (document comptable papier et pièce justificative), soit sous support numérique (donnée informatique).

Information comptable	Support papier	Support numérique	Autre
Document comptable :	Document comptable papier	Document comptable sous forme de donnée informatique	
Preuve comptable :	Pièce justificative	Preuve comptable sous forme de donnée informatique	Élément physique

Évaluée, contrôlée et enregistrée comptablement, l'information comptable est retracée sous la forme d'une écriture comptable.

Intervenant

Tout opérationnel habilité à accéder à un système d'information (ce qui inclut l'utilisateur, l'administrateur, le chargé de maintenance).

L'auditeur peut être utilisateur, mais uniquement pour consultation.

Inventaire

Relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnés la quantité et le montant de chacun d'eux et de tous les engagements.

Ensemble des opérations de recensement exhaustif des éléments actifs et passifs et des engagements.

Ensemble des documents donnant l'état descriptif et estimatif du patrimoine.

Livre-journal

Document comptable retraçant chronologiquement tous les événements affectant le patrimoine (§ 410-6 et 410-7 du P.C.G.).

Le livre journal enregistre dans l'ordre chronologique, au jour le jour, opération par opération.

Maintenance

Installation d'un système d'information, d'une nouvelle version, dépannage.

Marché

Contrat conclu à titre onéreux avec des personnes publiques ou privées par l'État, pour répondre à ses besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services.

Montant

Valorisation chiffrée d'une information comptable. Il est une des composantes d'une écriture comptable.

Moyens de paiement

Moyens de paiement au sens de l'article L 311-3 du code monétaire et financier.

Opération

Composante indissociable d'une tâche.

Types d'opérations	Opérationnels	Intervenants	Opérations d'exécution	Opérations de contrôle
Traitement de l'information comptable	Agent ou cadre	Utilisateur	Évaluation comptable	Contrôle comptable
			Enregistrement comptable	
Support		Administrateur	Paramétrages	Contrôle support
			Transmission / Archivage	
			Conservation	
		Chargé de maintenance	Maintenance	

Opérationnels

Personnels à qui sont attribuées les tâches (donc les opérations). Il sont constitués d'agents et de cadres.

L'auditeur ne peut pas avoir la qualité d'opérationnel.

Opinion

Conclusion de l'auditeur sur un ensemble d'états financiers et comptables, rédigée à l'issue d'un audit.

Paiement

Mode d'extinction d'une dette de l'État à l'égard d'un créancier (articles 1234 du code civil et 33 du décret du 29 décembre 1962), selon un moyen de paiement.

Période comptable

Espace de temps au terme duquel les écritures sont arrêtées comptablement.

La période comptable de base est la journée.

Les comptes de l'État sont établis sur la période comptable de l'exercice.

Permanence (principe comptable)

§ 120-4 du P.C.G. : La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures. Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle. Les méthodes préférentielles sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur.

Pièce justificative

Preuve écrite d'une écriture comptable.

Les documents de liaison comme les fiches d'écriture n'ont pas valeur de preuve.

Piste d'audit

Démarche consistant en la mise en place d'un processus continu et intégré, avec la description, d'une façon claire et exhaustive, du cheminement des opérations (flux d'informations, flux financiers), de leur documentation (documents comptables et pièces justificatives) et de leur contrôle.

La piste d'audit permet :

- de reconstituer dans un ordre chronologique les opérations ;
- de justifier toute opération par une pièce d'origine à partir de laquelle il doit être possible de remonter par un cheminement ininterrompu au document de synthèse et réciproquement ;
- d'expliquer l'évolution des soldes d'un arrêté à l'autre par la conservation des mouvements ayant affecté les postes comptables.

La piste d'audit permet ainsi de reconstituer les données comptables (cf. contrôle de reconstitution).

Le plan comptable général indique que " l'organisation du système de traitement permet de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives " (§ 410-3 du plan comptable général).

Plan de continuité de l'activité

Ensemble de mesures visant à assurer, selon divers scénarios de crises, y compris face à des chocs extrêmes, le maintien, le cas échéant de façon temporaire selon un mode dégradé, des prestations de services essentielles de l'entité puis la reprise planifiée des activités.

Point clé

Élément d'une procédure conditionnant son bon fonctionnement, sa régularité et sa poursuite dans les phases ultérieures.

Poste comptable

Est désigné sous le terme de poste comptable, toute structure administrative définie par l'article 15 du décret 62-1587 du 29 décembre 1962 : " Les comptables publics assument la direction des postes comptables. (...). Tout poste comptable est confié à un seul comptable public. "

Il s'agit notamment des entités suivantes : département comptable ministériel, trésorerie générale, poste comptable non centralisateur.

Preuve (information probante)

Tout élément physique, écrit ou numérique, permettant de contrôler un élément quelconque et d'étayer un constat.

La preuve constitue le support de la traçabilité.

Preuve comptable

Tout élément physique, écrit ou numérique, permettant de contrôler la qualité des écritures comptables enregistrées ou à enregistrer (cf. information comptable. cf. § 420-3 du plan comptable général).

La pièce justificative constitue une preuve écrite.

Pièces justificatives et données informatiques doivent répondre aux critères de preuve fixés par les textes (notamment code civil).

Procédure

La procédure fait partie d'un processus dont elle constitue l'un des enchaînements.

La procédure se décompose en tâches (ou fonctions).

Elle est déclenchée par un fait générateur et aboutit à une ou plusieurs finalités.

Processus

Ensemble de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : postes, départements, services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.

Un processus est un ensemble cohérent de procédures. Un cycle est un ensemble de processus.

L'information comptable circule le long du processus.

Prudence (principe comptable)

§ 120-3 du P.C.G. : La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité.

Quittance

Document comptable représentant la preuve de la libération du débiteur à l'égard du Trésor (cf. article 94 du décret 62-1587 du 29 décembre 1962).

Rapport

Document présentant les constatations, les conclusions et les recommandations (voire l'opinion sur les comptes) de l'auditeur rédigé à l'issue d'un audit.

Rattachement à la bonne période comptable

Comptabilisation à la bonne période des droits et obligations enregistrés en comptabilité (indépendance ou spécialisation des exercices ou " cut off ") : concerne autant l'exercice que l'enregistrement quotidien des opérations.

Recommandation

Mesure préconisée par l'audit, élaborée à l'issue de ses constatations, reposant sur ses conclusions, et destinée à remédier à un problème, une irrégularité, rencontrée dans le cadre de l'audit.

Rectification

Enregistrement modificatif d'un quelconque élément d'une écriture comptable, postérieurement à la clôture de la journée comptable à laquelle se rapporte l'écriture rectifiée.

La rectification est consécutive à une erreur.

La rectification d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine.

Référentiel comptable

Documents indiquant les comptes de la comptabilité de l'État, leur fonctionnement, et les tâches des principales catégories d'opérationnels.

Hormis la loi organique sur les lois de finances, il s'agit donc :

- du recueil des normes comptables de l'État ;
- des fiches techniques comptables ;
- des instructions comptables.

Régularité et sincérité de la comptabilité

§ 120-2 du P.C.G. : La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe.

Ainsi la régularité implique-t-elle la conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables.

Régularisation

Enregistrement définitif d'une écriture figurant généralement en imputation provisoire, dans le compte adéquat, postérieurement à la clôture de la journée comptable à laquelle se rapporte l'écriture régularisée.

La régularisation est consécutive à une absence d'information ou à l'attente d'une date ou d'un acte.

La régularisation d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine.

Risque

Un risque est tout événement qui, par sa survenance, ne permet pas d'atteindre l'objectif.

Séparation des tâches

Attribution, sur un processus, d'une tâche à deux agents distincts, permettant un contrôle mutuel.

Cette séparation des tâches peut être réalisée en fonction de seuils de montants d'opérations.

En milieu informatisé, la séparation des tâches suppose une configuration des habilitations aux transactions correspondant à chaque tâche.

Solde

Montant total figurant à un compte après soustraction des écritures soldées (écritures émargées).

Les écritures non soldées figurent sur un état de développement des soldes.

Le solde doit correspondre au sens débiteur ou créditeur ou nul du compte.

Spécification

Les spécifications numériques sont des codifications chiffrées qui accompagnent les écritures enregistrées à certains comptes pour donner une information complémentaire, indispensable au traitement des opérations. Grâce à ce système de codification, l'écriture comptable est enrichie d'une information qui permet, soit de servir une comptabilité auxiliaire, soit de traiter une opération de transfert, soit d'imputer les opérations aux comptes de présentation intéressés en fin d'année.

On distingue deux catégories de spécification : la spécification comptable et la spécification non comptable.

Supervision

La supervision peut être entendue de deux manières :

- c'est tout d'abord, au sein d'une entité, la fonction régulière consistant dans le suivi des travaux et le contrôle et la validation des opérations (contrôle de supervision) des agents par l'encadrement ; elle s'intègre au système de contrôle interne ;
- c'est ensuite, l'élément indispensable du processus d'audit ; le superviseur encadre et oriente les auditeurs à toutes les étapes de façon à ajuster avec le maximum d'efficacité les travaux aux buts poursuivis.

Système d'information

Ordinateurs et réseaux de communication électroniques, ainsi que les paramètres et les données informatiques stockées, traitées, récupérées ou transmises par eux en vue de leur fonctionnement, de leur utilisation, de leur protection et de leur maintenance.

Système d'informations comptables

Tout système d'information de tenue de la comptabilité, que ce soit la comptabilité générale (CGL, D.D.R. 3), les comptabilités auxiliaires de la dépense (Accord, N.D.L., Irma, V.I.R., PAYE, P.E.Z....) et de la recette (R.E.C., R.A.R., D.D.R.T.U....).

Tâche (ou fonction)

Exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables.

La tâche s'intègre à la procédure et au processus.

Tiers

Organisme, service externes à l'entité auditée et en relations avec elle.

Il s'agit autant d'ordonnateurs, de régisseurs, que des tiers privés (fournisseurs et bénéficiaires de subventions, redevables, pensionnés, fonctionnaires rémunérés, etc.).

Traçabilité

Formalisation de la réalisation des opérations et des opérationnels les ayant réalisées.

La traçabilité repose sur un système de preuves. Un système de preuves satisfaisant est conditionné par :

- la numérotation séquentielle et continue des documents comptables et des pièces justificatives des écritures (sous support papier ou informatique) ;
- le classement (chronologique, comptable, thématique, alphabétique...), l'archivage exhaustif des documents (papiers ou informatiques), dans le respect des délais de conservation. Cette documentation doit être disponible, accessible, pertinente (adaptée à son objet et à son utilisation), vérifiable (existence des sources d'information) ;
- la preuve de l'exécution des opérations (effectuée par écrit avec la signature d'un document ou de manière informatique).

Transaction

Opération, de quelque nature que ce soit, enregistrant et modifiant les données et les paramètres dans un système d'information.

Utilisateur

Tout intervenant dans le système d'information pour les transactions suivantes : enregistrement, validation et consultation.

Par utilisateur, on entend donc celui qui accède à l'application pour procéder, dans le cadre de l'attribution de ces tâches, à des opérations. On exclut donc ici un administrateur ou un chargé de maintenance (département informatique quelle que soit sa fonction, C.M.I.B., administrateur réseau...).

L'auditeur peut être utilisateur, mais uniquement pour consultation.

Valeurs inactives

Par valeurs inactives, il faut entendre :

- certaines valeurs, autres que du numéraire, qui sont déposées par des tiers et n'entrent pas, par conséquent, dans la situation patrimoniale de l'organisme (elles doivent être soigneusement distinguées des valeurs identiques lui appartenant) ;
- des formules de différente nature qui n'acquièrent une valeur ou ne forment un titre que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou un agent habilité à cet effet.

Validation

La validation est le résultat positif d'un contrôle. Le refus de validation est le résultat négatif d'un contrôle.