

Les enjeux et conditions d'application de la certification des comptes dans le cadre des nouvelles libertés et responsabilités universitaires

David Carassus, Yann Semelin

► **To cite this version:**

David Carassus, Yann Semelin. Les enjeux et conditions d'application de la certification des comptes dans le cadre des nouvelles libertés et responsabilités universitaires. *Revue Française de Comptabilité*, Ed. comptables-Malesherbes, 2009, pp.27-30. hal-02431108

HAL Id: hal-02431108

<https://hal-univ-pau.archives-ouvertes.fr/hal-02431108>

Submitted on 16 Dec 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Les enjeux et conditions d'application de la certification des comptes dans le cadre des nouvelles libertés et responsabilités universitaires

David Carassus - david.carassus@univ-pau.fr

Maître de conférences en sciences de gestion - Diplômé d'expertise comptable
Vice-président chargé de l'organisation et des moyens
Université de Pau et des Pays de l'Adour – Centre de recherche et d'études en Gestion

Yann Semelin - yann.semelin@fr.ey.com

Directeur de mission senior, en charge des activités d'audit dans le secteur public
Ernst & Young Secteur Public

1) Introduction

A partir du 1^{er} janvier 2009, la loi relative aux Libertés et Responsabilités des Universités (LRU), promulguée en août 2007, oblige les universités, dont la demande d'autonomie a été validée par le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, à faire certifier ses comptes par un commissaires aux comptes. Or, si le rôle du commissaire aux comptes est relativement bien connu dans son objet d'application original, celui des sociétés commerciales, et s'il tend à se développer dans l'environnement public, il apparaît opportun d'analyser les enjeux à la certification des comptes dans les universités, en tant qu'objet d'application spécifique. Faut-il y voir un mode de contrôle externe supplémentaire, au-delà des interventions, dans les domaines comptables et financiers, des magistrats des Chambres Régionales des Comptes, des inspecteurs de l'IGAENR¹, du comptable public, du trésorier-payeur général ou encore du préfet ? Ou bien faut-il l'analyser comme un mode original disposant de fonctions adaptées au nouveau contexte d'autonomisation des université, et susceptible d'apporter une nouvelle valeur ajoutée ? Pour répondre à ces questions, nous nous proposons ici d'évoquer, dans un premier temps, les enjeux liés à la certification des comptes dans le contexte universitaire. Dans un second temps, nous préciserons ses conditions d'application.

2) Les enjeux de la certification des comptes dans le contexte universitaire

D'une manière générale, la certification des comptes est associée, en tant que mode d'audit externe légal, à des finalités sociales et économiques. En effet, et en suivant ROBERTSON², il apparaît que dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps pour s'assurer par eux-mêmes de leur véracité. L'audit externe y est ainsi considéré comme « *un moyen de contrôle social lié à la supervision et à la sécurisation de l'obligation de reddition des comptes* » (FLINT³, p. 6), ou comme une forme de contrat social structurant les relations entre les parties prenantes à l'audit (GAA⁴, p. 7). De ce rôle social général permettant une régulation entre les différentes parties prenantes, internes et externes, semble pouvoir être dégagé deux fonctions pour la certification des comptes dans le contexte universitaire, particulièrement adaptées à leurs nouvelles libertés et responsabilités.

La première de ces fonctions couvre **des enjeux de nature managériale**. En effet, l'intervention du commissaire aux comptes est, en interne, génératrice de valeur ajoutée en tant que « *moyen de*

¹ Inspection Générale de l'Administration, de l'Education Nationale et de la Recherche

² ROBERTSON Jack C., « Auditing », Ed. Irwin 7ème édition, 1993.

³ FLINT D., « Philosophy and principles of auditing: an introduction », Houndmills UK: Mac millan Education, 1988.

⁴ GAA James C., « The auditor's role : the philosophy and psychology of independence and objectivity », in « Audit Symposium XI », Proceedings of the 1992 Deloitte and Touche/University of Kansas Symposium on Auditing problems, Edited by R.P. SRIVASTAVA, pp. 7-43, 21 and 22 may 1992.

régulation de l'organisation en proposant des améliorations et corrections au système existant » (JORAS⁵). La performance du management universitaire requiert un dispositif organisationnel identifiant et améliorant les procédures et les pratiques ne répondant pas notamment aux critères de conformité ou de fiabilité. Les systèmes internes de contrôle y contribuent ; l'audit externe les complète (MORSE⁶, p. 200) en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles. Par son analyse des risques, qu'ils soient de nature contextuelle, conjoncturelle, métier ou organisationnelle, par sa mission permanente, par son analyse d'une nécessaire continuité d'exploitation, par l'assurance qu'il apporte sur de possibles faits délictueux, le commissaire aux comptes constitue alors une source d'apprentissage pour les universités.

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

Au-delà de l'enjeu managérial, la certification des comptes semble aussi couvrir **des finalités de nature politique**. L'auditeur, en tant que tierce partie, participera en effet à l'amélioration de la crédibilité de l'information utilisée dans les relations entre tous les acteurs qui font partie de la gouvernance universitaire. Dans cette perspective, la certification des comptes peut être analysée, tout d'abord, comme un moyen d'assurance. Apparaissant avec l'incertitude à propos d'opérations ou d'information, l'opinion de l'auditeur externe a ainsi pour objet d'accroître l'utilité de l'information financière pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie (CASTA, MIKOL⁷, p. 109). Ensuite, la certification des comptes peut aussi être vue comme un moyen de participation à l'obligation de reddition des comptes. Dans cette logique, NORMANTON⁸ considère ainsi l'audit externe public comme une étape intermédiaire à l'obligation de reddition des comptes, complétant la diffusion d'une information financière en tant qu'élément principal du compte-rendu. Pour être complète, l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, par la communication à des personnes autres que les personnes ayant déléguées leur pouvoir, possédant les capacités de faire des critiques et des propositions (STEWART⁹, p. 13).

L'enjeu politique de la certification intéresse un nombre important d'acteurs universitaires. Au premier titre, pour l'Etat, l'intervention d'un commissaire aux comptes dans les universités représente un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec sa propre certification par la Cour des comptes, où les opérateurs sont mis en cause¹⁰. Pour l'Etat toujours, la certification des comptes

⁵ JORAS Michel, « Les fondamentaux de l'audit », Ed. Préventique, 1997.

⁶ MORSE Ellsworth H., « Auditing efficiency and economy », in « State audit : developments in public accountability », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.

⁷ CASTA Jean-François, MIKOL Alain, « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », Comptabilité, Contrôle, Audit, « Les Vingt ans de l'AFC », mai 1999.

⁸ NORMANTON E. Leslie, « Reform in the field of public accountability and audit : a progress report », in « State audit : developments in public accountability », edited by B. GEIST, Holmes & Meier Publishers, Inc., 1981.

⁹ STEWART J.D., « The role of information in Public Accountability », in A.G. HOPWOOD and C.R. TOMKINS (eds), « Issues in Public Sector Accounting », London, pp. 13-34, 1984.

¹⁰ Comptes certifiés depuis le 1^{er} janvier 2006 dans le cadre de la LOLF : <http://www.ccomptes.fr/CC/documents/RCE/Certification-comptes-2007.pdf>

constitue aussi un enjeu relationnel majeur dans le cadre contractuel. A ce titre, elle est d'ailleurs proposée par le Sénat comme un mode d'évaluation qualitative globale de l'amélioration de la gestion administrative des universités. La certification des comptes pourrait alors être partie prenante dans le cadre du nouveau SYstème de répartition des Moyens à la Performance et à l'Activité (SYMPA) entre l'Etat et les universités¹¹. Cet enjeu politique est présent pour d'autres financeurs, existants ou potentiels. Les collectivités locales dans le cadre de conventions, l'Europe pour des contrats de recherche, les fondations, les partenaires publics-privés, ou bien encore les banques sont autant de partenaires intéressés à une crédibilisation des informations comptables et financières permettant non seulement une reddition des comptes de qualité, mais aussi une analyse fiable en fonction des besoins spécifiques.

3) Les conditions d'application de la certification des comptes dans le contexte universitaire

Pour autant, ces enjeux managériaux et politiques semblent tenir à deux conditions principales. La première, **liée aux commissaires aux comptes**, appelle en effet le choix d'un intervenant indépendant et compétent. L'appartenance à un réseau national ou international, la taille du cabinet et sa spécificité dans le secteur public (collectivités territoriales, établissements publics nationaux, etc.) paraissent constituer autant de caractéristiques nécessaires à la bonne réalisation de cette nouvelle mission. De plus, la prise de connaissance de l'environnement (enjeux de la réforme de l'Etat, loi sur l'autonomie, liens avec les corps de contrôle publics...), du référentiel comptable¹² et du contexte d'exercice des activités des universités (principe de séparation ordonnateur/comptable, ..) nécessitent un investissement significatif du commissaire aux comptes. A ce titre, le choix d'un commissaire aux comptes parmi les titulaires dégagés dans l'accord cadre proposé par l'AMUE semble constituer une garantie de qualité¹³.

La seconde des conditions concerne, elle, **les universités et l'Etat**. En effet, il semble opportun, en prévision de la certification des comptes à venir, d'engager dès à présent ou de densifier des améliorations à la fois sur la qualité des contrôles internes comptables, mais aussi sur la qualité des comptes eux-mêmes. Or, ces principales difficultés et évolutions à engager ont en partie été identifiées par l'IGAENR au cours de leurs premiers audits de passage à l'autonomie. Certains critères du cahier des charges pour l'autonomie et suivi par ces audits ("avoir engagé la remise à plat de la comptabilité", "avoir remis à niveau la comptabilité patrimoniale",...) ont une incidence directe sur l'appréciation que peut avoir l'université de la qualité de ces comptes. Il semble donc nécessaire que les établissements audités tirent partie des résultats de ces audits pour disposer d'un premier niveau d'appréciation de leur situation au regard de la certification. En outre, cette première analyse ne doit pas exclure la nécessité de conduire un audit externe "à blanc" des comptes pour disposer d'une vision exhaustive de ces risques et le cas échéant, de leur impact financier.

La première de ces deux difficultés concerne la qualité du contrôle interne actuel au sein des universités. Les différents audits effectués montrent parfois des insuffisances du contrôle interne comptable (contrôle des actifs immobilisés, contrôle des comptes de tiers, contrôle du respect de la césure des exercices, etc). Or, la démarche d'audit du commissaire aux comptes tiendra compte des contrôles interne existants, de leur efficacité et de leur documentation, afin d'accentuer les travaux d'audit sur les risques non maîtrisés pouvant avoir un effet significatif sur les comptes. L'organisation du contrôle interne, fortement structurante pour l'organisation des établissements, concerne aussi bien les fonctions de support des universités (ressources humaines, systèmes d'information, finances et comptabilité..) que ses composantes opérationnelles. Le risque lié à l'insuffisance d'un contrôle interne sécurisé est par ailleurs fortement lié au système d'informations, en phase de renouvellement pour de nombreux

¹¹ Rapport d'information n° 382 (10 juin 2008) fait au nom de la commission des affaires culturelles et de la commission des finances : <http://www.senat.fr/noticerap/2007/r07-382-notice.html>

¹² Insdtruction comptable publique M9.3

¹³ <http://www.amue.fr/finances/metier/articles/article/un-accord-cadre-pour-la-certification-des-comptes-a3c/>

établissements. Il apparaît donc essentiel que tout nouveau projet d'évolution du système intègre cette dimension du contrôle interne dans une organisation aux forts besoins et qui évolue avec la mise en place de nouveaux outils.

Dans les cas où il y aurait inadéquation entre le dispositif de contrôle et le risque à couvrir ou l'absence de contrôle, le commissaire aux comptes en tiendra compte, sans nul doute, pour l'exercice de sa mission et l'université devra mettre en place des actions correctrices. C'est notamment par son diagnostic sur la maîtrise des risques et le contrôle interne comptable que la démarche du commissaire aux comptes bénéficiera aux universités. Si la certification des comptes ne devait être qu'un enjeu de la présidence de l'établissement et de l'agence comptable, le risque sur la certification des comptes serait accru et la portée de cette valeur ajoutée limitée. Ces décalages pouvant être anticipés, il apparaît alors important pour les universités autonomes ou en passe de l'être de se préoccuper dès à présent de la qualité de leur contrôle interne, sa mise en œuvre passant par une démarche de sensibilisation et de communication et un dispositif d'accompagnement spécifique.

Les nombreuses missions d'audit réalisées par les corps de contrôle publics¹⁴ au sein des universités ont également mis en évidence les risques liés à la qualité des comptes parfois hétérogène. Ces risques concernent, par exemple, le respect de la césure des exercices, la gestion des actifs immobilisés (inventaire, valorisation, amortissement...), l'insuffisance du respect du principe des droits constatés pour les recettes ou encore le respect des règles fiscales. La généralisation progressive de la certification des comptes des universités et des établissements supérieurs d'enseignement sera l'occasion d'homogénéiser les pratiques et les traitements comptables et fiscaux. Parmi les éléments les plus significatifs en matière de risques liés à la qualité des comptes, des efforts devront en particulier être réalisés en ce qui concerne la gestion des actifs immobilisés. L'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 prévoit en effet l'application des nouveaux règlements comptables sur les actifs et notamment l'application pour les établissements publics de la notion de contrôle pour la comptabilisation, la comptabilisation des immobilisations par composants, et l'application de durées d'amortissement correspondant aux durées d'utilisation des biens. L'application de ces règlements qui s'appliquent également aux entreprises privées est un point de vigilance pour de nombreuses universités qui ne disposent pas d'une vision suffisamment précise de leur patrimoine. Elles devraient être amenées à conduire un inventaire physique et à s'interroger sur l'application de ces règles introduites par l'instruction. Ces travaux seront d'autant plus essentiels à intégrer pour les universités qui auront opté pour la dévolution du patrimoine transféré par l'Etat.

Afin de mettre en évidence ces risques liés à la qualité des comptes, l'audit du bilan d'ouverture du premier exercice certifié apparaît comme un élément important des premières interventions du commissaire aux comptes. Ainsi, bien qu'une mission de certification ait pour objectif l'expression d'une opinion sur les comptes de l'exercice en cours, une attention particulière devra être portée aux points concernant les comptes de l'exercice précédent qui peuvent avoir une incidence sur les comptes de l'exercice suivant. Lors du premier audit, le commissaire aux comptes est alors amené à réaliser des travaux complémentaires directement associés à une première certification. En effet, même si les objectifs sont les mêmes dans le cas d'un premier audit et d'un audit récurrent, le commissaire aux comptes tiendra compte du fait qu'il assume des responsabilités pour des actifs et passifs datant des exercices non audités précédant son mandat, cas adapté au nouvel objet universitaire.

Cette liste de difficultés non exhaustive illustre la teneur des contraintes inhérentes aux universités pour ce chantier de certification qu'il convient de ne pas sous-estimer. Mais cela doit également inciter ces établissements à ne pas attendre la nomination du commissaire aux comptes pour engager des actions

¹⁴ Rapport de mission sur la gestion immobilière et financière des universités établi conjointement par l'Inspection Générale des Finances, l'Inspection Générale de l'Administration, de l'Education Nationale et de la Recherche, et le Conseil Général des Ponts et Chaussées, pp 18-23, 2003.

sur des points d'amélioration et de sécurisation déjà connus et qui s'intègrent pleinement dans le cadre de l'accès à l'autonomie.

A ce titre, les universités doivent utilement bénéficier des expériences récentes d'autres établissements publics nationaux entrés récemment dans des processus de certification des comptes depuis 2006, avec l'entrée en application des articles 135 et 136 de la Loi de Sécurité Financière. En particulier, comme de nombreux établissements publics, les universités devront s'interroger sur la comptabilisation des contrats long termes financés par l'Union Européenne ou l'Etat, le respect de la césure des exercices, la comptabilisation des subventions d'investissement, l'exhaustivité de la comptabilisation des droits acquis au personnel, le respect des règles en matière d'information financière ou encore l'application des règles fiscales pour leurs activités fiscalisées. Ces expériences montrent l'utilité de se préparer à la certification des comptes à l'aide d'audits de certification à blanc permettant d'évaluer l'incidence sur la certification de la qualité actuelle du contrôle interne et des pratiques comptables ou encore la mise en œuvre d'un plan d'actions pluri-annuel permettant d'atteindre un objectif de certification des comptes sans réserves.

4) Conclusion

Les universités, en acquérant l'autonomie, doivent au total devenir plus transparente, en améliorant la sincérité de leurs comptes, pour laquelle la vision indépendante et professionnelle du commissaire aux comptes est indispensable. Elles bénéficieront de cette démarche dans un contexte international où la recherche de nouveaux financements, de nouveaux partenaires, est devenu un enjeu majeur. Le développement de la certification des comptes dans le secteur public traduit cette évolution. En outre, des comptes certifiés sont un gage de confiance apportée à tout financeur ou partenaire souhaitant s'engager financièrement. L'assurance de la fiabilité de la comptabilité générale facilitera également l'élaboration et la fiabilité de l'utilisation des fonds publics octroyés, comme certains l'exigent déjà, à l'exemple de la Commission Européenne.

Dans la situation actuelle de raréfaction des ressources publiques et de développement de l'évaluation des résultats des financements octroyés par les bailleurs, la sincérité des comptes et la transparence de la gestion publique deviennent un des points majeurs de la prise de décision, celle interne de l'équipe de direction, mais aussi celle des partenaires externes, notamment dans l'octroi de financements. De plus, ce chantier concerne l'ensemble des composantes des universités, qui disposent de budgets propres intégrés et d'une responsabilité sur l'exécution budgétaire. L'ordonnateur principal et les ordonnateurs secondaires doivent alors être pleinement conscients de leurs responsabilités et de leurs rôles, pour traduire la fidélité de l'image de la situation financière et identifier les marges de manœuvre.

Si ces conditions liées n'étaient pas prises en considération, les dimensions managériales et politiques liées à la certification des comptes, évoquées ici, pourraient ne pas être activées. La liste de réserves sur la qualité des comptes produits pourrait, en conséquence, être aussi longue que celles mentionnées par la Cour des comptes dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat, avec le risque d'entraîner un refus de certification par le commissaire aux comptes. Les conséquences d'un tel refus sur l'image sur la gestion des universités pourraient alors porter préjudice à la réussite de la mise en œuvre de la loi sur l'autonomie. Enfin, la certification des comptes pourrait, à tort, être perçue comme un contrôle supplémentaire sans réelle valeur ajoutée, alors qu'elle pourrait contribuer à leur développement et constituer ainsi une garantie de transparence pour l'accès à de nouvelles ressources.