

COMPTE RENDU DE LA RENCONTRE ORGANISÉE PAR LE CABINET MAZARS SUR LE COMMISSARIAT AUX COMPTES DANS LES UNIVERSITÉS

Le 31 mars 2010 le cabinet MAZARS a organisé une rencontre portant sur les premiers retours d'expérience du commissariat aux comptes dans les universités. Des secrétaires généraux d'université, des agents comptables ainsi que des représentants du ministère chargé de l'enseignement supérieur et du ministère chargé des comptes publics participaient à cette rencontre qui a réuni une cinquantaine de personnes.

Il est précisé que le cabinet MAZARS assure le commissariat aux comptes de 10 des 18 universités RCE 2009. Les observations qu'il a présentées peuvent donc être considérées comme significatives. Il semble d'ailleurs que les différents commissaires aux comptes, quel que soit le cabinet auquel ils appartiennent, aient eu des échanges sur la méthodologie qu'il convenait d'appliquer aux universités qui doivent faire certifier leurs comptes au fur et à mesure de leur passage aux responsabilités et compétences élargies.

LE RÔLE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

Les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers¹ et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et patrimoniale de l'université en fin de chaque exercice.

Le rapport établi par le commissaire aux comptes est annexé au compte financier présenté au conseil d'administration. Ce rapport porte sur les résultats agrégés de l'ensemble de l'Université et non sur les résultats individuels de chacune des composantes.

Le rapport du commissaire aux comptes formule une opinion qui est :

- soit une certification pure et simple
- soit une certification avec réserves, ces réserves étant justifiées ou par un désaccord partiel sur les comptes présentés ou par l'existence d'incertitudes
- soit un refus de certifier lorsque les désaccords ou les incertitudes sont multiples.

L'opinion du commissaire aux comptes ne lie pas le C.A. de l'Université qui reste libre d'approuver des comptes non certifiés ou certifiés avec réserves, voir même de ne pas approuver des comptes certifiés.

Toutefois cette opinion n'est pas neutre en terme d'image et peut avoir des conséquences négatives sur les relations de l'université avec ses différents partenaires.

¹ donc conformes notamment à l'instruction comptable M9-3

LES MODALITÉS DE L'AUDIT DES COMMISSAIRES AUX COMPTES

La démarche d'audit des commissaires aux comptes est essentiellement ciblée sur les processus les plus importants et sur les risques associés à ces processus.

S'agissant du cabinet MAZARS, les premiers audits se déroulent selon un calendrier en 4 phases :

- septembre/octobre : compréhension de l'environnement dans lequel évolue l'université et identification des processus clés
- octobre/novembre : évaluation du contrôle interne et des systèmes d'information
- janvier/mars : travaux d'audit des comptes et contrôles sur pièces si le contrôle interne est défaillant
- avril : validation de l'information financière et établissement du rapport.

Ce calendrier nécessite que les commissaires aux comptes soient désignés en septembre au plus tard. Or, en 2009, les nominations sont intervenues au plus tôt en novembre et majoritairement en décembre. Ces désignations doivent faire l'objet d'un appel d'offres formalisé et être approuvées par les ministères chargés de l'enseignement supérieur et des comptes publics ⁽²⁾.

Pour la certification des comptes des universités RCE 2009, MAZARS estime que pour plusieurs universités les conclusions des commissaires aux comptes ne pourront intervenir dans les délais c'est-à-dire avant le 30 avril. Cette situation conduit des universités à solliciter un report de la date de présentation de leur compte financier. Un tel report permettrait, selon MAZARS, d'éviter un refus de certification.

Par ailleurs, plusieurs universités RCE 2010 ont passé des marchés afin de réaliser des « audits à blanc » c'est-à-dire des missions d'audit mises en œuvre sur une base conventionnelle. L'objet de telles missions est d'opérer un diagnostic sur la qualité des procédures financières et de proposer des plans d'action pour remédier aux insuffisances constatées. En principe les cabinets chargés de ces « audits à blanc » ne peuvent être choisis comme commissaires aux comptes puisque l'article 10 de leur code de déontologie interdit la prise en charge d'une prestation d'externalisation.

Dans leur démarche d'audit les commissaires aux comptes s'appuient sur l'évaluation des dispositifs de contrôle interne mis en œuvre sur les processus les plus sensibles. MAZARS a identifié plusieurs processus majeurs pour les universités : la paye, les contrats de recherche lorsqu'ils sont significatifs pour l'activité de l'université, les recettes, les investissements ainsi que les achats hors investissement et, enfin, le respect des règles et méthodes comptables.

Cette analyse recoupe la cartographie des risques établie par le ministère dans le cadre des travaux que conduit la DAF sur le contrôle interne comptable et qui concerne la gestion des rémunérations, des contrats de recherche, la gestion des recettes, du patrimoine immobilier et des marchés. Chacune de ces procédures a fait l'objet, de la part du ministère, d'un référentiel décrivant les méthodes de contrôle interne qui lui sont associées et d'un outil d'aide au diagnostic des contrôles qui sont opérés (ACIDUES).

⁽²⁾ même en passant par l'accord cadre de l'AMUE, la procédure de passation puis d'approbation du marché va se dérouler au minimum sur 5 mois.

LES CONSTATS FAITS PAR MAZARS

Les constats opérés par MAZARS portent d'une part sur les problématiques générales concernant les systèmes d'information et le contrôle interne et d'autre part sur la maîtrise des processus les plus importants (cf. supra).

S'agissant des constats généraux, MAZARS relève que l'élaboration des plans d'action sur le contrôle interne comptable est, le plus souvent, peu avancée ce qui conduit les commissaires aux comptes à multiplier les contrôles sur pièces. Il souligne que lorsque des procédures de contrôle existent elles sont rarement formalisées. En ce qui concerne les systèmes d'information et plus spécialement d'information financière et comptable MAZARS reconnaît l'existence de points forts (notamment SIFAC mais aussi NABUCO) mais identifie plusieurs axes d'amélioration relatifs notamment à la gestion des habilitations, aux interfaces avec les applications de gestion des ressources humaines et à l'utilisation peu optimale des outils bureautiques et notamment des tableaux EXCEL insuffisamment documentés et commentés.

S'agissant des processus les plus sensibles, les constats qui ont trait au patrimoine immobilier ne sont pas principalement imputables aux universités et relèvent de FRANCE-DOMAINES. Si toutes les universités ont aujourd'hui un inventaire immobilier, l'évaluation de leur patrimoine n'est toujours pas disponible. Normalement FRANCE-DOMAINES devrait la communiquer dans les semaines qui viennent. Par ailleurs MAZARS relève que la documentation juridique sur les titres de propriété ou sur les immeubles mis à disposition des universités est souvent incomplète.

Concernant les actifs mobiliers, les inventaires ne sont pas systématiquement réalisés. Enfin sur les actifs immobilisés, qu'ils soient mobiliers ou immobiliers, MAZARS constate que les règles de calcul des amortissements sont très variables selon les établissements.

Pour ce qui est de la paye MAZARS estime que les contrôles sur la paye sont élevés et pertinents et que l'assurance sur les données de paye est bonne. Il identifie cependant quatre sujets de préoccupation. L'absence de justification du paiement des cotisations sociales aux organismes sociaux est un point qui relève de la DGFIP dans le cadre de la paye à façon. S'agissant de la provision pour congés payés, MAZARS admet dorénavant qu'elle ne concerne pas les fonctionnaires mais estime qu'elle s'applique aux contractuels bien que les contractuels ne puissent bénéficier qu'exceptionnellement³ d'une indemnité compensatrice de congés. La critique concernant la provision du compte épargne temps est plus recevable mais elle ne peut être levée que si le ministère communique aux universités les éléments qui lui permettraient d'évaluer cette provision. Enfin la dernière difficulté identifiée concerne les heures complémentaires dont le suivi est mal assuré et la justification du service fait trop souvent succincte.

Sur les contrats de recherche MAZARS souligne que leur gestion s'opère davantage *a posteriori* qu'*à priori*. En outre les contrôles opérés sur la gestion de ces contrats devraient être renforcés et porter notamment sur le respect des procédures d'achat et des règles imposées par le financeur.

³ en cas de licenciement avant le terme normal du CDD et si l'agent n'a pas été en mesure de prendre tous ses congés avant la date de licenciement.

Si le processus des dépenses est globalement maîtrisé (à l'exception toutefois du recensement des charges à payer) MAZARS fait le constat, peu surprenant, que le processus des recettes est à fiabiliser. Il relève notamment que la comptabilisation d'engagement des recettes n'est pas systématiquement appliquée (notamment droits universitaires⁴ et subventions d'investissement) et que les produits à recevoir ne sont pas toujours comptabilisés.

LES CHANTIERS PRÔTÉRAIRES

Au-delà des mesures portant sur le contrôle interne avec l'élaboration de plans d'action associée à une démarche d'évaluation des contrôles déjà mis en œuvre, qui ne produiront des effets qu'à moyen terme, MAZARS identifie plusieurs pistes d'amélioration à effet plus immédiat :

- l'intégration dans les comptes de la valorisation du patrimoine immobilier (concerne essentiellement FRANCE-DOMAINES) ;
- l'inventaire physique des biens mobiliers mais c'est une opération qui peut prendre plusieurs mois ; à minima comptabiliser les entrées et sorties d'actifs ;
- la mise en place d'une procédure de recensement des charges à payer (c'est également une demande pressante de la Cour des Comptes) ;
- un meilleur suivi des recettes affectées (contrats de recherche, subventions d'investissement...) en adossant à ces recettes les dépenses qu'elles doivent financer ;
- une information financière assortie de commentaires. L'ordonnateur et l'agent comptable doivent notamment justifier dans une annexe au compte financier l'évolution des principaux agrégats d'une année sur l'autre et les écarts constatés entre le budget voté et le budget exécuté.

Au final et sans faire de pronostic sur les conclusions des commissaires aux comptes (ce serait contraire aux règles de déontologie de la profession) MAZARS dresse un bilan en demi teinte des premiers audits. Il relève que de nombreux problèmes doivent être rapidement résolus tout en soulignant que leur solution ne relève pas exclusivement des universités.

Côté positif MAZARS souligne une bonne compréhension, de part et d'autre, des difficultés rencontrées et « une volonté partout affirmée de chercher les solutions les plus pertinentes dans les meilleurs délais possibles »

Il est probable que ces différents constats sont largement partagés par les autres cabinets chargés des commissariats aux comptes.

⁴ Ils doivent être comptabilisés pour un tiers l'année n et pour deux tiers l'année n+1.

Michel Dellacasagrande le 14 avril 2010