

OBSERVATIONS DEFINITIVES

(Article R. 143-11 du code des juridictions financières)

LE CONTRÔLE INTERNE DANS LES UNIVERSITÉS : UN DÉPLOIEMENT INÉGAL, UN PILOTAGE À RENFORCER, DES BÉNÉFICES OPÉRATIONNELS À VALORISER

Le présent document, qui a fait l'objet d'une contradiction avec les destinataires concernés, a été délibéré par
la Cour des comptes, le 27 novembre 2025.

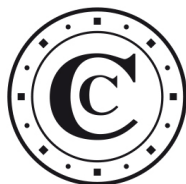
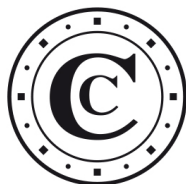
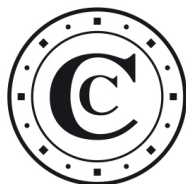


TABLE DES MATIERES

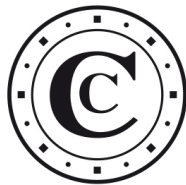
TABLE DES MATIERES	2
PROCEDURES ET METHODES	5
SYNTHÈSE	6
RECOMMANDATIONS	9
INTRODUCTION	10
1 L'ÉTAT DES LIEUX : UN DÉPLOIEMENT CONTRASTE DU CONTRÔLE INTERNE SELON LES DOMAINES	13
1.1 Le contrôle interne comptable (CIB) et le contrôle interne budgétaire (CIB) sont les plus avancés	13
1.1.1 Une obligation prévue par le décret GBCP de 2012 dont la mise en œuvre par les universités s'améliore avec le temps	13
1.1.2 Les raisons qui expliquent les progrès réalisés dans le domaine du contrôle interne comptable et budgétaire	15
1.1.3 Une mise à niveau indispensable des universités les moins avancées dans le contexte du nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics	16
1.2 Un contrôle interne métier insuffisamment et inégalement déployé.....	18
1.2.1 Des progrès sur la sécurité informatique, mais une montée en puissance des cybermenaces à mieux prendre en compte.....	19
1.2.2 Des enjeux de maintien des compétences insuffisamment couverts, même si le processus de paye est mieux sécurisé	20
1.2.3 Un contrôle interne des achats axé sur le respect des règles plus que sur la performance de la commande publique	21
1.2.4 Des processus opérationnels, pourtant au cœur du modèle universitaire, souvent oubliés par le contrôle interne.....	22
1.3 La maîtrise des risques à renforcer en priorité	23
1.3.1 Une approche par les risques à privilégier pour améliorer le déploiement des dispositifs de contrôle interne	23
1.3.2 Des cartographies des risques et des plans d'actions associées mis en œuvre de façon inégale selon les universités.....	24



2	UNE ANIMATION INSUFFISANTE DU CONTRÔLE INTERNE PAR LES UNIVERSITÉS ET PAR LES TUTELLES	27
2.1	Des gouvernances d'universités qui doivent davantage s'impliquer dans l'animation du contrôle interne	27
2.1.1	La nécessité de davantage impliquer la direction et la gouvernance des universités	27
2.1.1.1	Une implication directe des équipes dirigeantes des universités à systématiser	27
2.1.1.2	Le rôle majeur des conseils d'administration à réaffirmer	28
2.1.1.3	Des capacités d'audit interne à développer dans les universités.....	28
2.1.2	Des moyens sur lesquels les directions d'universités peuvent s'appuyer pour renforcer leur implication.....	29
2.1.2.1	Les échanges permis par les réseaux professionnels d'agents engagés dans le domaine du contrôle interne	30
2.1.2.2	L'offre de formation de l'AMUE en matière de contrôle interne.....	30
2.2	Des tutelles qui doivent renforcer l'animation du contrôle interne des universités.....	31
2.2.1	Une animation du contrôle interne financier reconnue, qui peut encore être améliorée	31
2.2.1.1	Un premier niveau d'animation bien maîtrisé de la part des ministères financiers	31
2.2.1.2	Un second niveau relevant du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche encore insuffisamment développé.....	33
2.2.2	Une animation du contrôle interne métier des universités qui reste à mettre en place	34
2.2.2.1	Une animation qui relève pour l'ESR de la Mission contrôle interne et maîtrise des risques (MICMR) rattachée au secrétariat général	34
2.2.2.2	Une animation qui concerne essentiellement les directions d'administration centrale, mais pas directement les opérateurs, dont les universités	35
2.2.2.3	Une nécessaire mise en cohérence entre la démarche ministérielle et les cartographies des risques développées par les universités.....	36
2.2.3	Une implication insuffisante de l'échelon déconcentré des rectorats dans l'animation et le suivi du contrôle interne	38
2.2.3.1	Un rôle très limité pour l'animation du contrôle interne	38
2.2.3.2	Des compétences à acquérir en matière de contrôle interne au sein des rectorats	38
2.2.3.3	Un rôle à préciser en matière d'animation du contrôle interne dans les universités.....	39
3	LE CONTRÔLE INTERNE : UN OUTIL DU PILOTAGE DE LA PERFORMANCE ET DE PRÉVENTION DES FRAUDES	42
3.1	Un outil à mettre au service du pilotage de la performance des universités.....	42
3.1.1	Les bénéfices à attendre du contrôle interne pour le pilotage de la performance des universités	42
3.1.1.1	Une amélioration du formalisme favorisant un travail efficace et traçable dans un contexte marqué par un taux de rotation parfois élevé des agents	42



3.1.1.2	La diffusion de la culture de maîtrise du risque dont les universités peuvent tirer profit à terme lorsque les systèmes de contrôle interne seront efficaces.....	43
3.1.1.3	Une démarche d'amélioration continue inhérente au contrôle interne sur laquelle les universités peuvent s'appuyer	44
3.1.2	Les conditions de la réussite : la mobilisation des dirigeants et de la gouvernance qui doit donner l'impulsion.....	46
3.1.3	Les freins à surmonter	48
3.1.3.1	L'utilité du contrôle interne mal comprise, en raison du faible déploiement du contrôle interne métier et d'un manque d'explications sur les finalités	48
3.1.3.2	Un manque de moyens et de compétences qu'il convient de corriger, le cas échéant en ayant recours à des mutualisations avec d'autres universités	49
3.2	Le contrôle interne : un instrument à mettre au service de la prévention du risque de fraude	50
3.2.1	Un risque de fraude et d'atteinte à la probité qui ne doit pas être négligé	50
3.2.2	Des dispositifs de contrôle interne à orienter vers la meilleure maîtrise de ce risque	50
3.2.2.1	Favoriser un état d'esprit de « tolérance zéro » envers les fraudes et les atteintes à la probité à tous les niveaux de l'université.....	51
3.2.2.2	Déployer un dispositif de contrôle interne dédié à la prévention et à la détection des risques d'atteinte à la probité et de fraude	51
ANNEXES.....		53
Annexe n° 1. Acronymes utilisés		54
Annexe n° 2. Le cadre réglementaire		56
Annexe n° 3. L'enquête 2023 sur le contrôle interne budgétaire et comptable des opérateurs		58
Annexe n° 4. Questionnaire-sondage auprès des universités.....		67



PROCEDURES ET METHODES

Les rapports de la Cour des comptes sont réalisés par l'une des six chambres thématiques que comprend la Cour¹ ou par une formation associant plusieurs chambres et/ou plusieurs chambres régionales ou territoriales des comptes.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour ainsi que des chambres régionales et territoriales des comptes, donc aussi bien l'exécution de leurs contrôles et enquêtes que l'élaboration des rapports publics : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

L'**indépendance** institutionnelle des juridictions financières et l'indépendance statutaire de leurs membres garantissent que les contrôles effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

La **contradiction** implique que toutes les constatations et appréciations faites lors d'un contrôle ou d'une enquête, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés.

La **collégialité** intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication. Tout contrôle ou enquête est confié à un ou plusieurs rapporteurs. Le rapport d'instruction, comme les projets ultérieurs d'observations et de recommandations, provisoires et définitives, sont examinés et délibérés de façon collégiale, par une formation comprenant au moins trois magistrats. L'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur et veille à la qualité des contrôles.

Sauf pour les rapports réalisés à la demande du Parlement ou du Gouvernement, la publication d'un rapport est nécessairement précédée par la communication du projet de texte que la Cour se propose de publier, pour exercice de leur droit de réponse, aux ministres, directeurs d'administration centrale ou chefs de service intéressés (selon les cas) et aux responsables des organismes concernés, ainsi qu'aux autres personnes morales ou physiques directement intéressées. Leurs réponses sont présentées en annexe du rapport publié par la Cour.

* * *

Le présent rapport d'observations définitives est issu d'une enquête conduite sur le fondement des articles L. 111-2 et L. 111-3 du code des juridictions financières. Il est rendu public en vertu des dispositions de l'article L. 143-6 du même code.

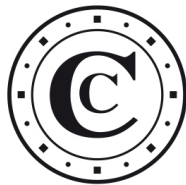
L'enquête a été réalisée par la troisième chambre de la Cour. Elle s'est notamment appuyée sur les résultats d'un questionnaire-sondage réalisé auprès de l'ensemble des universités, auquel 66 d'entre elles ont répondu, des entretiens avec les administrations centrales concernées, des déplacements et des entretiens dans sept universités de métropole et l'exploitation des enquêtes annuelles conduites par la direction générale des finances publiques et la direction du budget sur le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire.

Le projet de rapport d'observations définitives a été préparé, puis délibéré le 27 novembre 2025, par la troisième chambre, présidée par M. Valleraud, conseiller maître, président de section, et composée de M. Mousson, conseiller maître, Mmes Fontaine, Delétang, Duclos-Grisier, conseillères maîtres, ainsi que, en tant que rapporteur, M. Jourdan, conseiller référendaire et, en tant que contre-rapporteur, M. Montarnal, conseiller maître.

* * *

Les rapports publics de la Cour des comptes sont accessibles en ligne sur le site internet de la Cour et des chambres régionales et territoriales des comptes : www.ccomptes.fr.

¹ La Cour comprend aussi une chambre contentieuse, dont les arrêts sont rendus publics.



SYNTHÈSE

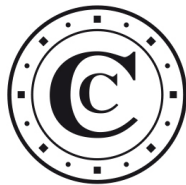
L'enquête sur le déploiement du contrôle interne dans les universités dont il est rendu compte dans le présent rapport a été réalisée par la Cour des comptes au premier semestre 2025. Elle s'appuie sur les résultats d'un questionnaire-sondage auquel 66 universités ont répondu, l'exploitation des enquêtes de déploiement du contrôle interne comptable et budgétaire réalisées chaque année par la DGFIP, des échanges approfondis qui ont concerné sept universités et des entretiens avec les administrations centrales et déconcentrées, ainsi qu'avec les réseaux professionnels concernés par le sujet.

Le déploiement du contrôle interne est inégal selon les universités ; il est plus avancé dans le domaine comptable et budgétaire

Le déploiement du contrôle interne comptable (CIC) et du contrôle interne budgétaire (CIB), tel que prévu par le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP), est plus avancé que le contrôle interne « métier », qui concerne les autres fonctions de gestion et les processus opérationnels des universités. En outre, hors domaine financier, le déploiement du contrôle interne est plus avancé sur les aspects visant à assurer le respect des règles de la commande publique, à fiabiliser le processus de paye et à sécuriser les systèmes d'information que sur les autres enjeux. Ainsi, le contrôle interne est très peu utilisé pour s'assurer que l'université atteint bien ses objectifs opérationnels, notamment dans les domaines de l'activité pédagogique, de la recherche et des examens. Il couvre trop peu les nouveaux défis à relever comme la montée des menaces cyber, les enjeux de maintien et de renouvellement des compétences et la qualité des achats. En outre ce déploiement est inégal d'une université à l'autre.

Cette situation s'explique par des raisons tenant à l'autonomie des universités, qui leur laisse une large marge d'appréciation pour décider les modalités de déploiement du contrôle interne les plus adaptées à leurs besoins et une expertise acquise de longue date dans le domaine de la comptabilité, des budgets, de l'achat public et de la gestion de la paye. Cette expertise repose sur le grand professionnalisme des agents des services financiers des universités et des agences comptables, qui constituent une population acculturée à la gestion et au contrôle interne et qui sont particulièrement aptes à s'approprier les exigences posées par le décret dit « GBCP » du 7 novembre 2012 sur le CIC et le CIB. Les dispositions réglementaires relatives au contrôle interne « métier » étant moins précises et plus récentes, leur déploiement sur le terrain est moins avancé. Enfin, les enquêtes réalisées chaque année depuis 2015 par la DGFIP dont les résultats pour les opérateurs de l'enseignement supérieur et de la recherche (ESR), parmi lesquels figurent les universités, sont analysés par la direction financière des ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche, constituent un aiguillon utile pour accompagner les progrès des universités dans le déploiement du CIC et du CIB.

Afin de progresser, la Cour recommande à l'ensemble des universités de présenter systématiquement chaque année à leur conseil d'administration une cartographie des risques couvrant l'ensemble des processus, accompagné d'un plan d'actions détaillant les principaux

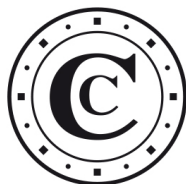


dispositifs de contrôle interne mis en place pour couvrir les principaux risques. Il est également nécessaire que les universités qui ne l'ont pas déjà fait déploient de façon adéquate les dispositifs de contrôle interne dans les domaines comptable et budgétaire. Dans le contexte de montée en puissance du nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2023, c'est indispensable pour préserver la responsabilité de leurs dirigeants.

L'animation et le pilotage du contrôle interne par les tutelles et par les directions des universités doivent être renforcés

La qualité du pilotage du contrôle interne financier mis en place par les ministères financiers, avec notamment la plateforme « Budget + » gérée par la direction du budget et l'enquête annuelle de déploiement conduite par la direction générale des finances publiques (DGFIP) et par la direction du budget (DB), est reconnue. En revanche, beaucoup reste à faire pour l'animation du contrôle interne métier, qui relève du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche. Le dispositif actuel s'appuie sur une mission de contrôle interne et de maîtrise des risques, aux faibles moyens, relevant du secrétariat général, qui porte une vision ministérielle, mais sans assurer de lien avec la cartographie des risques des universités, une direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGESIP) qui assure la tutelle métier des universités, mais sans animer ni piloter le contrôle interne, et des rectorats, actuellement peu armés pour contribuer à l'animation du contrôle interne métier dans leur ressort géographique. Il paraît essentiel de progresser dans ce domaine et la Cour recommande à cette fin que soit mise en place une enquête annuelle sur le déploiement du contrôle interne métier, sur le modèle de ce qui est effectué par la DGFIP pour le contrôle interne budgétaire et comptable.

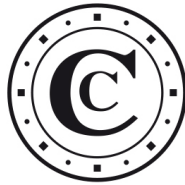
Compte tenu de ce faible apport de la tutelle, sauf dans le domaine financier, les universités sont contraintes de s'organiser par elles-mêmes pour animer et piloter le contrôle interne. Elles peuvent s'appuyer sur les réseaux professionnels, comme France Universités et l'association Affaires, ainsi que sur l'offre de formation de l'Agence de mutualisation des universités et établissements d'enseignement supérieur ou de recherche (AMUE) pour acculturer leurs agents au contrôle interne. Pour autant, les présidents et les conseils d'administration des universités ne sont pas aujourd'hui systématiquement engagés dans le pilotage du contrôle interne. Il est essentiel qu'ils le soient pour éviter que la démarche de déploiement du contrôle interne ne se limite à la rédaction d'une documentation par quelques spécialistes, sans effet réel sur le fonctionnement de l'établissement. Pour progresser dans le pilotage du contrôle interne au sein des universités, la Cour préconise le développement systématique d'une fonction d'audit interne indépendante, rattachée au président, le cas échéant mutualisée entre plusieurs universités, afin que celles-ci disposent d'un outil permettant de vérifier la mise en œuvre effective des dispositifs de contrôle interne et de contribuer ainsi à un cercle vertueux d'amélioration continue.



Le contrôle interne constitue une opportunité pour améliorer le pilotage de la performance et mieux maîtriser les risques de fraude

D'avantage qu'une simple mise en conformité réglementaire et qu'une affaire de spécialistes techniques issus des domaines de la comptabilité et du budget, un dispositif de contrôle interne bien déployé dans l'ensemble des domaines d'action de l'université peut favoriser un meilleur pilotage de la performance. Certaines des caractéristiques d'un tel projet ont une dimension vertueuse dont il serait dommage de se priver. Le formalisme requis permet à l'université de mieux documenter son fonctionnement et ses actions, ce qui présente un intérêt opérationnel majeur à une époque marquée par un taux de rotation élevé de certains personnels, notamment administratifs et techniques, et par la nécessité de rendre compte *a posteriori* de certaines actions, comme lors des audits externes portant sur les contrats de recherche. La culture de maîtrise des risques impulsée par le contrôle interne est aisément accessible aux non spécialistes et permet à l'université de mieux faire porter les efforts là où les enjeux sont importants. Cette approche par les risques doit être mise à profit pour permettre une meilleure prévention et détection des risques de fraude et d'atteinte à la probité, auxquels les universités, comme toute organisation humaine, n'échappent pas, y compris sur les processus figurant au cœur de leur métier (examens, recherche). La démarche d'amélioration continue qu'implique le contrôle interne permet de développer un projet fédérateur tourné vers l'amélioration de la performance, tant pour les personnels, qui peuvent en tirer bénéfice sur le plan de la qualité de vie au travail, que pour les usagers.

La réussite d'un tel projet nécessite un portage politique fort au plus haut niveau, celui des présidents d'université et des conseils d'administration, s'appuyant sur un pilotage transversal appuyé, que la Cour recommande de confier aux directeurs généraux des services. Il est également nécessaire de lever les freins au déploiement du contrôle interne métier en obtenant l'adhésion de l'ensemble des personnels et en leur donnant les moyens nécessaires, notamment en matière de formation. Les quelques exemples d'universités dans lesquelles des visites sur place ont été effectuées dans le cadre de l'enquête montrent qu'il y a ici et là une appétence et de bonnes pratiques qui peuvent inspirer d'autres universités.



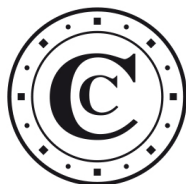
RECOMMANDATIONS

Recommandation n° 1. (L'ensemble des présidents d'universités, 2026) : Présenter chaque année au conseil d'administration une cartographie des risques majeurs et un plan d'actions associées couvrant tout le champ du contrôle interne (contrôle interne financier et contrôle interne métier)

Recommandation n° 2. (L'ensemble des présidents d'universités, 2026) : Mettre en place une capacité d'audit interne indépendante rattachée au président de l'université, le cas échéant mutualisée entre plusieurs établissements, afin qu'il puisse vérifier la correcte mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne

Recommandation n° 3. (SGMESR, DGESIP, 2026) : Mettre en place une enquête annuelle sur le déploiement du contrôle interne métier dans les universités, sur le modèle de l'enquête réalisée par la DGFIP pour le contrôle interne financier, en impliquant les rectorats

Recommandation n° 4. (L'ensemble des présidents d'universités, 2026) : Confier au directeur général des services, par délégation du président de l'université, la responsabilité du pilotage et de l'animation des dispositifs de contrôle interne dans tous les domaines.



INTRODUCTION

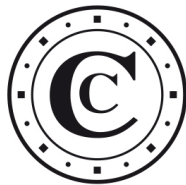
Le contrôle interne peut se définir comme l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par la gouvernance d'une organisation et mis en œuvre en son sein par les responsables de tous niveaux, afin de maîtriser le fonctionnement de leurs activités. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation et à la maîtrise de ses risques. Parmi les référentiels de contrôle interne les plus reconnus au niveau international figure celui du COSO² qui, pour le secteur privé, a servi de référence notamment à la loi Sarbanes-Oxley de 2002 aux Etats-Unis et à la loi de sécurité financière de 2003³ en France, pour imposer un renforcement du contrôle interne dans les entreprises, à la suite de quelques scandales financiers retentissants comme la faillite du groupe Enron aux Etats-Unis en 2001.

Graphique n° 1 : Référentiel de contrôle interne proposé par le COSO



² *Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission*, commission à but non lucratif qui a établi en 1992 une définition standard du contrôle interne et proposé un cadre pour évaluer son efficacité.

³ Loi de sécurité financière n° 2003-706 du 1^{er} août 2003.



Source : COSO

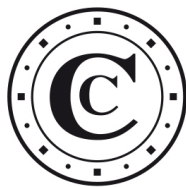
Appliqué au contrôle interne des universités, le graphique du COSO (ci-dessus) met en évidence les points suivants :

- Le contrôle interne doit concerner toutes les composantes de l'université et l'ensemble de ses services (*unit A, unit B, etc.*), et non pas seulement son service financier et son agence comptable ;
- Le contrôle interne doit couvrir à la fois le contrôle interne financier (pour assurer la fiabilité des informations financières), mais aussi le contrôle interne métier (pour vérifier que les processus opérationnels et les fonctions supports se déploient en conformité avec les lois et les règlements et permettent de garantir l'efficacité et l'efficience des opérations) ;
- Le contrôle interne ne doit pas se limiter à des activités de contrôle réalisées par quelques spécialistes, mais doit impliquer l'ensemble des acteurs de l'université, de sa gouvernance aux agents d'exécution, pour créer un environnement favorable au contrôle (dans lequel son importance est reconnu au plus haut niveau), évaluer les risques (notamment à travers des cartographies), mettre en place des contrôles pour couvrir les risques (par le canal de plans d'actions), rendre compte des résultats de ces contrôles et diffuser les procédures applicables, tout en assurant une supervision de l'ensemble du dispositif.

Plusieurs idées fortes ressortent ainsi de ces référentiels de contrôle interne :

- Le contrôle interne n'est pas l'affaire de quelques spécialistes, mais concernent tout le monde, à commencer par les dirigeants et les acteurs de la gouvernance ;
- Le contrôle interne ne se limite pas aux seuls aspects budgétaires et comptables, mais concerne tous les processus d'une organisation, y compris les processus opérationnels ;
- Le contrôle interne vise à empêcher en amont ou à détecter en aval des anomalies dans le fonctionnement des processus, ce qui suppose au préalable de cartographier les risques pour bien calibrer les dispositifs de contrôle à mettre en place ;
- Le contrôle interne doit faire l'objet d'une supervision et d'une remontée aux organes de gouvernance ainsi que d'une communication irriguant l'ensemble de l'organisation.

Appliqué aux universités, le déploiement du contrôle interne s'inscrit dans le cadre de leur autonomie, qui laisse à leur gouvernance une large marge d'appréciation des modalités de mise en œuvre afin de répondre au mieux aux spécificités et aux risques de chaque établissement. Il doit cependant respecter le cadre réglementaire applicable, qui s'est renforcé depuis une quinzaine d'années (cf. l'annexe n° 2). Ainsi, le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dit « GBCP » impose la mise en place du contrôle interne budgétaire et comptable. Chaque année, la direction générale des finances publiques (DGFIP) réalise une enquête pour apprécier le niveau de déploiement du contrôle interne comptable (CIC) et du contrôle interne budgétaire (CIB), au titre du pilotage conjoint qu'elle exerce avec la direction du budget (DB). Par ailleurs, le décret n° 2022-634 du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'État précise les attentes pour le contrôle interne « métier », c'est-à-dire de contrôle interne couvrant des processus figurant au cœur de la gestion



des universités qui dépassent les seuls aspects budgétaires et comptables : les achats, les ressources humaines, les systèmes d'information et, plus largement, l'ensemble des processus opérationnels. Enfin, le nouveau régime de responsabilité financière des gestionnaires publics en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2023 place les dirigeants des universités en première ligne en matière de responsabilité personnelle sur leur gestion.

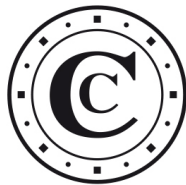
Ainsi, ce qui est attendu des universités au titre de ce cadre réglementaire, c'est d'abord la mise en place d'un contrôle interne financier robuste, capable de garantir la fiabilité des états financiers issus des processus comptables et de couvrir les risques budgétaires, notamment le risque de soutenabilité. C'est ensuite le déploiement d'un contrôle interne métier qui, d'une part, assure la conformité au cadre réglementaire applicable des processus opérationnels (enseignement, examen, recherche, etc.) et des processus supports (ressources humaines, achats, informatique, immobilier, etc.) et, d'autre part, offre la garantie que ces processus permettent à l'université d'atteindre ses objectifs de manière efficace et efficiente. Il est enfin attendu des universités qu'elles disposent d'une capacité d'audit interne pour pouvoir vérifier la bonne mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne.

Certaines universités ont compris les avantages qu'elles pouvaient tirer d'une telle approche, notamment pour le pilotage de leurs activités et de leur performance, et ont déployé le contrôle interne en lien étroit avec leurs démarches internes d'amélioration continue. La réussite d'une telle approche suppose d'impliquer la gouvernance de l'université dans le projet, d'y faire adhérer l'ensemble des agents et de déployer les actions de formation nécessaires.

Le présent rapport détaille les résultats d'une enquête sur l'état des lieux du déploiement du contrôle interne dans les universités, conduite au premier semestre 2025. L'enquête de la Cour s'est notamment appuyée sur les résultats d'un questionnaire-sondage auquel 66 universités ont répondu (cf. l'annexe n° 3), des entretiens avec les administrations centrales concernées, des déplacements et des entretiens dans sept universités de métropole et l'exploitation des enquêtes annuelles conduites par la DGFIP et la direction du budget sur le CIC et le CIB.

Le rapport présente ainsi successivement :

- L'état des lieux qui ressort de l'enquête, à savoir un déploiement inégal du contrôle interne selon les domaines et selon les universités (i) ;
- Les raisons qui expliquent cette situation, à savoir une animation insuffisante de la fonction de contrôle interne tant au sein des universités que par les tutelles (ii) ;
- Les opportunités qui pourraient être saisies pour renforcer le contrôle interne au profit du pilotage de la performance des universités et de la lutte contre la fraude (iii).



1 L'ÉTAT DES LIEUX : UN DÉPLOIEMENT CONTRASTE DU CONTRÔLE INTERNE SELON LES DOMAINES

Cette partie du rapport dresse l'état des lieux du déploiement du contrôle interne dans les universités. Il en ressort que le contrôle interne financier est bien mieux déployé que le contrôle interne métier (1.1), même, si dans les deux cas, les différences sont importantes d'une université à l'autre (1.2). Les efforts à consentir pour progresser doivent porter d'abord sur l'analyse des risques et leur maîtrise (1.3).

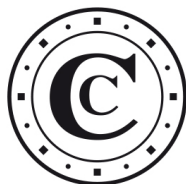
1.1 Le contrôle interne comptable (CIB) et le contrôle interne budgétaire (CIB) sont les plus avancés

1.1.1 Une obligation prévue par le décret GBCP de 2012 dont la mise en œuvre par les universités s'améliore avec le temps

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (dit « décret GBCP ») a formalisé l'obligation pour les organismes publics, dont les universités, de disposer d'un contrôle interne comptable (CIC) et d'un contrôle interne budgétaire (CIB), deux éléments constitutifs du contrôle interne financier (CIF)⁴. Le CIC a pour objectif la maîtrise des risques liés à la qualité des comptes produits, en s'intéressant aux processus comptables allant du fait générateur au dénouement de l'opération comptable. La qualité des comptes vise notamment le respect des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, d'exhaustivité, de non-compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice. Quant au CIB, il vise à maîtriser les risques liés à la qualité de la comptabilité budgétaire, mais aussi ceux relevant de la soutenabilité de la programmation et de l'exécution budgétaire. Ce qui en est attendu est précisé dans le recueil des règles budgétaires des organismes (RRBO) pour le CIB, établi par la direction du budget, et dans le recueil des normes comptables pour les établissements publics (RNCEP) pour le CIC, établi par la direction générale des finances publiques.

Parmi les 66 universités qui ont répondu au questionnaire-sondage réalisé par la Cour, 85 % indiquent avoir mis en place un dispositif de contrôle interne et, parmi celles ayant produit une réponse positive, 96 % précisent que le dispositif identifie les risques comptables et budgétaires. 96 % des répondants indiquent également respecter les obligations de conservation des informations et des données concourant à la production des états comptables et budgétaires.

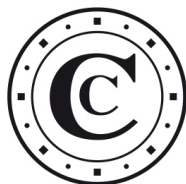
⁴ L'article 215 du décret GBCP prévoit que « dans chaque organisme est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et comptable ».



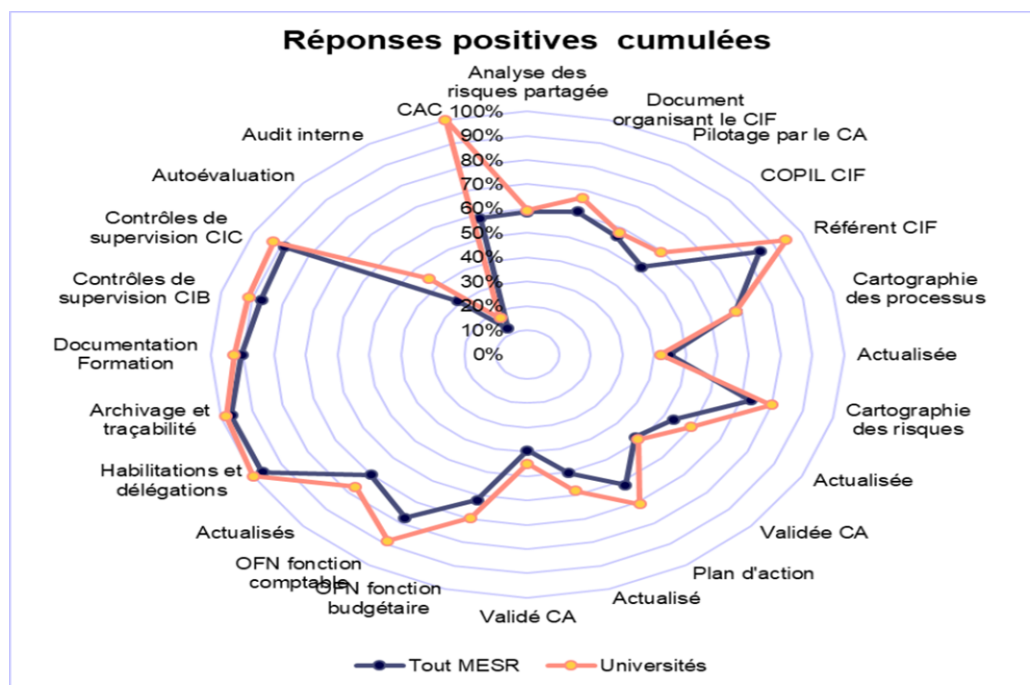
77 % des universités indiquent avoir réalisé une cartographie des risques dans les domaines comptables et financiers, 68 % disposent d'un plan d'actions pour les couvrir et 84 % disent avoir mis en place des contrôles spécifiques pour traiter les points jugés les plus sensibles. Enfin, 93 % des répondants indiquent que les rôles et les responsabilités des acteurs de la chaîne comptable sont bien identifiés et 81 % précisent avoir mis en place des contrôles réguliers et inopinés pour s'assurer du respect des instructions en matière budgétaire et comptable.

La dernière enquête annuelle disponible réalisée par la DGFIP avec le concours de la direction du budget (relative à l'exercice 2023) sur le niveau de déploiement du CIC et du CIB met également en évidence un bon niveau de déploiement du contrôle interne dans ces domaines. Les résultats relatifs aux universités sont présentés dans l'annexe n° 3. Ils sont synthétisés, comme pour l'ensemble des opérateurs de l'enseignement supérieur et de la recherche (ESR), par la direction des affaires financières (DAF) des ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche, qui relève du secrétariat général commun à ces deux ministères. Ainsi, la totalité des universités ont mis en place des formations au CIB et au CIF ; 93 % d'entre elles ont formalisé la documentation de leurs procédures, 90 % disposent d'un référent en charge du CIF et les organigrammes fonctionnels sont formalisés dans 88 % des cas pour la fonction comptable et 70 % sur la fonction budgétaire. Une large majorité d'universités a mis en place une cartographie des risques en la matière (68 %) et un plan d'actions pour les couvrir (62 %). Cette cartographie des risques, couplée avec le plan d'actions pour y remédier, constituent des outils clés pour progresser en matière de CIC et de CIB. De ce point de vue, les résultats de l'enquête de 2023 confirment la progression continue observée dans ce domaine depuis 2020. Il est à noter que, pour la cartographie des risques, les universités font mieux en moyenne que les écoles et instituts (51 %), mais moins bien que les opérateurs de recherche (75 %).

Le sondage réalisé par la Cour montre que la moitié des universités se sont appropriées le contrôle interne comptable et le contrôle interne budgétaire de manière satisfaisante. Il en ressort en effet que le déploiement du CIC et du CIB est piloté par l'organe dirigeant dans 67 % des cas, que la cartographie des risques est présentée au conseil d'administration dans 49 % des cas et qu'il en va de même du plan d'actions dans 45 % des cas. Enfin, le graphique ci-après montrent que les résultats de l'enquête de 2023 conduite par la DGFIP situent les universités globalement un peu au-dessus de la moyenne des réponses observées pour l'ensemble des opérateurs de l'enseignement supérieur et de la recherche (ESR).



Graphique n° 2 : Le CIB et le CIC dans les universités par rapport à l'ensemble de l'ESR

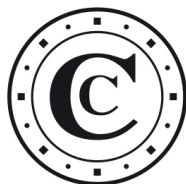


Source : MESR – SG DAF : analyse de l'enquête DGFIP-DB de 2023 relative au déploiement du CIB et CIC au sein des opérateurs de l'enseignement supérieur et de la recherche (ESR)

1.1.2 Les raisons qui expliquent les progrès réalisés dans le domaine du contrôle interne comptable et budgétaire

Plusieurs facteurs ont favorisé les progrès réalisés ces dernières années en matière de CIC et de CIB dans les universités. Il est important de les analyser afin de pouvoir s'en inspirer dans les autres domaines du contrôle interne, où le déploiement est moins avancé.

Le premier facteur favorable tient à la réglementation issue du décret GBCP, qui date à présent de plus de 10 ans et a bien été intégrée par les acteurs concernés dans les universités. Ceci a été largement favorisé par le rôle clé joué par les agents comptables et par les personnels des directions financières des universités. En effet, la formation initiale et la pratique professionnelle de ces agents font qu'ils sont déjà acculturés aux concepts de contrôle interne et de processus comptables et budgétaires qui aboutissent à la production des comptes. Ils constituent naturellement une population de sachants, disposant des compétences techniques nécessaires pour comprendre les exigences du cadre réglementaire, recevoir les formations et œuvrer au déploiement du CIC et du CIB conformément aux instructions de la direction générale des finances publiques et de la direction du budget.



Le second facteur tient à la certification des comptes par les commissaires aux comptes, qui concerne la totalité des universités depuis la fin des années 2000⁵. Certes, cette certification ne concerne que les états financiers issus de la comptabilité générale et ne couvre pas la comptabilité budgétaire. Certes, l'approche retenue par les commissaires aux comptes pour former leur opinion sur les comptes peut être principalement fondée sur des vérifications portant sur les comptes à la clôture de l'exercice sans trop s'appuyer sur le contrôle interne. Pour autant, la démarche d'audit de certification comporte une étape initiale d'appréciation des risques pesant sur les comptes et de prise de connaissance du contrôle interne en place. Même si, à l'issue de cette phase, le commissaire aux comptes décide de peu s'appuyer sur le contrôle interne pour définir ses diligences d'audit, le seul fait qu'un tiers extérieur vienne s'intéresser au contrôle interne comptable, à la façon dont il est mis en place et documenté, constitue un facteur favorisant le progrès continu des universités en la matière. En outre, s'ils l'estiment utiles, les commissaires aux comptes peuvent aussi adresser aux organes de gouvernance, en sus de leur rapport, des lettres de commentaires sur le contrôle interne, formulant des recommandations d'amélioration, ce qui permet à la fois de sensibiliser la gouvernance et d'orienter les actions visant à améliorer le contrôle interne.

Le troisième facteur tient à l'existence d'administrations centrales structurées aptes à suivre le déploiement du CIB et du CIC. Ainsi, en application des dispositifs du décret GBCP, la DGFIP, conformément à la circulaire annuelle relative à la clôture des comptes⁶, adresse un questionnaire relatif à la mise en œuvre du contrôle interne budgétaire et comptable à l'ensemble organismes publics nationaux soumis au décret GBCP⁷, dont les universités. Cette enquête annuelle est réalisée depuis 2015 et ses résultats, sur le périmètre relevant de l'enseignement supérieur et de la recherche, font l'objet d'une analyse de synthèse par la DAF des ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche. Cette démarche présente le mérite de conduire à interroger chaque année les universités sur leur niveau de déploiement du CIB et du CIC, de mesurer les progrès qu'elles ont réalisés et de comparer leurs performances avec celles des autres opérateurs du ministère. Ainsi, la 9^{ème} édition de l'analyse de l'enquête annuelle sur le déploiement du CIF intègre un nouveau volet présentant les résultats par grands ensembles du MESR. Cette nouvelle présentation permet à chaque organisme de situer le degré de maturité de son dispositif de contrôle interne au sein d'un ensemble qui lui est homogène.

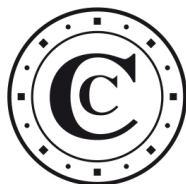
1.1.3 Une mise à niveau indispensable des universités les moins avancées dans le contexte du nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics

Dans sa synthèse de l'enquête annuelle 2023 sur le déploiement du contrôle interne financier, la DAF a proposé comme axe d'amélioration de « *désigner un référent CIF dans les*

⁵ Obligation instituée par la loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU) au fur et à mesure que les universités adoptent le régime de compétences élargies.

⁶ Pour l'enquête 2023, la circulaire n° 2023-07-1869, a été publiée le 27 juillet 2023.

⁷ Au total 885 organismes publics nationaux soumis au décret GBCP ont été destinataires de l'enquête (417 opérateurs de l'État et 468 groupements d'intérêt public non opérateurs).

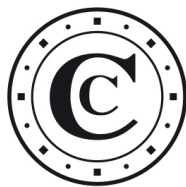


établissements sans référent, systématiser l'actualisation annuelle des cartographies de risques, des plans d'actions et des outils ». Elle a aussi relevé qu'un renforcement du dispositif de CIB était nécessaire. Il ressort enfin de cette synthèse que de nombreuses universités n'avaient pas transmis de documents probants permettant d'attester de l'effectivité du dispositif de CIF mis en œuvre, domaine dans lequel une progression était attendue par la tutelle pour 2024. Il faut dans tous les cas veiller à ce que ce qui est mis en place soit bien documenté et tracé pour pouvoir être produit *a posteriori* en cas d'audit, faute de quoi l'auditeur risque d'être fondé à considérer que ce qui n'a pas été documenté n'a pas été fait. De ce point de vue, les contrôles de supervision sont largement mis en œuvre, mais ils sont majoritairement non tracés, ce qui constitue une faiblesse. Par ailleurs, la mission ministérielle d'audit interne de l'inspection générale du ministère (IGESR) a rendu en janvier 2025 un rapport sur la maturité du contrôle interne financier au sein des opérateurs de l'enseignement supérieur et de la recherche, qui formule 16 recommandations. L'ensemble des préconisations de cette mission, ainsi que celles formulées par la DAF, vont dans le bon sens et leur prise en compte par les universités ne peut qu'être encouragée.

De façon plus générale, ne pas engager d'actions pour déployer un contrôle interne de qualité dans les domaines comptables et budgétaires ne saurait constituer une option viable dans le contexte actuel marqué par des progrès majeurs réalisés en la matière par une grande majorité d'universités depuis plus d'une décennie et par l'entrée en vigueur du nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics en 2023. Si l'absence de contrôle interne satisfaisant aboutissait à un préjudice financier pour l'université, il n'est pas exclu que la responsabilité de ses dirigeants soit mise en cause. En effet, l'absence de déploiement du CIC et du CIB pourrait être considérée comme une négligence assimilable à une faute grave de gestion au sens de l'article L. 131-9 du code des juridictions financières. Il est donc nécessaire que les universités qui ont déclaré dans leur réponse au questionnaire-sondage de la Cour ne pas avoir de dispositif de contrôle interne (11 % des réponses) prennent conscience de la nécessité urgente de traiter le sujet. De même, les 20 % d'universités qui ont répondu à l'enquête annuelle sur le CIF ne pas disposer de cartographie des risques et les 29 % ayant indiqué ne pas avoir de plan d'actions pour les couvrir devraient s'en doter le plus rapidement possible, afin de mieux traiter par leur contrôle interne les risques clés qui apparaissent dans les domaines comptables et budgétaires.

Certes, un projet de déploiement de contrôle interne, au niveau attendu, en matière de CIB et de CIC, demande des ressources et il n'est pas toujours aisé de mettre en place une séparation des tâches adéquates dans les universités au sein desquels les effectifs des services financiers sont limités. Toutefois, dans ce cas, des contrôles compensatoires peuvent être instaurés (contrôles applicatifs en utilisant les possibilités de contrôles automatisés bloquants dans les systèmes d'information, contrôles de détection *a posteriori*, etc.). En effet, le CIC et le CIB ont vocation à s'appliquer à tous, quelle que soit la taille de l'université, le dispositif réglementaire ne prévoyant pas d'exception pour les opérateurs de petite taille, charge aux établissements de l'adapter en fonction de leurs spécificités.

Enfin, il apparaît de manière générale que le déploiement du CIC est plus avancé que celui du CIB. Cela tient sans doute au fait que le contrôle interne comptable est une obligation plus ancienne, qui a bien été intégrée, notamment par les agents comptables, pour ce qu'elle suppose en termes de documentation et de traçabilité. En outre, l'exercice de certification des comptes par les commissaires aux comptes depuis une quinzaine d'années conduit chaque



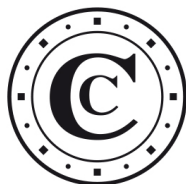
année les universités à se justifier en matière de CIC, ce qui crée une chaîne vertueuse d'amélioration continue. En revanche, le déploiement du contrôle interne budgétaire est plus restreint et moins documenté. Cette situation doit être améliorée car c'est souvent sur la base des comptes budgétaires non certifiés que sont prises les décisions par la gouvernance des universités. En outre, les risques en termes de soutenabilité budgétaire peuvent être importants et il est nécessaire qu'ils soient correctement couverts.

Pour améliorer cette situation, plusieurs pistes peuvent être étudiées. Certaines sont à la main des universités : il s'agit de faire un effort particulier pour mieux déployer le CIB, voire s'assurer que le passage entre les comptes comptables certifiés et les comptes budgétaires puisse être établi. D'autres sont à la main des tutelles. Le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche, qui assure la tutelle de la grande majorité des opérateurs de l'État, est particulièrement bien placé pour prendre des initiatives et faire des propositions dans ce domaine. Il pourrait ainsi être envisagé de mettre en place une certification de la comptabilité budgétaire, voire de faire évoluer les normes comptables pour que les états financiers comptables soumis à la certification intègrent des éléments d'exécution budgétaire. À titre illustratif, les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS), qui s'appliquent notamment aux organisations internationales relevant des Nations Unies, intègrent dans les états financiers comptables soumis à la certification un état d'exécution budgétaire, en plus du bilan, du compte de résultat, du tableau de flux de trésorerie, de l'état de variation de la situation nette et des annexes, ce qui conduit les auditeurs externes à intégrer la certification de l'exécution budgétaire à leurs diligences.

1.2 Un contrôle interne métier insuffisamment et inégalement déployé

Contrairement au contrôle interne financier (CIC et CIB), le contrôle interne portant sur les autres processus des universités se fonde sur une base juridique plus récente et rédigée de façon très générale, ce qui laisse le champ libre aux universités pour adapter le déploiement des dispositifs à leurs besoins en fonction de leur politique en la matière. Les processus dont il est question sont à la fois des processus de gestion (systèmes d'information, ressources humaines, achats, etc.) et des processus opérationnels (activités pédagogiques, examens, activités de recherche, etc.). Il s'agit donc de domaines figurant au cœur de l'activité des universités, qui peuvent présenter des risques importants et méritent donc une attention de même niveau que celle accordée au contrôle interne financier.

La base juridique est posée par le décret n° 2022-634 du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes dans l'administration, qui comporte des préconisations très générales sur le contrôle interne, même s'il est explicitement prévu de partir de l'analyse des risques pour mettre en place les dispositifs. Il prévoit ainsi que « *l'État se dote d'une politique de contrôle et d'audit internes, fondée sur une analyse des risques. À ce titre, chaque département ministériel met en place une analyse des risques ainsi que des dispositifs de contrôle et d'audit internes, adaptés aux missions et à l'organisation de ses services et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge (...). L'analyse des risques vise à identifier, évaluer, hiérarchiser et cartographier les risques susceptibles de porter*



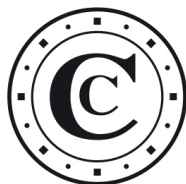
atteinte à la réalisation des objectifs des politiques publiques relevant du ou des ministres concernés et de leur administration. Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs, formalisés et permanents, décidés par chaque ministre pour gérer ses risques et définir ses mesures de contrôle. Il vise, d'une part, à identifier et à évaluer les risques liés à la réalisation des objectifs des politiques publiques relevant du ministre ou des ministres et de leur administration et, d'autre part, à mettre sous contrôle ces risques, à travers la mise en œuvre d'actions relevant d'agents publics de tous niveaux». Contrairement au contrôle interne financier, ce qui est attendu ne fait pas l'objet d'instructions plus précises de la part de l'administration centrale et il n'y a pas d'enquête annuelle pour mesurer le niveau de déploiement et de maturité des dispositifs de contrôle interne.

Il en résulte un déploiement très hétérogène selon les universités et les domaines, qui est globalement insuffisant par rapport aux enjeux, comme le montrent les résultats du questionnaire-sondage réalisé par la Cour auquel 66 universités ont répondu. Certes, un dispositif de contrôle interne est présent dans 85 % des universités, mais il est présenté comme partiellement informel dans 62 % des cas et totalement informel dans 11 %. Les procédures sont suffisamment définies dans 54 % des cas. L'absence de traçabilité est majoritaire (67 %). L'appropriation du dispositif par l'ensemble des agents concernés n'est assurée que dans 14 % des cas. Le contrôle interne est jugé utile (70 %), pas compliqué (61 %) et n'est pas trop technique pour être partagé (53 %). Cependant, les universités indiquent majoritairement ne pas disposer des ressources humaines nécessaires à sa mise en œuvre (72 %).

Par ailleurs, les principaux objectifs des dispositifs de contrôle interne, tels que les universités les présentent dans leurs réponses au questionnaire, demeurent très centrés sur le contrôle interne financier. Il s'agit notamment de vérifier la fiabilité des informations financières (91%). Les éléments relatifs au contrôle interne métier sont moins mis en avant comme, par exemple, l'objectif de favoriser une meilleure information pour le pilotage par la gouvernance (79 %) et la conformité aux lois et règlements (74 %). Cette même priorisation en faveur du contrôle interne financier se retrouve dans la démarche d'identification des risques. Ainsi, les risques budgétaires et comptables, propres au contrôle interne comptable et budgétaire, sont identifiés par 96 % des universités, tandis que les risques juridiques liés à la dimension « conformité aux lois et règlements » du contrôle interne métier ne le sont qu'à 71 %. À l'autre bout du spectre, sur les aspects liés à l'efficacité et à l'efficience des opérations que couvre le contrôle interne métier, le niveau de déploiement est très faible. Ainsi, seuls 26 % des répondants assignent au contrôle interne l'objectif d'améliorer la qualité des formations, 26 % également mentionnent l'amélioration des conditions d'études et 38 % ambitionnent d'améliorer le recrutement. Or certains de ces domaines « métiers » présentent des risques importants qu'un meilleur déploiement du contrôle interne permettrait de mieux couvrir.

1.2.1 Des progrès sur la sécurité informatique, mais une montée en puissance des cybermenaces à mieux prendre en compte

Comme la plupart des organisations modernes, les universités sont devenues très dépendantes des systèmes d'information, tant pour la conservation, la protection et l'accessibilité des données utilisées, que pour la gestion de la plupart des processus nécessaires



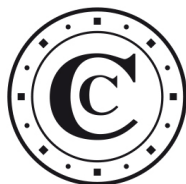
à leur bon fonctionnement. Cette forte dépendance crée un risque élevé, en particulier dans un contexte où, au-delà des problèmes de dysfonctionnements techniques toujours possibles, les universités, comme de nombreux acteurs publics et privés, peuvent être exposés à des actes malveillants, de type cyberattaques, visant soit à leur dérober des données, soit à bloquer leur fonctionnement pour tenter de leur extorquer une rançon. Le risque est d'autant plus élevé dans le monde universitaire que la nature de l'activité crée un besoin et une culture d'ouverture (vis-à-vis des étudiants, des autres établissements d'enseignement supérieur et de recherche en France et à l'étranger et de l'extérieur au sens large) qui n'est pas toujours compatible avec une culture de sécurité informatique et de protection des données. Dans le contexte de tensions internationales actuelles, le risque est accentué car les actes de cyber-malveillance peuvent être le fruit d'acteurs étatiques disposant de moyens importants pour se faire.

Ainsi, dans le domaine des systèmes d'information, l'état des lieux qui ressort du questionnaire-sondage met en évidence une situation contrastée selon les universités et les domaines. Seulement 64 % des universités indiquent que leur contrôle interne prend en compte les risques de cyberattaque, ce qui est insuffisant au regard du niveau croissant de risques. En outre, en cas de sinistre dans ce domaine, seules 22 % des universités ont inclus le risque de cybersécurité dans leur police d'assurance. Par ailleurs, la plupart des universités font appel à des prestataires informatiques, sans nécessairement prendre en compte les risques que cela implique. Ainsi, le degré de dépendance de l'université aux prestataires informatiques n'est analysé que dans 46 % des cas et seulement 12 % des universités ont prévu contractuellement la possibilité d'aller effectuer des vérifications chez les prestataires.

Pour autant, le sondage réalisé par la Cour tend à indiquer que des progrès ont été réalisés au cours des dix dernières années en matière de sécurité informatique, principalement pour ce qui concerne les contrôles généraux informatiques et les contrôles applicatifs. Ainsi, dans leurs réponses au questionnaire de la Cour, les universités ont majoritairement déclaré pouvoir s'appuyer sur des systèmes d'information fiables pour les finances (95 %), les ressources humaines (89 %) et les activités pédagogiques (88 %), domaines dans lesquels la traçabilité des transactions est assurée (75 %). Selon elles, les autorisations et droits d'accès aux systèmes d'information prennent en compte la séparation des tâches (91 %) et font l'objet de politiques de sécurité beaucoup mieux diffusées et mises en œuvre que dans le passé (89 %). La plupart des universités estiment que les dispositifs anti-virus sont opérationnels (96 %), ainsi que les dispositifs de sauvegarde des données (98 %). Nombreuses sont également celles qui indiquent que des mesures de continuité du service sont mises en place (84 %), ainsi que des mesures de sécurité physique (79 %).

1.2.2 Des enjeux de maintien des compétences insuffisamment couverts, même si le processus de paye est mieux sécurisé

Les ressources humaines sont au cœur des enjeux des universités. La compétition pour attirer et fidéliser les talents d'enseignants-chercheurs est en effet clé pour positionner correctement l'université dans les classements internationaux, qui sont eux-mêmes importants pour attirer enseignants-chercheurs et étudiants. Or dans ce domaine, le contexte de l'enseignement supérieur français est marqué par une évolution démographique qui fait que de



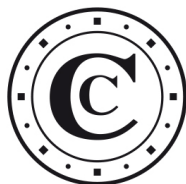
nombreux départs en retraite vont intervenir dans la décennie à venir et que le remplacement des professeurs concernés va devoir se dérouler dans un contexte compliqué, marqué par la stagnation du nombre de doctorants. Ces enjeux de renouvellement des ressources humaines sont insuffisamment pris en compte par le contrôle interne métier. Ainsi, un plan de gestion prévisionnelle des effectifs n'est en place que dans 54 % des universités et il n'est mis à jour annuellement que dans 40 % des cas.

En revanche, pour ce qui touche à la maîtrise du processus de paye, le contrôle interne est beaucoup mieux déployé. Selon les réponses au questionnaire de la Cour, la séparation des tâches entre les différents intervenants du processus de paie est assurée dans 96 % des cas, tandis que l'exactitude des montants versés est contrôlée dans 88 % des cas. Quant aux frais de mission, ils font l'objet d'un contrôle formalisé (78 %) et systématique (84 %). Il s'agit néanmoins de contrôles de base portant sur le principal volume de dépenses des universités au profit de leurs ressources humaines. Il paraît donc essentiel que les universités qui indiquent ne pas encore avoir déployé ces contrôles de base le fassent, ne serait-ce que pour protéger leurs dirigeants d'une mise en cause, si l'absence de contrôle entraînait des versements erronés de rémunérations.

Le contrôle interne doit également progresser dans d'autres domaines connexes. Il s'agit, d'une part, du contrôle des activités extérieures des enseignants-chercheurs, qui ne font l'objet d'un contrôle formalisé que dans 59 % des cas et systématique dans seulement 41 % des cas. Il s'agit aussi du contrôle dans le domaine de la déontologie et de la probité, qui n'est formalisé que dans 45 % des cas et qui est systématique dans seulement 26 % des cas.

1.2.3 Un contrôle interne des achats axé sur le respect des règles plus que sur la performance de la commande publique

Dans le domaine des achats, le contrôle interne est largement déployé (81 % des cas), au deuxième rang derrière la gestion comptable et budgétaire, mais il s'agit d'un déploiement largement centré sur la nécessité de respecter le cadre juridique de la commande publique. Ce contrôle interne s'appuie sur une pratique ancienne de l'achat public, bien maîtrisée par les agents, et abondamment contrôlée dans un contexte organisationnel marqué par la séparation entre l'ordonnateur et le comptable. Ainsi, les processus « achats » qui en résultent sont très souvent formalisés (89 %) et la documentation relative aux procédures de passation des marchés publics est généralement disponible pour les personnels (91 %). Par ailleurs, le contrôle clé consistant à rapprocher les bons de commande, les bons de livraison et les factures avant la mise en paiement est réalisé dans 89 % des cas et un système visant à éviter les doubles paiements est en place dans 88 % des cas. Enfin, les paiements aux fournisseurs font l'objet de contrôles par une personne indépendante des achats dans 81 % des cas. Dans ce domaine aussi, susceptible de générer du contentieux, il est fortement souhaitable que les universités qui déclarent ne pas encore avoir déployé ces contrôles de base le fassent sans tarder.



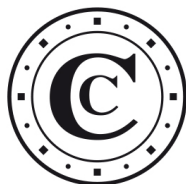
Au-delà de la régularité, la politique des achats joue un rôle majeur pour doter les universités des moyens matériels nécessaires à leur bon fonctionnement. Il s'agit d'un domaine où les enjeux sont aussi croissants, par exemple dans certains domaines de recherche où le matériel scientifique tend à se développer sous l'effet de l'accélération technologique, mais aussi dans le domaine de l'énergie, où des évolutions importantes de prix de marché peuvent survenir. Dans ce contexte, le contrôle interne est insuffisamment mis à contribution pour permettre aux universités de mieux répondre à leurs besoins en matière d'achats et d'équipements matériels. Ainsi, une politique d'achats formalisée n'existe que dans 72 % des cas et n'est mise à jour périodiquement que dans 63 % des cas. De même, une procédure de suivi des litiges avec les fournisseurs, qui peuvent notamment se produire sur les matériels les plus techniques, n'existe que dans 70 % des cas. Une fois l'achat réalisé, une attention insuffisante est accordée à la gestion ultérieure du bien concerné, ce qui est problématique notamment pour les biens onéreux nécessitant des actions importantes pour leur maintenance et leur préservation. Ainsi, le dispositif de contrôle interne ne couvre les biens meubles que dans 49 % des cas et les équipements scientifiques dans 42 % des cas. Certes, une grande majorité d'universités a prévu d'inclure ces biens dans la couverture de leur contrat d'assurance (87 % pour les biens meubles et 80 % pour les équipements scientifiques) mais ces assurances ne couvrent pas tous les risques et ne concernent pas environ une université sur cinq.

1.2.4 Des processus opérationnels, pourtant au cœur du modèle universitaire, souvent oubliés par le contrôle interne

Dans l'ensemble, les universités ne semblent pas avoir mesuré ce que le contrôle interne pourrait leur apporter pour le suivi des processus opérationnels figurant au cœur de leur métier, comme le montre le taux de déploiement très faible des dispositifs de contrôle interne qui ressortent des réponses au questionnaire-sondage pour les activités pédagogiques (27 % de déploiement), les activités de recherche (29 % de déploiement) et les examens (35 % de déploiement). Ce sont pourtant des processus dont le bon fonctionnement est fondamental pour les universités. Il serait donc plus qu'utile de formaliser les processus concernés, d'identifier les risques de dysfonctionnement qu'ils peuvent présenter et de déployer des dispositifs de contrôle interne pour empêcher ou détecter les dysfonctionnements les plus susceptibles d'empêcher les universités d'atteindre leurs objectifs dans ces domaines.

À titre d'illustration, dans le domaine de la recherche, les dispositifs de contrôle interne couvrent minoritairement les risques liés aux publications scientifiques et à leur conservation (38 %), ainsi qu'à leur diffusion (29 %). Il en est de même pour la couverture des données scientifiques par un contrôle interne : des dispositifs n'existent que dans 36 % des cas pour leur sécurité et pour leur conservation.

Certes, certaines universités ont néanmoins souscrit des contrats d'assurance pour couvrir les activités pédagogiques (72 %) et les activités de recherche (69 %), mais elles ne sont qu'une minorité à disposer d'une assurance pour les examens (40 %).



1.3 La maîtrise des risques à renforcer en priorité

1.3.1 Une approche par les risques à privilégier pour améliorer le déploiement des dispositifs de contrôle interne

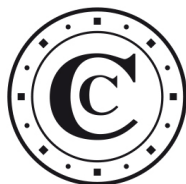
Les progrès les plus récents des sciences de gestion en matière de contrôle interne s'entendent à considérer qu'une approche par les risques doit constituer la base du déploiement du contrôle interne. En effet, les dispositifs de contrôle interne n'ont pas vocation à donner une assurance absolue sur l'atteinte des objectifs des processus liés aux métiers opérationnels, aux activités de gestion et à la production de l'information comptable et budgétaire. Ils visent à apporter à cet égard une assurance raisonnable et invite à faire porter l'effort du contrôle interne sur les zones qui paraissent les plus risquées, ce qui suppose au préalable de réaliser une cartographie des risques et d'élaborer un plan d'actions associées.

Ainsi, selon la définition du COSO, qui constitue un des référentiels les plus reconnus au niveau international (cf. l'introduction du rapport), le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et les collaborateurs de l'entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés à la réalisation et l'optimisation des opérations, la fiabilisation des informations financières et de gestion et la conformité aux lois et réglementations en vigueur. Il repose sur une analyse des risques préalable, qui doit être partagée par l'ensemble des acteurs concernés et faire l'objet d'une validation par l'organe de gouvernance de l'entité.

De même, selon l'INTOSAI⁸, qui réalise un travail important d'harmonisation des doctrines des institutions supérieures de contrôle, dont la Cour des comptes, « *le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants : exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces ; respect des obligations de rendre compte ; conformité aux lois et réglementations en vigueur ; protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages* ». Il s'agit là aussi d'une définition large du contrôle interne, fondé sur une analyse préalable des risques et impliquant l'ensemble des acteurs de la structure publique concernée, à commencer par sa gouvernance.

La vision consensuelle qui se dégage de ces éléments de doctrine conduit à considérer le contrôle interne comme un ensemble de dispositifs formalisés et permanents dont la mission est la maîtrise des risques liés à la réalisation des objectifs d'une entité, lesquels peuvent être classés en trois catégories : l'efficacité et l'efficience des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité de la gestion de l'entité aux lois et réglementations en vigueur. Le contrôle interne doit ainsi procurer une assurance raisonnable, mais non absolue, de la maîtrise des événements potentiels pouvant affecter l'atteinte des objectifs de l'organisme.

⁸ INTOSAI : Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques.



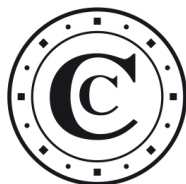
Une fois la cartographie des risques sur l'ensemble des processus réalisée, leur maîtrise repose sur trois lignes de défense. La première ligne relève de la responsabilité du management opérationnel des différents processus, qui joue naturellement un rôle de supervision des agents concernés. La deuxième ligne est constituée d'outils tels que le contrôle interne, le contrôle de gestion ou la démarche qualité : elle a vocation à être formalisée dans les plans d'actions associées à la cartographie des risques, qui doivent détailler les dispositifs de contrôle interne mis en place pour couvrir les risques. La troisième et dernière ligne de défense repose sur l'audit interne et externe : dans le domaine du CIB et du CIC, l'enquête annuelle réalisée par la DGFIP (cf. *supra*, le point 1.1) et la certification des comptes par les commissaires aux comptes y contribuent.

1.3.2 Des cartographies des risques et des plans d'actions associées mis en œuvre de façon inégale selon les universités

Sur la base du questionnaire-sondage réalisé par la Cour auquel 66 universités ont répondu, il apparaît que la cartographie des risques n'est documentée que dans 72 % des universités, qui ont aussi des plans d'actions associées. Toutefois, lorsqu'il y a une telle documentation, elle n'est pas diffusée de manière homogène. En effet, dans 69 % des universités seulement, les agents concernés y ont accès, tandis que 38 % des universités seulement la diffuse à tous les agents. Seules 48 % d'entre elles disposent d'un plan de contrôle thématique pour couvrir les risques identifiés. En outre, les responsabilités qui incombent aux différents acteurs en matière de mise en œuvre du plan d'actions ne sont communiquées aux personnes concernées que dans 53 % des cas. Par ailleurs, les cartographies des risques et les plans d'actions associées couvrent prioritairement les domaines suivants : la gestion budgétaire et comptable (93 %), les achats (81 %), la cybersécurité (64 %), les biens immobiliers (63 %), les déplacements professionnels (62 %), l'hygiène et la sécurité (61 %). Enfin, la rupture de la continuité de l'activité de l'université est identifiée comme un risque majeur dans 82 % des réponses mais il n'existe un plan de continuité d'activité que dans 63 % des cas.

Il ressort de ces éléments que les cartographies des risques et les plans d'actions associées ne sont pas mis en œuvre dans l'ensemble des universités et surtout ne le sont pas de façon homogène, notamment en ce qui concerne l'utilisation qu'il convient d'en faire au sein de l'établissement. La cartographie des risques et le plan d'actions associées n'ont pas vocation à être des documents élaborés par des experts, destinés à être produits à l'occasion d'un audit réalisé par d'autres experts. Au contraire, il doit s'agir de documents diffusés très largement au sein des universités et régulièrement mis à jour. Il est essentiel que la gouvernance des universités, les présidents et les conseils d'administration, s'en emparent pour les valider et décider ainsi la façon dont les principaux risques identifiés, qualifiés de risques majeurs, vont être couverts par les dispositifs de contrôle interne. Il est aussi essentiel que ces documents soient diffusés largement au sein des universités, afin que l'ensemble des acteurs aient conscience des principaux risques et que les agents dont une action est attendue au titre des contrôles internes à réaliser soient pleinement informés de leur responsabilité.

Déployer une telle démarche (cartographie des risques majeurs et plan d'actions associées) paraît constituer la méthode la plus adaptée pour progresser en matière de



déploiement du contrôle interne au sein des universités dans les domaines où il est encore le plus faible. Elle est d'ailleurs prévue par l'arrêté du 17 décembre 2015 relatif au cadre de référence des contrôles internes budgétaires et comptables. Elle permet en effet à chaque université d'exploiter pleinement les possibilités offertes par son autonomie pour faire porter l'effort sur les risques qui, compte tenu de sa situation propre, paraissent les plus importants à couvrir. Elle permet aussi de faire du déploiement du contrôle interne un projet irriguant l'ensemble de l'université, de sa gouvernance à l'ensemble des acteurs, qu'ils interviennent sur les processus comptable et budgétaire, les processus de gestion ou les processus opérationnels.

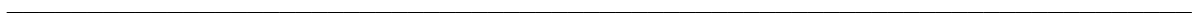
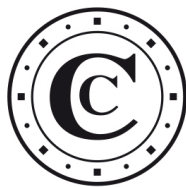
Recommandation n° 1 (L'ensemble des présidents d'universités, 2026) : Présenter chaque année au conseil d'administration une cartographie des risques majeurs et un plan d'actions associées couvrant tout le champ du contrôle interne (contrôle interne financier et contrôle interne métier).

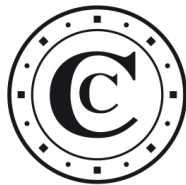
CONCLUSION INTERMÉDIAIRE

Le déploiement des dispositifs de contrôle interne dans les universités est inégal selon les domaines et les établissements. Le contrôle interne comptable (CIC) et le contrôle interne budgétaire (CIB), dont les exigences posées par le décret GBCP de 2012 sont de mieux en mieux intégrées, sont en général les plus avancés. Cela s'explique par la compétence des personnels, le bénéfice de quinze années d'expérience de la certification des comptes et l'utile aiguillon que constituent depuis 2015 les enquêtes annuelles de déploiement diligentées par la DGFIP. Pour autant, certaines universités ne sont pas encore au niveau attendu : elles doivent redoubler d'efforts, ne serait-ce que pour préserver la responsabilité de leurs dirigeants dans le cadre du nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics applicable depuis 2023.

Pour ce qui est des autres domaines, couvert par le contrôle interne « métier », dont le niveau d'exigence réglementaire s'est affermi en 2022, les éléments les plus avancés sont ceux visant à assurer le respect des règles applicables à la commande publique, la fiabilisation du processus de paye et les contrôles généraux liés à la sécurité informatique. Sur ce plan également, le déploiement du contrôle interne est inégal selon les universités. En outre, les nouveaux risques dans le domaine de la gestion (menaces cyber, maintien et renouvellement des compétences, qualité de l'achat public) méritent d'être mieux pris en compte, de même que les risques liés aux processus opérationnels (activités pédagogiques, recherche, examens).

Afin de progresser dans ces domaines, la Cour recommande qu'une cartographie des risques et un plan d'actions associées fassent systématiquement l'objet, chaque année, d'une présentation devant le conseil d'administration de l'université. En effet, l'approche par les risques est unanimement préconisée dans les référentiels les plus avancés en matière de contrôle interne. Elle permet aux universités de pleinement profiter de leur autonomie pour adapter leur contrôle interne à leurs risques spécifiques tout en faisant du projet de renforcement du contrôle interne un projet fédérateur, qui quitte le monde des spécialistes pour irriguer l'ensemble de l'université, des organes de gouvernance à l'ensemble de ses acteurs et pour tous ses processus.





2 UNE ANIMATION INSUFFISANTE DU CONTRÔLE INTERNE PAR LES UNIVERSITÉS ET PAR LES TUTELLES

Cette partie du rapport analyse la façon dont les dirigeants et les instances de gouvernance des universités pilotent la démarche de contrôle interne (2.1) et la manière dont les administrations centrales jouent leur rôle de tutelle en la matière (2.2). Elle souligne la nécessité de renforcer l'implication des dirigeants et de la gouvernance des universités dans le pilotage et le déploiement du contrôle interne. Elle préconise aussi une action beaucoup plus importante du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche en matière de contrôle interne métier, sur le modèle de ce que font les ministères financiers s'agissant du contrôle interne budgétaire et comptable.

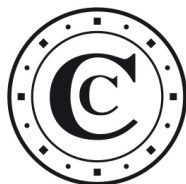
2.1 Des gouvernances d'universités qui doivent davantage s'impliquer dans l'animation du contrôle interne

2.1.1 La nécessité de davantage impliquer la direction et la gouvernance des universités

2.1.1.1 Une implication directe des équipes dirigeantes des universités à systématiser

Les universités les plus avancées en matière de contrôle interne, notamment de contrôle interne comptable et budgétaire, disposent en général d'une équipe centrale dédiée à la coordination du réseau, à la cohérence des démarches, à la surveillance et à la remontée des alertes et indicateurs pour que la direction générale ait une vision du niveau de maîtrise de ses activités. La mise en œuvre d'une organisation avec des pilotes dédiés dans les services et composantes et la formation disponible pour les agents constituent également des conditions nécessaires au bon pilotage du contrôle interne. Pour autant, il serait souhaitable que le même type d'organisation soit mise en place pour le contrôle interne métier, ce qui est moins souvent le cas.

Il ressort par ailleurs des réponses des 66 universités au questionnaire-sondage réalisé par la Cour que le pilotage du dispositif de contrôle interne n'est assuré par le président de l'université ou son délégué que dans moins de la moitié des cas (44 %). Les modèles majoritaires conduisent actuellement à confier ce rôle à la direction générale des services (68 %) ou à un référent contrôle interne (71 % des cas). Il y a même 19 % des universités qui indiquent qu'aucun agent en particulier n'est en charge de ce pilotage. En la matière, la bonne pratique à encourager consiste à afficher le fait que le pilotage du contrôle interne, dans toutes ses dimensions, doit relever du président lui-même. Certes, il est tout à fait souhaitable qu'il s'appuie pour cela sur des experts, mais ce niveau de portage est essentiel pour bien montrer



que le contrôle interne est important et que, loin d'être cantonné à quelques spécialistes, il est l'affaire de tous.

Ainsi, la gouvernance de l'université, au plus haut niveau, doit assurer le pilotage du contrôle interne, ce qui implique notamment les actions suivantes :

- Établir des politiques claires et des procédures pour le contrôle interne et la gestion des risques, qui incluent la définition des rôles et des responsabilités, ainsi que la mise en place de mécanismes de surveillance ;
- Veiller à ce qu'un cadre de gestion des risques soit en place pour identifier, évaluer et prioriser les risques et définir des stratégies pour les couvrir ;
- Mettre en place des mécanismes de surveillance continue pour évaluer l'efficacité du contrôle interne et de la gestion des risques, ce qui inclut des audits internes et externes, ainsi que des revues régulières ;
- Promouvoir une culture de la conformité et de l'éthique au sein de l'organisation, avec notamment des actions de formation et de sensibilisation aux politiques et procédures de contrôle interne et de gestion des risques ;
- S'assurer que le dispositif de contrôle interne et de gestion des risques est aligné sur les objectifs stratégiques de l'université, afin de garantir que les ressources sont utilisées de manière efficace et que les risques sont gérés de manière appropriée.

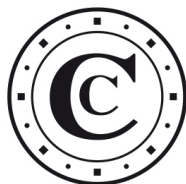
2.1.1.2 Le rôle majeur des conseils d'administration à réaffirmer

Au-delà de l'implication du président lui-même dans le pilotage du contrôle interne, il est essentiel que les organes de gouvernance, au sein desquels sont représentées les tutelles, disposent d'une information adéquate sur le dispositif de contrôle interne. Il est donc nécessaire que le conseil d'administration ait connaissance des éléments clés et soit conduit à se prononcer.

Comme indiqué dans la première partie du rapport, cela passe notamment par une présentation au conseil de la cartographie des risques et des plans d'actions associées, qui n'est pas systématique à ce jour. Il appartient aussi au conseil de se saisir du sujet, par exemple en constituant avec certains des administrateurs un comité d'audit qui pourra préparer les séances du conseil dédiées au contrôle interne et avoir des échanges directs avec les auditeurs externes et internes, ainsi qu'avec les agents de l'université jouant un rôle clé en matière de contrôle interne.

2.1.1.3 Des capacités d'audit interne à développer dans les universités

Le contrôle interne, qu'il soit financier ou métier, n'est pas ou peu évalué. Plus de 83 % des universités ne disposent pas d'audit interne. Il n'y a pas de supervision organisée et documentée. Il n'existe pas non plus d'audit externe, à l'exception de ce qui peut être réalisé dans le domaine du contrôle interne comptable par les commissaires aux comptes à l'occasion de leurs diligences en vue de la certification des comptes.



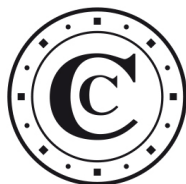
Pour progresser dans ce domaine, il paraît nécessaire que l'ensemble des universités se dotent d'une capacité d'audit interne indépendante, rattachée aux présidents et ayant vocation à rendre compte aux organes de gouvernance - conseil d'administration et, le cas échéant, comité d'audit. L'audit interne pourra ainsi se voir confier des commandes par le président sur les zones de risques les plus critiques, pour vérifier que les dispositifs de contrôle interne sont bien en place pour les couvrir. Lorsque les dispositifs de contrôle interne auront mis en évidence des défaillances ou des faiblesses, l'audit interne pourra aussi vérifier que les conséquences adéquates ont bien été tirées pour éviter la reproduction des anomalies. Enfin, en interrogeant les agents sur leurs pratiques en matière de contrôle interne et en formulant des recommandations portées au plus haut niveau par la gouvernance de l'université, l'audit interne pourra avoir un rôle utile dans un processus vertueux d'amélioration continue des pratiques. En définitive, développer l'audit interne constitue un excellent moyen pour éviter que le déploiement d'un dispositif de contrôle interne se limite à la rédaction d'une documentation, vite reléguée dans un espace peu consulté de l'intranet, ne trouvant guère de conséquences pratiques dans la vie de l'universités et n'intéressant que quelques spécialistes. La Mission ministérielle d'audit interne (MMAI) pourrait apporter un soutien méthodologique aux universités qui souhaitent créer cette fonction d'audit interne.

Certes, la création d'un audit interne nécessite des moyens et est consommatrice de ressources, tant pour constituer le service d'audit interne que pour dégager le temps nécessaire dans les services pour répondre aux audits. Compte tenu de cette contrainte, pour les universités les plus petites, pourrait être étudiée la possibilité de mutualiser la capacité d'audit interne avec des universités partenaires, ce qui permettrait à la fois d'en partager la charge et de favoriser le parangonnage entre les pratiques.

Recommandation n° 2 (L'ensemble des présidents d'universités, 2026) : Mettre en place une capacité d'audit interne indépendante rattachée au président d'université, le cas échéant mutualisée entre plusieurs établissements, afin qu'il puisse vérifier la correcte mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne.

2.1.2 Des moyens sur lesquels les directions d'universités peuvent s'appuyer pour renforcer leur implication

Pour renforcer le pilotage du contrôle interne, les directions d'université ne peuvent guère s'appuyer à ce stade sur les tutelles, sauf dans le domaine du contrôle interne financier (cf. le point 2.2 ci-après). Pour autant, il existe des ressources qu'elles peuvent utilement mobiliser pour mieux diffuser la culture du contrôle interne au sein des établissements.



2.1.2.1 Les échanges permis par les réseaux professionnels d'agents engagés dans le domaine du contrôle interne

Les réseaux professionnels jouent un rôle important pour l'acculturation au contrôle interne en favorisant les échanges entre les agents les plus directement concernés. Il s'agit principalement de l'association des agents comptables d'universités et d'établissements (AACUE) et de l'association des directeurs financiers (ADF).

Une autre association a un rôle central dans cet écosystème : l'association francophone des auditeurs internes de la recherche et de l'enseignement supérieur (Afares). Elle « *a pour objet de constituer un lieu de rencontre, d'échange et de réflexion sur toutes les questions d'ordre professionnel concernant tout d'abord l'audit interne et plus largement la maîtrise des risques dans les établissements et organismes relevant du domaine de l'enseignement supérieur et de la recherche* »⁹. Elle est composée majoritairement d'auditeurs internes, mais également de qualitiens et de contrôleurs internes. Elle organise des séminaires thématiques, rédige et diffuse des « cahiers » et « notes collaboratives » sur les thèmes liés à la démarche de maîtrise des risques. Des représentants de l'administration centrale sont régulièrement invités à participer à cette animation. L'association participe à des groupes de travail avec d'autres associations professionnelles (comme par exemple France Universités). Tant la tutelle que les personnels chargés de la maîtrise des risques dans les universités reconnaissent le rôle majeur d'Afares dans la diffusion et l'animation de la culture de maîtrise des risques. Ainsi, certains des interlocuteurs rencontrés par la Cour dans le cadre de l'enquête estiment que cette association assure de fait le rôle d'animation du contrôle interne que devrait normalement jouer la tutelle.

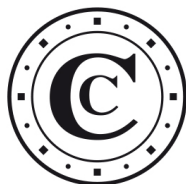
2.1.2.2 L'offre de formation de l'AMUE en matière de contrôle interne

L'Agence de mutualisation des universités et établissements d'enseignement supérieur ou de recherche (AMUE)¹⁰ propose une offre de formation riche, qui contribue à favoriser la diffusion de la culture du contrôle interne. Ainsi, elle contribue à l'organisation de formations variées, axées notamment sur l'audit interne, la modélisation des processus, l'approche par les risques et le contrôle interne budgétaire et comptable. L'AMUE organise elle-même les formations ou les coconstruit avec les universités. Les publics visés incluent des contrôleurs internes « finances », les directeurs financiers et les agents comptables, mais aussi les qualitiens et contrôleurs de gestion. L'agence a également mis en œuvre un dispositif conjoint¹¹ de formations avec l'Institut des hautes études de l'éducation et de la formation

⁹ Article 2 des statuts d'Afares.

¹⁰ L'AMUE est un groupement d'intérêt public, créé en 1992, qui organise la coopération entre ses membres. Elle met à disposition de ses adhérents des solutions informatiques, des formations et une expertise métier. Elle avait 178 adhérents en 2025.

¹¹ Convention AMUE-IH2EF 2025-2028.



(IH2EF¹²) pour les directeurs « métiers » de l'université (affaires financières, agents comptables, ressources humaines, patrimoine immobilier, systèmes d'information et numérique, achats, affaires juridiques et directeur de cabinet), ainsi que les directeurs généraux des services. Un module relatif à la maîtrise des risques est proposé avec l'objectif affiché de développer une culture du risque et du management par les risques. Enfin, l'AMUE propose des formations relatives à l'utilisation des systèmes d'informations financiers en y intégrant les sujets de contrôle interne embarqués. Ainsi, une formation porte sur l'analyse des flux ordonnateurs pour le progiciel de gestion intégré SIFAC, qui est utilisé dans de nombreuses universités.

L'AMUE cherche aujourd'hui à élargir son portefeuille de formations pour mieux l'adapter aux besoins naissants. Elle souhaite notamment couvrir certains risques relevant du contrôle interne métier, tels que ceux liés à l'immobilier, à la cybersécurité et à la réputation des universités. À ce titre, elle entretient un dialogue régulier avec l'administration centrale (la DGESIP) et France Universités sur l'évolution des besoins et de son offre de formations.

2.2 Des tutelles qui doivent renforcer l'animation du contrôle interne des universités

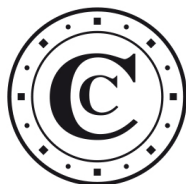
L'animation du contrôle interne réalisée par les administrations centrales et déconcentrées est différente selon les domaines. Elle est ainsi davantage développée pour le contrôle interne comptable et budgétaire que pour le contrôle interne métier.

2.2.1 Une animation du contrôle interne financier reconnue, qui peut encore être améliorée

2.2.1.1 Un premier niveau d'animation bien maîtrisé de la part des ministères financiers

Comme pour l'ensemble des opérateurs de l'État, l'animation du contrôle interne financier des universités relève d'abord d'un premier niveau à la charge des ministères financiers. Il porte notamment sur les aspects de doctrine et les outils qui sont mis à disposition. En outre, comme indiqué dans la première partie du rapport, la DGFIP réalise chaque année une enquête sur le déploiement du contrôle interne comptable et budgétaire qui permet de

¹² L'IH2EF est un service à compétence nationale rattaché au secrétariat général du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche. Sa mission est de sensibiliser et de former aux questions d'éducation et d'enseignement supérieur. Elle forme les chefs d'établissements, les inspecteurs de l'éducation nationale, les cadres occupant des emplois de direction de l'enseignement supérieur, les cadres administratifs et les emplois de haut encadrement.



mesurer les progrès réalisés et ce qui reste à faire, tout en offrant la possibilité aux opérateurs de se comparer entre eux.

Ce premier niveau d'animation interministérielle est réalisé par la direction du budget (DB)¹³ et par la direction générale des finances publiques (DGFIP)¹⁴, qui animent le contrôle interne financier dans le champ de leurs compétences respectives, le contrôle interne budgétaire (CIB) pour la DB et le contrôle interne comptable (CIC) pour la DGFIP. À titre d'exemple, la direction du budget anime et documente la plateforme « Budget + » qu'elle fait évoluer à la suite d'enquêtes de satisfaction afin de cibler les besoins. Les échanges réalisés avec les universités dans le cadre de l'enquête ont montré que cette plateforme donnait satisfaction à ses utilisateurs. Quant à la DGFIP, elle diffuse des normes et aide les établissements principalement par la formation des praticiens au contrôle interne financier. Ainsi, ces deux directions proposent à la fois des formations¹⁵, des outils¹⁶ et de la documentation¹⁷.

Budget + : la communauté financière des organismes publics

La plateforme « Budget+ » a été créée dans la continuité de la plateforme « GBCP 2016 », animée par la direction du budget. Elle a pour objet le partage d'informations entre tous les acteurs de la gestion financière des organismes publics. C'est un espace d'information, de collaboration et d'échanges proposé aux personnes travaillant à la direction du budget et aux agents exerçant des fonctions financières, budgétaires, de gestion et de contrôle dans les ministères ou dans les organismes publics et leurs entités associées.

Son objectif est d'accompagner les organismes publics dans la transformation de leur fonction financière et l'adaptation de leurs outils, de développer la culture financière et l'étendre à l'ensemble de l'écosystème (gouvernance, pilotage opérationnel, exécution, contrôle et tutelle), de favoriser la mobilisation de cet écosystème autour des problématiques financières et de communiquer rapidement les informations stratégiques et opérationnelles. La plateforme contribue aussi à la formation des différents acteurs en fonction de leurs impératifs et de leurs attentes.

Les activités et services proposés sont les suivants :

- Formation (en présentiel et webconférence) ;
- Communication réglementaire ;
- Communication pédagogique ;
- Échanges entre praticiens dans des communautés dédiées ;
- Recueil des souhaits d'évolution réglementaire ;

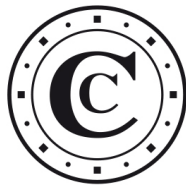
¹³ Au sein de la DB : bureau des opérateurs et des organismes publics d'État (2B2O).

¹⁴ Au sein de la DGFIP : bureau des opérateurs de l'État (2FCE-2B).

¹⁵ Des formations sont proposées sur « *les fondamentaux du contrôle interne budgétaire et comptable des organismes publics* ». La DGFIP propose une formation sur « *le contrôle interne comptable* ». La direction du budget propose une formation sur « *le contrôle interne budgétaire* ».

¹⁶ Des outils tels que « *l'autodiagnostic du contrôle interne budgétaire* » ou le « *diagnostic de maîtrise des risques* » sont également mis à disposition des opérateurs, dont les universités.

¹⁷ Le « *Vademecum du contrôle interne financier au sein des organismes publics* ».



- Recueil des cas de gestion particuliers ;
- Accompagnement de projets de changement de système d'information financier.

2.2.1.2 Un second niveau relevant du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche encore insuffisamment développé

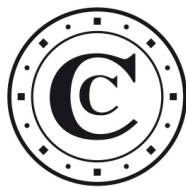
Le second niveau de mise en œuvre concerne le ministère chargé de l'enseignement supérieur, au titre de la tutelle qu'il exerce sur les universités. Il porte sur l'animation et le déploiement du contrôle interne financier et s'appuie encore assez peu sur le niveau déconcentré des rectorats. Il a été jugé perfectible par la mission ministérielle d'audit interne de l'IGESR, qui, dans un rapport de janvier 2025¹⁸, a recommandé de « *redéfinir et mieux structurer le rôle des acteurs et repenser le pilotage national en respectant le principe de subsidiarité permettant à chaque acteur (DAF, DGESIP, rectorats de région académique) de jouer pleinement son rôle en complémentarité et pleinement articulé avec les autres acteurs* », d'« *introduire systématiquement le CIF dans les dialogues contractuels avec les établissements en lien avec le volet pilotage, la maîtrise des risques et l'amélioration continue* » et de « *confier aux rectorats de région académique, avec l'appui méthodologique des DRFiP, la mission de réaliser lors de la dernière année du contrat quinquennal une revue approfondie des dispositifs de contrôle interne financier des établissements* ».

L'organisation de ce second niveau peut surprendre, puisque que ce n'est pas la direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle (DGEIP), chargée de la tutelle des universités, qui anime le contrôle interne financier, mais le secrétariat général du ministère, à travers sa direction des affaires financières (DAF).

Comme indiqué dans la première partie du rapport, c'est ainsi la DAF qui effectue une synthèse de l'enquête annuelle de déploiement du contrôle interne financier réalisé par la DGFIP pour les opérateurs relevant de l'enseignement supérieur et de la recherche, avec une partie dédiée aux universités. Pour autant, il existe à la DGEIP une sous-direction du financement de l'enseignement supérieur chargée de l'allocation des moyens et de l'analyse financière des établissements, dont les universités, à qui ce rôle aurait pu tout aussi bien être confié. Il en a toutefois été décidé autrement et le décret n° 2014-133 du 17 février 2014 modifié, portant organisation de l'administration centrale, dispose ainsi que le bureau des opérateurs de l'enseignement supérieur et de la recherche (DAF B2)¹⁹, au sein de la sous-

¹⁸ IGESR, *Mesure de la maturité du contrôle interne des établissements de l'enseignement supérieur et identification des leviers pour la tutelle*, rapport d'audit interne, janvier 2025.

¹⁹ En application du décret n° 2014-133 du 17 février 2014 modifié fixant l'organisation de l'administration centrale des MEN, MSJVA et MESR, la DAF est responsable de la fonction financière ministérielle. À ce titre, elle assure la définition du contrôle interne financier et coordonne sa mise en œuvre.



direction du budget de la mission interministérielle recherche et enseignement supérieur de la DAF, assure une fonction d'animation du contrôle interne budgétaire et comptable en direction des opérateurs, en lien avec les autorités de tutelle. Cette animation s'appuie sur le département du contrôle interne et des systèmes d'information financière (DCISIF). Ce dernier assure le secrétariat du « COPIL CIF²⁰ ». L'animation du contrôle interne financier assuré par la DAF s'appuie notamment sur un séminaire annuel, un espace collaboratif, ainsi que sur des webinaires et groupes de travail. La DGESIP est informée du dialogue mené par la DAF avec les universités, *via* les agents comptables et, ou, les directeurs financiers.

Ainsi, la DAF pilote le contrôle interne financier, mais n'échange pas directement avec les présidents d'université, tandis que la DGESIP échange avec les présidents d'université, mais ne pilote pas le CIF. Pour autant, au sein de la DGESIP, la « Mission Prospective (MIP) », appui au conseil des établissements depuis le passage aux RCE²¹, a pour mission d'aider au pilotage, dont le contrôle interne. La MIP participe, en lien avec l'AMUE²² et l'IH2F²³, à la création du socle de formation des cadres des établissements d'enseignement supérieur. Par ailleurs, elle porte le projet de comptabilité analytique de connaissance des coûts des activités des établissements d'enseignement supérieur (démarche P2CA). Cette situation n'est pas satisfaisante et il est essentiel que les services relevant de la DGESIP et ceux relevant du secrétariat général coopèrent plus étroitement pour que les éléments de pilotage du contrôle interne par la tutelle parviennent effectivement jusqu'aux universités et soient pris en compte localement.

2.2.2 Une animation du contrôle interne métier des universités qui reste à mettre en place

2.2.2.1 Une animation qui relève pour l'ESR de la Mission contrôle interne et maîtrise des risques (MICMR) rattachée au secrétariat général

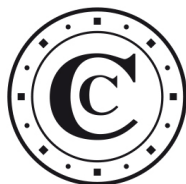
La « Mission contrôle interne pour la maîtrise des risques (MICMR) », créée en 2012, contribue à l'élaboration de la politique ministérielle de contrôle interne fondée sur l'analyse des risques. Elle est placée sous la responsabilité du secrétaire général. Son action s'inscrit dans le cadre du décret n° 2022-634 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'État qui définit l'organisation du contrôle et de l'audit interne de l'État. La MICMR anime le dispositif ministériel de maîtrise des risques pour les ministères de l'éducation nationale, de la jeunesse (MENJ), des sports (MSJOP) et de l'enseignement supérieur et de la recherche (MESR), en lien

²⁰ Le comité de pilotage du contrôle interne financier (COPIL CIF), présidé par la directrice des affaires financières, définit les axes du renforcement du CIF, au vu de l'analyse des risques comptables et budgétaires.

²¹ Les Responsabilités et Compétences Élargies (RCE) sont prévues dans la loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU).

²² AMUE : Agence de mutualisation des universités et établissements d'enseignement supérieur ou de recherche.

²³ IH2F : Institut des hautes études de l'éducation et de la formation.



avec la Mission ministérielle d'audit interne de l'IGESR. Ses moyens limités à trois agents sont modestes.

Au titre de ses missions, elle assure le secrétariat du Comité ministériel des risques (CMR) présidé par le secrétaire général. Le CMR est chargé d'identifier, de hiérarchiser et d'évaluer les risques susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs ministériels et de suivre les plans d'actions des risques prioritaires. Référente ministérielle de l'Agence française anticorruption (AFA), la MCIMR coordonne la politique ministérielle de lutte contre les atteintes à la probité et assure le suivi de la mise en œuvre du plan ministériel de prévention des atteintes à la probité 2022-2023.

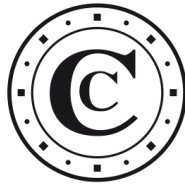
La MCIMR agit en coordination avec le département du contrôle interne et des systèmes d'information financiers (DCISIF) au sein de la direction des affaires financières, qui pilote le dispositif ministériel de maîtrise des risques financiers (contrôle interne financier). Elle met l'accent, d'une part, sur le management des risques (démarche de « pilotage par les risques », conduite dans le cadre du CMR) et, d'autre part, sur la conception d'un dispositif ministériel de maîtrise des risques cohérent et déclinable aux différents échelons de gestion, dans une trajectoire progressive, la stratégie des petits pas étant privilégiée. La MCIMR accompagne le déploiement de la démarche de maîtrise des risques pour les risques « métier » sur l'ensemble du périmètre ministériel.

Par ses actions, elle s'attache enfin à favoriser le développement d'une culture du contrôle interne et l'appropriation de la démarche de maîtrise des risques par la ligne hiérarchique comme par les agents des ministères. Ainsi, un axe majeur de ses missions est l'acculturation de l'encadrement supérieur de l'enseignement supérieur et de la recherche à la maîtrise des risques et au contrôle interne par des actions de formation mises en œuvre à l'Institut des hautes études de l'éducation et de la formation, en lien avec la DGESIP.

2.2.2.2 Une animation qui concerne essentiellement les directions d'administration centrale, mais pas directement les opérateurs, dont les universités

La MCIMR pilote la mise en œuvre de la cartographie des risques ministériels, validé par le CMR en 2022, par un travail de documentation, d'accompagnement de directions cheffes de fil, d'analyse du risque, de stratégie de maîtrise des risques et de plan d'actions. À titre d'exemple, le risque ministériel n° 05 « *Offre de formation ou flux d'orientation des élèves et étudiants en décalage avec les besoins des bassins d'emplois et des secteurs économiques porteurs, en raison d'une insuffisante prise en compte de l'évolution de ces besoins* », concerne particulièrement les universités, dont la DGESIP est co-cheffe de file.

Les interlocuteurs principaux de la mission sont les directeurs d'administration centrale. La MICMR ne s'adresse pas directement aux opérateurs, à commencer par les universités. Elle se contente de dialoguer avec des professionnels de l'audit interne et du contrôle interne de l'ESR, par le biais de l'association Affaires qui regroupe des professionnels francophones de l'audit et du contrôle interne. Cela a par exemple abouti à la rédaction d'une cartographie des risques d'atteinte à la probité adapté à l'enseignement supérieur et la recherche et à la



sensibilisation des directeurs généraux des services d'université à la prévention des atteintes à la probité durant leur séminaire annuel en avril 2025.

Cette particularité constitue un défaut majeur du dispositif, l'ESR étant le domaine qui compte le plus d'opérateurs, dont les universités, qui jouent un rôle clé pour la mise en œuvre des politiques publiques.

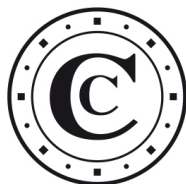
2.2.2.3 Une nécessaire mise en cohérence entre la démarche ministérielle et les cartographies des risques développées par les universités

Dans le plan d'action ministériel, le volet « opérateurs » identifie quatre enjeux prioritaires : la poursuite de la trajectoire d'amélioration de la qualité des comptes des organismes publics au travers du déploiement du contrôle interne financier, le suivi des arrêts de la Cour des comptes dans le cadre du nouveau régime de responsabilité des gestionnaires publics, le développement des échanges pour mutualiser les bonnes pratiques, le renforcement de l'animation du réseau des contrôleurs internes financiers.

La déclinaison locale des risques ministériels dans les opérateurs de l'ESR, dont les universités, reste à organiser. Il n'y a pas d'interlocuteurs de la MCIMR au niveau déconcentré des rectorats, ni au niveau local des universités. Il manque les personnes-relais dans les directions métier du siège et les services déconcentrés. Dans ce contexte, il n'y a pas d'articulation entre la vision macro des risques ministériels et les actions de maîtrise des risques que certaines universités déploient au titre du contrôle interne métier. Dans ces conditions, dans le questionnaire-sondage réalisé par la Cour, l'animation assurée par la tutelle ministérielle est qualifiée de faible par 59 % des répondants et d'inexistante par 9 % des répondants.

Pour remédier à ce défaut majeur de l'animation du contrôle interne métier des universités, qui doit relever de la MCIMR, la Cour recommande de s'inspirer de ce qui est effectué par les ministères financiers en matière de contrôle interne financier. Il serait ainsi souhaitable que la MCIMR, en s'appuyant sur les directions métiers de la DGESIP, diffuse des textes de doctrines précisant ce qui est attendu en matière de contrôle interne métier, en lien avec la cartographie des risques ministériels. Il serait également souhaitable que soit mise en place une enquête annuelle de déploiement du contrôle interne métier, à l'image de ce que pratique la DGFIP pour le contrôle interne financier. Ce travail excède les moyens actuels de la MCIMR. Il faudra donc qu'elle s'appuie pour cela à la fois sur les directions métiers de la DGESIP et sur les rectorats au niveau déconcentré. La réalisation de cette enquête annuelle constituerait une première étape dans la nécessaire montée en puissance de la tutelle du MESR en matière de contrôle interne des opérateurs placés sous sa tutelle.

Dans leur réponse conjointe aux observations provisoires de la Cour, le secrétaire général du MESR et le directeur général de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle ont indiqué qu'« *avant d'envisager la mise en place d'une enquête annuelle, il serait tout à fait pertinent d'inciter davantage les établissements, via les contrats d'objectifs, de moyens et de performance (COMP), à généraliser le déploiement du contrôle interne* ». Sans écarter à terme la mise en place d'une enquête annuelle, le MESR estime en effet que



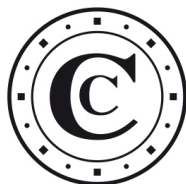
l'autonomie des universités le pousse à exercer sa tutelle à un niveau « *de plus en plus stratégique* » et à considérer que la maîtrise des risques est « *incontestablement du ressort des universités* ». Il ajoute que « *pour apprécier la démarche de maîtrise des risques mise en œuvre par les établissements, et en particulier le portage par les gouvernances, le ministère peut s'appuyer sur les rapports du Haut conseil de l'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur (HCERES)* ».

La Cour relève pour sa part que l'autonomie des universités n'a pas empêché la direction générale des finances publiques et la direction du budget de déployer une enquête sur le contrôle interne financier, à la satisfaction des établissements, qui y voient notamment une opportunité de partage de bonnes pratiques. Elle souligne en outre que certaines caractéristiques des COMP, mises en lumière dans le rapport qu'elle y a récemment consacré²⁴, en font un vecteur certes utile pour sensibiliser la gouvernance des universités à la nécessité et à l'intérêt de la démarche, mais insuffisant pour favoriser un déploiement effectif du contrôle interne dans les universités. En effet, dans la mesure où leur périodicité est moindre et dès lors qu'ils traitent de bien d'autres sujets que le contrôle interne, ils ne permettent pas d'accompagner de façon aussi précise et avec autant de souplesse et de réactivité ce déploiement que pourrait le faire une enquête annuelle. Dans le même sens, la Cour observe que les rapports du HCERES visent avant tout à évaluer les activités de formation et de recherche des universités, qu'ils ne sont donc pas centrés sur la maîtrise des risques et le contrôle interne et que leur fréquence est également moindre que celle de l'enquête annuelle qu'elle appelle de ses vœux.

Compte tenu de ces éléments, elle maintient donc sa recommandation de mettre en place le plus rapidement possible un dispositif d'enquête annuelle sur le contrôle interne métier, comme l'a d'ailleurs déjà envisagé le comité interministériel de contrôle et d'audit interne (CICAI).

Recommandation n° 3 (SGMESR, DGESIP, 2026) : Mettre en place une enquête annuelle sur le déploiement du contrôle interne métier dans les universités, sur le

²⁴ Cour des comptes, *Les contrats d'objectifs, de moyens et de performance (COMP) conclus entre l'État et les établissements d'enseignement supérieur*, audit flash, mars 2025.



modèle de l'enquête réalisée par la DGFIP pour le contrôle interne financier, en impliquant les rectorats.

2.2.3 Une implication insuffisante de l'échelon déconcentré des rectorats dans l'animation et le suivi du contrôle interne

2.2.3.1 Un rôle très limité pour l'animation du contrôle interne

Au sein des services déconcentrés, les recteurs délégués à l'enseignement supérieur, à la recherche et à l'innovation (ESRI) sont en charge du contrôle budgétaire et de légalité des universités (CBLA)²⁵. Ils exercent ainsi le contrôle budgétaire et financier de ces établissements et veillent notamment à l'équilibre et à la soutenabilité de leur budget. Ils assurent également le contrôle des délibérations des conseils d'administration et des décisions des présidents d'université.

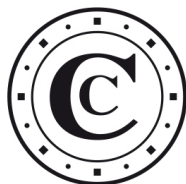
Pour autant, même si le contrôle interne financier peut-être abordé dans les séances des conseils d'administration, le recteur délégué n'assure pas d'animation, ni de contrôle spécifique dans ce domaine. Il se contente de s'assurer que les dispositifs prévus de contrôle interne sont présentés et votés par le conseil d'administration. Cependant, si l'université ne présente pas le contrôle interne financier au conseil d'administration, le rectorat ne l'y incite pas nécessairement.

Le rôle des recteurs délégués dans l'animation du contrôle interne pourrait être renforcé, sans remettre en cause l'autonomie des universités. Ainsi, au titre du contrôle budgétaire et notamment sur la sincérité des budgets, la réglementation leur permet tout à fait de s'intéresser plus en détail aux dispositifs de contrôle interne budgétaire. Au-delà, ils pourraient jouer un rôle utile d'animation du contrôle interne au sens large, y compris le contrôle interne métier, ne serait-ce qu'en favorisant le parangonnage des pratiques des universités de leur ressort territorial.

2.2.3.2 Des compétences à acquérir en matière de contrôle interne au sein des rectorats

Pour assurer le suivi du contrôle interne dans les universités, les rectorats doivent tout d'abord disposer des compétences d'analyse et se doter des connaissances métier nécessaires pour maîtriser la méthodologie du contrôle interne. Cela représente un enjeu de structuration du service dédié à l'ESRI en termes de recrutement et de formation des cadres chargés des missions de contrôle budgétaire afin de leur permettre d'acquérir cette expertise. À ce jour, la maîtrise des thématiques du contrôle interne n'est pas uniforme dans tous les rectorats car elle dépend aussi de la masse critique du service.

²⁵ Contrôle budgétaire et de légalité académique.



De ce point de vue, dans le cadre de la réforme territoriale de 2020²⁶, les compétences des recteurs dans le champ de l'ESRI sont désormais exercées au niveau de la région académique, par le seul recteur de région académique. Dans les régions pluri-académiques (huit régions académiques regroupant les deux tiers des académies, dont sept bénéficient d'un recteur délégué à l'ESRI placé auprès du recteur de région académique, chancelier des universités), un service régional académique de l'enseignement supérieur a fusionné les anciennes chancelleries académiques. Ce service régional dispose ainsi de moyens humains et de la structure d'effectifs suffisants pour envisager une spécialisation experte sur les sujets liés au contrôle interne.

Il est cependant nécessaire de décider et de mettre en œuvre un tel effort en faveur de l'acquisition d'une expertise en matière de contrôle interne. Dans cette optique, certains rectorats développent leurs propres formations. Par ailleurs, l'Institut de gestion publique et de développement économique (IGPDE) et l'association de mutualisation des universités et établissements d'enseignement supérieur ou de recherche (AMUE) mettent à disposition un certain nombre de modules de formation sur le contrôle interne qui peuvent intéresser aussi bien les universités que les rectorats. La participation de contrôleurs gestion des services régionaux des rectorats à ces formations doit être certainement encouragée et facilitée afin de favoriser une culture commune sur cette question avec les établissements.

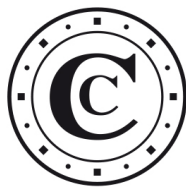
Ainsi, l'acquisition de compétences solides en matière de contrôle interne constitue un préalable à une action plus affirmée des rectorats en matière d'animation du contrôle interne. En effet, les rectorats font actuellement face à un problème de légitimité technique, dans la mesure où l'expertise en matière de contrôle interne est plus forte dans les universités qu'en leur sein. Leur nécessaire montée en compétence nécessite des formations et le recrutement de cadres de haut niveau comme adjoints au secrétaire général de la région académique. Ce chef de service régional pourrait ainsi se positionner comme l'équivalent et l'interlocuteur d'un directeur général des services d'une université.

2.2.3.3 Un rôle à préciser en matière d'animation du contrôle interne dans les universités

L'état du déploiement du contrôle interne, sa maturité, dans les rectorats eux-mêmes, sont propices à la diffusion de la culture du contrôle interne et à la maîtrise des réflexes de gestion qui le sous-tendent. Le service régional de l'enseignement supérieur peut bénéficier de la maturité de ces pratiques au sein même du rectorat. Il faut en effet qu'il puisse être un interlocuteur crédible face aux services des universités. Dans cette optique, au titre du contrôle budgétaire et de légalité académique, les services régionaux pourraient commencer à faire porter l'effort sur le contrôle budgétaire, notamment en ce qui concerne la sincérité et la soutenabilité des budgets des universités, et sur le contrôle interne en place pour prévenir et détecter les atteintes à la probité.

Les rectorats doivent également se positionner en accompagnement des universités et leur apporter notamment des éléments leur permettant de situer leurs pratiques en matière de

²⁶ Création du recteur délégué à l'ESRI par le décret n° 2019-1200 du 20 novembre 2019 relatif à l'organisation des services déconcentrés des ministères chargés de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur.



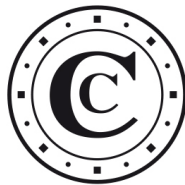
contrôle interne avec celles des autres universités du ressort territorial du rectorat. Dans cette optique, le MESR doit coordonner leurs actions et préciser leur rôle en matière de contrôle interne. Ce rôle doit *a minima* consister à s'assurer que la documentation clé relative au contrôle interne (cartographies des risques et plans d'actions associées) sont bien soumis au vote des conseils d'administration des universités. Si tel n'est pas le cas, le recteur de région académique peut, dans le cadre du dialogue avec l'université, rappeler cette exigence. En revanche, le service régional de l'enseignement supérieur n'a pas la compétence juridique pour apprécier l'effectivité et la qualité du plan de déploiement du contrôle interne comptable dans l'établissement. Cela ne doit pas l'empêcher de jouer un rôle, par exemple en favorisant le parangonnage entre les universités ou en contribuant à l'enquête annuelle sur le déploiement du contrôle interne métier dont la mise en place est recommandée par la Cour.

Par ailleurs, dans le sens de la réponse précitée du secrétaire général du MESR et du directeur général de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle au relevé d'observations provisoire de la Cour (cf. *supra*, le point 2.2.2.3), les contrats d'objectifs, de moyens et de performance (COMP) pourraient constituer un outil utile pour accompagner la montée en puissance des rectorats dans l'animation du contrôle interne des universités. Les COMP ont en effet l'avantage de pouvoir sensibiliser directement les équipes de gouvernance des universités sur l'utilité du contrôle interne. Le soutien apporté par les moyens complémentaires alloués au niveau régional, dans le cadre de l'animation régionale pilotée par le recteur de région académique, à la stratégie de l'établissement dans le cadre du COMP, peut être conditionné par la trajectoire budgétaire et le plan de maîtrise des risques budgétaires et financiers, tel que démontré par un déploiement effectif du contrôle interne par l'université. L'effet incitatif serait d'autant plus important que, désormais, les COMP sont censés porter sur l'ensemble de la subvention pour charges de service public des universités.

Cependant, si une telle approche est souhaitable, elle représente un défi important pour les rectorats, qui vont devoir monter en compétences dans le domaine du contrôle interne, avec lequel ils sont pour l'heure peu familiers. En effet, à ce stade, ces services n'ont pas les ressources et compétences pour assurer des missions d'audit des dispositifs de contrôle interne, mêmes ceux relevant du contrôle interne financier. C'est donc la direction des affaires financières du secrétariat général du ministère qui joue ce rôle, notamment en synthétisant et en restituant les résultats des enquêtes annuelles réalisées par la DGFIP sur le déploiement du contrôle interne financier. Il pourrait être utile d'associer davantage les rectorats à ce travail d'animation. C'est d'ailleurs ce qui a commencé à être effectué, avec désormais un meilleur partage des résultats de l'enquête annuelle 2023 avec les rectorats, charge à eux de les exploiter.

Bien entendu, il ne s'agit pas de rajouter une strate à une administration déjà très dense. Aussi la montée en puissance des rectorats dans l'animation du contrôle interne doit-elle nécessairement s'effectuer selon une approche plus large, prévoyant la déconcentration à leur profit de missions et de moyens actuellement positionnés en administration centrale.

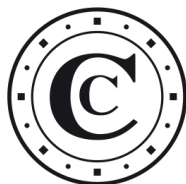
En toute hypothèse, les recteurs délégués à l'ESRI sont en attente d'instructions claires, de la part de l'administration centrale (DGESIP et secrétariat général), sur le rôle qu'ils doivent jouer dans l'animation et le suivi du déploiement du contrôle interne dans les universités.



CONCLUSION INTERMÉDIAIRE

Au sein des universités, l'animation et le pilotage du contrôle interne ne sont pas suffisamment et systématiquement investis par la direction et les organes de gouvernance. Il est important que les présidents donnent une impulsion forte et veillent à la correcte information des conseils d'administration pour montrer que le contrôle interne est important et ne doit pas être cantonné aux seuls spécialistes. Pour favoriser le renforcement de ce pilotage, la Cour recommande la mise en place systématique d'une fonction d'audit interne indépendante rattachée aux présidents dans chaque université. Faute de pouvoir beaucoup s'appuyer sur l'action des tutelles à ce stade, l'acculturation au contrôle interne peut être facilitée par les lieux d'échanges qu'offrent les réseaux professionnels comme AFAIRES et par les formations proposées par l'AMUE.

L'animation du contrôle interne par les tutelles ministérielles est surtout développée pour le contrôle interne financier, grâce notamment à l'action des ministères financiers et au relai assuré par la direction des affaires financières du secrétariat général du MESR. Elle reste à mettre en place pour le contrôle interne métier, ce qui suppose que l'administration du MESR s'organise pour cela, au niveau central et à l'échelon déconcentré. La situation actuelle de pilotage du contrôle interne métier avec une DGESIP qui assure la tutelle fonctionnelle métier des universités sans piloter le contrôle interne, un secrétariat général qui porte le déploiement de la cartographie des risques ministériels, sans lien direct avec les opérateurs, dont les universités, pour s'assurer de sa cohérence, et des rectorats insuffisamment armés pour engager un processus d'animation, n'est pas satisfaisante. La Cour recommande notamment la réalisation d'une enquête annuelle sur le déploiement du contrôle interne métier dans les universités, sur le modèle de celle conduite par la DGFIP pour le contrôle interne financier.



3 LE CONTRÔLE INTERNE : UN OUTIL DU PILOTAGE DE LA PERFORMANCE ET DE PRÉVENTION DES FRAUDES

La présente partie expose tous les avantages que les universités peuvent tirer du contrôle interne pour améliorer le pilotage de leur performance (3.1) et mieux prévenir et détecter les risques de fraude et d'atteinte à la probité (3.2). Cela passe par un pilotage du contrôle interne à haut niveau que la Cour recommande de confier au directeur général des services.

3.1 Un outil à mettre au service du pilotage de la performance des universités

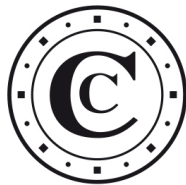
3.1.1 Les bénéfices à attendre du contrôle interne pour le pilotage de la performance des universités

Le déploiement du contrôle interne n'est pas uniquement une obligation imposée par le cadre réglementaire. Il peut aussi constituer un outil utile au service du pilotage de la performance des universités pour peu que son déploiement soit bien aligné avec la couverture des risques pesant sur l'atteinte des objectifs opérationnels de l'université. Plusieurs bénéfices peuvent être ainsi attendus d'un déploiement réussi du contrôle interne.

3.1.1.1 Une amélioration du formalisme favorisant un travail efficace et traçable dans un contexte marqué par un taux de rotation parfois élevé des agents

L'approche du contrôle interne nécessite un effort important de formalisme. Les actions de l'ensemble des processus de l'université doivent être documentées pour être connues de tous, reproductibles, contrôlables ou auditables. Ce formalisme présente plusieurs avantages pour les universités :

- L'important effort de documentation des processus réalisé permet de partager les règles de gestion et les bonnes pratiques attendues ; il offre ainsi à un agent prenant son poste la possibilité de comprendre rapidement ce qui est attendu de lui, ce qui présente un intérêt non négligeable sur les fonctions soumises à un taux de rotation important, notamment les fonctions de gestion, pour lesquelles les universités sont soumises à la concurrence des entreprises et des autres entités publiques comme les collectivités locales ;
- Cette documentation permet aussi, lors de la mise en œuvre des actions qu'elle requiert, d'identifier ce qui n'est pas optimal et ce qu'il est nécessaire de faire évoluer pour améliorer le processus en regard des enjeux de l'activité : cela rend les agents acteurs de leur travail et permet une amélioration continue des processus, qui favorise la qualité du travail ;



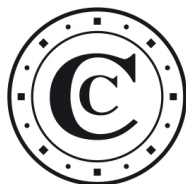
- Une fois mises en œuvre les diligences de contrôle interne prévues par la procédure, la documentation permet d'assurer la traçabilité de ce qui a été fait et de retrouver aisément les pièces justificatives. C'est un avantage non négligeable pour répondre à des audits *a posteriori*, comme ceux qui peuvent intervenir par exemple dans le domaine des contrats européens de recherche, où l'audit peut intervenir plusieurs années après l'allocation des fonds, à un moment où certains agents ayant géré le contrat de recherche concerné auront peut-être quitté l'université. L'université est ainsi en mesure de conserver, archiver et valoriser ses réalisations, ses décisions et ses contrôles, ce qui lui permet d'en rendre compte *a posteriori* lorsque cela est nécessaire.

3.1.1.2 La diffusion de la culture de maîtrise du risque dont les universités peuvent tirer profit à terme lorsque les systèmes de contrôle interne seront efficaces

Les notions de maîtrise des risques et de contrôle interne sont étroitement liées, ce qui a des effets positifs dans la mesure où les universités se trouvent ainsi mieux en mesure de mesurer leurs risques et de mettre en place des dispositifs de contrôle interne pour les couvrir. Certaines universités l'ont bien compris. L'Université de Poitiers signale ainsi que le contrôle interne permet « *d'assurer la réalisation de nos activités conformément à la réglementation, mais aussi l'atteinte de nos objectifs à travers la gestion des risques. De par sa démarche structurante, il nous permet aussi de décrire notre organisation en formalisant les processus, procédures et modes opératoires* ». Aix Marseille Université voit également dans le déploiement du contrôle interne l'opportunité « *de sécuriser les opérations, d'assurer la fiabilité de l'information financière et opérationnelle, de garantir la conformité (respecter les lois, règlements, normes et politiques internes), d'améliorer l'efficacité et de protéger les ressources* ».

Les principaux risques identifiés pour les universités sont liés à la soutenabilité budgétaire, aux ressources humaines, à la sécurité informatique, au parc immobilier. Les risques opérationnels, comme la rupture de continuité pédagogique ou le défaut de coordination entre les services, ne sont pas oubliés. Aix-Marseille Université évoque même les risques d'atteinte à la probité (commande publique, gestion financière, ressources humaines et déontologie, mécénat, etc.). Pour autant, au stade actuel de déploiement du contrôle interne, les résultats en matière d'amélioration de la maîtrise des risques ne sont pas encore toujours perceptibles.

Ainsi, dans le domaine du contrôle interne financier, qui a le plus avancé sous l'impulsion conjointe des agents comptables et des directions des services financiers, la maîtrise des risques comptables est plus aboutie que celle des risques budgétaires, qui sont pourtant souvent jugés plus prégnants par les universités, notamment pour ce qui est de la soutenabilité. Pour autant, l'impact du contrôle interne financier sur la qualité budgétaire et comptable est difficilement mesurable. Il n'est pas identifiable par un indicateur précis, mais par un ensemble d'éléments. Ainsi, l'amélioration de la qualité des informations saisies dans le système d'information financier peut être appréciée en examinant le taux d'anomalie et le niveau de maîtrise des procédures lors des missions d'audit interne. Par ailleurs, certains indicateurs financiers peuvent aussi offrir des éléments d'appréciation. Ainsi, le taux d'exécution du budget constitue un élément d'appréciation de la qualité de la prévision budgétaire. De même, le délai



global de paiement et le volume de factures en attente de traitement constituent des éléments d'appréciation de la qualité de traitement effectué par un service comptable.

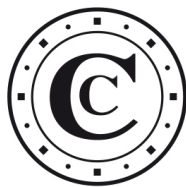
De manière plus générale, la certification annuelle des comptes par les commissaires aux comptes constitue un bon juge de paix de la qualité des états financiers. La lecture des éventuelles réserves ou observations formulées dans l'opinion, voire des recommandations formulées dans les lettres de commentaires sur le contrôle interne lorsqu'il y en a, est souvent instructive. À terme, un contrôle interne financier de bonne qualité peut permettre de fiabiliser l'information budgétaire et comptable et de mieux identifier les marges de manœuvre potentielles, ce qui a son importance dans un contexte budgétaire contraint.

Dans le domaine du contrôle interne métier, dont le développement est plus récent et bien moins abouti, les bénéfices visibles sont moindres à ce stade. Pour autant, de nombreux processus tendent à se sécuriser peu à peu, pour le plus grand bénéfice des universités. Ainsi, les axes de contrôle privilégiés dans les universités se situent dans les domaines de la commande publique (prise en compte des risques d'atteinte à la probité notamment), des ressources humaines (processus de paie), du numérique (risque cyber ou risque de perte de données) et de l'immobilier (risque sur la sécurité des biens et des personnes), de même que dans les domaines de l'hygiène et de la sécurité. Dans certains cas, des contrôles peuvent être réalisés et tracés afin de garantir la conformité juridique des activités de l'établissement, par exemple dans les domaines de la formation, des ressources humaines, du patrimoine immobilier ou de la recherche.

À titre d'illustration, une approche par les risques a permis à l'UNISTRA (université de Strasbourg) d'identifier les risques liés à la cybersécurité, aux financements externes de l'université, à l'insatisfaction des étudiants et des personnels (pour les missions de formation et de recherche) et à la perte d'attractivité (auprès des meilleurs étudiants et enseignants-chercheurs).

3.1.1.3 Une démarche d'amélioration continue inhérente au contrôle interne sur laquelle les universités peuvent s'appuyer

L'appellation « contrôle interne » vient du domaine financier, dans lequel les risques d'erreur intervenant à chaque étape des processus comptables ont vocation à être couverts par des contrôles destinés soit à prévenir les erreurs *a priori* (approbation des mises en paiement par exemple) soit à les détecter *a posteriori* (revue des factures anciennes non payées par exemple). Les universités les plus matures dans la démarche par les risques préfèrent parler de démarche d'amélioration continue pour évoquer leur projet de déploiement des dispositifs de contrôle interne destinés à couvrir leurs risques. L'objectif de cette démarche est d'assurer la performance de l'établissement dans toutes ses missions, à commencer par celles portées par les processus opérationnels figurant au cœur de ses activités (enseignement, examens, recherche). Cette démarche permet à toutes les entités de l'établissement de s'inscrire dans une logique structurée d'amélioration continue afin de répondre de manière efficiente aux attentes des parties prenantes, ce qui est vertueux pour l'ensemble du fonctionnement de l'université.



Ainsi, à l'université de Strasbourg, l'audit interne, mis en œuvre par le service dédié, vient évaluer la maîtrise de certains processus, avec une attention particulière portée aux risques. Le plan annuel d'audit est arrêté par le comité d'audit, après concertation avec la gouvernance de l'établissement. Cette évaluation indépendante et objective des services audités vient alimenter la démarche d'amélioration continue. Au sein de cet établissement, le « schéma directeur de la démarche qualité et de l'amélioration continue 2023-2027 » a pour vocation d'embarquer l'ensemble des personnels et des missions de l'établissement et invite à la réflexion sur ses activités et son fonctionnement par un portage de la gouvernance. Ce type de démarche est intéressant et pourrait inspirer d'autres universités.

Le schéma directeur de la démarche qualité et de l'amélioration continue de l'université de Strasbourg (UNISTRA)

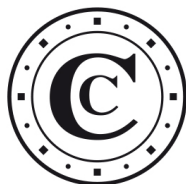
L'université de Strasbourg met en œuvre la démarche qualité et amélioration continue (DQAC). Sa finalité est d'améliorer la performance de l'université dans toutes ses missions, pour la satisfaction de tous (personnels, étudiants, environnement socio-économique et autres parties prenantes). La cohésion des équipes ainsi que la cohérence des actions et projets sont au centre de cette démarche. Celle-ci invite à entrer dans une logique réflexive sur les activités et le fonctionnement de l'université, dans laquelle chacun peut se reconnaître tant elle est proche de la démarche scientifique figurant au cœur de la culture universitaire.

Cette démarche doit permettre d'améliorer le quotidien des agents (qualité de vie au travail) et le service rendu aux bénéficiaires, de maîtriser l'activité et de gagner du temps (simplification, dématérialisation). La DQAC s'inscrit dans les orientations stratégiques de l'université, exposées dans son « Document d'orientation stratégique UNISTRA 2030 », notamment dans les leviers « Engagement et participation » et « Agilité institutionnelle ». Elle répond à des attentes fortes de l'environnement et des personnels et contribue à la valorisation de l'image de l'université ainsi qu'au renforcement du sentiment d'appartenance à l'établissement.

Des actions dans le domaine de la qualité et de l'amélioration continue sont développées à l'initiative de différents services de l'université. La plus-value du schéma directeur par rapport à la seule juxtaposition des actions en cours est de les positionner les unes par rapport aux autres dans une approche globale et cohérente, de communiquer sur l'existant pour soutenir l'émergence d'un travail en réseau et de développer une culture commune tournée vers l'efficience.

À travers le schéma directeur de la démarche qualité et de l'amélioration continue (SDDQAC), la gouvernance et les instances de l'université donnent une impulsion forte à cette démarche et en fixe les grandes orientations, qui s'articulent autour des quatre axes suivants :

- Axe 1 : Disséminer l'état d'esprit de la démarche qualité et les outils de l'amélioration continue : permettre à toutes les structures de l'établissement d'entrer dans la logique de l'amélioration continue grâce à la formation et la sensibilisation de tous les acteurs, notamment sur l'approche processus ;
- Axe 2 : Initier et soutenir des transformations en profondeur au sein de l'établissement : déployer des programmes en faveur de l'amélioration continue et de la qualité dans des domaines ciblés, qu'il s'agisse de programmes nationaux ou locaux, notamment lorsqu'ils concernent le cœur de métier de l'université ;



- Axe 3 : Tirer parti de la puissance des outils numériques pour revisiter les pratiques : optimiser, simplifier et dématérialiser les processus qui concernent un grand nombre de personnes et/ou présentent une marge de progrès importante car générant des flux de documents importants ;
- Axe 4 : Disposer d'outils de pilotage alimentant la logique d'amélioration continue : éclairer la démarche d'amélioration continue avec les informations nécessaires à son pilotage.

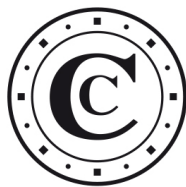
Pour chacun de ces axes, une liste d'actions et de projets prioritaires est identifiée. Elle n'est pas exhaustive et n'exclut pas d'autres actions menées à l'initiative des services de l'université.

L'intérêt d'exploiter les projets de déploiement du contrôle interne pour mettre en place des démarches d'amélioration continue est perçu par un nombre croissant d'universités, qui ont mis en place des directions transversales dédiées à cela. C'est la « Direction de l'amélioration continue » à Aix Marseille Universités, la « Direction du pilotage et de l'amélioration continue » à l'UNISTRA et à l'université d'Avignon, la « Cellule de pilotage et d'appui à la stratégie » à l'université de Poitiers et la « Direction d'appui au pilotage et à la stratégie » à l'université de La Rochelle. Dans les grandes universités, la coordination est indispensable, ce qui nécessite un service d'accompagnement et des moyens humains dédiés.

3.1.2 Les conditions de la réussite : la mobilisation des dirigeants et de la gouvernance qui doit donner l'impulsion

Les équipes de gouvernance, dont la présidence, des universités n'opposent aucun frein systémique ou philosophique au déploiement du contrôle interne ou de l'audit interne. Le plus souvent, les arguments avancés pour expliquer les limites de leur déploiement concernent le niveau de moyens financiers et humains à consacrer à ces missions. Les établissements mettent plus facilement leurs forces dans les missions des universités qui fondent leur raison d'être : enseignement et recherche.

Le défi pour la gouvernance de l'université est de faire en sorte que les enjeux d'une matière technique (le contrôle interne) puissent bien être appréhendés par des élus, au sein des instances de gouvernance, dont ce n'est pas le domaine d'expertise. De ce point de vue, l'approche du contrôle interne par les risques est efficace car aisément accessible à un non spécialiste. En outre, il existe des formations destinées aux dirigeants qui peuvent aider à cette acculturation, même si les opportunités qu'elles offrent ne sont pas toujours saisies (formation des présidents à l'INSP mise en place par France Universités par exemple). Par ailleurs, des dispositifs conjoints AMUE-IH2EF (dans le cadre d'une convention 2025-2028) sont mis en œuvre pour les cadres supérieurs des universités, à savoir les directeurs généraux des services,



leurs adjoints et les directeurs « métiers ». Ces modules de professionnalisation, pour différents métiers²⁷, sont axés sur la maîtrise des risques, ce qui est adapté à l'objectif recherché.

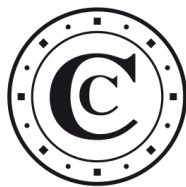
Par ailleurs, même si le pilotage et le déploiement du contrôle interne doivent relever du plus haut niveau, donc des présidents, et des vice-présidents des universités, le profil professionnel de ces derniers ne leur permet pas forcément de disposer de l'expertise nécessaire pour cela. Il faut donc qu'ils puissent s'appuyer sur un collaborateur de haut niveau, ayant des responsabilités suffisamment transversales dans l'université pour ne pas donner l'impression que le contrôle interne est avant tout une affaire de comptables et de budgétaires. Les directeurs généraux des services (DGS) semblent particulièrement indiqués pour prendre cette responsabilité. Ils ont en général un profil de compétence plutôt juridique et/ou financier qui est favorable à l'acquisition de compétences techniques en matière de contrôle interne. Ils sont membres à part entière de l'équipe de direction de l'université et exercent une autorité hiérarchique et fonctionnelle sur les services et sur l'ensemble des personnels administratifs et techniques de l'université et de toutes ses composantes²⁸. Dans le cadre de sa contribution à l'élaboration de la politique d'établissement et de la stratégie de mise en œuvre, le directeur général des services est chargé d'alerter et de sensibiliser l'équipe politique aux contraintes et aux risques, tant juridiques que financiers et organisationnels, associés à certaines décisions. Il supervise plus particulièrement la politique de maîtrise des risques et d'audit interne. Aussi, pour piloter efficacement le déploiement des dispositifs de contrôle interne, le DGS devrait, dans ce domaine, avoir autorité sur l'ensemble des personnels de l'université, y compris les enseignants-chercheurs. Les réponses au questionnaire-sondage de la Cour montrent que les services du DGS sont certes impliqués dans le pilotage dans 68 % des cas, mais que les universités ont souvent recours pour cela à un « référent contrôle interne » (71 % des cas), qui n'est pas toujours positionné au bon niveau hiérarchique. 19 % des universités indiquent même qu'aucun agent en particulier n'est en charge de ce pilotage.

Recommandation n° 4 (L'ensemble des présidents d'universités, 2026) : Confier au directeur général des services, par délégation du président de l'université, la responsabilité du pilotage et de l'animation des dispositifs de contrôle interne dans tous les domaines.

Par ailleurs, la gouvernance doit intégrer la démarche de contrôle interne à son programme politique et, à ce titre, la faire valider par le conseil d'administration. Ainsi, les dirigeants de l'université peuvent apporter un appui majeur pour lever les points de blocage et favoriser une plus grande implication des directions métier et des directions de composante. Ce portage politique peut s'appuyer sur une stratégie présentée dans un schéma directeur, ou charte, ou politique (démarche qualité et amélioration continue, ou contrôle interne et amélioration continue). Sa mise en œuvre opérationnelle doit être assurée et portée par les

²⁷ DGS, directeurs du patrimoine immobilier, des systèmes d'information, des affaires juridiques, agent comptable, acheteurs, directeurs de cabinet.

²⁸ Référentiel des DGS d'établissements publics d'enseignement supérieur – Juin 2023.



directions métier et les responsables administratifs des composantes, sous la supervision du directeur général des services.

Enfin, il est nécessaire qu'une structure, placée au plus près de la gouvernance et du DGS, ait pour mission d'assurer la coordination du réseau, la cohérence des démarches, la surveillance de la mise en œuvre effective des diligences de contrôle interne prévues par les procédures, la remontée des alertes et indicateurs pour que la direction générale ait une vision du niveau de ses activités. Cette animation passe par une démarche (groupes de travail, réunions d'informations, publication sur l'intranet) et un pilotage méthodologique clairs, avec un référentiel partagé (cartographie des risques, plan d'actions, indicateurs).

3.1.3 Les freins à surmonter

Plusieurs freins limitent le potentiel du contrôle interne comme outil au service du pilotage de la performance des universités.

3.1.3.1 L'utilité du contrôle interne mal comprise, en raison du faible déploiement du contrôle interne métier et d'un manque d'explications sur les finalités

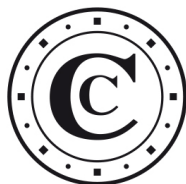
Les réponses au questionnaire-sondage réalisé par la Cour montrent que 18 % des universités considèrent que la mise en œuvre du contrôle interne est trop compliquée pour un résultat difficile à quantifier, tandis que 35 % estiment qu'il s'agit d'un domaine trop technique pour être partagé avec l'ensemble de la communauté universitaire.

Certes, l'utilité du contrôle interne est reconnue dans certains domaines, tels que la détection de risques particuliers (91 %), la mise en conformité avec le cadre réglementaire (69 %), la diminution du volume des erreurs de paie (64 %) et l'amélioration du recouvrement des recettes (58 %). Il s'agit en fait de bénéfices largement issus du déploiement du contrôle interne financier, c'est-à-dire de la partie du contrôle interne dont le déploiement des dispositifs est le plus avancé.

Au contraire, très peu de bénéfices sont reconnus au contrôle interne pour accroître la fidélisation des enseignants vacataires, améliorer la gestion des emplois du temps des étudiants (17 %) ou garantir la qualité des productions scientifiques (21 %). Il s'agit notamment ici des processus opérationnels des universités, constituant le cœur de leur métier, pour lesquels le déploiement des dispositifs de contrôle interne est le moins avancé.

Ainsi, pour obtenir une meilleure adhésion à l'utilité du contrôle interne, il est nécessaire de faire porter l'effort sur le déploiement du contrôle interne métier, en commençant par les domaines où les risques sont perçus comme élevés, afin que les agents puissent mieux mesurer ce que le contrôle interne peut leur apporter.

Par ailleurs, les agents qui n'ont pas d'expertise en matière de contrôle interne comprennent parfois mal la finalité et la valeur ajoutée de procédures qui peuvent être perçues comme lourdes, technocratiques et génératrices d'une surcharge de travail. L'objet du contrôle



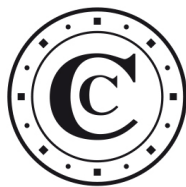
interne est mal identifié et son appellation, le terme « contrôle » notamment, le fait parfois apparaître comme un outil de surveillance ou de sanction, ce qui fausse sa perception. Cette perception négative peut conduire à un manque d'investissement des personnels, encadrants et non-encadrants, des services opérationnels, qui ne consacrent pas suffisamment de temps au contrôle interne. Quant aux agents dont l'expertise et le métier sont orientés vers le déploiement du contrôle interne, ils ont le sentiment que leur travail n'est pas reconnu et valorisé à sa juste mesure. De ce point de vue, les résultats du questionnaire-sondage de la Cour est aussi éloquent.

Pour faire face à cela, il est important que le projet de déploiement du contrôle interne dans tous ses aspects fasse l'objet d'actions de communication interne portées par la direction de l'université et le management intermédiaire afin d'expliquer les finalités et les bénéfices attendues dans chacun des domaines, y compris les processus métiers et opérationnels. Les réponses au questionnaire-sondage de la Cour montrent qu'à ce stade, la documentation sur les dispositifs de contrôle interne n'est accessible à tous les agents de l'université que dans 38 % des cas. Cela illustre la nécessité d'une implication plus forte de la direction de l'université, qui doit s'assurer que la documentation relative aux procédures de contrôle interne est bien diffusée auprès de l'ensemble des agents concernés et insister, dans sa communication, sur l'importance pour l'établissement de disposer d'un contrôle interne de qualité.

3.1.3.2 Un manque de moyens et de compétences qu'il convient de corriger, le cas échéant en ayant recours à des mutualisations avec d'autres universités

Seuls 19 % des répondants au questionnaire-sondage de la Cour estiment que les universités disposent des ressources humaines nécessaires à la mise en œuvre effective du contrôle interne. Ce manque de moyens en ressources humaines concerne à la fois le nombre des agents intervenant sur ces tâches, souvent perçues comme des tâches administratives moins prioritaires, que les intéressés doivent réaliser en plus de leurs autres tâches, et leur niveau d'acculturation au contrôle interne, parfois insuffisant. Se pose également la question des petites universités qui disposent de moins de moyens humains. Pour répondre à ce défi humain, il est important que les directions d'universités prennent leurs responsabilités en matière d'allocation de ressources et contribuent à bien intégrer le contrôle interne au fonctionnement normal de l'ensemble des processus, pour éviter qu'il soit mis en œuvre comme une tâche supplémentaire. Il est aussi possible d'envisager la mutualisation de certaines tâches, à commencer par la formation des agents au contrôle interne, qui peut largement s'appuyer sur l'offre de formation de l'AMUE, voire en envisageant la constitution de fonctions d'audit interne partagées entre plusieurs universités, ce qui permet en outre un meilleur échange de pratiques entre plusieurs établissements.

Le manque de moyens concerne aussi les moyens matériels, ce qui se traduit notamment par l'absence de système d'information dédié au suivi des dispositifs de contrôle interne. Il s'agit également d'un domaine qui pourrait être traité *via* la mutualisation entre plusieurs universités, le cas échéant dans le cadre de l'AMUE. Dans le domaine budgétaire et comptable, une telle mutualisation a permis le développement du progiciel de gestion intégré SIFAC, utilisé par de nombreuses universités, qui intègre dans sa conception les contrôles applicatifs concourant à la bonne mise en œuvre du contrôle interne dans ces domaines.



3.2 Le contrôle interne : un instrument à mettre au service de la prévention du risque de fraude

3.2.1 Un risque de fraude et d'atteinte à la probité qui ne doit pas être négligé

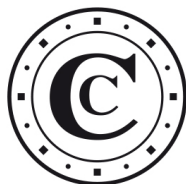
Comme l'ensemble des organisations humaines, les universités sont confrontées au risque de fraude et d'atteinte à la probité. Ce risque concerne notamment les processus en lien avec l'emploi des ressources financières (comptabilité, achat, paye) et avec la sauvegarde des actifs, dans un contexte où, par exemple, les actifs numériques, les données notamment, sont particulièrement exposés à la montée des menaces cyber. Ce risque touche aussi à des degrés divers l'ensemble des processus, y compris les processus opérationnels, situés au cœur de l'activité universitaire. Ainsi, la question de la fraude potentielle aux examens occupe de longue date les commissions disciplinaires des universités. Ce risque est aujourd'hui accru par les progrès du numérique et de l'intelligence artificielle, qui décuplent les opportunités de fraude dans ce domaine. La question de la fraude se pose aussi dans les activités de recherche, avec des risques pouvant aller du plagiat à la falsification de données, voire à la fabrication de fausses données. De manière générale, l'ouverture des universités sur le monde est un facteur susceptible d'accroître le risque en confrontant les agents à des environnements où les règles d'éthiques sont différentes et où la dégradation de la situation internationale peut favoriser l'émergence d'attitudes malveillantes, notamment dans le domaine cyber.

Les réponses au questionnaire-sondage réalisé par la Cour dans le cadre du présent contrôle offrent des éléments indiquant que la prise de conscience de l'existence du risque et de la nécessité de s'organiser pour y faire face n'est pas largement partagée. Ainsi, seuls 45 % des répondants ont indiqué avoir formalisé un contrôle de la déontologie et de la probité et seules 26 % des universités réalisent des contrôles dans ce domaine. Par ailleurs, certains contrôles de l'Agence française anticorruption (AFA) ont mis en évidence la nécessité de mettre en place des dispositifs de contrôle interne pour mieux maîtriser les risques d'atteinte à la probité, y compris dans de grandes universités.

Au-delà des effets des fraudes et atteintes à la probité potentielles qui sont susceptibles d'être facilitées par une prise de conscience insuffisante du niveau de risque, cette situation peut faire peser des risques importants en termes réputationnel aux universités, d'autant que certaines d'entre elles dispensent par ailleurs un enseignement de grande qualité sur la prévention et la détection du risque de fraude.

3.2.2 Des dispositifs de contrôle interne à orienter vers la meilleure maîtrise de ce risque

Les atteintes à la probité et les fraudes du fait des personnels d'une organisation résultent en général de la combinaison entre un état d'esprit permissif ouvert à la possibilité de la fraude et une opportunité offerte par une faiblesse du contrôle interne rendant faible la probabilité que la fraude soit détectée. Pour mieux maîtriser le risque, il convient d'agir sur les deux facteurs.



3.2.2.1 Favoriser un état d'esprit de « tolérance zéro » envers les fraudes et les atteintes à la probité à tous les niveaux de l'université

Il appartient d'abord au président de l'université de faire adopter par ses organes de gouvernance un dispositif faisant clairement apparaître que les atteintes à la probité et les fraudes ne seront pas tolérées, quels que soit le contexte et l'objectif de leur réalisation. Cela passe d'abord par la mise en place d'un dispositif de sanctions, incluant les signalements à l'autorité judiciaire lorsqu'il y a lieu, et son application de façon rigoureuse, la diffusion d'un code de conduite rappelant les obligations de chacun, y compris sur le cœur de métier de l'université (activités pédagogiques²⁹, examens, recherche) et un effort important de formation sur le sujet, dont l'ensemble des agents doit progressivement bénéficier. Ces éléments concourant à la diffusion d'un état d'esprit hostile à la fraude peuvent être complétés par un dispositif de signalement permettant de faire remonter les manquements supposés aux règles.

3.2.2.2 Déployer un dispositif de contrôle interne dédié à la prévention et à la détection des risques d'atteinte à la probité et de fraude

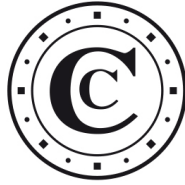
Une analyse précise de l'ensemble des processus de l'université ayant pour objectif d'apprécier à chacune de leurs étapes quels sont les risques de fraude et d'atteinte à la probité et quels sont leur degré de criticité permet d'aboutir à une cartographie des risques en la matière. Il s'agira ensuite de déployer des dispositifs de contrôle interne de prévention et de détection de ces risques et de vérifier leur correcte mise en œuvre, par exemple en ayant recours à l'audit interne. Cette cartographie des risques doit être mise à jour chaque année, en tenant compte de l'évolution des risques et surtout des éventuels manquements détectés.

CONCLUSION INTERMÉDIAIRE

Une démarche de déploiement d'un dispositif de contrôle interne couvrant l'ensemble des processus de l'université peut apporter bien davantage qu'une simple mise en conformité avec les obligations réglementaire. Elle peut devenir un outil de pilotage de la performance de l'université dans tous les domaines par la dimension vertueuse qu'elle impulse à travers notamment une meilleure formalisation, la diffusion de la culture de maîtrise des risques et la démarche d'amélioration continue.

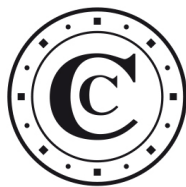
Pour réussir cela, il est nécessaire que les dirigeants et la gouvernance de l'université donnent l'impulsion politique et que le projet soit piloté à haut niveau. Il est aussi nécessaire de surmonter les freins, en obtenant l'adhésion des personnels et en déployant les moyens nécessaires, notamment dans le domaine de la formation.

²⁹ Avec par exemple la question des heures supplémentaires, qui peut constituer une source de non-conformité au cadre réglementaire applicable si elles ne sont pas réellement effectuées ou si elles dépassent les plafonds prévus.

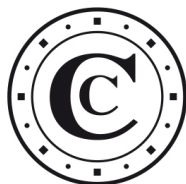


Cette démarche, fondée sur l'analyse des risques, doit aussi être mise à profit pour permettre aux universités de mieux maîtriser les risques en matière de fraude et d'atteinte à la probité, qui ne doivent pas être sous-estimés.

Cour des comptes

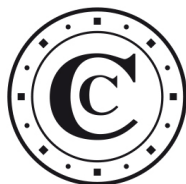


ANNEXES

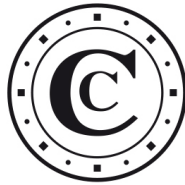


Annexe n° 1. Acronymes utilisés

AACUE :	Association des agents comptables d'universités
ADF :	Association des directeurs financiers
AFA :	Agence française anticorruption
AFAIRES :	Association francophone des auditeurs internes de la recherche et de l'enseignement supérieur
AMUE :	Agence de mutualisation des universités et établissements d'enseignement supérieur ou de recherche
CBLA :	Contrôle budgétaire et de légalité académique
CI	Contrôle interne
CIB	Contrôle interne budgétaire
CIC	Contrôle interne comptable
CIF	Contrôle interne financier
CIM	Contrôle interne métier
CICAI :	Comité Interministériel du Contrôle et de l'Audit Internes
CMR :	Comité interministériel des risques
COMP	Contrat d'objectifs, de moyens et de performance
COFIL :	Comité de pilotage
COSO :	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DAF	Direction des affaires financières
DB :	Direction du budget
DGESIP :	Direction générale de l'enseignement supérieur et de l'insertion professionnelle
DGFIP :	Direction générale des finances publiques
DGS :	Directeur général des services
ESR :	Enseignement supérieur et recherche
ESRI :	Enseignement supérieur, recherche et innovation
GBCP :	Gestion budgétaire et comptable publique
GIP :	Groupement d'intérêt public
IGESR :	Inspection générale de l'éducation, du sport et de la recherche
IGPDE	Institut de gestion publique et de développement économique



IH2EF :	Institut des hautes études de l'éducation et de la formation
ITOSAI :	Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques
LOLF :	Loi organique relative aux lois de finances
MEN :	Ministère de l'Éducation nationale
MESR :	Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche
MIP :	Mission prospective
MSJVA :	Ministère des sports, de la jeunesse et de la vie associative
MCIMR	Mission de contrôle interne pour la maîtrise des risques
MMAI	Mission ministérielle d'audit interne
RCE :	Responsabilités à compétences élargies
RCI :	Référentiel de contrôle interne
RGP :	Responsabilité des gestionnaires publics
RNCEP :	Recueil des normes comptables pour les établissements publics
RRBO :	Recueil des règles budgétaires des organismes
SGMEN	Secrétaire général des ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieure et de la recherche
SIFAC :	Système d'information financier analytique comptable
UNISTRA :	Université de Strasbourg



Annexe n° 2. Le cadre réglementaire

Le cadre réglementaire du contrôle interne « métier »

Le décret n° 2022-634 du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'État, qui a abrogé le décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration, impose à chaque département ministériel de mettre en place une analyse des risques ainsi que des dispositifs de contrôle et d'audit internes adaptés aux missions et à l'organisation de ses services et de viser à assurer la maîtrise des risques liées à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge. Il s'agit du contrôle interne métier (achats-marchés, systèmes d'information, ressources, etc.). L'audit interne s'assure que les dispositifs de contrôle interne d'une organisation sont efficaces. Ce cadre réglementaire, datant de 2022, est à la fois récent et peu précis dans ses prescriptions.

Le cadre réglementaire du contrôle interne financier (contrôle interne budgétaire et contrôle interne comptable)

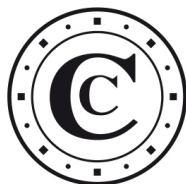
Le contrôle interne budgétaire et comptable est prévu aux articles 215 à 219 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dit « GBCP ». Pour les établissements publics, l'article 215 prévoit « *que dans chaque organisme est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable* ». « *Le ministre chargé du budget définit le cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable. Il s'assure, en lien avec les autres ministres de tutelle, de sa mise en œuvre* ». Par ailleurs, lorsque l'organisme ne dispose pas d'audit interne, l'article 217 prévoit que « [...] *l'évaluation de la maîtrise des opérations budgétaires et comptables ainsi que l'appréciation de la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable sont réalisés par des auditeurs placés sous l'autorité du ministre chargé du budget ou d'un autre ministre de tutelle de l'organisme* ».

L'arrêté d'application du 17 décembre 2015 de l'article 215 du décret « GBCP » définit la méthodologie, les principes directeurs et les modalités de déploiement du contrôle interne budgétaire et comptable. La circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable publique des organismes et des opérateurs de l'État est publiée chaque année afin d'accompagner ces organismes dans la mise en œuvre des règles budgétaires et comptables.

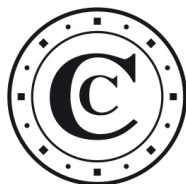
Le décret susmentionné du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'État prévoit la mise en place du comité interministériel du contrôle et de l'audit internes (CICAI), dont la mission est d'assurer la fonction centrale d'harmonisation en matière de contrôle et d'audit internes, de favoriser le déploiement d'une méthodologie harmonisée au sein des administrations et d'accélérer l'amélioration des processus.

La mise en œuvre de ce cadre réglementaire précis est arrivée à maturité, plus de dix ans après le décret GBCP, d'autant qu'il concerne directement des agents aculturés à ces notions (agents comptables et personnels des directions financières), que la certification des comptes des universités en vigueur depuis la fin des années 2000 a favorisé les progrès du contrôle interne comptable et que le pilotage des ministères financiers est robuste, comme l'illustre

Cour des comptes



l'enquête annuelle portant sur le déploiement du CICB effectuée par la DGFIP auprès de l'ensemble des opérateurs de l'État.



Annexe n° 3. [L'enquête 2023 sur le contrôle interne budgétaire et comptable des opérateurs

Cette enquête réalisée annuellement par la direction générale des finances publiques (DGFIP) permet de mesurer les progrès réalisés par les opérateurs de l'État, en matière de déploiement du contrôle interne budgétaire (CIB) et du contrôle interne comptable (CIC) tels que prévus par le décret GBCP de 2012. La présente annexe présente l'ensemble des questions posées aux opérateurs de l'État à ce titre en 2023, puis les résultats obtenus pour les universités à partir de leurs réponses.

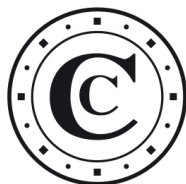
Questionnaire adressé par la DGFIP

Les fonctions et les périmètres budgétaires et comptables

1. **L'articulation de la maîtrise des risques budgétaires et comptables a-t-elle fait l'objet d'une analyse partagée entre les acteurs définis dans l'arrêté du 17 décembre 2015 relatif au cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable, (ordonnateur, agent comptable, organe délibérant, organe dirigeant, référent) ?**
 - Non
 - Oui
2. **Existe-t-il un document portant organisation de la démarche des contrôles interne budgétaire (CIB) et comptable (CIC) au sein de votre organisme précisant notamment les missions et le rôle de chaque acteur (article 3.1 du cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable des organismes publics) ?**
 - Non
 - Oui, un document spécifique pour le CIB et aucun pour le CIC
 - Oui, un document spécifique pour le CIC et aucun pour le CIB
 - Oui, un document spécifique pour le CIB et un document spécifique pour le CIC
 - Oui, un document unique traitant du CIB et du CIC

Acteurs du CIB et du CIC

3. **L'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) assure-t-il le pilotage du déploiement et/ou du renforcement du CIB et du CIC ?**
 - Non
 - Pilotage uniquement du CIB



- Pilotage uniquement du CIC
- Pilotage conjoint du CIB et du CIC
- 4. L'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) a-t-il constitué un comité chargé du pilotage et du suivi de la mise en œuvre du CIB et du CIC ?**
- Non
- Oui, le comité traite seulement du CIB
- Oui, le comité traite seulement du CIC
- Oui, deux comités distincts pour le CIB et le CIC
- Oui, un comité unique pour le CIB et le CIC
- 5. Les référents CIB et CIC ont-ils été désignés ?**
- Non
- La même personne a été désignée pour le CIB et le CIC
- Deux personnes distinctes ont été désignées pour le CIB et le CIC
- Seul le référent CIB a été désigné
- Seul le référent CIC a été désigné

À compléter selon la réponse faite à la question 5

5.A S'agissant des référents CIB et/ou CIC, merci d'indiquer :

Référent CIB : nom : ____ fonction : ____ adresse mail : ____

Référent CIC : nom : ____ fonction : ____ adresse mail : ____

S'agit-il d'un référent commun ? oui-non

Si plusieurs référents ont été désignés, indiquer le référent principal

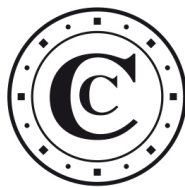
Recensement des risques et plan d'action

- 6. Existe-t-il une cartographie des processus budgétaires et/ou comptables ?**
- Non
 - Oui, uniquement pour les processus budgétaires
 - Oui, uniquement pour les processus comptables
 - Oui, pour les processus budgétaires et comptables

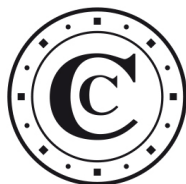
6.A Si oui, a-t-elle été actualisée au cours des 12 derniers mois au sein de votre organisme ?

- Non

Cour des comptes



- Oui



7. Existe-t-il une cartographie des risques budgétaires et/ou comptables ?

- Non
- Oui, uniquement la cartographie budgétaire
- Oui, uniquement la cartographie comptable
- Oui, les cartographies sont distinctes
- Oui, les cartographies sont communes

7.A Si oui, a-t-elle été actualisée au cours des 12 derniers mois au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui

7.B Si oui, les cartographies des risques budgétaires et comptables actualisées auront-elles été validées par l'organe dirigeant (comité exécutif, comité de direction, comité directeur...) au plus tard le 31 décembre 2023 ?

- Non
- Oui

8. S'il existe une carte des risques, existe-t-il un plan d'action formalisé couvrant les risques budgétaires et comptables ?

- Non
- Oui, uniquement pour les risques budgétaires
- Oui, uniquement pour les risques comptables
- Oui, distinct pour les risques budgétaires et comptables
- Oui, commun pour les risques budgétaires et comptables

8.A Si oui, a-t-il été créé ou actualisé au cours des 12 derniers mois au sein de votre organisme ?

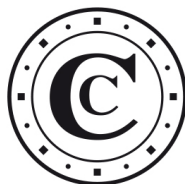
- Non
- Oui

8.B Si oui, le plan d'action couvrant les risques budgétaires et comptables, s'appliquant en 2023, aura-t-il été validé par l'organe délibérant (conseil d'administration, conseil de surveillance...) au plus tard le 31 décembre 2023 ?

- Non
- Oui

9. Utilisez-vous des indicateurs dans le pilotage du dispositif de maîtrise des risques ?

- Oui



- Non

Si oui, lesquels :

Organisation

10. A Un organigramme fonctionnel nominatif (OFN) a-t-il été déployé dans la fonction budgétaire ?

- Non déployé sur les processus budgétaires
- Oui, OFN déployés partiellement sur les processus budgétaires
- Oui, OFN déployés sur l'intégralité des processus budgétaires

10.B un organigramme fonctionnel nominatif (OFN) a-t-il été déployé dans la fonction comptable ?

- Non déployé sur les processus comptables
- Oui, OFN déployé partiellement sur les processus comptables
- Oui, OFN déployé sur l'intégralité des processus comptables

11. Si oui, des organigrammes fonctionnels nominatifs (OFN) sont-ils actualisés dès que nécessaire (rotation de personnel, départs, arrivées...) afin de représenter, en permanence, la réalité de l'organisation ?

- OFN non actualisés
- OFN actualisés a minima une fois par an
- OFN actualisés dès que nécessaire

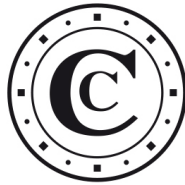
Traçabilité

12. Un suivi des habilitations informatiques et des délégations de pouvoir et de signature est-il organisé ?

- Non, jamais
- Oui, rarement
- Oui, fréquemment
- Oui, systématiquement

13. L'archivage des données budgétaires et comptables est-il assuré dans le respect d'un plan de classement qui garantit la conservation et l'accessibilité de ces données ?

- Non
- Oui, les données sont archivées mais sans plan de classement
- Oui, les données sont archivées selon un plan de classement



14. Les intervenants et les interventions sont-ils tracés depuis le fait générateur jusqu'à l'enregistrement en comptabilité sur l'intégralité de la fonction budgétaire et comptable ?

- Non
- Oui, sur une partie de la fonction budgétaire et comptable
- Oui, sur l'intégralité de la fonction budgétaire et comptable

Documentation et formation

15. La documentation des procédures est-elle actualisée à échéance régulière au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui, partiellement
- Oui, totalement

16. La documentation des procédures est-elle facilement accessible au sein de votre organisme ?

- Non
- Oui

17. A Les agents ont-ils été formés sur les procédures et sur les outils de la fonction budgétaire ?

- Non
- Oui, partiellement
- Oui, totalement

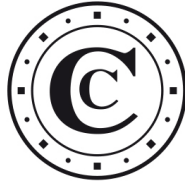
17.B Les agents ont-ils été formés sur les procédures et sur les outils de la fonction comptable ?

- Non
- Oui, partiellement
- Oui, totalement

Évaluation des dispositifs de CIB et CIC

18. L'encadrement a-t-il tracé les contrôles de supervision a posteriori qu'il a réalisés afin de constituer une source d'informations pour renforcer le dispositif de CIB ?

- Absence de contrôles
- Contrôles non tracés
- Contrôles tracés



- Contrôles tracés et articulés avec ceux du CIC

19. L'encadrement a-t-il tracé les contrôles de supervision a posteriori qu'il a réalisés afin de constituer une source d'informations pour renforcer le dispositif de CIC ?

- Absence de contrôles
- Contrôles non tracés
- Contrôles tracés
- Contrôles tracés et articulés avec ceux du CIB

20. Avez-vous autoévalué la maturité de votre dispositif de CIB ?

- Non
- Oui, de manière globale
- Oui, par processus pour les processus prioritaires

20.A Si Oui, par processus pour les processus prioritaires, merci de préciser le(s) processus concerné(s) :

21. Avez-vous autoévalué la maturité de votre dispositif de CIC grâce à l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) ?

- Non
- Oui, de manière globale
- Oui, par processus pour les processus prioritaires

21.A Si « Oui, par processus pour les processus prioritaires », merci de préciser le(s) processus concerné(s) :

22. Un programme et un comité d'audit interne ont-ils été mis en place au sein de votre organisme ?

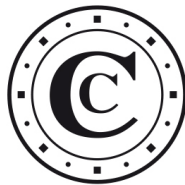
- Non
- Oui, mise en place d'un programme
- Oui, mise en place d'un comité d'audit interne
- Oui, mise en place d'un programme et d'un comité d'audit interne

23. Les comptes de votre organisme sont-ils certifiés par un commissaire aux comptes ?

- Non
- Oui

23.A Si oui, le commissaire aux comptes a-t-il effectué une revue du dispositif de CIC déployé au sein de votre organisme ?

- Non

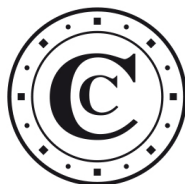


- Oui

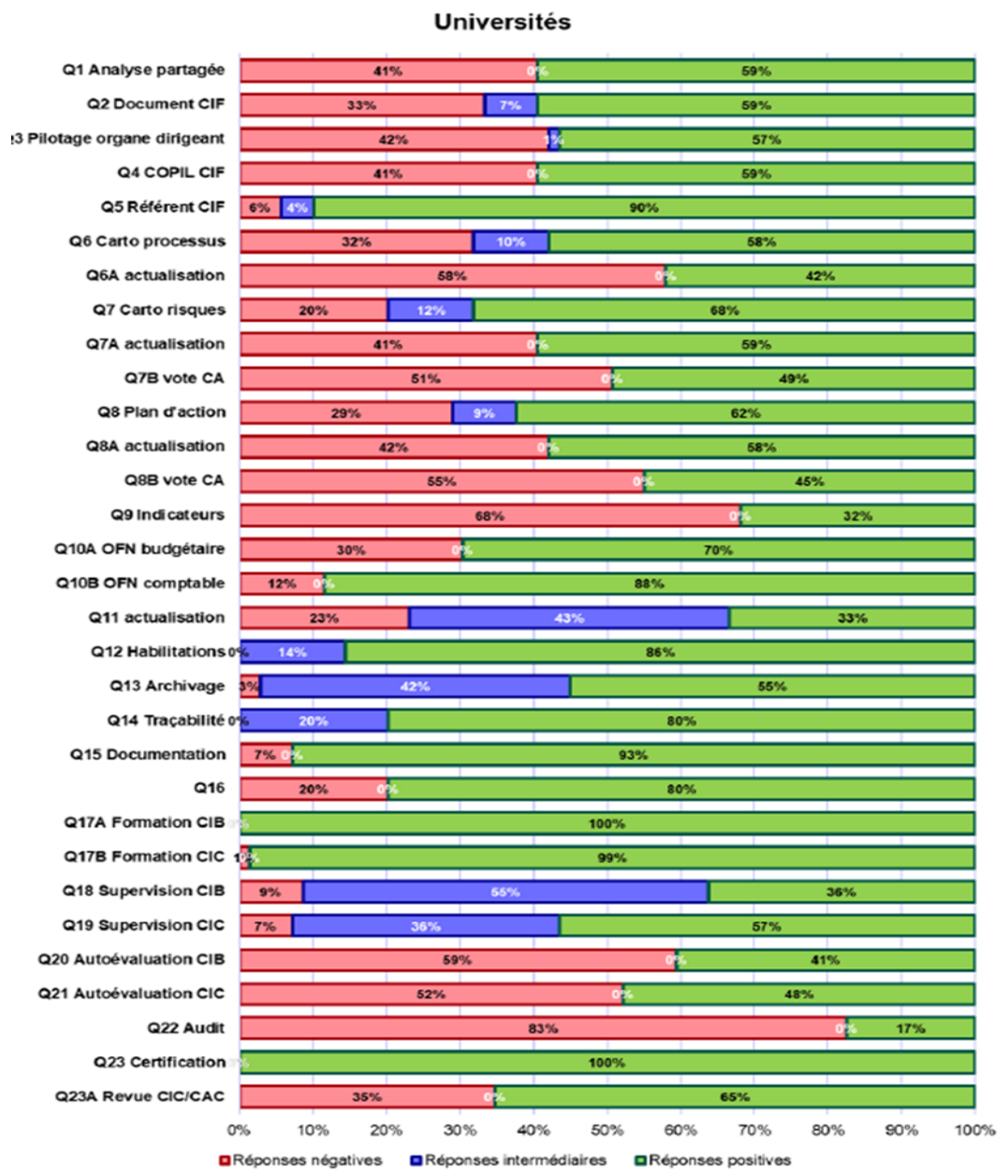
Nom de la personne chargée de la validation du questionnaire : [_____]

Fonction de la personne chargée de la validation du questionnaire (à écrire en toutes lettres) : [_____]

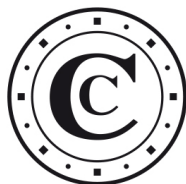
Adresse électronique de la personne chargée de la validation du questionnaire (à écrire en toutes lettres) : [_____]



Résultats obtenus pour les universités



Source : MESR/Sous-direction du budget de la mission « recherche et enseignement supérieur » - Bureau des opérateurs de l'enseignement supérieur (DAF)

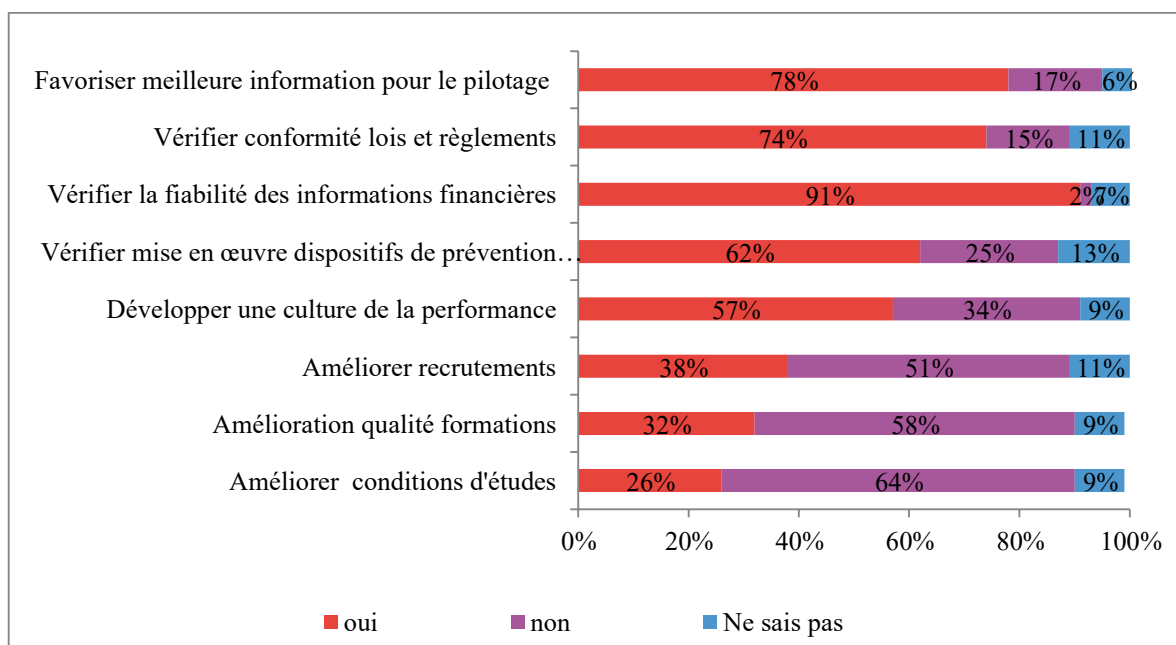


Annexe n° 4. Questionnaire-sondage auprès des universités

Dans le cadre du contrôle, un sondage a été réalisé auprès des universités au premier trimestre 2025, via l’outil *SPHINX*, afin de les interroger sur leur perception de la maturité du contrôle interne, financier ou non, dans leurs établissements. 72 % des établissements ont totalement répondu et 16 % partiellement, soit 66 universités au total. Le taux de réponse est suffisamment important pour pouvoir en tirer quelques informations. Les éléments principaux qui ressortent du sondage sont présentés ci-après.

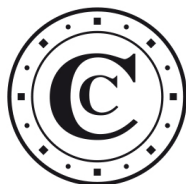
Un dispositif de contrôle interne est présent dans 85 % des universités. Les principaux objectifs visent à vérifier la fiabilité des informations financières (91 %), favoriser une meilleure information pour le pilotage par la gouvernance (79 %) et assurer la conformité aux lois et règlements (74 %). En revanche, sur des thèmes ne relevant pas de la sphère financière, le contrôle interne est faiblement mis en œuvre. Il existe dans 26 % des cas avec l’objectif d’améliorer la qualité des formations et améliorer les conditions d’études, dans 38 % des cas pour améliorer le recrutement. Les risques budgétaires et comptables sont identifiés par 96 % des universités, suivis par les risques juridiques (71 %).

Graphique n° 3 : Les objectifs du dispositif de contrôle interne



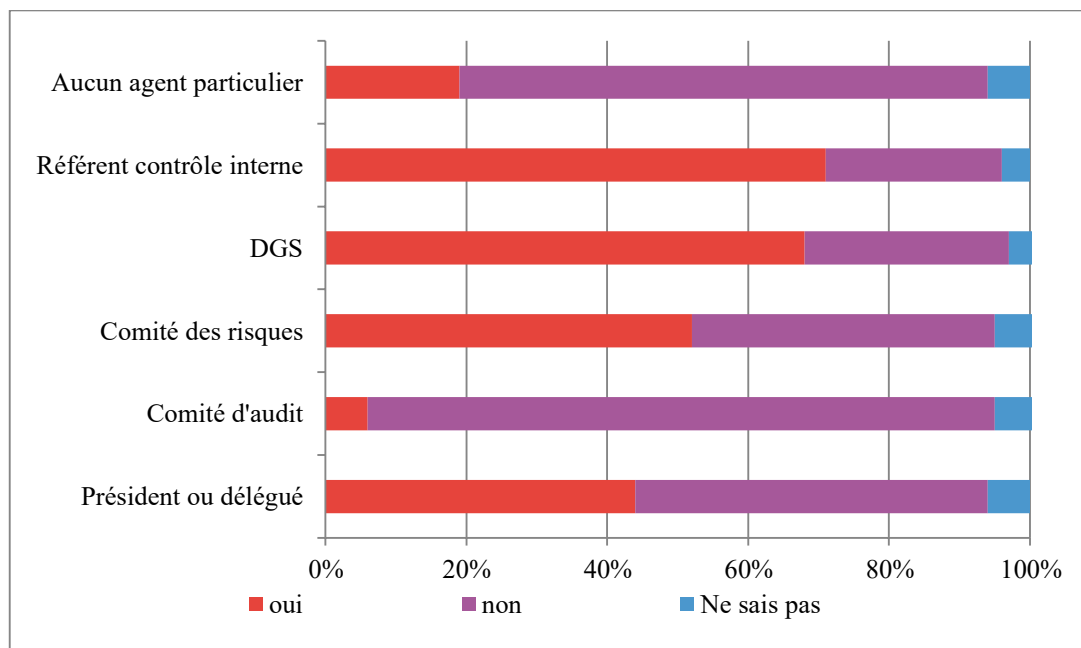
Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025

En matière de documentation sur le contrôle interne, la cartographie des risques est réalisée dans 72 % des universités qui ont aussi des plans d’actions associées. Pour autant, la documentation sur les risques n’est pas diffusée de manière homogène, puisque dans 69 % des universités seuls les agents concernés y ont accès.



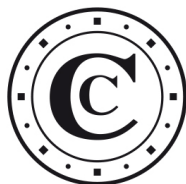
Le pilotage du dispositif est assuré par un référent contrôle interne (71 %) et/ou par le directeur général des services (68 %). Un comité des risques peut aussi jouer ce rôle (52 %), voire le président de l'université lui-même (44 %).

Graphique n° 4 : Le pilotage du dispositif de contrôle interne

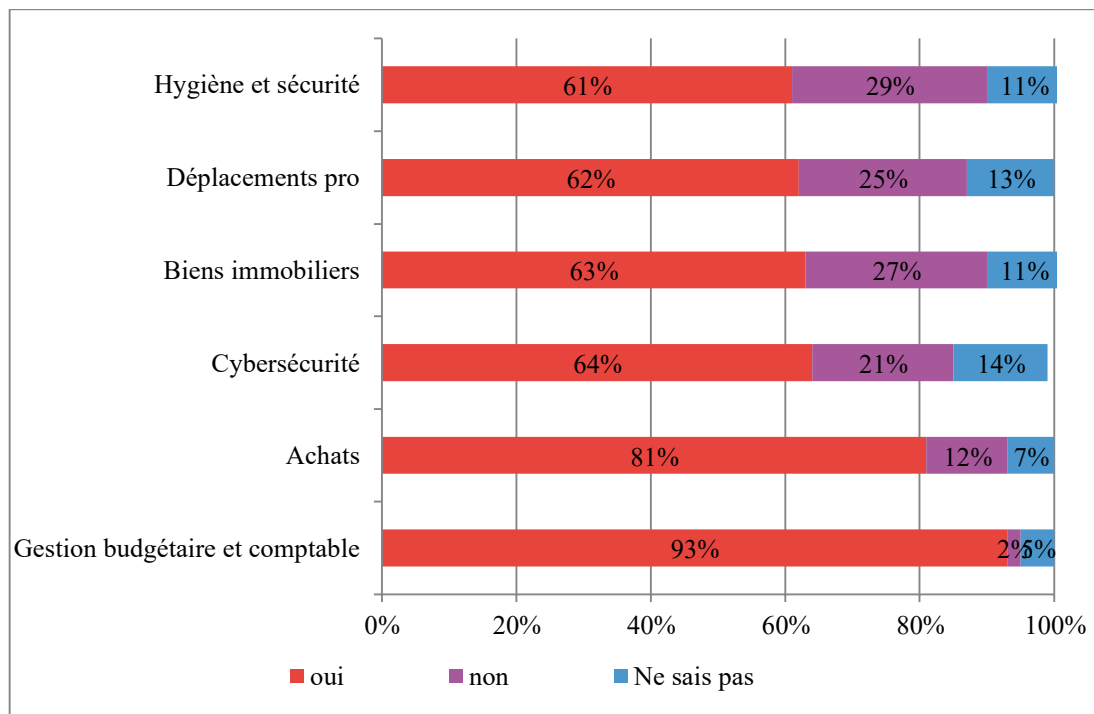


Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025

S'agissant du périmètre et de la mise en œuvre du contrôle des risques, les répondants indiquent, à 53 %, qu'ils ne savent pas si les risques relatifs aux obligations légales et réglementaires applicables sont identifiés. Les responsabilités des acteurs sont communiquées aux personnes concernées dans 53 % des cas seulement. La politique et les procédures de gestion des principaux risques sont mises en œuvre totalement pour seulement 11 % des répondants et partiellement pour 80 % des universités. Les dispositifs de contrôle interne couvrent notamment la gestion budgétaire et comptable (93 %), les achats (81 %), la cybersécurité (64 %), les biens immobiliers (63 %), les déplacements professionnels (62 %), l'hygiène et la sécurité (61 %).

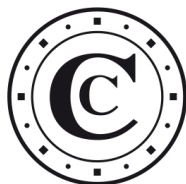


Graphique n° 5 : Les six risques identifiés les mieux couverts par un contrôle interne

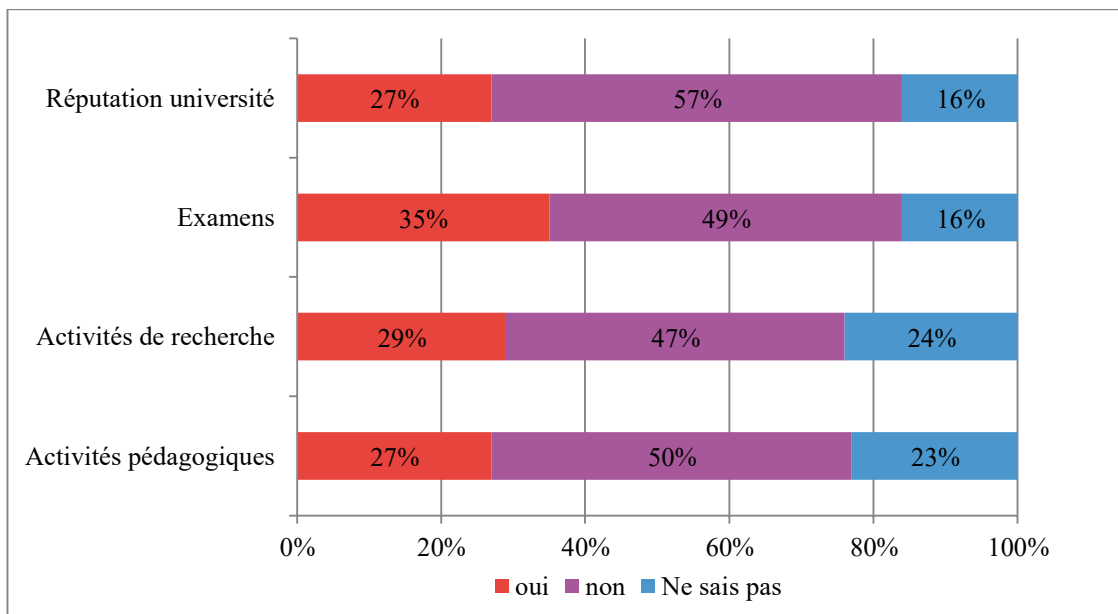


Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025

Les risques identifiés les plus mal couverts par des dispositifs de contrôle interne sont principalement les activités pédagogiques, la recherche et les examens, c’est-à-dire le cœur de métier des universités.



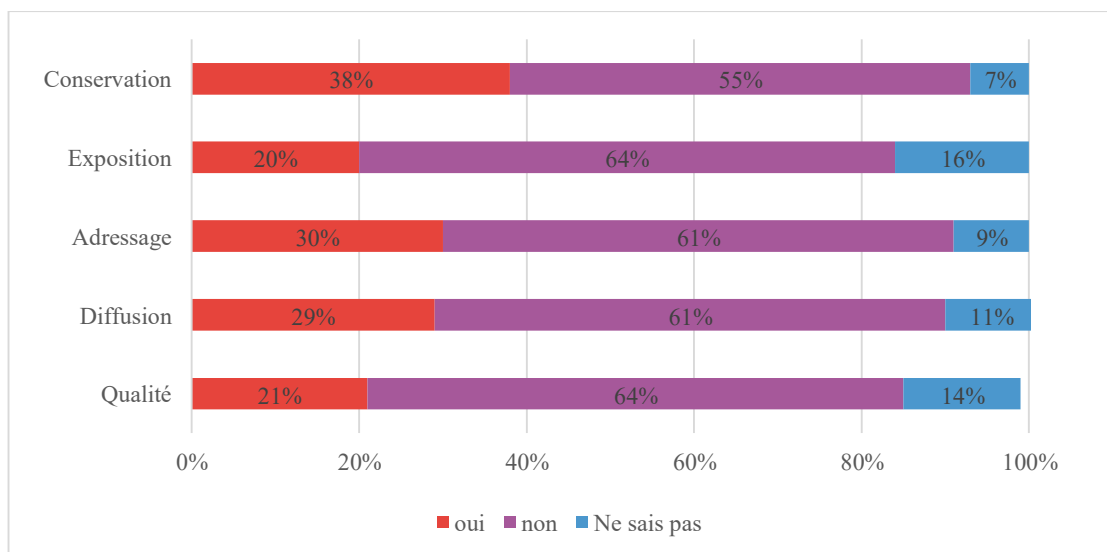
Graphique n° 6 : Les risques les plus faiblement couverts par le contrôle interne

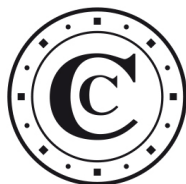


Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025

Les dispositifs de contrôle interne couvrent minoritairement les risques liés aux publications scientifiques et à leur conservation (38 %), et cette proportion est encore plus faible pour leur diffusion (29 %). Enfin, 36 % des répondants seulement estiment disposer d'un contrôle interne pour garantir la sécurité de leur données scientifique et leur conservation.

Graphique n° 7 : Le taux de couverture par le contrôle interne des risques liés aux publications scientifiques





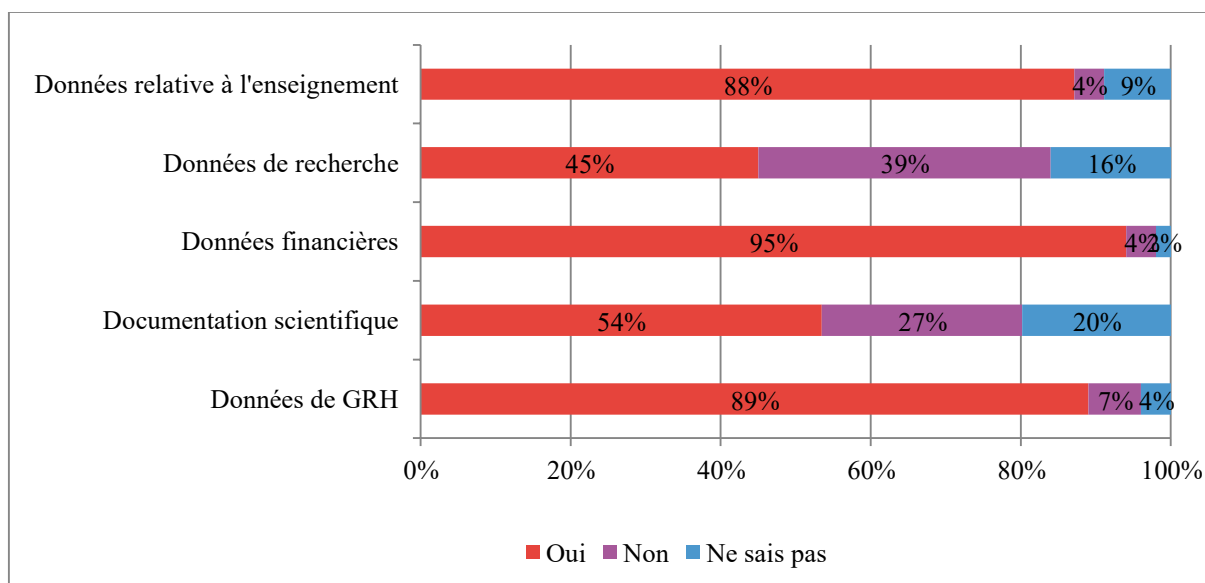
Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025

Les processus d'identification des risques menaçant les objectifs de l'université ne sont pas clairement définis dans 60 % des cas. La rupture de la continuité de l'activité est identifiée comme un risque majeur dans 82 % des cas. Il existe un plan de continuité d'activité dans 63 % des universités.

Les universités disposent de contrats d'assurance pour les personnes, l'immobilier et les biens meubles dans plus de 87 % des cas, mais dans moins de 20 % des cas pour couvrir le risque réputationnel.

Le contrôle interne peut s'appuyer sur des systèmes d'information fiables pour les finances (95 %), les ressources humaines (89 %) et les activités pédagogiques (88 %). Les relations avec les prestataires contractualisés sont établies dans 96 % des cas, mais seulement 46 % des universités analysent le degré de dépendance vis-à-vis de ces fournisseurs de services informatiques.

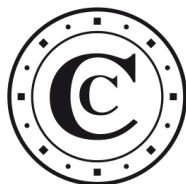
Graphique n° 8 : Le taux de fiabilité des systèmes d'information pour le contrôle interne



Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025

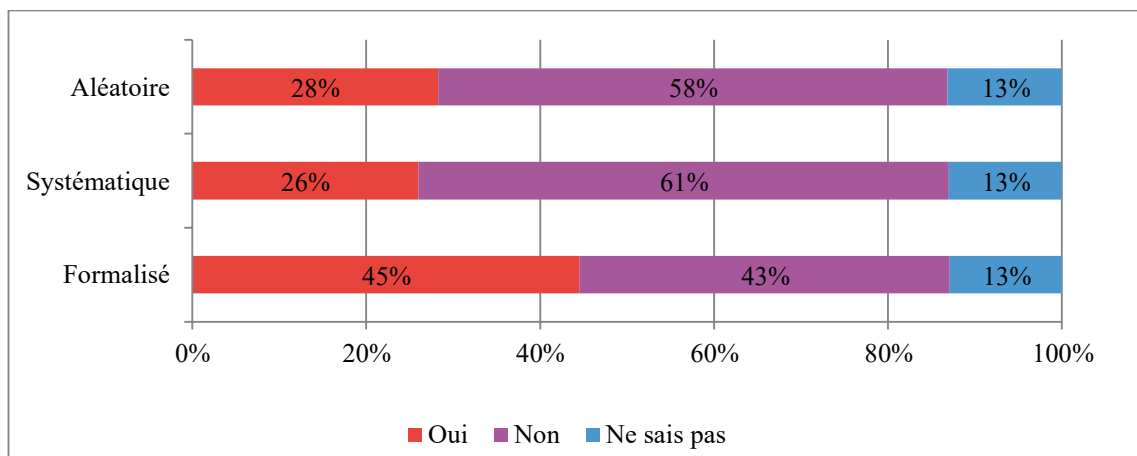
Les autorisations et droits d'accès aux systèmes d'information prennent en compte la séparation des tâches pour 91 % des répondants. Les dispositifs anti-virus sont opérationnels (96 %), ainsi que des dispositifs de sauvegarde des données (98 %). Des mesures de continuité du service sont mises en place (84 %). Il s'agit d'un domaine où des progrès ont été réalisés depuis une quinzaine d'années.

En matière de ressources humaines, un plan de gestion prévisionnelle des effectifs est en place dans seulement 44 % des universités, et il n'est mis à jour annuellement que dans 39 %



des cas. En revanche, la séparation des fonctions de paie est assurée dans 96 % des cas, tandis que l'exactitude des traitements et salaires est contrôlée à 88 %. Le contrôle interne relatif à la déontologie et à la probité est faible. Il est peu formalisé et rarement systématique.

Graphique n° 9 : Le contrôle interne mis en œuvre pour la déontologie et la probité



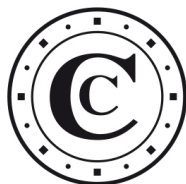
Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025

Une politique d'achats définie et formalisée existe dans 72 % des universités. Ainsi, les processus « achats » sont formalisés (89 %) et la documentation relative aux procédures de passation est disponible pour les personnels (91 %).

Les dispositifs pour identifier les risques financiers (budgétaires et comptables) sont en place dans 84 % des cas, notamment ceux affectant les processus d'établissement des comptes. La cartographie des risques financiers existe dans 77 % des universités et un plan d'action rédigé est mis en œuvre dans 68 % des cas. Les systèmes d'information financiers sont adaptés pour 67 % des répondants, mais inadaptés pour 28 %. Les rôles et responsabilités des acteurs de la chaîne financière sont définis pour 93 % des universités.

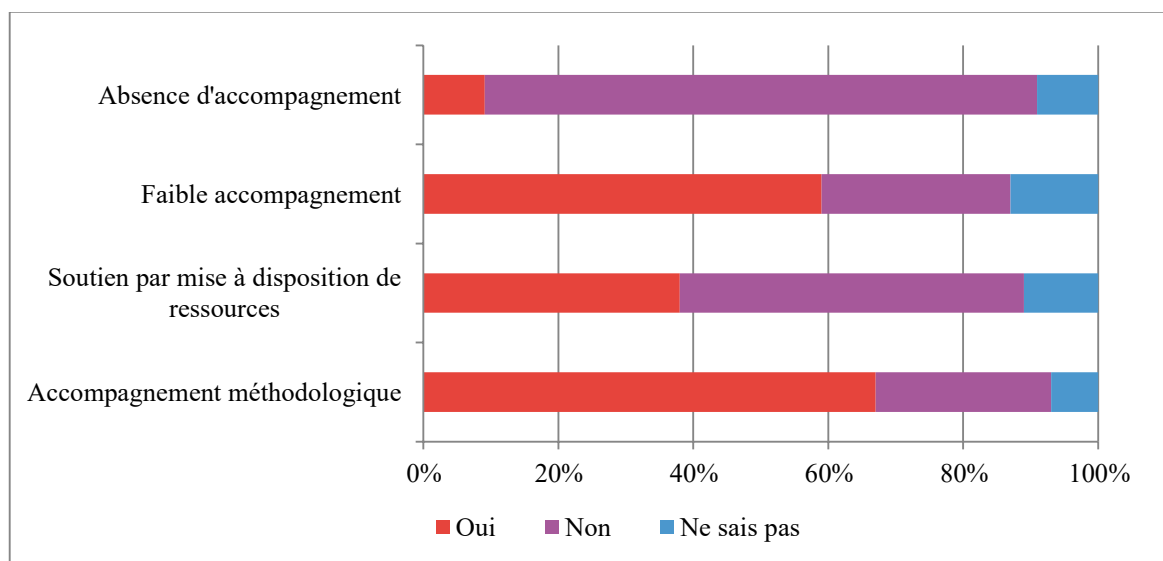
Quant à l'appréciation sur la qualité du dispositif de contrôle interne, celui-ci est jugé partiellement informel dans 62 % des cas et totalement informel dans 11 %. Il est suffisamment structuré pour certains champs (65 %), tandis que les procédures sont suffisamment définies dans 54 % des cas. L'absence de traçabilité est majoritaire (67 %). Il existe une appropriation par l'ensemble des agents concernés dans seulement 14 % des cas. Le contrôle interne est jugé utile (70 %), pas compliqué (61 %), et pas trop technique pour être partagé (53 %). En revanche les universités disent manquer de ressources humaines nécessaires à sa mise en œuvre (72 %).

Pour la gouvernance et l'animation du contrôle interne, les conditions de réussite du contrôle interne incluent une meilleure définition du pilotage (59 %), l'implication de l'ensemble des personnels concernés dans l'élaboration de la documentation (89 %) et la formation minimale des personnels (80 %).



Plusieurs impacts positifs sont relevés. Ainsi, le contrôle interne a permis de détecter des risques particuliers (91 %), de se mettre en conformité avec la loi (69 %), de diminuer sensiblement le nombre d’erreurs de paie (64 %), d’améliorer le recouvrement des recettes (58 %), d’améliorer les prévisions et/ou la programmation budgétaire (53 %), ou de détecter des fraudes (52 %). L’animation du contrôle interne budgétaire et comptable par la tutelle est perçue comme un accompagnement méthodologique (67 %), mais est jugé trop faible (59 %).

Graphique n° 10 : Animation du contrôle interne budgétaire et comptable par la tutelle



Source : sondage Cour des comptes auprès des universités – Janvier-Février 2025