



Le contrôle interne comptable et financier : enjeux et mise en œuvre





Planning de la formation

1er jour

9h30	Présentation
	Référentiel comptable : - qualité de l'information financière - principes et normes comptables
	<i>Déjeuner</i>
	Les états financiers de synthèse : compte de résultat bilan
17h30	

2ème jour

9h	CICF : Contexte, objectifs et enjeux, démarche projet, l'appropriation par les EPSCP
	<i>Déjeuner</i>
	Les acteurs et les outils du CICF
17h	

3ème jour

9h	CICF : Choix organisationnels et impacts sur la gouvernance
	<i>Déjeuner</i>
	Illustrations et mises en œuvre : la paie, les immobilisations, ...
17h	évaluation





Référentiel comptable dans les universités

1^{ère} journée

- ***Matinée*** : la qualité de l'information financière, les états financiers de synthèse, le rattachement des produits et des charges à l'exercice
- ***Après-midi*** : les actifs du bilan, les capitaux propres, les passifs externes

Précisions liminaires

❖ Qualité des comptes

- Exigence renouvelée lors du passage aux RCE en contrepartie du transfert par l'Etat de nouvelles responsabilités
- Répondre aux demandes des « financeurs » et partenaires des universités (union européenne, les collectivités territoriales, les autres organismes publics ou les entreprises privées)
- Enjeu crucial quant à la gouvernance interne (informations indispensables au pilotage de l'établissement)

❖ Interaction avec un contrôle interne pertinent

- Sauvegarder le patrimoine
- Maîtriser les risques d'anomalies comptables

Notions générales

❖ **Objet de la comptabilité générale**

- fournir, de manière périodique ou occasionnelle, des informations sur la situation financière et patrimoniale d'une entité
- A qui ?
 - aux dirigeants
 - mais également aux tiers intéressés

❖ **Corollaire de cet objectif**

- Fiabilité de l'information, ce qui suppose le respect d'un ensemble de normes préexistantes (corpus réglementaire)
- Qualité de l'information
 - Utilité afin de répondre aux besoins internes et externes de l'entité
 - « Vérifiabilité » permettant à des professionnels indépendants et compétents d'aboutir, par un examen d'une même information, aux mêmes conclusions
 - Objectivité par une impartialité dans la tenue des comptes et leur présentation

Une comptabilité financière de qualité

❖ Objectifs

- Répondre à des besoins d'information internes et externes à une université
 - Faciliter, au sein de l'établissement, la prise de décisions économiques et financières par l'équipe dirigeante.
 - Fournir à des tiers des éléments d'information servant de fondement à leurs décisions dans le cadre de leurs relations avec l'établissement

❖ Référence

- Le Plan comptable général
 - Plan comptable spécifique (professionnel) pour les EPSCP

Textes de référence

- ❖ **Le Règlement Général sur la Comptabilité Publique opère une distinction entre :**
 - les services publics à caractère industriel et commercial
 - et les services publics à caractère administratif
- ❖ **Décrets**
 - [n° 94-39 du 14 janvier 1994](#) relatif au budget et au régime financier des EPSCP (art. 44)
 - [n° 2008-618 du 27 juin 2008](#) relatif au budget et au régime financier des EPSCP bénéficiant des RCE (art. 44)
- ❖ **Etablissements publics nationaux à caractère administratif :**
 - les établissements publics à caractère scientifique culturels et professionnels (EPSCP) dont font partie les universités sont régies par [l'instruction comptable M93](#) qui s'inspirent très largement du Plan comptable général
 - Les autres établissements à caractère administratifs relevant de l'enseignement supérieur et de la recherche appliquent quant à eux [l'instruction comptable M91](#)

Le Règlement général sur la comptabilité publique

- ❖ **Définit les rôles respectifs des ordonnateurs et des comptables publics, conduisant à distinguer :**
 - les **opérations budgétaires** de dépenses et de recettes dont l'exécution relève successivement de l'ordonnateur et du comptable public
 - les **opérations de trésorerie** (disponibilités et opérations intéressant les comptes de créances et de dettes) exécutées par les seuls comptables publics

- ❖ **La tenue de la comptabilité est l'affaire conjointe de l'ordonnateur et du comptable public**

Le Règlement Général sur la Comptabilité Publique

- ❖ **Définit le contenu de la comptabilité générale par rapport au plan comptable général, en distinguant :**
 - les activités à caractère industriel et commercial dont la comptabilité doit être conforme au plan comptable général
 - les activités à caractère administratif dont la comptabilité « s'inspire » du plan comptable général

- ❖ **La comptabilité des universités s'inspire très largement du plan comptable général :**
 - elle y est conforme sous réserve d'une dérogation qui concerne la possibilité de **neutraliser l'amortissement** des biens dont le renouvellement n'incombe pas à l'établissement
 - cette dérogation répond à des motifs budgétaires

Comptabilité des universités et comptabilité de l'Etat

- ❖ **La comptabilité générale de l'Etat fait l'objet de normes spécifiques qui se réfèrent directement aux normes comptables internationales :**
 - La comptabilité générale est distincte de la comptabilité budgétaire, les actifs y sont évalués à la « juste valeur »
- ❖ **La comptabilité des universités, comme celle de tous les organismes publics autres que l'Etat, se réfère au plan comptable général : les normes internationales ne se répercutent que via celui-ci**
 - Mise à jour du référentiel comptable (M 9-3) par une instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006 pour tenir compte des nouvelles règles du PCG (actifs/passifs) adaptées des normes internationales
 - La comptabilité générale et la comptabilité budgétaire sont coordonnées ; les actifs restent évalués aux coûts historiques

Les principes comptables généraux du PCG s'appliquent aux universités

❖ Principe de **régularité et de sincérité** :

- la comptabilité est conforme aux règles en vigueur
- ces règles sont appliquées avec sincérité (de bonne foi)

❖ Principe de **spécialisation des exercices** :

- les charges et les produits sont rattachés à l'exercice comptable qu'ils concernent

❖ Principe de **prudence** :

- la comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes
- les immobilisations doivent être amorties et éventuellement dépréciées, les risques doivent être provisionnés

❖ Principe **d'image fidèle** :

- les états financiers visent à refléter une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité.

Nouveau cadre législatif

❖ Loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU)

- Passage aux responsabilités et compétences élargies (RCE)
 - Obligatoire pour les universités au plus tard le 31 décembre 2012 report pour 3 universités)
 - À leur demande pour les autres établissements (grands établissements, école centrale, EPA, ...)
- Certification des comptes obligatoire par un commissaire aux comptes ([code de l'éducation, art. L 712-9](#)) :
 - « *Les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes* »
- Sont visés les comptes individuels (ou comptes annuels)
- La certification porte sur les comptes de l'établissement mais aussi sur les comptes des entités placées sous son contrôle

Les comptes individuels

❖ Périmètre

- Tous les services ou structures non dotés de la personnalité morale dont les opérations sont prévues par le budget :
 - Le budget principal (obligatoirement présent)
 - Le Service d'Activités Industrielles et Commerciales (SAIC) ([décret n° 2002-549 du 19 avril 2002](#))
 - Les fondations créées sur le fondement de [l'article L 719-12 du code de l'éducation](#)
 - Les éventuels services inter établissements rattachés à l'établissement font l'objet de comptes individuels distincts

❖ Éléments constitutifs

- [Code de commerce, art. L 123-12](#) : trois documents indissociables
 - Bilan
 - Compte de résultat
 - Annexe
- La certification des comptes ne portera que sur ces trois éléments

Les comptes individuels

❖ Le bilan (actifs, passifs) :

- vise à donner une image fidèle du **patrimoine**
- comporte les biens mis à disposition par l'Etat ou d'autres personnes morales; dans une optique prudente, l'actif prend en compte les dépréciations mais non les gains potentiels.

❖ Le compte de résultat :

- donne une mesure de la **performance** de la gestion
- Mais, à la différence des entreprises, les charges ne peuvent être mises directement en rapport avec les produits ; les universités n'ont pas vocation à réaliser des profits et l'intégralité des surplus est réinvestie.

❖ L'annexe :

- complète et commente l'information donnée par le bilan et le compte de résultat en fournissant toutes les informations **d'importance significative**
- Une **instruction** 09-018-M9 du 1^{er} septembre 2009 précise son contenu ainsi que sa présentation.

Le lien entre la balance, le compte de résultat et le bilan

Balance au 31/12				Compte de résultat	
Balance d'entrée	débits	crédits	Balance de sortie	Charges	Produits
Cl. 1 capitaux 11 report à nouveau				Résultat	
Cl. 2					
Cl. 6 charges	X				
Cl. 7 produits		XX			
Soldes débiteurs = Soldes créditeurs	Total débits	Total crédits	Soldes débiteurs = Soldes créditeurs	...	12 Résultat 11 Report à nouveau

Bilan (avant répartition)	
Actif	"Passif
...	12 Résultat 11 Report à nouveau

Le compte de résultat : définition

❖ Le résultat comptable

- différence entre produits et charges
- identique au résultat budgétaire de fonctionnement
- Dans une optique patrimoniale, c'est aussi la mesure de l'accroissement de richesse générée
 - par l'activité propre de l'entité (produit reçus ou à recevoir moins charges payées ou à payer)
 - par des variations du patrimoine (amortissement et dépréciation des actifs, constitution de provisions, cessions d'immobilisations...) sans contreparties équivalentes au bilan
 - L'énumération des charges et des produits dans le PCG (art. 221-1, 222-1) reflète cette double détermination

La structure du compte de résultat

Charges	Produits
<p>Charges versées ou à verser</p> <p>en contrepartie des biens ou services consommés ou d'obligations légales (impôts)</p>	<p>Produits reçus ou à recevoir</p> <p>en contrepartie de la fourniture de biens et services</p>
<p>Opérations patrimoniales</p> <p>Diminutions d'actifs sans contrepartie (dotations aux amortissements et provisions)</p> <p>Valeur nette comptable des actifs cédés</p>	
<p>Résultat</p>	<p>Opérations patrimoniales</p> <p>Diminutions de passifs sans contrepartie (reprises de provisions ou de subventions)</p> <p>Produits de cessions d'actifs</p>

Les principes

❖ Le compte de résultat

- enregistre les charges versées ou à verser et les produits reçus ou à recevoir
- principe des droits constatés : la comptabilité générale enregistre les droits et les obligations nés dans l'exercice et non pas les sommes encaissées ou décaissées

❖ principe de spécialisation des exercices

- Les produits ou les charges sont enregistrés dans l'exercice de naissance du droit ou de l'obligation, en contrepartie de la constatation d'une créance ou d'une dette
- Également appelé principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice qu'ils concernent

Les charges : critère de rattachement à l'exercice

❖ Le service fait

- Le critère à appliquer est celui de l'exercice au titre duquel le **service fait est constaté**
- principe de comptabilisation en « droits constatés »
 - Les biens et services sont rattachés à l'exercice de leur livraison ou de leur réalisation
 - Les intérêts courus non échus sont rattachés, prorata 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 M9-3 prévoit la comptabilisation de charges pour congés à payer, pour les personnels de droit privé et les contractuels de droit public)
 - Les bourses ou les subventions éventuellement versées sont rattachées à raison de l'acte attributif (transposition des normes comptables de l'Etat)

Charges à payer et charges constatées d'avance

❖ charge à payer :

- le bien est livré, la prestation est réalisée, mais les justificatifs nécessaires au règlement ne sont pas parvenus au 31 décembre

❖ charge constatée d'avance :

- le bien ou la prestation a été payé, mais ne sera livré ou réalisée qu'au cours de l'exercice suivant
- ne peut concerner que des dépenses pour lesquelles le paiement avant service fait est admis : abonnements, loyers...

exemples de charge à payer

❖ Commande d'ouvrages

- Une composante commande le 30 novembre 2012 une série d'ouvrages pour un total de 2.500 euros ; ceux-ci sont réceptionnés le 19 décembre, mais la facture n'est pas parvenue au 31 décembre 2012 et ne sera réglée qu'au cours de l'exercice 2013.
- La charge est enregistrée dans l'exercice 2012, en contrepartie d'une dette au compte 408 « fournisseurs-factures non parvenues » qui sera soldée en 2013 avec le règlement.

❖ Rémunération :

- un enseignant a réalisé des heures complémentaires au quatrième trimestre, un agent administratif a été promu en décembre avec effet rétroactif au 1er novembre, mais la liquidation de ces rémunérations dues n'interviendra qu'au cours de l'année suivante : une charge à payer doit être enregistrée

Les notions à ne pas confondre

❖ Charge à payer et reste à payer :

- un reste à payer correspond à un engagement non soldé sans considération du service fait ;
- une charge à payer correspond à un reste à payer pour lequel le service a été fait au 31 décembre; une charge à payer étant rattachée à l'exercice qu'elle concerne, ne peuvent éventuellement donner lieu à report de crédit budgétaire que les restes à payer pour lesquels le service n'a pas été fait au 31 décembre.

❖ Charge constatée d'avance et avance :

- une charge constatée d'avance correspond à une charge déjà réglée, alors que le service sera fait en tout ou partie au cours de l'exercice suivant ;
- une avance (sur marché notamment) correspond à une facilité de trésorerie accordée à un cocontractant dont le montant sera déduit lors du règlement du solde du marché.

Les produits

❖ Critère de rattachement des produits

- à l'exercice au titre duquel les droits sont acquis : principe de comptabilisation en « droits constatés »
 - Les biens et services sont rattachés à l'exercice de leur livraison ou de leur réalisation (exemple : droits de scolarité)
 - Les subventions reçues de l'Etat sont rattachées à la date de l'acte attributif (ce même critère est utilisé par l'Etat qui enregistre, en contrepartie, une dette envers l'établissement)

❖ Produits à recevoir, produits constatés d'avance

- produits à recevoir : le bien est livré, la prestation est réalisée, mais n'est pas facturé(e) au 31 décembre (le produit doit être enregistré dans l'exercice, mais il ne sera encaissé qu'au cours de l'exercice suivant)
- produit constaté d'avance : le prix du bien ou de la prestation a été encaissé, mais sa livraison ou sa réalisation n'interviendra qu'au cours de l'exercice suivant (le produit ou la part du produit correspondante doit donc être reporté(e) sur l'exercice suivant)

Le cas des subventions : exemple

- Dans le cadre du contrat quinquennal, l'Etat a accordé une subvention de 20 Millions € ;
 - Une première notification de crédits de paiement à hauteur de 18 millions d'€ intervient en mars 2012 suivie d'un premier acompte versé en avril 2012, à hauteur de 10 M € ;
 - Un second versement intervient en août à hauteur de 8 M €,
 - une mesure de régulation budgétaire conduit à maintenir en réserve la somme de 2 M€ ;
 - l'Etat notifie en décembre 2012 les crédits de paiement du reliquat de 2 M€ dont le versement qui interviendra au début de l'année suivante
- Comptabilisation :
 - L'université doit enregistrer dans son compte 2012 un produit de 20 M € et une créance de 2 M€ au compte 441 « Etat-subvention à recevoir » qui sera soldée lors du règlement par l'Etat ;
 - ce dernier enregistre symétriquement une charge et une dette envers l'établissement

Les produits à recevoir : exemple

- L'université loue des salles à une autre institution ;
- le paiement semestriel du loyer (9.000 €) s'effectue à terme échu au 30 avril et au 31 octobre
- Comptabilisation :
 - Enregistrement au 31 décembre d'un produit de 30.000 € en locations diverses (c/7083)
 - et d'une créance d'égal montant au compte 418 « produits non encore facturés » correspondant au produit à recevoir au titre de la prestation fournie en novembre et décembre, qui ne sera liquidée qu'en avril suivant

Les produits constatés d'avance : exemple

- L'université signe avec un organisme un contrat de formation continue au bénéfice du personnel de celui-ci ;
 - la formation d'une durée de six mois débute en octobre 2012 ;
 - l'organisme règle la totalité du coût de cette formation (5.000 €) courant octobre
- Comptabilisation :
 - Le produit de 5.000 € n'est rattachable à l'exercice 2012 qu'à concurrence de la moitié de cette somme, correspondant aux formations dispensées au dernier trimestre ;
 - celles qui seront dispensées au premier trimestre 2013 sont à rattacher à cet exercice ;
 - la part rattachable à 2013, soit 2.500 €, doit être enregistrée au compte 487 « produits constatés d'avance » qui sera soldé au cours de l'exercice suivant

Le bilan

❖ Définition

- document synthétisant les moyens de financement (ressources dont l'ensemble forme le « Passif ») et les moyens de production (emplois de ces ressources formant l'« Actif »)
- Les actifs procurent des avantages tandis que les passifs génèrent des obligations (approche économique)
- Le bilan reflète la situation patrimoniale d'un établissement (approche juridique)

❖ Le passif

- comprend les capitaux (dont le résultat excédentaire capitalisé)
- et le passif externe (dettes, provisions...)

❖ L'actif

- Comprend l'actif immobilisé (immobilisations incorporelles et corporelles) dont l'évaluation s'effectue aux coûts historiques (c'est-à-dire net d'amortissement pour les immobilisations)
- et l'actif circulant (stock, créances et trésorerie)

La structure du bilan

ACTIF	PASSIF
ACTIF IMMOBILISE immobilisations incorporelles immobilisations corporelles immobilisations financières	CAPITAUX dotations réserves, résultat subventions d'investissement
ACTIF CIRCULANT stocks créances trésorerie	PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
	DETTES dettes financières dettes d'exploitation

Actif : les normes applicables (1/3)

❖ Nouvelle définition générale

➤ Influence des normes internationales

- « 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](#)
- Disposition de la M9-3 complétée et modifiée par l'instruction n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006
 - Fait partie du référentiel comptable des universités

Actif : les normes applicables (2/3)

❖ Substitution de la conception de patrimoine économique à celle de patrimoine juridique

- Le critère de contrôle remplace celui de propriété
- Référence aux avantages économiques susceptibles d'être retirés des immobilisations

❖ Spécificité pour les entités du secteur public

- sont considérés comme des éléments d'actifs 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 ([PCG, art. 211-1.6, al. 2](#))

Actif : les normes applicables (3/3)

❖ Amortissement des actifs

- Les actifs dont la durée d'utilisation est déterminable font l'objet d'un amortissement
- L'amortissement concerne les immobilisations incorporelles et corporelles achevées, il ne concerne pas les immobilisations en cours

❖ Dépréciation des actifs

- La dépréciation résulte de la constatation que la valeur actuelle d'un actif est devenue inférieure à sa valeur nette comptable
 - La dépréciation peut concerner toutes les catégories d'actifs
 - La valeur actuelle correspond à la valeur la plus élevée de la valeur vénale et de la valeur d'usage
 - Pour savoir si un actif doit être déprécié on procède à des « tests de dépréciation » sur la base « d'indices de perte de valeur » (la valeur de marché a-t-elle diminué, l'actif fait-il l'objet d'une obsolescence accélérée ?)

Les immobilisations incorporelles (1/2)

❖ Définition

([PCG, art.211-1.3](#))

- Actif non monétaire sans substance physique
- Pour les universités, il peut s'agir notamment :
 - de brevets et de logiciels acquis ou créés
 - de recherche appliquée et de développement (projets nettement individualisés et potentiellement valorisables sur un plan commercial ou concourant à une amélioration identifiable et durable des capacités de service de l'établissement)
 - Faculté d'inscrire à l'actif les coûts de développement ([PCG, art. 311-3](#))
 - Amortissement sur la durée d'utilisation de l'immobilisation ou sur la durée de protection juridique dans le cas des brevets

Les immobilisations incorporelles (2/2)

❖ Exemple

- L'université fait l'acquisition en début d'exercice d'un logiciel intégré de gestion de bibliothèque : coût 600.000 €, amorti sur quatre ans
- Cette acquisition sera directement imputée en immobilisation incorporelle au compte 2053 « logiciels »; un amortissement de 150.000 € sera constaté au compte d'amortissement correspondant (28053)
- NB : dans le cas d'un logiciel créé en interne, les coûts de production (frais de personnel...) initialement comptabilisés en charges seront transférés en immobilisation incorporelle via la constatation d'un produit au titre de « production immobilisée »

Les immobilisations corporelles

❖ Définition

- **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 services associés, qu'elles en soient ou non propriétaires
- Principaux postes : les terrains, constructions, installations, matériels, mobiliers
- Des rubriques spécifiques aux universités : matériel scientifique, matériel d'enseignement, collections littéraires, scientifiques, artistiques
- Les principales particularités tenant au régime des biens peuvent être :
 - la propriété des universités
 - ou mis à leur disposition ou affectés par un tiers, généralement l'Etat
 - En ce cas deux possibilités également, soit la charge de renouvellement incombe soit au propriétaire (l'Etat) soit à l'université.
 - Nouvelle procédure conventionnelle prévue par le décret 2008-1248 du 1er décembre 2008 relatif à l'utilisation des immeubles domaniaux de l'Etat

Les immobilisations corporelles : la notion de contrôle

❖ Incidences de la notion de contrôle

- Les biens mis à la disposition de l'entité constituent des actifs (l'entité profite du potentiel de services - pour les EPSCP : biens reçus en dotation ou en affectation)
- Un bien propre qui n'est plus exploité mais qui conserve une valeur vénale doit être maintenu à l'actif (source d'avantage futur pour l'entité)
- Les biens acquis en location financement sont provisoirement exclus du règlement du CRC (pour les EPSCP ils ne sont pas inscrits à l'actif tant que l'option d'achat n'a pas été levée)

Les immobilisations corporelles : évaluation

❖ Principes

- Aux coûts historiques ([code de commerce, art. L 123-18](#) et [PCG, art. 321-1](#)).
- Amortissement en fonction de critères exclusivement économiques
 - Durée d'utilisation
 - valeur résiduelle éventuelle (lorsque leur durée de vie est supérieure à leur durée d'utilisation)
 - rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus ([PCG, art. 322-1](#))

❖ Pour les universités

- Impact limité contrairement aux entreprises
- Toutefois, obligation de comptabiliser et d'amortir, désormais, les immobilisations corporelles par composants ([PCG, art. 311-2](#))



Les immobilisations corporelles : les composants

❖ Principes généraux

- Comptabilisation et amortissement par composants
 - Meilleure vision du patrimoine
 - Amortissement en fonction de la durée réelle d'utilisation
 - en principe, durée séparant deux remplacements
- Remplacement des composants
 - Inscription à l'actif du nouvel élément
 - Élément remplacé : sortie de l'actif pour sa valeur résiduelle
- Méthode applicable aux dépenses de gros entretien et de grande révision
 - Au choix, sous forme de :
 - composant particulier avec amortissement en fonction de la durée réelle d'amortissement
 - provision pour gros entretien





Les immobilisations corporelles : les composants

❖ Définition

- Les composants sont les éléments constitutifs d'un actif ayant chacun des utilisations différentes, tels que les éléments principaux des immobilisations corporelles devant faire l'objet d'un remplacement à intervalles réguliers.
- Ils doivent être comptabilisés et amortis séparément (PCG art. 311-2).
- Exemple de décomposition par composants d'un bâtiment :
 - structure (50 ans)
 - menuiseries extérieures (25 ans)
 - chauffage collectif (25 ans)
 - étanchéité (15 ans)
 - ravalement (15 ans)
 - électricité (25 ans)
 - plomberie sanitaire (25 ans)
 - ascenseurs (15 ans)

(source : instruction sur la comptabilité des organismes de logement social)



Les immobilisations corporelles : les composants

❖ Le renouvellement d'un composant

- La valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges en contrepartie de la constatation de sa sortie de l'actif; le coût du nouveau composant est enregistré à l'actif.
- Antérieurement au nouveau règlement du CRC, l'élément remplacé et non complètement amorti était maintenu à l'actif et le nouvel élément était enregistré en charges (remplacement à l'identique) ou en immobilisation (remplacement avec amélioration) : critère source d'ambiguïté et conduisant à ce que l'actif soit sous ou sur évalué.

Les immobilisations corporelles : les composants

- ❖ **Exemple** : Un immeuble d'une valeur de 100 acquis en 2010 est composé d'un bâtiment estimé à 80 amorti sur 10 ans et d'un composant (toiture par exemple) d'une valeur de 20 amorti sur 5 ans (durée d'utilité prévue). Le composant est remplacé 4 ans après l'acquisition pour un coût de 30 et la durée d'utilisation prévue pour ce nouvel élément est de 6 ans.

année	base amortissable		amortissement	
	structure	composant	structure	composant
2010	80	20	8	4
2011	80	20	8	4
2012	80	20	8	4
2013	80	20	8	4 ⁽¹⁾
2014	80	20	8	5
2015	80	20	8	5
2016	80	20	8	5
2017	80	20	8	5
2018	80	20	8	5
2019	80	20	8	5
			80	46

(1) La valeur nette comptable du composant (4) est comptabilisée en charges et en crédit du compte d'immobilisation concerné (sortie d'actif) au bilan



Les immobilisations corporelles : les composants

❖ Le composant « gros entretien et grandes révisions »

- Les dépenses de gros entretien ou de grandes révisions sont comptabilisées à l'actif comme un composant distinct de l'immobilisation (seule méthode admise par les normes IFRS) ou peuvent faire l'objet de provisions spécifiques (possibilité maintenue par le PCG).
- Sont concernées les dépenses 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.
- A ne pas confondre avec les dépenses ayant pour objet le renouvellement d'éléments identifiables de la structure qui constituent eux-mêmes des composants (toiture, ascenseurs, menuiseries...)



Les immobilisations corporelles : les composants

❖ **Exemple** : Un matériel d'une durée d'utilisation de 6 ans est acquis pour 3 600 K€. Il doit être révisé au bout de trois ans.

1) l'entité constitue une provision à hauteur de la dépense de 330 K€ prévue dans trois ans.

2) l'entité identifie, dès l'origine, un composant correspondant au coût de cette révision (270 K€) à la date d'acquisition du matériel (structure 3 330 K€, composant 270 K€).

provisions					
année	amortisse ^t	provisions		charges d'entretien	incidence cumulée
		dotation	reprise		
N	600	110			710
N+1	600	110			1 420
N+2	600	110			2 130
N+3	600		330	330	2 730
N+4	600				3 330
N+5	600				3 930
	3 600	330	330	330	3 930

comptabilisation par composants			
année	amortissement		incidence cumulée
	structure	composant	
N	555	90	645
N+1	555	90	1 290
N+2	555	90	1 935
N+3	555	110	2 600
N+4	555	110	3 265
N+5	555	110	3 930
	3 330	600	3 930



Les immobilisations corporelles : les composants

- ❖ **comptabilisation par composants : changements de méthode**
 - Méthode de reconstitution du coût historique amorti : le coût d'acquisition des composants est reconstitué (à l'origine et pour le dernier remplacement) ou estimé (au prorata de la valeur à neuf)- les amortissements sont recalculés.
 - Méthode simplifiée : la valeur nette comptable (valeur brute et amortissements) est ventilée au prorata entre les composants – les amortissements futurs tiennent compte des durées de vie résiduelles de chaque composant
 - Cf. avis du comité d'urgence du CNC du 9 juillet 2003 annexé au PCG avec exemples d'applications



Les immobilisations financières

❖ Définition

- Notion recouvrant différentes sortes d'actifs financiers à moyen ou long terme
 - immobilisations financières : *titres de participation, autres titres immobilisés*
 - prêts accordés et les dépôts et cautionnements versés (*en garantie de loyers, en vertu de conventions...*)

❖ Evaluation des titres de participation

- coût d'acquisition éventuellement déprécié
 - évalués, postérieurement à leur date d'entrée, « à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation ».
 - Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable
 - ⇒ Constatation d'une dépréciation

❖ Evaluation de l'activité de portefeuille

- de façon analogue, au coût d'acquisition éventuellement déprécié (en fonction, notamment, de la valeur de marché).

Les immobilisations financières

❖ Ne pas confondre

- Immobilisations financières et valeurs mobilières de placement :
 - les immobilisations financières sont destinées à être conservées de façon durable,
 - tandis que les valeurs mobilières de placement sont détenues en vue de la vente et sont cessibles à tout moment (pour cette raison elles sont rangées dans la trésorerie)
- Immobilisations financières et fonds de concours :
 - les immobilisations financières répondent à la définition d'un actif, c'est-à-dire qu'elles procurent un avantage à celui qui en a le contrôle;
 - un fonds de concours correspond normalement à une subvention qui ne confère pas de pouvoir de contrôle sur l'organisme qui en bénéficie

Les immobilisations financières

❖ Exemple

- Une université prend une participation au capital d'un organisme de recherche (exemple : réseau thématique avancé de mathématiques) ;
- la convention conclue lors de la création de cet organisme prévoit :
 - une participation de 100.000 € au capital
 - et le versement d'une contribution annuelle de fonctionnement de 5.000 €
- Comptabilisation
 - L'apport en capital de **100.000 €** est enregistré en **immobilisations financières** (c/261 titres de participation) ;
 - les versements annuels ultérieurs de **5.000 €** seront enregistrés en **charges** (subventions)

Les stocks

❖ Définition

- biens détenus temporairement dans l'actif circulant ([PCG, art.211-1.4](#))
 - soit aux fins de consommation ultérieure, avec une contrepartie en charges
 - soit en vue de la vente, avec une contrepartie en produits
- L'inventaire apporte en la matière un correctif indispensable à la présentation des comptes annuels

❖ évaluation

- au coût d'acquisition, pour les approvisionnements et marchandises
- au coût de production, pour les biens et services produits

Les stocks

❖ Comptabilisation

- comptabilisés dans des comptes dont la tenue 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
- donnent lieu à constatation d'une dépréciation 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
- Possibilité d'une tenue simplifiée des comptes de stocks
 - par application de la norme IFAC propre au secteur public : encours de production de services destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique (comptabilisation exclue)
 - par enregistrement des stocks d'approvisionnements les plus significatifs (stocks tenus par un magasin général, stocks de produits chimiques etc.)

Les créances de l'actif circulant

❖ Définition

- sommes dues par des tiers, n'ayant pas vocation à être immobilisées
 - essentiellement, **restes à recouvrer**, pour lesquels une facture a été prise en charge mais n'a pas été encaissée
 - de façon complémentaire, **produits à recevoir**, résultant de droits acquis n'ayant pas encore, conformément au **principe de comptabilisation en « droits constatés »**, donné lieu à l'émission d'un titre à la clôture de l'exercice
- comprennent les **créances** :
 - sur les clients, dont celles **sur les étudiants**
 - 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 de l'actif circulant

❖ Dépréciation

- Les créances dont le recouvrement est compromis sont virées au compte de créances contentieuses (c/416) ; le risque de non recouvrement est provisionné (constatation d'une charge : dotation aux dépréciations (c/68) et d'une dépréciation de créance (C/49)); les créances devenues définitivement irrécouvrables sont admises en non valeur (constatation d'une charge : perte (c/654) et apurement du compte de créances contentieuses)
- Exemple :
 - une entreprise cliente doit 150.000 € au titre de prestations fournies dans le cadre d'un contrat de recherche
 - l'entreprise se révèle insolvable, les relances reviennent avec la mention « NPAI »
 - une provision doit être constituée
 - la perte sera imputée au laboratoire qui avait conclu le contrat de recherche (par souci de responsabilisation).

La trésorerie

❖ Définition

- **Active** : ensemble des disponibilités et valeurs mobilières de placement mobilisables à très court terme (actions, obligations...)
- Par dérogation au principe de dépôt des fonds au Trésor public, possibilité de placement pour les universités
 - [article 41 du décret du 27 juin 2008](#) « *pour un usage strictement lié à un transit technique ou au placement de libéralités reçues par l'établissement et des fonds des fondations universitaires* »
 - Une gestion active de la trésorerie trouve sa contrepartie, dans le compte de résultat, au niveau des produits financiers

Le bilan : passif

❖ Définition (1/2)

- « 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
- l'ensemble de ces éléments est dénommé **passif externe** » ([PCG, art. 212-1](#))
- les **capitaux propres** sont rangés implicitement dans le « **passif interne** »

Le bilan : passif

❖ Définition (2/2)

- Clarification de la distinction entre les dettes, les provisions et les passifs éventuels
- Dette : passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise ([PCG, art. 212-2](#))
- Provision : passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixée de façon précise ([PCG, art.212-3](#))
- Passif éventuel :
 - 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](#)).
Caution par exemple
 - Un passif éventuel n'est pas un passif 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.

Les capitaux propres

❖ Définition

- Ressources générées par l'activité d'un établissement et plus généralement toutes celles définitivement acquises, par opposition à celles, complémentaires, qui sont constitutives de dettes ou d'autres obligations pécuniaires (PCG, art. 434-1)
- Spécificités des universités
 - **absence 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 affectés
 - **Question de la valorisation des biens remis en dotation** dont la contrepartie figure en apports dans les capitaux propres
 - **traduction dans les comptes de l'Etat** de l'évaluation des capitaux propres des universités

Les capitaux propres

❖ Les participations financières de l'Etat

- Les universités sont incluses dans le périmètre des participations financières de l'Etat - entités contrôlées - opérateurs des politiques de l'Etat
- Ces participations financières sont évaluées à la valeur d'équivalence au bilan de l'Etat (quote-part des capitaux propres)
- La quote-part de l'Etat dans les capitaux propres des opérateurs est fixée à 100 %

Les capitaux propres

❖ Comptabilisation

- Biens mis à disposition : distinction à opérer sur la base du critère de la charge de leur renouvellement
- Critère : à quelle entité incombe la charge du renouvellement ?
 - Etablissement
 - ou Etat/autres collectivités publiques
- Modalités de comptabilisation
 - Possibilité pour les établissements de **neutraliser les amortissements** des biens dont le **renouvellement ne leur incombe** pas alors que normalement constatés en diminution de l'actif brut, pour donner une image exacte de l'actif net
 - Constatation d'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 à la valeur nette comptable des biens

Les capitaux propres

❖ Exemple

- neutralisation des amortissements des biens dont le renouvellement n'incombe pas à l'établissement

	21 Immobilisations corporelles	102.1 Biens mis à Disposition	283-4 Amortissement dont la charge n'incombe pas à l'établissement	68 Dotation aux amortissements	776 Produits de la neutralisation des amortissements
Entrée de l'immobilisation	2000	2000			
amortissement			400	400	
neutralisation		400			400

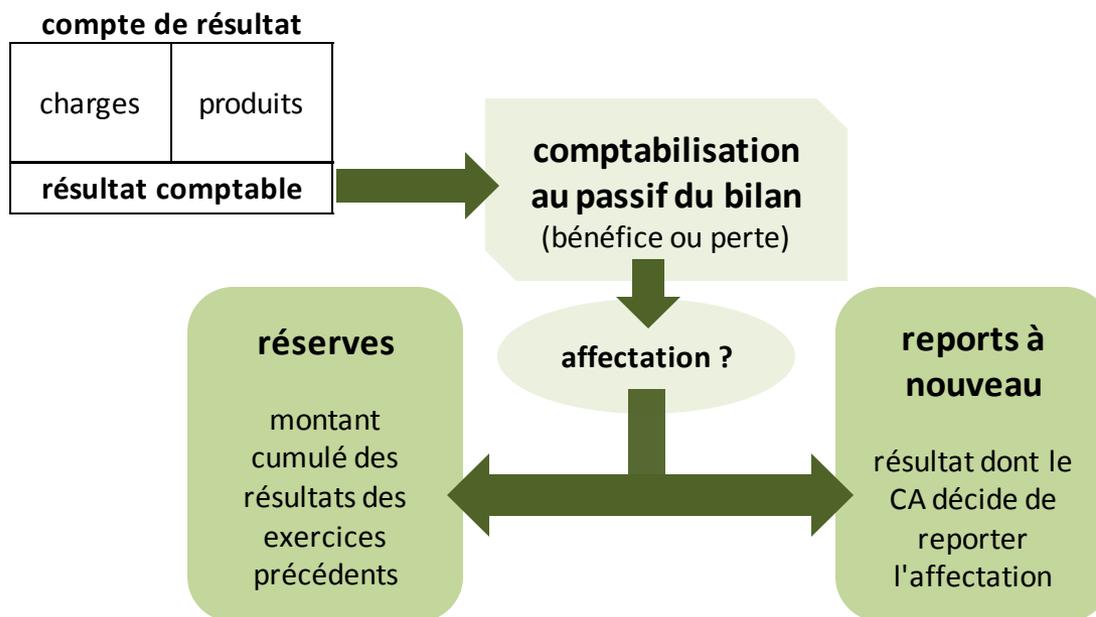
Les capitaux propres

❖ Les subventions d'investissement

- incluses dans les capitaux propres
- ne constituent pas un passif externe
- doivent être amorties

❖ Les réserves, report à nouveau, résultat de l'exercice

- traduction des performances passées et présentes de l'établissement
- la qualité de leur évaluation dépend donc crucialement de celle des résultats



L'amortissement des subventions d'investissement

- ❖ **exemple** : acquisition d'un bien pour 2000, partiellement financé par une subvention de 1000, le bien est amortissable sur dix ans

année	bilan				compte de résultat	
	actif cpt : 21	amortiss ^t du bien cpt : 28	capitaux propres : subvention cpt : 131	amortiss ^t de la subvention cpt : 139	charge : dotation aux amortiss ^t cpt : 68	produit : reprise sur subvention cpt : 777
2009	2 000	200	1 000	100	200	100
2010		200		100	200	100
2011		200		100	200	100
2012		200		100	200	100
2013		200		100	200	100
2014		200		100	200	100
2015		200		100	200	100
2016		200		100	200	100
2017		200		100	200	100
2018		200		100	200	100

Les dettes financières

❖ Définition

- Moyens de financement, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération
 - emprunts et par assimilation dépôts et cautionnements reçus
- Réglementation en matière d'emprunt
 - Les nouvelles dispositions ont assoupli le régime d'autorisation auquel sont soumis les emprunts des universités, en faisant dépendre celle-ci du recteur et du trésorier payeur général
 - Attention : les opérateurs de l'état ne sont plus autorisés à contracter un emprunt d'une durée supérieure à un an (Arrêté du 28 septembre 2011)

Les provisions pour risques et charges

❖ Définition

- Le terme de provision s'applique uniquement aux provisions pour risques et charges conformément à la nouvelle définition des passifs
- les provisions pour charges représentent une catégorie résiduelle (attention toutefois : la provision pour gros entretien et grandes révisions est la plus susceptible d'application par les universités)
- les provisions pour risques s'y conforment entièrement puisqu'elles correspondent nécessairement à une obligation d'ordre externe pour laquelle l'entité ne recevra aucune contrepartie

Les provisions pour risques et charges

❖ Le plan de comptes applicable

151 provisions pour risques	
1511 provisions pour litiges	
1515 provisions pour pertes de change	
1516 provisions pour perte sur contrats	créé (déficit sur contrat à long terme)
1517 provisions pour risques d'emploi	
1518 autres provisions pour risques	
153 provisions pour pensions et obligations similaires	
154 provisions pour restructurations	créé (dépenses sans contrepartie en termes d'activité)
157 provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	
1572 provisions pour gros entretien ou grandes révisions (cas particulier : cf. actif)	anciennement provisions pour grosses réparations
158 autres provisions pour charges	
1581 provisions pour remise en état	
1587 provisions pour allocation perte d'emploi et indemnité de licenciement	créé

Les provisions pour risques et charges

❖ Les catégories de 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 change
- 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 provisionnée
- Catégorie particulière, les **provisions pour restructuration**, introduites à la suite des évolutions du PCG, visant des décisions lourdes, telles que la fermeture d'un site, prises et annoncées avant le terme de l'exercice

Les provisions pour risques et charges

❖ Les provisions pour charges

- Définition du plan comptable général :
 - 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)
- En application de l'instruction 06-007-M9 du 23 janvier 2006
 - les provisions pour remise en état (ex : remise en état d'un site, remise en état de locaux après déménagement...)
 - les provisions pour gros entretien ou grandes révisions, si un établissement en formule l'option sous réserve que les dépenses concernées soient 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)
 - En sont exclues les dépenses correspondant à des contrats d'entretien courant, celles ayant pour objet le renouvellement d'éléments identifiables de l'immobilisation constituant eux-mêmes des composants

Les dettes non financières

❖ Définition

- Dettes, et non 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

L'annexe (1/2)

❖ Définition

- Tableaux devant être annexés aux comptes annuels afin de :
 - Permettre un jugement éclairé sur ces comptes ([code de commerce, art. L 123-13](#))
 - Fournir des informations significatives utiles à leur compréhension

❖ Objectifs et principes

- Concourt à l'image fidèle des comptes : ses éléments chiffrés doivent être vérifiables et comparables d'un exercice à l'autre
- La définition du contenu de l'annexe ainsi que les règles relatives à sa présentation sont définies dans une instruction publiée au Bulletin officiel de la Comptabilité Publique du mois de septembre 2009, publication de l'**instruction n° 09-018-M9** relative à l'annexe des comptes annuels des établissements publics nationaux.

L'annexe (2/2)

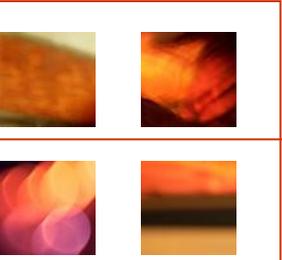
❖ **Partie intégrante des états financiers**

- fait l'objet de précisions détaillées quant à son contenu dans le PCG (titre V, chapitre III)

❖ **Les engagements hors bilan (PCG, 531-2/9)**

- À mentionner dans l'annexe :
 - engagements de garantie, donnée ou reçue, appelés à jouer en cas de défaillance de leur bénéficiaire Engagements consentis à l'égard d'entités liées, en matière de pensions ou d'indemnités assimilées, pris en matière de crédit bail (le b de l'art. 531-2/9)
 - Les engagements de retraite relevant de régimes à « prestations définies » doivent faire l'objet d'une information dans l'annexe
 - Pour les universités, éventualité semblant devoir concerner :
 - le versement d'indemnités de départ en retraite pour des personnels contractuels, sous réserve des spécificités des statuts des contractuels de droit public par rapport aux contractuels de droit privé
 - engagements pris en matière de crédit-bail (précisions dans l'instruction précitée).

Contrôle interne comptable et financier dans les universités



2^{ème} journée :

- *Matinée* : les principes généraux, les objectifs et enjeux, la démarche projet, la prise en compte dans les EPSCP
- *Après-midi* : les acteurs et les outils du CICF



Le contrôle interne comptable et financier : les éléments de cadrage

- ❖ principes, fondements et enjeux
- ❖ démarche projet
- ❖ les phases du CICF
- ❖ le CICF dans le contexte universitaire

Éléments de contexte

❖ Constat de la Cour des comptes

- Faiblesse du contrôle interne comptable au sein des universités
 - Recommandation de renforcer « le pilotage et le suivi du contrôle interne »
 - Afin de maîtriser sa gestion et disposer de comptes fiables, chaque université doit élaborer un plan d'action prenant appui sur un référentiel de contrôle interne comptable et financier (CICF)
- Répondre au risque premier du CICF dans les universités : non homogénéisation des procédures de gestion au sein d'un même établissement

❖ Certification des comptes prévues par la loi LRU

- Evaluation des risques d'anomalies des comptes par le biais des procédures de CICF
 - Participe à la connaissance de l'établissement
 - Impact sur la décision finale du, des commissaire(s) aux comptes

Les principes généraux du CICF

❖ Multiplicité de définitions du CICF

- Référence en l'occurrence à la définition de la DGFIP
 - « 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 »

❖ Deux points importants

- La mise en œuvre du CICF relève de la responsabilité de l'équipe dirigeante d'un EPSCP
- Le contrôle interne ne se limite pas à une dimension comptable et financière et repose sur démarche conjointe de l'ordonnateur et du comptable (implique l'ensemble des services en charge : des ressources humaines, des commandes publiques, de la fiscalité, des contrats de recherche, de la scolarité, ...)

Les critères de la qualité comptable

CRITÈRES	DESCRIPTION	OBSERVATIONS
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.	Il s'agit essentiellement de la validité des droits et des obligations de l'État.
Sous-critère : Justification	- Tous Les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce.	Ce point rejoint la problématique de piste d'audit.
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	Ce critère recoupe aussi la problématique de correcte indication des libellés lors des enregistrements comptables.
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).	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan.
Exactitude	Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité (cas des calculs à partir d'éléments préexistants en comptabilité).	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation.
Exhaustivité	Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :	Ce critère implique de s'assurer que des droits ou des obligations de l'entité, figurent tous en comptabilité, et tout particulièrement en matière de constatation des recettes.
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.	Application autant quotidienne pour connaître la situation de trésorerie, qu'en fin d'exercice notamment pour le rattachement des charges à payer et des produits à recevoir.

Fondements juridiques du CICF

- ❖ **Constitution du 4 octobre 1958 (al. 2 de l'art. 47-2)**
- ❖ **Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) du 1er août 2001 (art.27) : introduction de la notion de qualité comptable**
- ❖ **Directives européennes**
- ❖ **Loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière**
 - introduit les dispositifs de contrôle interne aux articles [L. 225-37](#) et [L. 225-68](#) du code de commerce

Objectifs et enjeux du CICF (1/2)

- ❖ **Démarche globale de maîtrise des risques quant à l'élaboration et au traitement de l'information financière**
 - Faire de cette information – donc de la comptabilité - un véritable outil de pilotage
- ❖ **Articulation avec l'objectif de qualité comptable :**
 - garantir la régularité des opérations réalisées et la comptabilité qui les retrace
 - garantir la protection du patrimoine de l'établissement
 - améliorer la qualité dans l'exercice des activités accomplies
- ❖ **Garder à l'esprit que la garantie absolue (ou sécurité totale) n'existe pas (éclairage des travaux du « Groupe de Place » créé par l'AMF)**
- ❖ **Aboutir à la mise en place d'un dispositif assurant une maîtrise raisonnable des activités exercées et des risques qui s'y attachent**

Objectifs et enjeux du CICF (2/2)

- ❖ **Faire de l'information financière et comptable un réel outil de pilotage**
 - Réflexion approfondie sur les métiers, l'organisation, les ressources et les destinataires de l'information
 - Mettre en place une organisation efficace et une gestion rationnelle concourant à mettre « le technique au service du politique »
 - Utilisation d'un tableau de bord permettant une évaluation du dispositif (indicateurs et commentaires)

- ❖ **Par un pilotage plus fin des activités, le CICF a vocation à être utilisé comme une composante de management d'un EPSCP**

Éléments incontournables du CICF (1/2)

❖ Conformité aux lois et règlements applicables aux EPSCP

- Nombreuses sources (divers codes, circulaires, instructions,...)
- Nécessité d'une organisation permettant :
 - de connaître les règles à mettre en œuvre
 - de bien les appréhender et de les transcrire dans les procédures internes
 - d'être en mesure de prendre connaissance de leur évolution (veille réglementaire)
 - d'informer et de former les personnels concernés

❖ Application des instructions et orientations fixées par la direction

- Concerne l'ensemble des personnels intervenant dans les chaînes de la dépense et de la recette
- Rend nécessaire une organisation décloisonnée et transverse
 - Contribuer à la transparence et au renforcement de l'information financière
 - Offrir une information claire et précise aux collaborateurs pour leur permettre de comprendre aisément ce qu'on attend d'eux et de mesurer leur liberté d'action
 - Saisir les objectifs à atteindre et les risques encourus

Éléments incontournables du CICF (2/2)

❖ **Bon fonctionnement des processus internes**

- Pour disposer d'une information financière de qualité et exhaustive :
Importance des processus situés en amont des états financiers

❖ **Fiabilité des informations financières**

- Mise en place de procédures de contrôle interne de nature à assurer que sont saisies fidèlement toutes les opérations que l'établissement réalise

Une démarche projet à adopter (1/2)

❖ Un accompagnement obligatoire

- Par le plus haut niveau politique : le président
- Par le plus haut niveau administratif : le secrétaire général

❖ Une ligne directrice

- La lettre de mission ou d'engagement du président
- Donne un sens à la démarche, des objectifs, une portée sur l'ensemble de l'établissement.
- Une visibilité en interne mais aussi pour l'ensemble des partenaires extérieur

Une démarche projet à adopter (2/2)

❖ La constitution d'une équipe

- Un ou plusieurs politiques
- Plusieurs administratifs (de préférence des responsables de services centraux)
- Voir cette équipe comme un comité de pilotage
- Dont le rôle est de définir les priorités en matière de formalisation des procédures et/ou de contrôle

❖ L'écriture d'un guide interne décrivant

- La stratégie sous-jacente
- Le mode opératoire
- Les outils utilisés
- Les acteurs
- Et prenant appui sur le référentiel de contrôle interne

❖ Cela favorise une cohérence sur l'ensemble de l'établissement, par l'utilisation d'outils et de démarches communs

Présentation générale du CICF (1/4)

- ❖ **N'apporte pas une activité nouvelle au sein des EPSCP**
 - ne se surajoute pas aux missions déjà remplies mais est intégré au fonctionnement courant des établissements
- ❖ **Sous-ensemble et élément majeur du contrôle interne**
- ❖ **Adapté à l'environnement de travail propre à chaque établissement**
- ❖ **Démarche permanente et itérative**
 - Dispositif dynamique reposant sur une expertise régulière des risques et s'inscrivant dans une boucle d'amélioration continue
- ❖ **Désigne les dispositifs de contrôle interne applicables au domaine financier et comptable**
 - Doit présider à toute conception d'organisation et de système, y compris de nature informatique

Présentation générale du CICF (2/4)

- ❖ **Plusieurs phases dans le cadre d'une démarche itérative pour une amélioration continue**

- ❖ **Phase 0 : « la photographie »**
 - Dans un premier temps, faire un état des pratiques existantes
 - Permet de ne pas porter de jugement
 - Laisser la place à l'expression de tous

- ❖ **Phase 1 : « l'analyse et l'amélioration »**
 - Après une première rédaction : réunir l'ensemble des acteurs
 - Dégager ensemble les voies d'amélioration
 - Définir ensemble les points de contrôles importants

- ❖ **Phase 2 : « mise en œuvre »**
 - Diffuser la procédure améliorée aux personnels concernés

Présentation générale du CICF (3/4)

❖ Phase 3 : « le contrôle et la vérification »

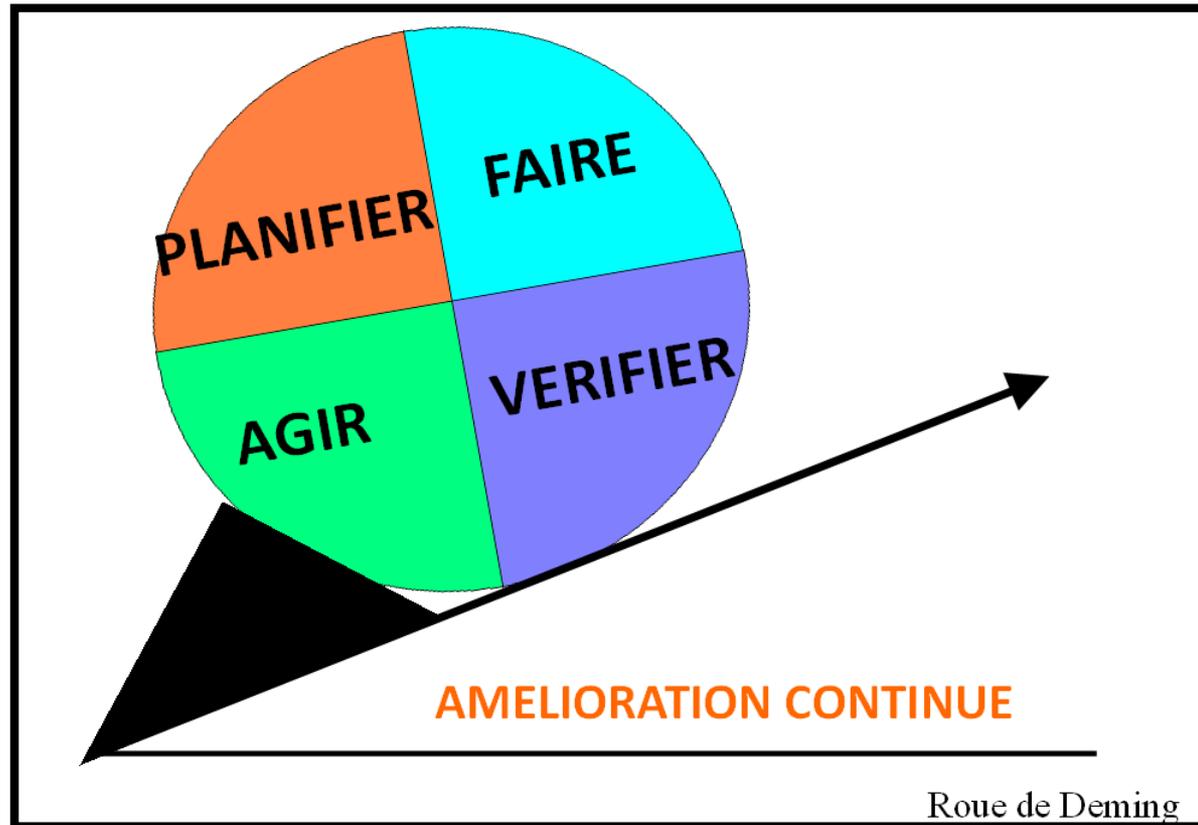
- Vérification du respect de la procédure
- Tenir un cahier de contrôle : preuve de la bonne exécution des procédures

❖ Phase 4 : « l'adaptation et le contrôle externe »

- Modifier les procédures si les pratiques ou le règlement l'impose
- Contrôle 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

Présentation générale du CICF (4/4)

- ❖ En filigrane on retrouve ici la roue de Deming de l'amélioration continue



Le CICF dans le contexte universitaire (1/2)

- ❖ **Caractéristiques identiques à celles venant d'être présentées**
- ❖ **Une perspective : la certification des comptes**
 - Son obtention correspond à l'aboutissement de l'analyse par le commissaire aux comptes du respect par l'université de la qualité comptable des procédures
 - Le CICF devient un enjeu majeur
 - 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....
- ❖ **Atout des comptes certifiés dans un contexte d'autonomie**

Le CICF dans le contexte universitaire (2/2)

❖ Renforcer la fiabilisation des informations financières et leur aboutissement comptable

➤ Pourquoi ?

- 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...)
- L'ordonnateur est principalement à l'origine de la production de l'information comptable, ce qui implique un contrôle interne partagé

➤ Pour ce faire

- L'ordonnateur doit alimenter efficacement la base de données comptables et les processus de production de l'information comptable et financière (important avec une comptabilité en droits constatés puisque le fait générateur des opérations comptables trouve sa source très en amont de l'intervention du comptable)

Le contrôle interne comptable et financier : les acteurs

- ❖ **L'organisation générale**
- ❖ **L'ensemble des services**
- ❖ **Le président et le directeur général des services**
- ❖ **Le comité de pilotage**
- ❖ **Le référent**
- ❖ **Les responsables thématiques**
- ❖ **Les agents**

L'organisation à mettre en place

❖ Aspects pratiques

- 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
 - entre l'ordonnateur (ou gestionnaires) et le comptable chargé de s'assurer de la qualité des comptes
- Organisation rationnelle à mettre en place
 - Architecture comprenant plusieurs niveaux d'acteurs
 - Le président de l'université et le secrétaire général
 - Le comité d'audit ou le comité de pilotage du CICF
 - Le référent du CICF (promoteur/animateur)
 - Les responsables thématiques
 - Les agents

L'ensemble des services d'un établissement

❖ Rappel

- Le CICF s'étend à tous les acteurs de la fonction comptable
- c'est-à-dire, aux gestionnaires, producteurs d'une partie de l'information comptable et financière, comme aux comptables stricto sensu qui la valident .
- La création d'une documentation spécifique ne saurait se faire autrement que de manière participative
- Chacun des agents de l'université doit être considéré comme acteur du CICF : postulat consubstantiel à un objectif de qualité de l'information financière
- Le CICF est ainsi adossé à une logique de processus, entendu comme une chaîne comprenant un ensemble de tâches successives, notion qui dépasse la simple tenue des comptes

Le pilotage du projet

- ❖ **Le président et le secrétaire général : un portage et un pilotage au plus haut niveau**
 - L'intervention du président lors du lancement de la procédure, et régulièrement dans le cadre d'un comité de pilotage ou lors de points d'étapes récurrents, est essentielle
 - Le président, relayé par le directeur général des services, doit s'impliquer fortement, et dans le lancement et le suivi du chantier CICF, et dans la légitimation et le positionnement de la personne (réfèrent) qui sera chargée de porter la démarche dans les services
- ❖ **Le comité de pilotage du CICF**
 - Favoriser la diffusion de l'information et optimiser le déploiement du CICF en vue d'encadrer les actions menées en ce domaine
 - chargé de veiller à la bonne implication des agents et de déterminer les processus et domaines sur lesquels il s'agira de concentrer l'action
 - 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

- ❖ **Obligation 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

Le référent du CICF : mission

❖ Mission

- 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 proposer 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 : pilotes de processus

- Personnes sur lesquelles doit s'appuyer le référent 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, chaque responsable thématique constitue le lien permanent entre les gestionnaires et le référent promoteur
 - chargé de décrire les processus, de déterminer les zones de risque et de proposer des solutions
 - 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

❖ Principaux acteurs de la qualité des comptes et ce, au quotidien

- toute personne intervenant dans les chaînes de la dépense et de la recette 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,...
- Prévoir dès le début 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
 - L'implémentation des outils de gestion et de contrôle interne comptable et financier dépend de cette étape
- Ne 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

Le contrôle interne comptable et financier : les outils

- ❖ **Définition des processus à analyser**
- ❖ **Organigramme fonctionnel**
- ❖ **Analyse des risques**
- ❖ **Formalisation des procédures**
- ❖ **Plan de contrôle**
- ❖ **Plan d'action**

Définition des processus à analyser : précisions

➤ Cycle

- Ensemble de processus. La notion de sous-cycle n'est pas retenue pour les EPN

➤ Processus

- **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)
- 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 »

➤ Procédure

- **Document formalisant les tâches ou activités** à accomplir pour mettre en œuvre les processus

➤ Tâches

- 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

➤ Opérations

- Composante indissociable d'une tâche effectuée par un seul opérationnel

Découpage de l'organisation en processus

❖ Identification des processus fondamentaux puis distinction entre les :

- processus « support » : processus de management nécessaires à la réalisation des missions de l'établissement (RH, achat, budget, finances, etc.)
- processus « cœur de métier » : processus contribuant directement à la réalisation des missions de l'établissement : les acteurs « métier »

❖ Identification des principaux processus en définissant :

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

Etude des processus

❖ **Pour les EPN, les processus financiers, dans leur ensemble, sont 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**

Etude des processus : exemple

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

Etude des processus : en pratique (1/2)

❖ la démarche de CICF se formalise à partir de chaînes de travail non seulement comptables mais également financières, toutes les deux rattachées aux cycles comptables

❖ Exemple

- Cycle « Charges »
- 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 (gestion des paiements des fournisseurs)

Etude des processus : en pratique (1/2)

- ❖ **Première démarche du CICF**
- ❖ **Un maître mot : **pragmatisme**, non sans oublier que celui-ci doit s'accompagner d'une forte modestie**
 - S'inscrire dans une logique de processus et en cibler certains
 - Agir dans les domaines considérés comme prioritaires
 - Eviter un trop grand formalisme

Acteurs et définition des processus: cas pratique

❖ **Énoncé**

- **Domaine** : gestion des Marchés à Procédure Adaptée (MAPA) pour des prestations et fournitures pour des montants compris entre 90 000 et 130 000 € HT
- L'université Z constate que le volume des achats effectué chaque année pour des objets publicitaires dépasse le montant de 40 000 € HT.
- Afin de réaliser des économies d'échelles et de respecter la réglementation, une procédure de mise en concurrence est souhaitée. Il s'agit d'un marché à procédure adaptée (MAPA) sur une durée de 3 ans afin de respecter le seuil fixé à 130.000 € HT
- En tant qu'établissement public, l'université Z doit respecter le code des marchés publics, lequel lui impose un certain formalisme et le respect de délais réglementaires.

❖ **Quels sont selon vous les acteurs concernés et leur niveau d'implication ?**

❖ **Quelles sont selon vous les étapes à respecter obligatoirement au sein de la structure ?**

La cartographie des processus

❖ Principes généraux

- Assurer une représentation dynamique
 - Permettre de trouver des réponses aux questions
Qui ? Quoi ? Quand ? Comment ? Pourquoi ?
- Visualiser de façon synthétique et dynamique les principaux éléments d'organisation d'un système
 - Les évènements « déclencheurs » et les documents produits
 - 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

La cartographie : le logigramme

❖ Objet et démarche

- Outil de formalisation 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, nécessité de réaliser un guide interne
 - 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
 - permettre corrélativement à tous les agents de comprendre les procédures de tous les services

Le logigramme : formalisation (1/2)

❖ Conseils

- Il ne doit pas exister de rupture sur la chaîne
- Les éléments constitutifs du logigramme doivent être précisés
 - Afin de permettre la modélisation des procédures, des symboles standards peuvent être utilisés
 - par exemple, on peut retenir les formes suivantes



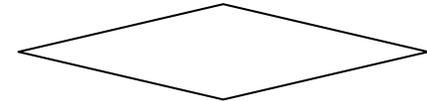
Première et dernière étape



autre étape

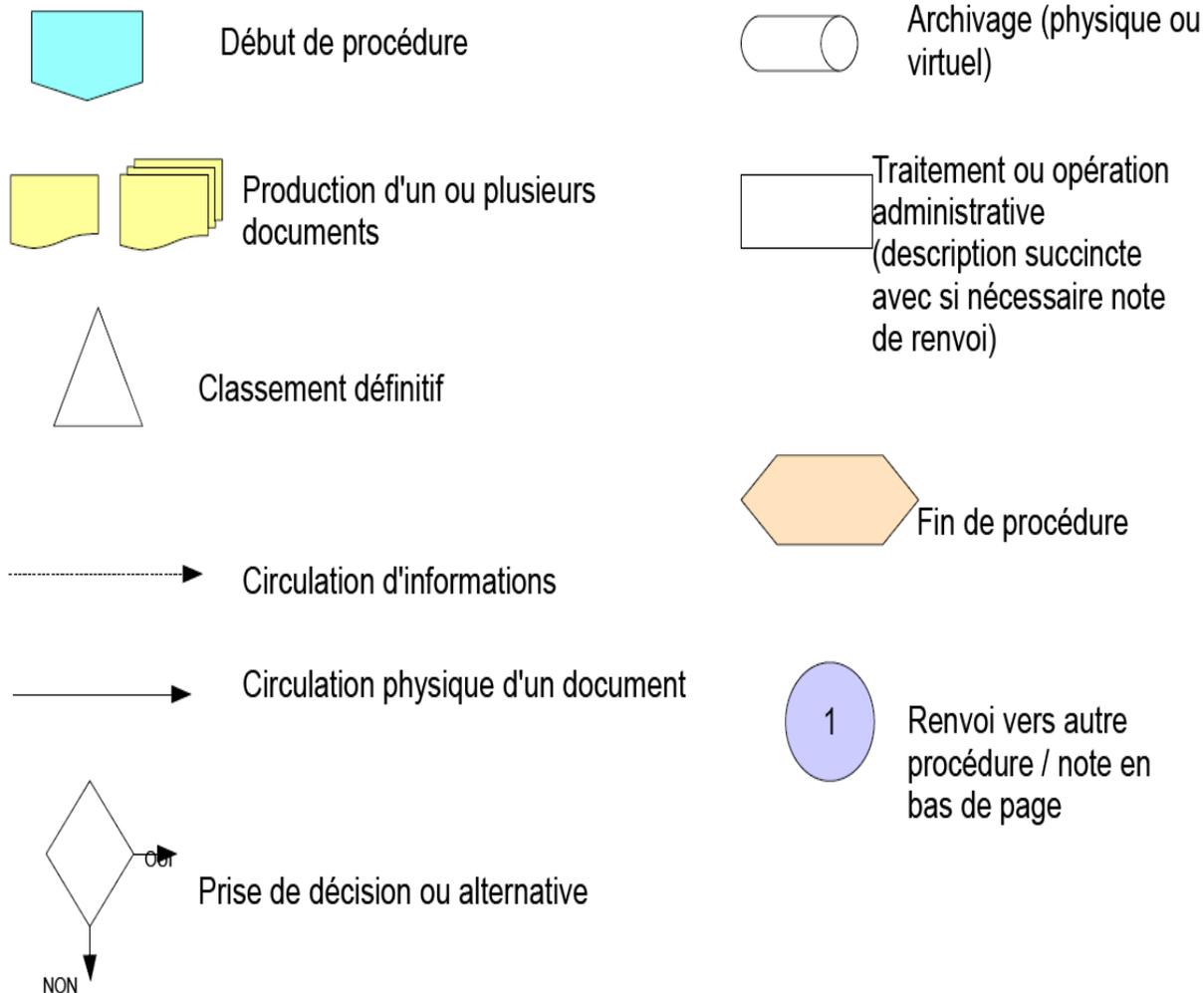


Documents liés à une étape

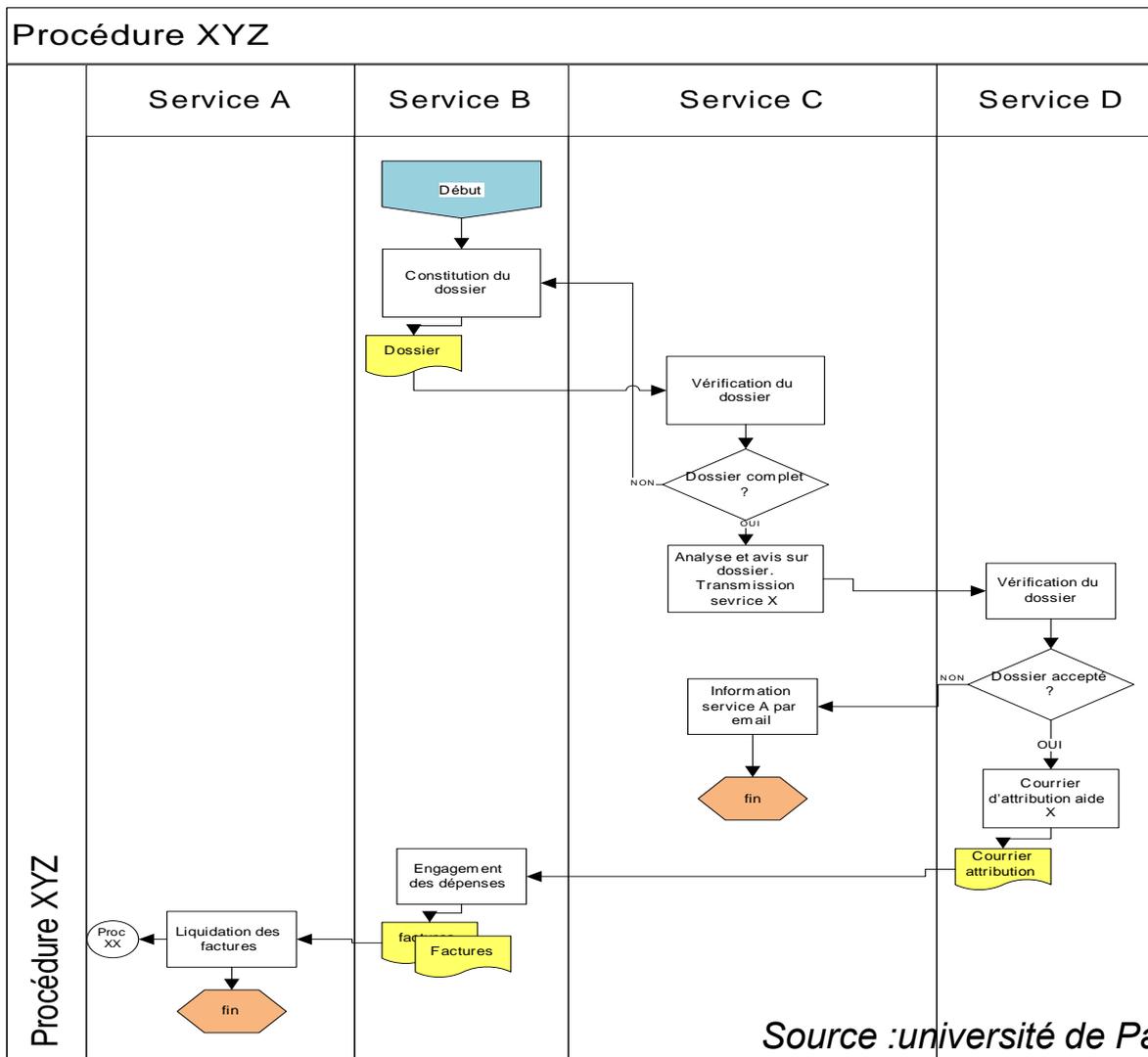


questionnement

Le logigramme : formalisation (2/2)



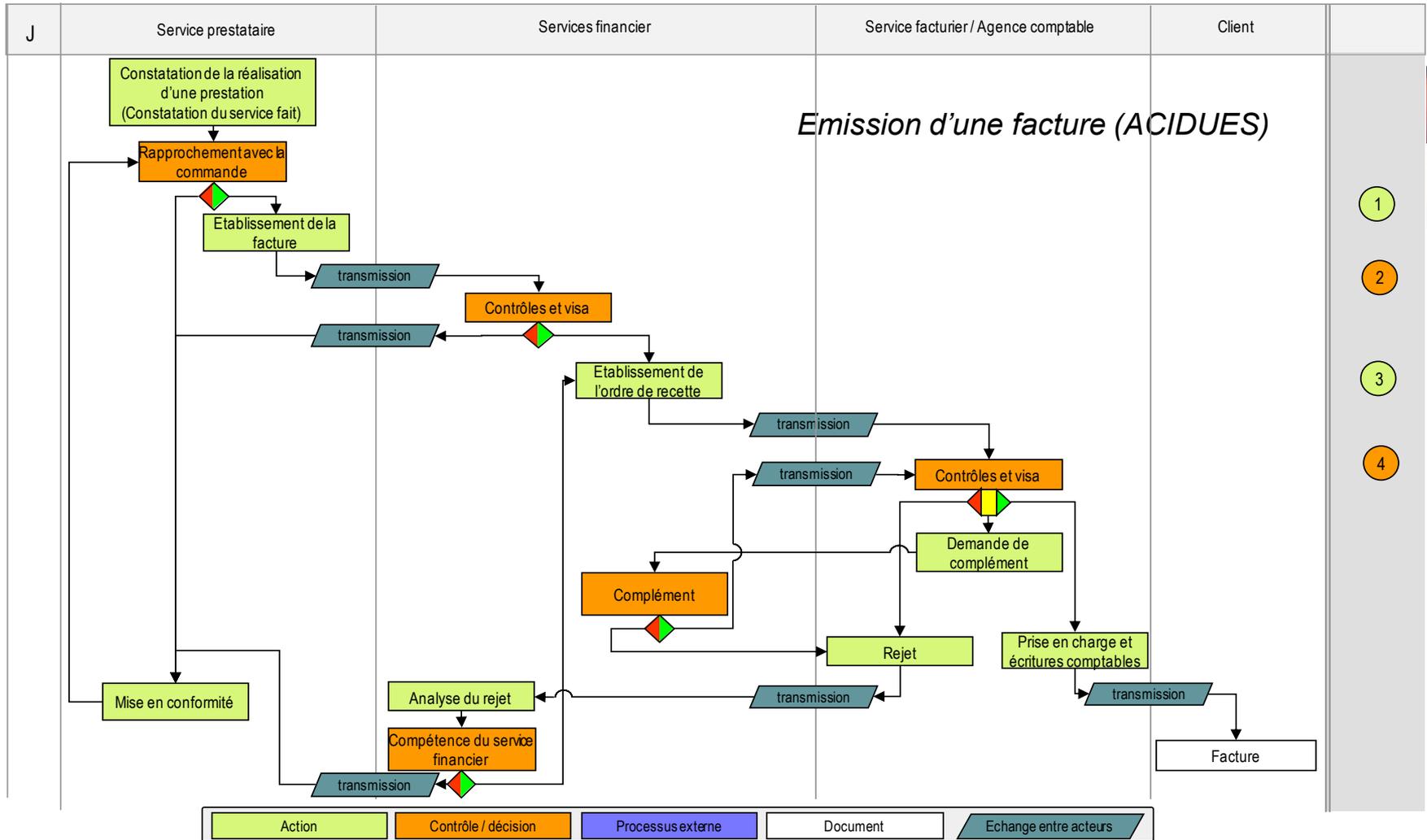
Formalisation du logigramme : exemple 1



Source : université de Pau et des Pays de l'Adour

Formalisation du logigramme : exemple 2

Mise à jour le 05/05/2009 par Groupe de travail ministériel



- 1
- 2
- 3
- 4

Les organigrammes fonctionnels

❖ La démarche à suivre

- Sur la base de la cartographie des processus, prendre les activités et procéder à l'identification et l'évaluation des risques
- Concerne tant les gestionnaires que les responsables du processus étudié
- A distinguer des organigrammes hiérarchiques
- Fil conducteur « comprendre pour agir » L'organigramme fonctionnel permet d'analyser la chaîne fonctionnelle
 - En mettant l'accent sur la compétence des responsables et non pas sur l'unité de commandement (usage interne en général)
 - En renforçant la traçabilité de l'organisation, en permettant d'identifier les responsables et les circuits de chaque processus, du service gestionnaire au début de l'action à l'agent comptable en bout de chaîne
- Supports essentiels de l'audit des circuits
 - Notamment dans le cadre de la certification des comptes

Les organigrammes fonctionnels : la démarche (suite)

- ❖ **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 du processus
- ❖ **Identification des principaux acteurs à chaque étape du 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)
- ❖ **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

Les organigrammes fonctionnels : typologie

❖ 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 (plus adapté que la notion de structure en matière de CICF)
 - permet d'analyser d'éventuels dysfonctionnements liés au déroulement de la procédure
 - 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
 - ...

❖ Une actualisation régulière doit être planifiée et réalisée

Les organigrammes fonctionnels : les éléments

❖ Principaux

- 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

❖ Subsidiaires

- 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
- Compétence requise
- ...

Les organigrammes fonctionnels : exemple

❖ La 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 :

- 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 ;
- 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.

Les organigrammes fonctionnels : cas pratique

❖ Énoncé

- Domaine : gestion des Marchés à Procédure Adaptée (MAPA) pour des prestations et fournitures pour des montants compris entre 90 000 et 130 000 € HT
- Suite du cas pratique ...

- ❖ **En vous appuyant sur l'organigramme fonctionnel figurant dans le cahier d'exercices, vous formaliserez dans un **diagramme fonctionnel** la procédure applicable en matière de « MAPA » (uniquement jusqu'à la rédaction des lettres de consultation et cahier des charges par le service des marchés)**

L'analyse des risques

❖ La notion de risque

- Événement qui, par sa survenance, s'oppose à ce qu'une organisation, qu'un service puisse atteindre les objectifs fixés
- Conjonction de trois éléments
 - Les facteurs ou causes du risque
 - Les manifestations du risque
 - Les conséquences ou impacts du risque

La notion de risque

❖ La typologie

- Les risques inhérents 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

La notion de risque

❖ La typologie (suite)

- Les risques de contrôle liés à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne
 - Risques 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 cartographie des risques

❖ Identification des risques

- **Evaluer** 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, ...)
- **Analyser** spécifiquement chaque processus au niveau le plus fin
- **Classer** ensuite chaque risque suivant son niveau : faible, moyen et fort

❖ Support de pilotage des risques comptables

- donne une photographie consolidée et régulièrement actualisée
- formalise l'analyse des risques en distinguant les processus globalement maîtrisés de ceux qui sont à fiabiliser (**évaluation des risques**)

❖ Description précise d'un processus à raison duquel elle se bâtie

- Pour mettre en relief les zones potentiellement à risque devant figurer dans un plan d'action à établir

La hiérarchisation des risques

- ❖ **Attacher une valeur financière à chaque processus**
 - hiérarchiser les enjeux et mieux cibler les processus comptables concernés par des risques prioritaires
- ❖ **Déterminer quels sont les risques devant faire l'objet d'un plan d'action (outil d'aide à la décision pour agir sur ces risques)**
- ❖ **Choix à faire quant aux 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, prise en compte de la complexité, etc.
 - **Probabilité de survenance du risque (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 (choix à effectuer)

La hiérarchisation des risques : exemple

❖ Schéma d'analyse des risques

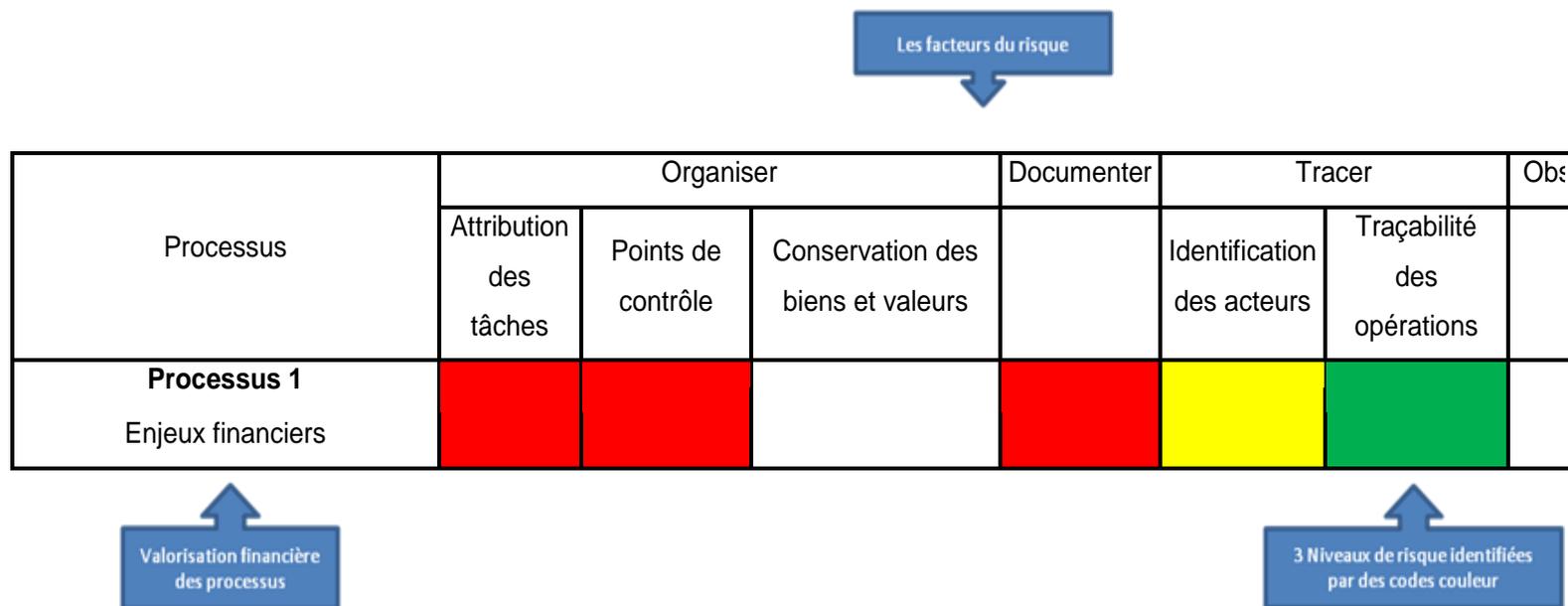
descriptif du risque	impact	personnes responsables	application	actualisation
saisie erronée d'un RIB (rappel de l'activité du processus)	Faible pas d'erreur constatée et visibilité du risque immédiate)	suppression des droits d'accès au module "saisie des RIB" à l'ensemble des agents et centralisation de la saisie sur le poste de X (procédure à mettre en place + communication)	impact faible correctif aisé	insertion dans le plan d'action 2012 : application au ...

La cartographie des risques

❖ Une formalisation non figée

- La conception à terme de la cartographie des risques peut prendre plusieurs formes en fonction des processus étudiés

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



Analyse des risques : accompagnement

❖ Action du MESR

- Accompagner les établissements dans la mise en place d'un dispositif de contrôle interne comprenant des grilles d'analyse et des fiches de procédure
 - Maîtrise des risques pour prévenir les dysfonctionnements au titre des processus retenus
 - Cinq ateliers ont donné lieu à la production de documents : 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
- Appui au contrôle interne des universités et des établissements d'enseignement supérieur : kit « ACIDUES » (<http://idaf.plejade.education.fr/fichiers/pageframe.htm?sujetId=257> : ven/zen)
 - Elaboration d'un outil dans le cadre du projet CHOREGIE du MESR et des compétences élargies des établissements
 - 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>).

La cotation des risques

❖ Objectif

- Une fois les risques identifiés et recensés il convient alors de les hiérarchiser afin de déterminer les actions à mettre en œuvre en priorité pour les traiter. La plupart des établissements utilisent ainsi des techniques de cotation qui permettent de mettre en œuvre une échelle de gravité. Cette méthode évite les arbitrages aléatoires.
- Les critères de cotation
 - L'impact du risque, la gravité ou la famille de risque
 - Financier,
 - Légalité,
 - Efficacité,
 - Image....
 - La probabilité d'occurrence ou la fréquence
 - Faible, improbable, très rare...
 - Modérée, rare...
 - Élevée, fréquent, probable
 - Forte, très fréquent, inévitable

La cotation des risques

❖ Modalités pratiques

- Les risques identifiés sont ainsi positionnés sur une grille en fonction de leur niveau de criticité, qui correspond à l'impact du risque multiplié par sa probabilité d'occurrence.
- Les échelles allant de 1 à 3 ou plus généralement de 1 à 4
- Exemple :

		Gravité-impact			
		1	2	3	4
Probabilité	1	1	2	3	4
	2	2	4	6	8
	3	3	6	9	12
	4	4	8	12	18

La cotation des risques : exemple

ACIDUES

- Processus Gestion des marchés
 Sous processus - Exécution du marché
 - Fin du marché
 - Analyse du marché

	Recensement des risques	Probabilité	Impacts					Gravité (Probabilité x Impact)	Maitrise	Priorité
			Financier	Comptable	Légal / Juridique	Image / Réputation / Qualité de service	Synthèse des impacts			
Exécution du marché										
Gestion des approvisionnements										
	Ne pas présenter le marché aux approvisionneurs									2
	Ne pas avoir décrit précisément dans le contrat l'ensemble des modalités de livraison (lieux, coordonnées du service réception, accessibilité des locaux)									2
	Ne pas prendre en compte les conditions/délais de livraison du fournisseur dans la gestion des approvisionnements									9
	Ne pas établir de plan de prévention lorsque c'est nécessaire									1
	Commander des fournitures/services/travaux non prévus dans le marché									2
	Ne pas respecter la politique d'achat dans l'exécution du marché									1
Suivi de l'exécution matérielle et logistique du marché										
	Ne pas effectuer les vérifications nécessaires lors des réceptions									1
	Ne pas enregistrer les vérifications dans les conditions prévues au contrat									2
	Ne pas indiquer dans le bon de commande les éléments précis relatifs aux lieux de livraison									4
	Ne pas faire appliquer les règles de sous-traitance									6
Suivi financier										
	Ne pas vérifier l'ensemble des éléments de la demande de paiement									6
	Ne pas appliquer les pénalités lorsqu'elles sont dues									1
	Ne pas pratiquer les réfections lorsqu'elles sont dues									1
	Ne pas notifier dans les formes les suspensions du délai global de paiement (en cas de demande de paiement non conforme)									2
	Ne pas verser les avances si elles sont prévues									4
	Verser des avances non prévues									4
	Ne pas verser les acomptes s'ils sont prévus									5
	Verser des acomptes non prévus									4
	Ne pas respecter les délais de paiement									2
	Ne pas rapprocher systématiquement les factures fournisseurs avec les biens réceptionnés									7
	Payer des biens/prestations non reçus									2
	Ne pas maîtriser les règles de cession de créances									2
	Dépasser le montant/quantité maximum du marché									3
Modifications du marché										

L'analyse des risques : cas pratique

- ❖ Une université a mis en place un dispositif de cotation des risques. A partir de sa grille d'analyse et de sa cartographie vous indiquerez la cotation des risques...

Formalisation et la traçabilité

❖ La maîtrise des risques inhérente au CICF actionne trois leviers

- L'organisation des procédures et des tâches
- La documentation
- La traçabilité

L'organisation des procédures et des tâches

❖ Les actions à mener

- Mener une réflexion à propos de la polyvalence des agents pour garantir que toutes les tâches sont assurées
- Examiner les questions de la maîtrise totale d'un processus par une même personne, de la gestion des habilitations, des délégations
- 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)
- Conservation des biens et valeurs, c'est-à-dire les recenser et assurer leur protection en fonction de leur montant

La documentation : périmètre

❖ Un des éléments essentiels du CICF

➤ 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, législative, réglementaire et jurisprudentielle

- 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
- Désigner une personne chargée de cette fonction et disposant, dans l'organisation de son emploi du temps, du temps nécessaire pour s'y consacrer

La documentation : les conseils

- ❖ **Plusieurs formes : notes, fiches techniques, guides de fiches procédures, etc.**
 - Charte graphique formalisée que la direction impose
 - Guide validé par la direction qui sera mis à disposition de tous les responsables de services ou composantes dans lequel on retrouvera la chartre graphique, les applications informatiques utiles ainsi que le mode opératoire
 - Fiche de procédure :
 - comprenant les noms et qualité du rédacteur, la date de rédaction et la périodicité d'actualisation, la date d'entrée en vigueur et la référence à l'autorité ayant validé la fiche
 - décrivant le cheminement du processus, qu'il soit technique (saisine dans une application) ou organisationnel (déroulement d'une opération et rôle de chacun des acteurs : lien avec le logigrammes établi au titre du processus)
 - Description d'un processus (ex : enregistrement des immobilisations) : emprunter le même schéma pour chacune des fiches établies en ce domaine

La documentation : la fiche de procédure

❖ Les rubriques :

- Identification de la procédure
- Objectifs et champ d'application
- Règles de gestion applicables
- Grille de description de la procédure
- Documents annexes (instruction, fiches de contrôle par acteur, fiches navettes, documents types)

La documentation : la fiche de procédure

❖ La Grille de description de la 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, formulaires, bases de données, logiciels, réunions, comités, etc.)

➤ Doit permettre

- De répondre aux questions « **Qui ?** » « **Quoi ?** » « **Comment ?** » « **Où ?** » « **Quand ?** »

La documentation : la fiche de procédure

❖ La fiche de procédure en vigueur

- 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 toletter régulièrement : « versionnage » (gestion de la mise à jour par le pilote du processus) ;
- être un outil qui démontre la qualité du contrôle interne (comptable et financier en particulier) de l'établissement ;
- ne pas être archivée (contrairement aux anciennes versions dont l'archivage doit relever des attributions du pilote de processus) et ne pas être détruite.

La documentation : la fiche de procédure

❖ Recommandations de rédaction (1/2)

- Utiliser des verbes d'action à l'infinifif pour décrire les activités et les tâches
- Rédiger des phrases courtes
- Relier logiquement les phrases
- Présenter les éléments rédigés littéralement de façon claire et attrayante par l'utilisation de sections courtes et facilement repérables (encadrés, listes, etc.)
- Utiliser un vocabulaire professionnel, connu des utilisateurs et partagé au sein de l'organisation
- Veiller au référencement complet des fiches de procédure : codification, date, rédacteur, vérificateur, ...

La documentation : la fiche de procédure

❖ Recommandations de rédaction (2/2)

➤ Eviter

- 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 documentation : la fiche de procédure

❖ Exemple de charte

FICHE FINANCIERE		N°2012- ...-01
Rédaction : direction des services financiers M. X, adjoint à la directrice	Date : juillet 201x entrée en vigueur : septembre 201x fiche validée par : Mme Y, directrice des finances	Actualisation : au mois de janvier de chaque année et à chaque changement de réglementation (lien hypertexte avec Légifrance)
Références : Loi n° ... Décret n° ... du ... Instruction M93 Questions/réponses disponibles sur le répertoire J:\DSF\FP\amortissement		
L'AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS texte : mmmmmmmm		

Le plan de contrôle

❖ Objectifs

- Un plan de contrôle de processus (PCP) est un document formel destiné à définir les éléments nécessaires pour permettre le contrôle des caractéristiques principales d'un processus.
- Il a pour objectif de définir les modalités des contrôles prévus et ceux qui sont déjà réalisés.

❖ Contexte et contenu

- Le plan de contrôle décrit :
 - le périmètre des contrôles,
 - la périodicité des contrôles,
 - les procédures concernées,
 - les supports des contrôles,
 - la nature des contrôles
- Le plan de contrôle peut être propre au service/direction ou partagé entre différents services. Lorsqu'il s'agit d'un plan de contrôle partagé, chaque service/direction doit faire apparaître dans le plan de contrôle ses contrôles à priori ou à posteriori.

Le plan de contrôle : la piste d'audit

❖ Définition

- 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*
- Traçabilité des opérations
 - 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
 - nécessaire de conserver la trace du risque à l'origine du provisionnement (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)

Le plan de contrôle : la piste d'audit

❖ 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

➤ des acteurs

- Les acteurs doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable : **savoir qui a fait quoi et le retrouver**
 - Indépendamment, bien entendu, de tout caractère inquisitorial.
 - Avant tout, disposer de tous les éléments nécessaires pour contrôler et maîtriser un risque

➤ pouvant être graduée suivant les risques

Le plan de contrôle : la piste d'audit

❖ Exemple de suivi d'une action de contrôle sur le processus paye

139

DRH ET AGENCE COMPTABLE DE l'université xxx PLAN DE CONTRÔLE INTERNE PROCESSUS REMUNERATION EXERCICE 2012 (V 14 03 2012)					
Périodicité, périmètre, et échantillonnage des contrôles interne DSF, DRH et agence comptable de supervision					
N°	Nature des contrôles	Périmètre du contrôle	Périodicité du contrôle	procédures concernées	Observations / Support du contrôle
1	DRH: contrôle à posteriori niveau 1 gestionnaires paye contrôle des fiches de paye	Exhaustif pour les rémunérations permanentes et par sondage pour les rémunérations accessoires	mensuel	exactitude du paiement	fiche de paye /pièces justificatives
2	DRH: contrôle à posteriori niveau 3 Contrôleur paye: contrôle à postérieur exactitude des paiements	par sondage et sur demande pour les cas particuliers	mensuel	gros montant ou variations importantes	liste des virements/ fiches de paye
3	DRH: contrôle à posteriori niveau 3 Contrôleur paye: contrôle primes	par sondage	trimestriel	montant/Compatibilité avec le statut / l'incompatibilité d'un cumul d'indemnité	dossier agent: fiche de paye
4	Agence comptable : Contrôle à priori de 1er niveau des créations de dossiers.	exhaustif	Tous les mois	Procédures de visa avant transmission des mouvements de paie au Trésor Public	Dossier de l'agent / listing GIRAFE
5	Agence comptable : Contrôle à posteriori de supervision de la régularisation des avances.	par sondage	Tous les mois	Procédures de contrôle à partir des avances versées	Dossier de l'agent / bulletin de paie/ fichiers d'avance GIRAFE/fichiers retour paie
6	Agence comptable : Contrôle à posteriori de supervision de la régularisation des oppositions.	Exhaustif	Tous les mois	Procédures de contrôle à partir des oppositions notifiées	Dossier de l'agent / bulletin de paie/ fichiers Excel de gestion des oppositions/fichiers retour paie

Le plan de contrôle : la piste d'audit

❖ Conservation et archivage

- Nécessité, au-delà du contrôle de l'existence et de la qualité de la maîtrise des risques, de conserver l'historique des procédures, sur chaque domaine particulier
 - 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 afin 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)
 - Proposer de nouveaux processus à étudier (en cas de maîtrise des précédents processus analysés)
 - Proposer des correctifs aux plans d'actions mis en œuvre (risques insuffisamment maîtrisés)
 - 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
- Conserver les fiches de procédures des deux périodes pour justifier de la régularité des dépenses des différentes années
 - Regrouper ces fiches de procédures dans un classeur prévu à cet effet au sein du service mais aussi **envoyer une copie à la personne ou au service en charge du contrôle interne dans l'établissement**
 - **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

Le plan de contrôle : les contrôles à opérer

❖ Divers contrôles

- **Contrôle de 1er niveau** : au sein des entités attributaires des tâches
 - Autocontrôle (par l'agent concerné – a priori ou contemporain)
 - Contrôle mutuel (entre collègues intéressés – a posteriori)
 - Contrôle de supervision (par l'encadrement ou une cellule ad hoc s'il en existe une - a priori, a posteriori ou contemporain)
- **Contrôle de 2ème niveau** : par une entité distincte des entités attributaires des tâches (comité d'audit, référent CICF, etc.). Contrôle a posteriori
- **Contrôle externe** : certification des comptes. Contrôle de consolidation

❖ Intérêts

- Démontrer que l'on a vu le risque et que l'on essaie d'y remédier (dans ce cas, le commissaire aux comptes devrait, au vu de ces documents, certifier avec réserves)
- Nommer un agent chargé de s'assurer que le dossier ne restera pas lettre morte.
- Démontrer, par l'archivage de ce dossier, l'évolution qualitative de l'établissement

Le plan de contrôle : illustration

❖ Exemple de plan de contrôle sur la commande publique

142

AGENCE COMPTABLE DE L'Université Z					
PLAN DE CONTRÔLE INTERNE "PROCESSUS COMMANDE PUBLIQUE 2012 (V 09 03 2012)«					
Périodicité, périmètre, et échantillonnage des contrôles interne de l'agence comptable					
N°	Nature des contrôles	Périmètre du contrôle	Périodicité du contrôle	procédures concernées	Observations / Support du contrôle
1	Contrôle à priori des dépenses de fonctionnement et d'investissement hors marché et sur marché y compris les avances, et les retenues de garantie.	Exhaustif	Quotidien	Visa des factures et des pièces justificatives: - Contrôle des calculs du montant à verser aux fournisseurs. - Contrôle du rattachement au bon exercice des charges à payer à partir du service fait et des charges constatées d'avance. - Contrôle de la régularité de la dépense. - Contrôle du montant et de sa correcte imputation. - Contrôle et analyse des charges d'entretien et des critères de distinction entre charges et immobilisations. - Contrôle des pièces justificatives. - Contrôle de l'absence de la prescription quadriennale. - Contrôle de la récupération de l'avance et / ou de la libération de la retenue de garantie au bon fournisseur. - Vérification du service fait. - Contrôle de la qualité du donneur d'ordre. - Contrôle du paiement au bon créancier.	Facture Dossiers de marché public SIFAC Suivi sous Excel
2	Contrôle à postérieur du service fait auprès des unités budgétaires (UB).	sondage	6 mois et en fin d'année	Constatation du service fait valorisé: -Vérification de la régularité du service fait en prévoyant des actions à mener auprès des composantes.	SIFAC Pièces justificatives
3	Contrôle à postérieur et suivi du traitement des cessions , des oppositions et des mainlevées.	sondage	6 mois	A partir de la mise en place de la procédure de gestion des oppositions	Suivi sous Excel

Le plan d'action : élaboration

❖ Objectif :

- Le recensement et la hiérarchisation des risques aboutissent à un plan d'action fixant un programme pluriannuel d'amélioration du contrôle interne en hiérarchisant **les actions à mettre en œuvre**.
- Le plan d'action permet à la direction de détailler les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable. Il est un dispositif formalisé, tracé, définissant les acteurs responsables de la mise en œuvre des différentes actions et des échéances qui leur sont imparties.

❖ Il permet :

- D'expliciter les choix stratégiques retenus par l'établissement
- D'assurer un suivi de la diffusion du renforcement du contrôle interne
- De dessiner une ligne directrice claire pour les acteurs.

Le plan d'action : démarche et contenu

❖ Pilotage

- Un pilotage efficace suppose un suivi de la réalisation du plan d'action en corollaire de l'actualisation de la cartographie des risques. Il permet à l'établissement de piloter, hiérarchiser, identifier les acteurs, définir les échéances...

❖ Pour être efficace le plan d'action doit :

- Être formalisé, accessible et diffusé aux acteurs;
- Désigner les acteurs responsables de la mise en œuvre des actions;
- Les échéances qui leur sont imparties;
- Être permanent et régulièrement alimenté et actualisé;

Le plan d'action : illustration

MODÈLE DE PLAN D'ACTION

Processus	Risque détecté	Action	Acteurs concernés	Échéance	Commentaires sur l'état d'avancement des actions	% avancement M	% avancement M - 1
Commande publique	Absence de l'actualisation du plan de contrôle hiérarchisé	Mise en place d'une actualisation annuelle : élaboration d'un guide de procédure	Agence comptable	01/05/2009	Guide en cours de validation	8%	0%
Centralisation des régies	Périodicité inégale de transmission des documents comptables et des pièces justificatives	1 - Rappel aux régies et sensibilisation	Direction financière agence comptable	31/12/2008	Courrier circulaire du 24 décembre 2008	100%	100%
		2 - Établissement d'un guide de procédures à l'intention des régisseurs et des services gestionnaires et comptables chargés de la centralisation	Direction financière agence comptable	01/02/2009	Le guide est livré	100%	85%
Parc immobilier	Difficulté d'ajustement entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire des immobilisations	1 - Établissement d'une fiche de contrôle d'ajustement	Agence comptable	01/03/2009	Réunion des intervenants le 21 janvier 2009	5%	0%
		2 - Mise en place d'une interface automatique entre applications	Direction informatique	Octobre 2009	Bon de commande MOA en cours de finalisation	10%	0%
		3 - Mise en place d'un contrôle de supervision de l'agent comptable à inscrire dans le PCI	Agence comptable	01/02/2009	Inscrit au PCI - Premiers contrôles en février	10%	0%



L'articulation entre la qualité comptable et le CICF

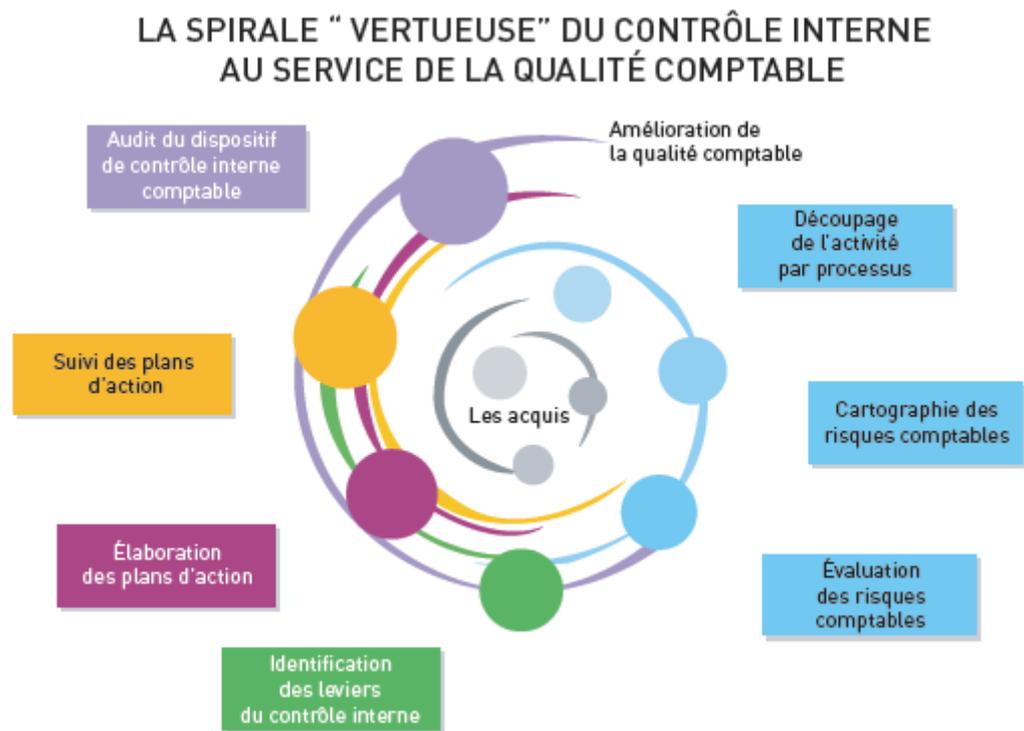
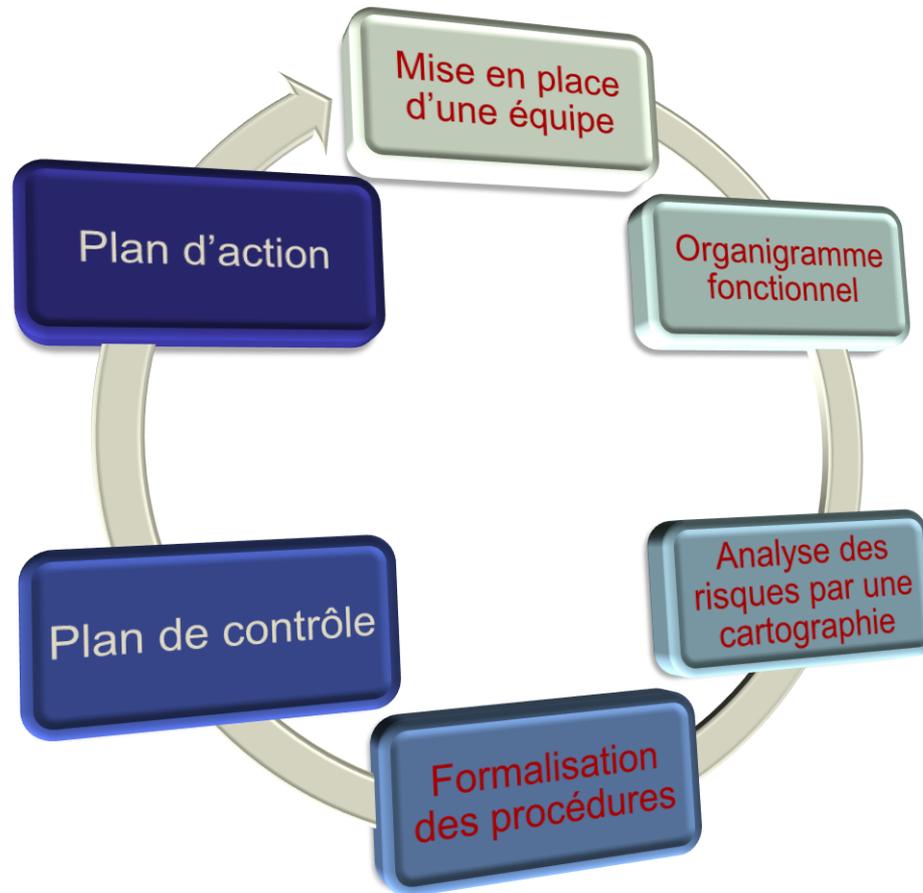


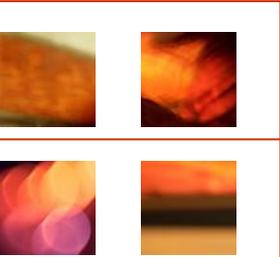
Figure 1 - Source MINEFI - Rapport Annuel sur le CI de l'Etat



Éléments et outils du CICF : synthèse



Contrôle interne comptable et financier dans les universités



3^{ème} journée

- *Matinée* : Illustrations de choix de systèmes organisationnels et de leurs impacts sur la gouvernance : le service facturier, le contrôle hiérarchisé de la dépense, le CICF et la fiscalité
- *Après-midi* : échanges sur d'expériences sur des réalisations : la paie, les immobilisations, ...



Le contrôle interne comptable et financier : Illustrations de choix de systèmes organisationnels et de leurs impacts sur la gouvernance

- ❖ **Le service facturier**
- ❖ **Le contrôle hiérarchisé de la dépense**
- ❖ **Contrôle interne et fiscalité**

Le service facturier : caractéristiques et organisation

❖ Caractéristiques :

- Prévu expressément à l'[article 35 du décret n° 2008-618 du 27 juin 2008](#) relatif au budget et au régime financier des EPSCP bénéficiant des responsabilités élargies
- Placé sous l'autorité de l'agent comptable
- centre de traitement et de paiement des factures chargé de centraliser la réception et la saisie des factures

❖ Nouvelle organisation de la chaîne de dépense

- Dans les faits, bien que relevant de sa responsabilité, l'ordonnateur n'effectue plus ni la liquidation, à l'exception de la vérification du service fait, ni l'ordonnancement
- La mise en œuvre du service facturier suppose que les services gestionnaires agissent en qualité d'ordonnateur délégué
 - Bénéficiaire d'une délégation de signature attribuée par l'ordonnateur principal dans les conditions prévues à l'[article L712-2 du code de l'éducation](#), in fine
 - Cette délégation de signature ne peut pas être subdéléguée

Le service facturier : objectifs

❖ Premier objectif : **efficacité** dans l'exécution de la dépense

➤ Meilleure maîtrise des flux :

- Point unique d'entrée et de traitement des factures : **gains de productivité** par la suppression de la circulation des documents et des redondances des traitements et contrôles
- le dispositif participe à la **qualité comptable**, notamment en facilitant le principe d'indépendance des exercices (comptabilité en droits constatés)
 - Simplification quant au calcul des charges à payer (vision exhaustive des factures et par le recensement des services faits)
 - Permet également une connaissance précise des reports de charges en raison de l'absence de service fait
- Les paiements sont **sécurisés** et effectués dans des délais réduits (amélioration et accélération du traitement de la chaîne de dépenses)

➤ Participe à l'amélioration :

- des relations avec les fournisseurs
 - du traitement des paiements (visibilité accrue en matière de relances à effectuer)
- #### ➤ Garantie, par le contrôle interne qui lui est inhérent, de la traçabilité des opérations comptables (une des exigences posées par la certification des comptes)

Le service facturier : objectifs

❖ Deuxième objectif : **coordination et dialogue**

- Rapprochement de l'ordonnateur et du comptable
- Dialogue amélioré et permanent entre gestionnaires, de l'ordonnateur et du comptable public permettant de mieux prendre en compte leurs besoins :
 - **Renforcement** du rôle de pilotage de l'ordonnateur puisque, dans cette perspective, la stratégie de priorisation des dépenses que l'ordonnateur entend déterminer doit être portée à la connaissance du comptable afin de la mettre en œuvre conjointement avec lui
 - Concertation approfondie entre l'ordonnateur et le comptable pour permettre d'assurer l'efficacité des contrôles par sondage a posteriori
 - La charte définie à cet effet concourt au développement de la politique de CICF de l'établissement

Le service facturier : acteurs

❖ Les services gestionnaires

- piloter ses crédits et gérer ses commandes
- Constatation du service fait (première étape de la liquidation) indépendamment de la réception de la facture
- Certifier le service fait sans disposer de la facture (mais accès à prévoir) mais au moyen de documents spécifiques (bon de commande, bon de livraison, ...)

❖ L'ordonnateur, mieux à même de se concentrer sur :

- la programmation et l'allocation des crédits budgétaires
- le pilotage de ses services (suivi plus précis via les restitutions fournies par le service facturier)

❖ Le service facturier

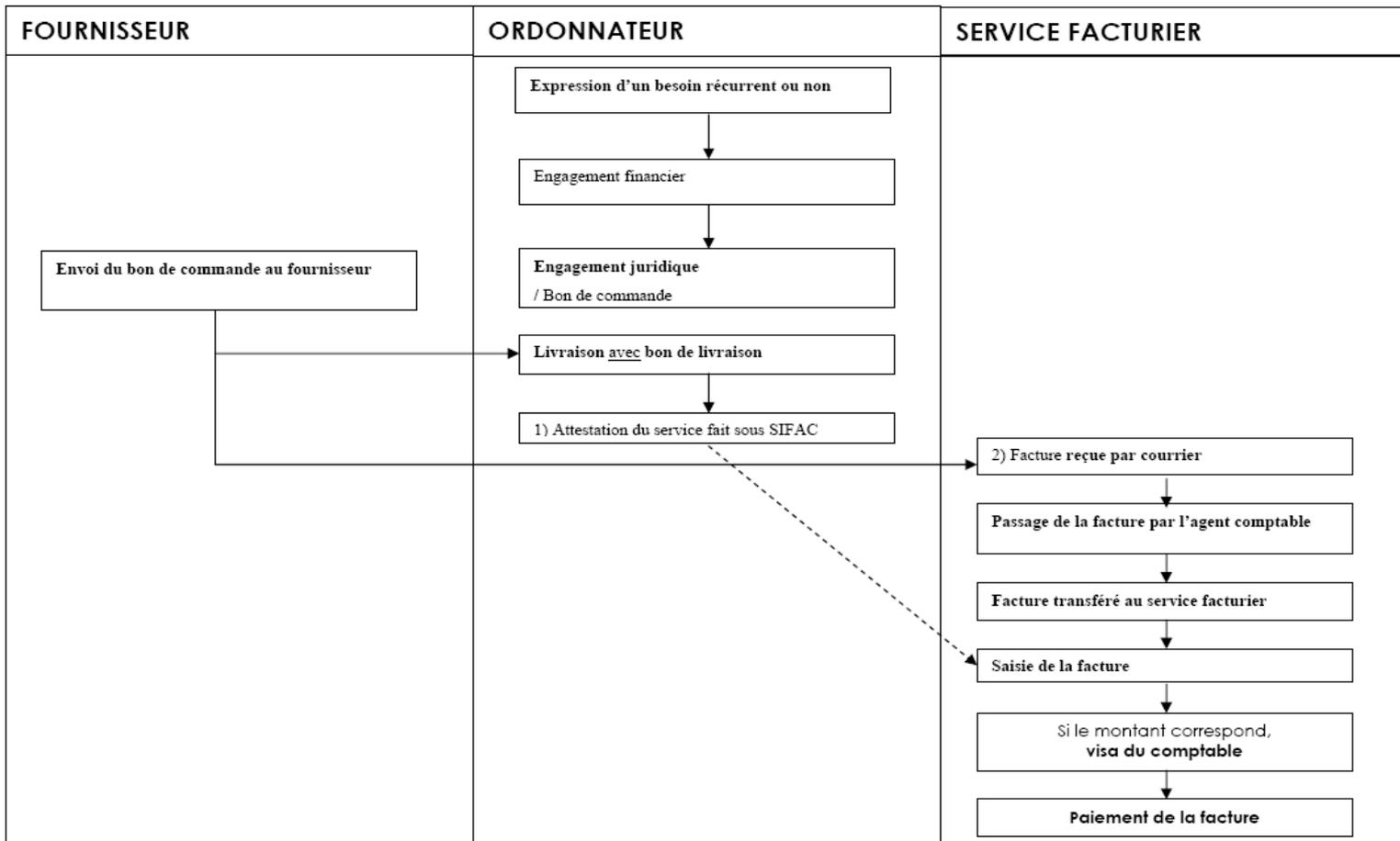
- Réception, traitement et enregistrement des factures (dossier de liquidation)
- apprécie s'il peut mettre en paiement le service fait (rapprochement de l'engagement juridique/ du service fait/ de la facture)

❖ L'agent comptable

- Sur la base de la mise en paiement réalisée par le service facturier (garantie quant à la conformité à la commande et au service fait) en mesure d'effectuer le paiement

Le service facturier : exemple de procédure

❖ Exemple de l'université d'Auvergne/Clermont-Ferrand 1



Le contrôle hiérarchisé de la dépense : caractéristiques et organisation

❖ Caractéristiques :

- Les comptables publics sont chargés d'exercer des contrôles de payeur et de caissier sur les ordres de dépenses délivrés par les ordonnateurs (vérifier la régularité des dépenses publiques pour éviter la survenance de certains risques)
- Suspension du paiement : Absence de justification du service fait, erreur dans la liquidation, absence de caractère libératoire
- Le CHD s'inscrit pleinement dans les rôles de payeur et de caissier dévolus à l'agent comptable puisqu'il a comme objectif de mieux cibler le contrôle sur certaines dépenses en fonction de l'importance des risques et des enjeux et, ainsi, de pouvoir consacrer davantage de temps à l'analyse des processus comptables
- Le CHD se substitue aux contrôles exercés a priori et de manière exhaustive sur tous les ordres de dépenses

Le contrôle hiérarchisé de la dépense : objectifs

❖ Double logique :

- 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 ;
- Renforcement de 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

❖ Bénéfices attendus :

- Amélioration de la sécurité juridique
- Meilleur retour d'informations et éléments d'aide à la décision (fonctionnement des services, plans de formation, régulation budgétaire, ...)
- Complémentarité entre les services de l'ordonnateur et du comptable (éliminer les contrôles redondants, pertinence des contrôles, fluidité des contrôles : possibilité de paiements plus rapides)
 - au niveau des dépenses contrôlées par sondage
 - et de celles faisant l'objet de contrôles exhaustif par une logique de redéploiement des ressources en personnel (moins de contrôles mais des meilleurs contrôles)

Le contrôle hiérarchisé de la dépense : mise en œuvre

❖ Étape 1 : Identification et évaluation des risques

- En fonction de leur origine : pour chaque grande catégorie de dépense et dans le cadre du dispositif de CICF existant, identifier et évaluer les risques (mise en place d'une cartographie des risques comptables - nature et origine des risques - , traçabilité...)
- personnalisation des 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
- Grande souplesse pour personnaliser la forme du contrôle aux pratiques de l'ordonnateur
 - 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)

Le contrôle hiérarchisé de la dépense : mise en œuvre

❖ Étape 1 - identification et évaluation des risques : illustration

CATEGORIE DE DEPENSE EXAMINEE :

FICHE DE TRAVAIL N°8 : COTATION DU RISQUE

	Variables principales à l'origine du risque					Maîtrise du risque	Observations
	Pratiques de l'ordonnateur	Complexité	Rythme du mandatement	Montant	Autres		
Qualité de l'ordonnateur							
Intervention préalable des contrôles réglementaires							
Réalité de la créance							
La vérification des pièces justificatives							
L'exactitude de la liquidation							
Disponibilité des crédits et imputations budgétaires							
Acquit libératoire							

Fiche extraite d'un document intitulé « CONTRÔLE HIERARCHISE DES DEPENSES PUBLIQUES – METHODOLOGIE DE L'APPROCHE DU RISQUE »

Le contrôle hiérarchisé de la dépense : mise en œuvre

❖ Étape 2 : Identification et évaluation des risques

- Analyser les risques en vue de les discriminer à partir des caractéristiques de l'exécution de la dépense
 - 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
- Concrètement, en trois temps
 - Évaluation du risque au moyen d'un arbre de décision
 - Application de l'arbre de décision à la nature des dépenses
 - Association d'une dépense présentant un certain niveau de risque avec une forme de contrôle

Le contrôle hiérarchisé de la dépense : mise en œuvre

❖ Étape 2 : Identification et évaluation des risques

➤ 1er temps : évaluation du risque

- Au moyen d'un arbre de décision permettant de formaliser les différentes situations susceptibles de se rencontrer
 - Sa logique : 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
 - Sa finalité : aboutir au classement d'une dépense dans une catégorie de risques
- 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

➤ 2ème temps : à partir de la nomenclature comptable, ou, à défaut, de la catégorie de dépense, application de l'arbre de décision pour déterminer la classe de risque découlant des caractéristiques de la dépense

Le contrôle hiérarchisé de la dépense : mise en œuvre

❖ L'évaluation des risques : exemple de grille

CATEGORIE DE DEPENSE EXAMINEE :

FICHE N°9 : EVALUATION DU RISQUE SELON LES CARACTERISTIQUES DE LA DEPENSE

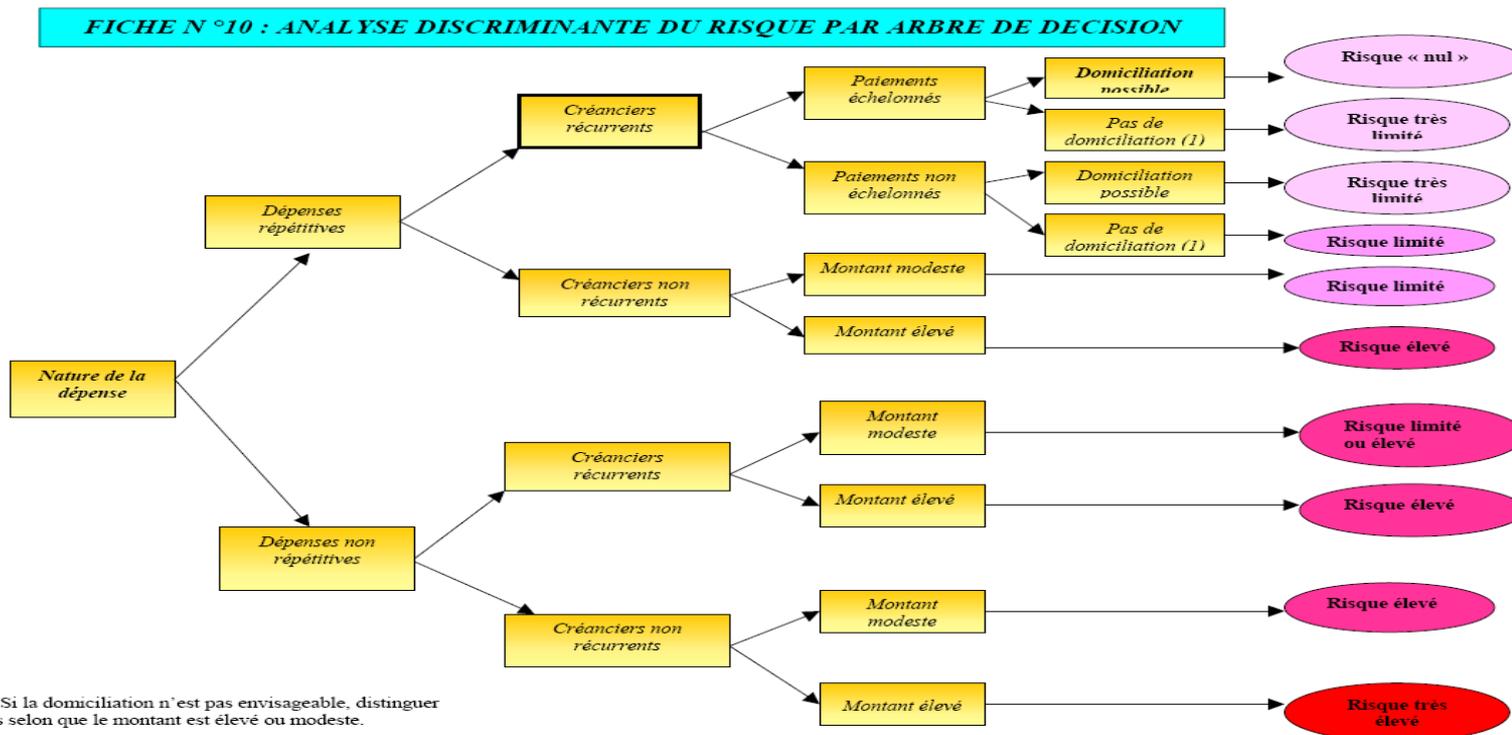
Indiquer, dans chaque case, l'incidence des caractéristiques de la dépense sur le risque.

	<i>Dépense collective</i>	<i>Dépense répétitive dans le temps</i>	<i>Créanciers récurrents</i>	<i>Paiements échelonnés</i>	<i>Possibilité de gestion domiciliée des paiements</i>
<i>Qualité de l'ordonnateur</i>					
<i>L'intervention préalable des contrôles réglementaires</i>					
<i>La réalité de la créance</i>					
<i>La vérification des pièces justificatives</i>					
<i>L'exactitude des calculs de liquidation</i>					
<i>Imputation budgétaire et disponibilité des crédits</i>					
<i>Acquit libératoire</i>					

Fiche extraite d'un document intitulé « CONTRÔLE HIERARCHISE DES DEPENSES PUBLIQUES – METHODOLOGIE DE L'APPROCHE DU RISQUE »

Le contrôle hiérarchisé de la dépense : mise en œuvre

❖ Analyse et discrimination des risques : exemple d'arbre décisionnel



Fiche extraite d'un document intitulé « CONTRÔLE HIERARCHISE DES DEPENSES PUBLIQUES – METHODOLOGIE DE L'APPROCHE DU RISQUE »

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Précisions liminaires

- Contrôle reposant sur une démarche de prévention des risques, ainsi que nous l'avons vu, le **CICF a vocation à couvrir le domaine fiscal**
- Caractéristique commune de la comptabilité et de la fiscalité
 - fournir des informations financières fiables, c'est-à-dire significatives, sur la situation et les résultats d'une entité
- Au demeurant, dans le cadre de sa mission de certification des comptes, **un commissaire aux comptes analyse le volet fiscal**
- Enfin, la **fiscalité, puise bien souvent dans la comptabilité** les éléments utiles à la détermination de l'assiette de l'impôt ou y trouve son fait générateur

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité : la qualité des comptes, un socle commun

❖ Comptabilité et fiscalité entretiennent des liens étroits (1/3)

- 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
 - Suivi des immobilisations, du 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...)
- La fiscalité, utilisant une notion importée du droit commercial ([code de commerce, art. L 123-21\[1\]](#)) se calque sur le principe de la comptabilité commerciale dit de spécialisation ou d'indépendance des exercices comptables
 - Pour les EPSCP, mise en œuvre de règles ne recevant certes 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) mais ayant néanmoins la même portée

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité : la qualité des comptes, un socle commun

❖ Comptabilité et fiscalité entretiennent des liens étroits (2/3)

- En écho à la comptabilité, **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)
 - En effet, **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](#))
- **La comptabilité ayant valeur probante constitue une source générale de détermination de l'impôt**
 - 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...)

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité : la qualité des comptes, un socle commun

❖ Comptabilité et fiscalité entretiennent des liens étroits (3/3)

- La fiscalité, au travers de ses obligations présente des vertus au regard de la gestion d'un EPSCP
 - Possibilité d'identifier et de mesurer précisément les conséquences financières qui s'attachent à toute opération réalisée par un EPSCP
 - Outre la connaissance des stocks, recensement des biens d'équipement
 - 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
- 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
 - moyens d'en connaître précisément tous les coûts (exemple : éligibilité d'une action au financement du PCRD)
- 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

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité : la qualité des comptes, un socle commun

❖ Comptabilité et fiscalité partagent un même objectif (1/2)

- Bien que probante, la valeur de la comptabilité n'est que de présomption simple
 - C'est pourquoi 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](#))
 - s'assurer de la régularité et du caractère probant des écritures comptables ou confronter les déclarations souscrites par une personne avec les écritures comptables afin d'en contrôler la sincérité
 - Il importe donc que la qualité des comptes soit satisfaite
- Nécessité de conforter la valeur de principe que la fiscalité reconnaît à la comptabilité ainsi qu'à l'information qui en découle
 - En pratique, au moyen d'un contrôle interne pertinent assurant l'objectivité des comptes

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité : la qualité des comptes, un socle commun

❖ Comptabilité et fiscalité partagent un même objectif (2/2)

- La qualité comptable comme dénominateur commun
- Un référentiel de contrôle interne en matière fiscale (CIF) doit nécessairement se caler sur le CICF mis en œuvre au sein de l'établissement
- Néanmoins, la fiscalité présente ses propres risques, lesquels sont alors à distinguer des risques comptables
 - 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
 - Obligations, soit de nature déclarative, soit consubstantielles aux rouages du mécanisme des impôts

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (1/9)

169

➤ Nécessité d'un référentiel de contrôle interne fiscal (1/5)

- Mettre sous contrôle l'exposition de l'établissement aux risques fiscaux et définir un référentiel de contrôle interne fiscal (CIF) dont l'objectif est de prévenir les risques d'anomalies
- Démarche devant
 - 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)
 - 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 procédures et de fiches de contrôles)
 - donner lieu à une évaluation et un suivi
 - » répondant à la question de la traçabilité (dispositif d'archivage attestant de la permanence de la procédure de contrôle)

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (2/9)

➤ Nécessité d'un référentiel de contrôle interne fiscal (2/5)

- 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

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (3/9)

171

➤ Nécessité d'un référentiel de contrôle interne fiscal (3/5)

- Composante de management d'un EPSCP
 - 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)

- Mise en place de l'outil indispensable que constitue la cartographie des risques fiscaux
 - formaliser l'identification, la hiérarchisation et la maîtrise des risques fiscaux par l'adoption de mesures de protection et de prévention.
 - indispensable de recenser les risques dans le domaine fiscal et de les évaluer quant à la probabilité de leur survenance
 - support de pilotage de ces risques permettant à un établissement 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

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (4/9)

➤ Nécessité d'un référentiel de contrôle interne fiscal (4/5)

- Condition sine qua non sans laquelle on ne saurait s'engager sur le chemin d'une maîtrise effective des risques fiscaux
 - 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)
 - » 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
 - » tenir informés et former les personnels sur les règles les concernant
 - » d'analyser sous un angle fiscal les opérations réalisées au cours de l'exercice (se reporter aux contrats, conventions)

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (5/9)

➤ Nécessité d'un référentiel de contrôle interne fiscal (5/5)

- 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
- Une communication sur ce point est indispensable pour expliquer, par capillarité descendante et à chaque niveau concerné, les finalités du CIF
 - En faire partager les objectifs et en faciliter la réalisation
- Prise en compte de son propre environnement pour mettre en place un dispositif de CIF adapté à sa situation

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (6/9)

- Choix organisationnel inhérent au contrôle interne fiscal (1/4)
 - Mise en place un schéma cohérent d'organisation de la gestion de l'ensemble des impôts et taxes dont un EPSCP peut être passible
 - Contribution, comme tout contrôle interne du reste, 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
 - Renforcement de la professionnalisation
 - Sécurisation des opérations
 - Ces deux objectifs militent pour une centralisation de la gestion de la fiscalité

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (7/9)

➤ Choix organisationnel inhérent au contrôle interne fiscal (2/4)

- La fiscalité relève d'une véritable politique d'établissement
- il appartient au service chargé des questions fiscales 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
 - Subséquemment, les composantes se trouvent largement libérées de préoccupations fiscales et voient leurs opérations respectives soumises à des règles identiques

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (8/9)

176

➤ Choix organisationnel inhérent au contrôle interne fiscal (3/4)

- Exemple : pertinence d'une organisation centralisée 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
 - L'exécution des 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...)
 - Liée à la possibilité de déduire la TVA grevant des dépenses propres à ce type d'activité avant même l'obtention d'un quelconque résultat ([BOI 3 A-4-08](#))
- Autrement dit, pour garantir l'intérêt économique de l'établissement, essentiel 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 antérieurement
- En l'absence d'une gestion centralisée, dilution de l'obligation de respecter les règles fiscales. Double inconvénient : ne pas sécuriser les opérations en cause et ne pas mesurer correctement le véritable impact financier de l'opération

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Un contrôle interne comptable n'est pas exclusif d'un contrôle interne fiscal (9/9)

177

➤ Choix organisationnel inhérent au contrôle interne fiscal (4/4)

- En pratique, c'est auprès des structures qui sont à l'origine des opérations présentant des adhérences avec la fiscalité que les éléments d'information doivent bien souvent être recueillis
 - Le développement de circuits d'information structurels et cohérents au sein d'un établissement s'impose
- Enfin, le CIF, à l'instar du CICF, s'inscrit dans une démarche d'amélioration continue et de professionnalisation à travers son organisation et son processus d'évaluation
 - Opération non pas ponctuelle mais 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 de établissement
- S'engager dans une politique volontariste s'avère donc incontournable

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (1/14)

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 Lancement d'un programme ou projet de recherche en vue de produire des résultats à terme</p>	<p>▶ Omission de déduction de la TVA grevant les dépenses</p>	<p>⇒ Mettre en place un organigramme fonctionnel (qui fait quoi quand et comment ?)...</p>	<p>Mise en œuvre de la notion de potentialité de valorisation économique (points 11 et 16 de l'instruction fiscale 3 A-4-08 publiée au Bulletin officiel des impôts)</p>

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (2/14)

1.1.2 Immobilisations dont la valeur économique n'est pas totalement consommée¹

- **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

▶ Absence de correction de la TVA initialement déduite (reversement au Trésor ou déduction complémentaire) ou d'imposition à soi-même (CGI, art. 257.II)

+

Pénalités en cas de redressement par l'administration fiscale

⇒ 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 comptable², gestion de la fiscalité)

Se reporter aux instructions fiscales 3 D-1-07 et 3 A-4-08 publiées au Bulletin officiel des impôts

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (3/14)

			<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>	
--	--	--	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (4/14)

181

Processus/ Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p>TVA</p> <p>1.1 Règles de fonctionnement</p>	<p>➤ <i>Régularisations annuelles ou périodiques</i> (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>▶ Non reversement au Trésor de la totalité de la TVA déduite (pas de prescription en ce domaine)</p> <p>+</p> <p>Pénalités en cas de</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>Se reporter aux instructions fiscales 3 D-1-07 et 3 A-4-08 publiées au Bulletin officiel des impôts</p>

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (5/14)

	<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 	redressement par l'administration fiscale	<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>	
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (6/14)

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><u>1.1.3 Biens autres qu'immobilisations et services</u></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>▶ 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</p>	<p>Se reporter aux instructions fiscales 3 D-1-07 et 3 A-4-08 publiées au Bulletin officiel des impôts</p>

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (7/14)

	<p>1.1.4 Construction d'un immeuble ou fabrication d'un matériel ou de biens en stock ; travaux immobiliers contribuant à la valorisation ou à la prolongation de la vie d'un immeuble (CGI, art. 257-I.3.1°.a et II-1.2°, 266.2.a et 6, 269.1.b et d et 2.a, art. 270 ; ann. II, art. 175)</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)³</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>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>Technique susceptible de permettre à l'établissement d'éviter un portage de trésorerie durant la phase de construction ou de fabrication</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 (BOI 3 A-9-10). TVA afférente à la LASM n'est déductible que si la LASM a été effectivement liquidée (BOI 3 A-9-10, point 155)</p>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (8/14)

185

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>1.1.5 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</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>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>

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (9/14)

		<p>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>⇒ 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>	
--	--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (10/14)

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><u>1.2.1 Livraison à soi-même d'un immeuble</u></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>⇒ 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>	

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (11/14)

	<p>1.2.2 Opérations d'auto-liquidation</p>	<p>Ne pas renseigner correctement la déclaration de chiffre d'affaires CA3 (CGI, art. 287-5)</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>
--	------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (12/14)

Processus/Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p>2- IS</p> <p>2.1 Règles de fonctionnement</p>	<p>2.1.1 Prestations de services concernant la recherche</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°),</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>Se reporter à l'instruction 4 H-4-08 publiée au Bulletin officiel des impôts (n° 37)</p>

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (13/14)

	<p>2.1.2 Exercice d'opérations lucratives</p> <p>↓</p> <p>Création d'un secteur non taxable et d'un secteur taxable avec bilan fiscal de départ</p>	<p>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>⇒ 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 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>
--	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Articulation du contrôle interne avec la fiscalité

❖ Exemples de risques fiscaux (14/14)

Processus/Procédures impôts	Evénements	Identification du risque fiscal	Dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre	Observations
<p>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>	

Le contrôle interne comptable et financier : Illustrations de mises en œuvre

- ❖ **La paye des personnels**
- ❖ **Les immobilisations**



Merci de votre attention





I.1 Fondements juridiques du CICF

- ❖ LOLF, art. 27 : « Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière »
- ❖ LRU, art. 18 : « Les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes »
- ❖ Le contrôle interne occupe « une place centrale au regard de la responsabilité des personnels [...] et des risques de gestion » ([Charles Lieber, Considérations sur la loi relative aux libertés et responsabilités des universités du 10 août 2007, contrôle interne, risques et responsabilités dans la gestion des universités, 08/01/2008, JAC-CERDACC](#))

