

SYNTHÈSE DES AUDITS DE GROUPEMENTS COMPTABLES D'EPLÉ RÉALISÉS EN 2018

Pour son organisation comptable, l'Éducation nationale a mis en place un réseau d'agences comptables, chargées de tenir la comptabilité de groupements comptables comprenant plusieurs établissements. D'après les derniers chiffres publiés par le ministère de l'Éducation nationale, il existe plus de 1300 agences comptables. Chacune d'entre elles gère en moyenne 5 à 6 établissements rattachés. Le nombre d'agences comptables a été réduit d'environ 45 % en 10 ans, notamment par regroupements des plus petites d'entre elles. Dans un [rapport publié en 2016](#), l'Inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche (IGAENR) relève que cette réorganisation a contribué à renforcer la professionnalisation des agents comptables et à améliorer la qualité comptable.

Les audits de groupements comptables d'établissements publics locaux d'enseignements (EPLÉ) sont réalisés par la DGFIP en application de l'article R.421-78 du code de l'éducation¹. Ils sont menés à l'agence comptable qui tient la comptabilité du groupement et, le cas échéant, dans les régies qui lui sont rattachées. Ils sont centrés sur la régularité des procédures.

La DGFIP n'a pas fixé de norme de périodicité d'audit pour ces agences comptables. **En 2018, 92 groupements comptables (environ 7 % des agences) ont été audités par la DGFIP**².

La durée moyenne d'un audit est d'environ **35 jours/auditeur en 2018**. Pour 21 des 92 audits clos en 2018, les auditeurs ont indiqué avoir utilisé l'outil d'analyse de données IDEA³, qui permet l'examen en masse d'opérations comptables.

Un dossier d'audit, normé et documenté, est mis à la disposition des auditeurs par la Mission Risques et Audit (MRA). Il comprend 22 points de contrôle obligatoires et 41 points optionnels, chaque point faisant l'objet d'une cotation par l'auditeur. Le champ de chaque mission peut cependant être adapté par les auditeurs, en fonction de la situation propre à la structure concernée.

Méthodologie de la synthèse : à l'issue de chaque mission, les auditeurs enregistrent les cotations des points de contrôle dans l'application OSCAR (Outil de Suivi Centralisé des Audits du Réseau). La présente synthèse a été réalisée à partir des cotations des **92 audits achevés en 2018**, dans 61 départements répartis dans 27 académies. Les audits qui ont été réalisés selon des modalités particulières ont été écartés (ex : audit centré sur un processus particulier...).

Nota : depuis 2016, une synthèse similaire est diffusée chaque année par la MRA auprès du Service comptable de l'État, des Missions Départementales Risques et Audit (MDRA) et du Ministère de l'Éducation nationale (MEN).

1- Plus de quatre agences comptables auditées sur cinq présentent une qualité comptable satisfaisante

Sur les 92 audits d'agences comptables clos en 2018, les résultats :

- dans 30 cas, sont excellents ;
- dans 48 cas, sont convenables ;
- dans 14 cas, sont insatisfaisants.

Comme les années précédentes, les audits ne font pas ressortir de corrélation entre le niveau de qualité comptable observé, le nombre d'établissements rattachés à l'agence comptable et les

1 Article R.421-128 pour les EPLÉ maritimes et aquacoles.

2 Audits portant essentiellement sur des collèges et des lycées mais également sur des groupement d'établissements destinés à la formation pour adultes (GRETA), un établissement régional d'enseignement adapté (EREA) et un internat d'excellence.

3 Un script développé par la DGFIP permet l'extraction et le retraitement, via IDEA, des données issues de l'application comptable GFC utilisée par le MEN.

effectifs dont elle dispose. Les meilleurs résultats sont obtenus dans les agences comptables où les équipes sont très impliquées et font preuve de compétences techniques avérées. La qualité des relations entre l'agent comptable et les différents gestionnaires d'établissement participe également à l'amélioration de la qualité comptable au sein des groupements.

Dans sept agences comptables, les constats des auditeurs sont très défavorables⁴. Le pilotage et l'organisation de ces structures (voire l'implication de l'agent comptable) doivent être renforcés. Dans une de ces agences comptables (lycée xxx à xxx), les auditeurs saluent les importants travaux engagés par le nouvel agent comptable pour remédier au plus vite aux dysfonctionnements relevés.

2- Les missions des agences comptables sont inégalement maîtrisées

Le niveau de qualité comptable constaté par les auditeurs diffère fortement selon les agences comptables et les processus audités.

2.1. Plusieurs processus sont maîtrisés dans la plupart des agences comptables auditées

A quelques rares exceptions, l'organisation des travaux des agences comptables auditées est maîtrisée. L'agent comptable, comme son équipe, sont souvent très impliqués dans les missions quotidiennes. L'organisation est fréquemment pertinente et contribue à la pleine maîtrise des opérations courantes. Toutefois, la faiblesse des effectifs (environ 5 agents) ne permet pas toujours d'instaurer une séparation des tâches et une réelle suppléance, pourtant toutes deux indispensables sur certains processus à risques⁵. Comme le prévoit la réglementation, l'agent comptable détient les documents administratifs de tous les établissements du groupement et présente régulièrement les documents comptables aux chefs d'établissement. Par ailleurs, le montant du cautionnement de l'agent comptable, et dans une moindre mesure celui des régisseurs, sont conformes à la réglementation. Une convention de groupement comptable est la plupart du temps signée entre l'agence comptable et les établissements rattachés, même si elle n'est pas toujours actualisée.

De plus, les fonds, valeurs et données informatiques sont conservées dans de bonnes conditions de sécurité au sein de l'agence comptable. Le dépôt systématique d'une liasse piégée dans les caisses des agences et des régies rattachées permettrait de sécuriser davantage les fonds. Dans certains cas, les accès à l'application comptable GFC doivent être revus⁶.

L'élaboration et l'exécution du budget semblent maîtrisées. Dans les agences comptables auditées, le budget est élaboré, puis présenté en conseil d'administration et transmis aux autorités de gestion dans les délais impartis. La conformité juridique des documents budgétaires est satisfaisante. Le compte financier est visé par l'ordonnateur et accompagné du rapport de l'agent comptable. Les dépassements de crédits budgétaires sont relativement rares.

Le processus des recettes présente des résultats satisfaisants. L'émission des titres est le plus souvent rapide, régulière et selon les droits constatés, comme le prévoit la réglementation comptable. Les tarifs appliqués (ex : restauration) sont conformes aux délibérations des collectivités de rattachement et du conseil d'administration. Les restes à recouvrer sont maîtrisés. Le plus souvent, ils portent sur des créances récentes, peu nombreuses et sont ajustés avec la comptabilité. Pour favoriser le recouvrement spontané, la mise en place du prélèvement automatique doit être encouragée.

Les opérations bancaires sont relativement bien maîtrisées. Dans la plupart des agences

4 Lycées xxx, xxx, xxx, xxx, xxx et xxx. Des anomalies significatives ont été relevées dans au moins cinq processus audités.

5 Ex : cas constaté d'un agent qui enregistre les opérations comptables de l'établissement et procède également aux opérations de dépense.

6 Défaut de recensement des habilitations, mot de passe commun à tous les agents de l'agence comptable, octroi de profils trop larges voire incompatibles (ex : cumul d'un profil d'ordonnateur et de comptable pour un chef d'établissement)...

auditées, les relevés de comptes de dépôts de fonds au Trésor sont traités quotidiennement. L'ajustement des opérations bancaires avec la comptabilité est réalisé régulièrement. Par ailleurs, les chèques en instance au jour des audits étaient souvent peu nombreux et récents. Toutefois, la présence de chèques à encaissement différé a été relevée dans plusieurs agences. Cette pratique doit être proscrite. Il convient de privilégier la mise en place de délais de paiement formalisés et de mettre à l'encaissement les chèques le plus rapidement possible.

La gestion des fonds sociaux des collégiens et lycéens⁷ est correctement assurée. Le plus souvent, les auditeurs ont constaté que les aides étaient versées aux familles dans le respect de la réglementation (dépenses justifiées et conformes aux états nominatifs arrêtés par la commission d'attribution, présentation du bilan financier au conseil d'administration...).

La gestion des stocks est assurée de façon satisfaisante. De manière générale, les stocks (alimentaires et de matière d'oeuvre dans les lycées professionnels) sont suivis rigoureusement via le logiciel dédié (PRESTO). Les accès aux stocks sont restreints, ce qui limite les risques de vol de marchandises. Les agents comptables devront toutefois veiller à effectuer davantage de contrôles de stocks. Ils devront être réalisés de manière régulière et inopinée, et être tracés.

Les concessions de logement sont correctement suivies : dossiers administratifs souvent complets, nombre de logements accordés pour nécessité absolue de service très souvent conforme à la réglementation⁸, suivi annuel des charges locatives. Dans quelques rares cas, des logements sont concédés en l'absence de délibération du conseil d'administration de l'établissement autorisant la concession. Cette situation fait peser un risque sur la responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) des agents comptables concernés (prise en charge des créances de loyers en l'absence de pièce justificative conforme).

Les voyages scolaires sont gérés de manière satisfaisante. Les engagements respectifs de l'établissement et des familles dans l'organisation des sorties et voyages scolaires sont souvent formalisés dans une charte, adoptée par le conseil d'administration (pratique fortement recommandée). Les dépenses et les recettes sont, de manière générale, correctement suivies et justifiées. Il apparaît nécessaire de mieux maîtriser le reversement des reliquats aux familles (il doit être rapide et systématique) et la complétude des dossiers administratifs des voyages⁹.

2.2. Certains processus sont inégalement maîtrisés

L'enregistrement des écritures en comptabilité générale présente des résultats hétérogènes dans les agences comptables auditées. Les écritures sont enregistrées régulièrement dans GFC mais l'arrêté comptable est rarement quotidien¹⁰, ce qui nuit à la traçabilité des opérations. La supervision des écritures de rectification et leur traçabilité mériteraient aussi d'être renforcées.

Les délégations de signature constituent une zone de fragilité dans certaines agences. Lorsque le chef d'établissement a délégué certains pouvoirs (ex : signature des bons de commande)¹¹ à un tiers (souvent son adjoint ou le gestionnaire), l'agent comptable ne dispose pas systématiquement des délégations de signature, ou a parfois en sa possession des délégations de signature obsolètes. Par ailleurs, l'article 16 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 (GBCP) permet aux comptables publics de désigner des mandataires, pour agir en leur nom et sous leur responsabilité. Or, certains agents comptables audités n'avaient formalisé aucun mandat au profit de leurs collaborateurs, et notamment du fondé de pouvoir. Cette situation peut fragiliser la continuité du service en cas d'absence imprévue ou d'empêchement grave.

Les opérations de dépenses présentent également des résultats perfectibles. Le visa des

7 Les fonds sociaux sont une aide exceptionnelle, accordée par l'Etat. Ces sommes sont versées par l'agent comptable à certaines familles en difficulté financière pour les aider à assumer les dépenses de scolarité et de vie scolaire.

8 Ce nombre est conditionné à l'importance de l'EPL (notamment le nombre d'élèves accueillis).

9 La délibération du conseil d'administration autorisant le voyage est le fondement juridique des ordres de recettes et des mandats. En l'absence de ce document, la RPP de l'agent comptable est susceptible d'être engagée.

10 Dans GFC, seule la "validation des sessions d'écriture" le permet afin de donner une date certaine aux enregistrements comptables. Elle est parfois réalisée selon une périodicité mensuelle. La traçabilité des opérations est alors insuffisante.

11 Conformément à l'article R421-13 du code de l'éducation.

dépenses courantes est le plus souvent de qualité. Le mandatement des dépenses est également régulier. En outre, le module « approvisionnement GFC » est fréquemment utilisé pour éditer les bons de commande, ce qui garantit un suivi exhaustif et chronologique des commandes et permet d'obtenir une situation des dépenses engagées en temps réel.

Cela étant, de nombreuses anomalies ont été relevées par les auditeurs sur le processus de la dépense. En effet, la date de réception de la facture par l'agence comptable n'est pas toujours apposée sur les documents, ce qui nuit au suivi du délai global de paiement. Par ailleurs, ce délai, fixé à 30 jours, n'est pas toujours respecté. Lorsqu'il est dépassé, les agents comptables ne procèdent que rarement à la liquidation et au mandatement d'intérêts moratoires au profit des créanciers, pourtant prévu par la réglementation¹². Des pièces justificatives sont parfois manquantes, ce qui ne permet pas toujours aux auditeurs de vérifier la liquidation et le service fait. Enfin, le recensement des marchés publics conclus par les établissements et le suivi de leur exécution financière sont perfectibles.

Afin de réduire les délais de paiement, le délai global de paiement devrait faire l'objet de contrôles réguliers de la part de l'agent comptable et d'une restitution à chaque ordonnateur, destinée à les sensibiliser à son amélioration.

La qualité de la comptabilisation des opérations sur comptes de tiers présente des résultats mitigés. Dans plusieurs agences comptables auditées, des comptes de tiers présentaient des soldes anormalement débiteurs ou créditeurs et insuffisamment justifiés. En outre, les états de développement de solde ne sont pas toujours exploités régulièrement. Des soldes anciens sont parfois constatés. Pour améliorer cette situation, il est recommandé de constituer un dossier par compte de tiers dans chaque établissement du groupement comptable. En outre, les libellés des états de développement de soldes doivent être suffisamment explicites pour permettre l'identification rapide des écritures d'origines. Enfin, la taxe d'apprentissage doit, en principe, être consommée par l'établissement bénéficiaire durant l'année civile de perception. Or, des reliquats de taxe d'apprentissage, parfois anciens, ont été constatés dans la comptabilité de plusieurs établissements. Le suivi de cette taxe doit donc être renforcé.

Le suivi de l'actif n'est pas réalisé selon le même niveau de maîtrise dans toutes les agences comptables auditées. En principe, l'inventaire des biens immobilisés doit être tenu par l'ordonnateur dans une comptabilité auxiliaire. Parallèlement, l'agent comptable doit vérifier la bonne tenue de cette comptabilité en la rapprochant de la comptabilité générale, et suivre l'évolution comptable du patrimoine de chaque établissement. En pratique, les auditeurs constatent que des établissements ne réalisent aucun suivi de l'inventaire. Par ailleurs, il existe parfois une discordance entre l'état de l'actif et l'inventaire des établissements. En outre, les sorties d'actifs ne sont pas toujours réalisées (présence à l'actif de biens anciens ou obsolètes susceptibles d'être mis au rebut), ce qui donne une image erronée de l'actif réel à disposition des établissements. Enfin, certains agents comptables ne disposent pas des délibérations des conseils d'administration relatives aux durées d'amortissement. Ils ne peuvent donc pas s'assurer de la concordance entre les durées d'amortissement pratiquées et celles adoptées.

2.3 La majorité des agences comptables présentent des carences dans trois domaines : le dispositif de contrôle interne, les opérations en numéraire et celles des régies

La grande majorité des rapports d'audit met en lumière des dispositifs de contrôle interne comptable et financier insuffisants, voire inexistants. Aucun plan de contrôle interne annuel n'était mis en place dans de nombreuses agences auditées. En outre, lorsqu'il est réalisé, le contrôle interne n'est pas toujours formalisé. Par ailleurs, les organigrammes fonctionnels, quand ils existent, sont insuffisamment développés et pas toujours actualisés.

Deux pistes d'amélioration, proposées par les auditeurs pour consolider la démarche de contrôle interne, méritent d'être soulignées. Tout d'abord, le ministère de l'Education nationale met à la disposition des agents comptables et des gestionnaires un outil d'auto-diagnostic (ODICé). Il doit les aider à identifier les secteurs les plus exposés aux risques, afin d'établir un

¹² L'absence de paiement d'intérêts moratoires au profit des créanciers contrevient au décret n°2013-269 du 29 mars 2013 relatif à la lutte contre les retards de paiement dans les contrats de la commande publique.

plan de contrôle interne adapté. De même, l'outil GFC dispose d'un module « contrôle ». Ces deux outils semblent relativement peu utilisés par les gestionnaires. Aussi, un recours accru aux outils existants devrait permettre d'initier ou de renforcer la démarche de contrôle interne au sein des groupements comptables. Par ailleurs, des fiches de procédure sont rédigées par certains agents comptables pour guider les gestionnaires des établissements rattachés dans leurs opérations quotidiennes. D'autres fiches sont mises à leur disposition par le ministère de l'Education nationale. Ces fiches mériteraient d'être davantage mutualisées et exploitées pour harmoniser les travaux comptables au sein des établissements et améliorer leur qualité.

Les opérations en numéraire doivent être mieux sécurisées. Ce processus est, par nature, sensible en raison des risques de détournement. Or, les auditeurs ont souvent constaté que la traçabilité des encaissements était insuffisante. En effet, les arrêtés de caisse ne sont pas toujours quotidiens. De même, les contrôles de caisse sont réguliers et inopinés mais insuffisamment formalisés. Par ailleurs, le volume de numéraire au sein des régies est parfois excessif en raison de dépassements réguliers du plafond d'encaisse¹³. Enfin, l'usage des quittanciers doit être davantage sécurisé. Les encaissements en numéraire doivent systématiquement donner lieu à la délivrance d'une quittance¹⁴, ce qui n'est pas toujours le cas. En outre, des anomalies ont été identifiées par les auditeurs suite à l'utilisation de quittanciers manuels (ex : absence d'ordre chronologique, de numérotation ou de signature par les personnes habilitées sur certaines quittances,...). Dans un souci de sécurité et de régularité, il est recommandé de recourir à l'outil informatique en vue de délivrer des quittances.

Pour diminuer les risques de fraude et alléger la gestion des encaissements, le recours aux moyens modernes de paiement (carte bancaire notamment) doit être encouragé.

Les opérations des régies doivent être davantage sécurisées. Dans les agences comptables auditées, les opérations de recettes et de dépenses des régies sont souvent conformes et justifiées. Toutefois, le contrôle sur place des régies par les agents comptables est insuffisant, voire inexistant, ce qui accroît les risques de détournement¹⁵. Dans le cadre des voyages scolaires, des régies d'avances (paiement des menues dépenses liées au voyage) et de recettes (encaissement des participations des familles) temporaires peuvent être mises en place. D'après certains audits, des professeurs manipulent parfois les fonds remis par les élèves dans le cadre des voyages scolaires, sans avoir été préalablement désignés comme mandataires de la régie. Cette situation constitue une gestion de fait.

Pour 2019 comme pour les années précédentes, la MRA a recommandé aux Directions locales de maintenir des liens étroits avec les Rectorats¹⁶. Les DRDFIP ont été invitées à consulter le Rectorat avant d'arrêter la programmation 2019 des audits. L'objectif est d'améliorer le ciblage sur les établissements présentant les plus forts risques et enjeux et de mutualiser les enseignements apportés par ces audits. De même, la MRA a demandé aux Directions locales de participer, autant que possible, aux réunions d'agents comptables d'EPLÉ organisées généralement par le Rectorat une fois par an¹⁷. Les auditeurs pourront y présenter les modalités de réalisation de leurs missions et exposer les constats récurrents de ces audits.

Enfin, le support d'audit des groupements comptables d'EPLÉ fera l'objet d'une profonde refonte en 2019. Un groupe de travail associera au premier semestre 2019 la DGFIP (la MRA, le bureau CE-2B¹⁸, deux Pilotes risques et audit en interrégion et quatre auditeurs locaux) et le ministère de l'Education nationale (bureau de la réglementation comptable « DAF-A3 » et un agent comptable expérimenté). L'objectif est d'intégrer dans le support d'audit l'évolution de la réglementation et de mieux cibler les audits sur les processus à risques et à enjeux.

13 Les auditeurs relèvent que quelques agents comptables n'ont pas défini leur montant.

14 Sauf dans le cas où la recette a pour contrepartie la remise au débiteur de vignettes, tickets ou valeurs.

15 L'instruction M9-R préconise pourtant que les agents comptables procèdent, au moins une fois tous les deux ans, à la vérification sur place des régisseurs effectuant des opérations pour leur compte.

16 Circulaire du 22/11/2018 portant orientations nationales risques et audit pour la DGFIP.

17 Cette action concerne au premier chef les directions sièges d'un Rectorat.

18 Chargé de l'animation des réseaux des agents comptables au sein des structures externes à la DGFIP.