



CGAAER
CONSEIL GÉNÉRAL
DE L'ALIMENTATION
DE L'AGRICULTURE
ET DES ESPACES RURAUX

Rapport n° 15033-01

AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER DE L'ÉCOLE NATIONALE SUPÉRIEURE DE PAYSAGE DE VERSAILLES

Rapport

établi par

Bertrand GAILLOT

Inspecteur général de la santé publique vétérinaire

Nicolas PETIT

Ingénieur général des ponts, des eaux et des forêts

Marie-Claude RENAUX

Inspectrice principale- Mission Départementale
Risques-Audit- DDFiP des Yvelines

Supervisé par Alain MANGEOL

Ingénieur général des ponts, des eaux et des forêts

Juillet 2016

Sommaire

SYNTHESE	5
Liste chronologique des recommandations	7
1. Cadre général et contexte de la mission	9
1.1. Cadre général	9
1.2. Contexte particulier	9
1.3. Objectifs de la mission	10
1.4. Présentation de l'établissement	11
1.5. Évolution administrative de l'ENSPV depuis sa création	13
1.6. Organisation et orientations de l'ENSPV	13
2. Déroulement de l'audit	14
2.1. Organisation du partenariat avec la DGFIP	14
2.2. Prise de connaissance	15
2.3. Périmètre à auditer et document de cadrage	16
2.4. Déroulement de la phase terrain	16
2.5. Échanges contradictoires et clôture de l'audit	17
3. Observations et recommandations des auditeurs.....	19
3.1. Outils et pilotage financier de l'ENSPV	19
3.2. Équilibre entre charges et produits d'exploitation	21
3.3. Gestion et valorisation du patrimoine immobilier	22
3.4. Plan de financement des investissements	24
3.5. Fonctionnement des services d'appui	26
3.6. Gestion financière de la formation continue	28
3.7. Valorisation, impact financier et statut du Potager du Roi	29
3.8. Recommandations transverses	32
4. Opinion et commentaires des auditeurs	34
4.1. Opinion détaillée	34
4.2. Commentaires sur le fond	35
Conclusion	36
Annexes	38
Annexe n° 1 : Lettre de mission	39
Annexe n° 2 : Document de cadrage	43
Annexe n° 3 : Matrice définitive des risques	48
Annexe n° 4 : Rapport de la MDRA des Yvelines	48
Annexe n° 5 : Liste des personnes rencontrées	48
Annexe n° 6 : Liste des sigles utilisés	48
Annexe n° 7 : Réponses de l'audité	48

SYNTHESE

L'audit interne, comptable et financier, de l'école nationale supérieure de paysage de Versailles (ENSPV) a été programmé par le comité ministériel d'audit interne (CMAI) du ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt dans le cadre d'un risque, identifié en 2014, « *de dégradation de la situation financière des établissements d'enseignement supérieur placés sous la tutelle du ministère* ».

Cet audit a été confié à la mission d'inspection générale et d'audit du CGAAER avec l'appui d'une auditrice mandatée par la mission « risques et audit » de la direction générale des finances publiques.

La durée de la phase de prise de connaissance et deux suspensions du travail des auditeurs expliquent la longueur de la période de réalisation, de l'été 2015 au printemps 2016. La mission a alors œuvré dans un contexte de transition marqué notamment par :

- la mise en œuvre, au 1^{er} janvier 2016, de la réforme relative à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP),
- la réforme du cursus principal de formation initiale des paysagistes, DEP en 3 ans en remplacement du DPLG en 4 années, réforme entrée en vigueur à la rentrée 2015,
- une controverse entre l'établissement et la tutelle quant à la nature des activités de l'implantation de l'école à Marseille, controverse conclue par un courrier du 24 novembre 2015 du Directeur du cabinet du Ministre,
- la mise en chantier de l'élaboration d'un projet d'établissement à valider à l'été 2016 pour servir de base à une nouvelle contractualisation.

Née en 1976 et devenue établissement public national à caractère administratif en 1994, l'ENSPV est l'établissement de référence des paysagistes français, implantée sur le site historique du Potager du Roi. Elle forme environ 130 diplômés par an, dont 70 paysagistes DPLG (demain DEP), et propose plus de 30 stages en formation continue. Elle emploie une trentaine d'enseignants permanents et plus de 200 enseignants vacataires, soutenus par plus de 70 agents et contractuels administratifs et techniques.

Quoique le domaine de la formation initiale n'ait pas été inclus dans le champ de l'audit, ce que les auditeurs en ont perçu, au travers de leur prise de connaissance et indirectement lors de leurs investigations, leur inspire le plus grand respect pour la qualité spécifique de la pédagogie développée et le professionnalisme du corps enseignant.

Le document de cadrage de l'audit comportait une matrice provisoire des risques détaillant sept objectifs : 1/ disposer d'outils de pilotage financier performants et stables, 2/ équilibrer les charges et les produits de fonctionnement, 3/ valoriser et adapter le patrimoine immobilier de l'établissement, 4/ piloter et maîtriser le financement des investissements sur un horizon de moyen terme, 5/ assurer et sécuriser les fonctions d'appui, 6/ maîtriser la gestion de la formation continue, 7/ valoriser l'exploitation du Potager du Roi dans un cadre statutaire adapté.

La phase terrain de l'audit a rencontré des difficultés : les éléments de contexte évoqués, l'historique des relations entre l'établissement et sa tutelle, et, au bout du compte, la quasi-absence de contrôle interne des risques inhérents aux objectifs identifiés ont favorisé l'installation d'incompréhensions entre les auditeurs et la direction de l'école. Les auditeurs espèrent néanmoins faire œuvre utile en formulant des suggestions et dix recommandations formelles.

Les six premières recommandations concernent 1/ l'appropriation de la réforme GBCP, 2/ l'établissement et la mise en œuvre d'un plan pluriannuel d'investissements à forte composante immobilière, 3/ les systèmes d'information et le basculement vers le numérique, 4/ la mise en conformité de l'affectation du résultat de la formation continue 5/ la stratégie du Potager du Roi et 6/ son statut.

Les quatre dernières sont d'ordre transversal. Elles invitent :

- le secrétariat général à cultiver une exigence de formalisation systématique des organisations, processus et procédés,
- le directeur, d'une part à construire une démarche de planification-programmation pour chacun des grands objectifs du futur projet d'établissement, d'autre part à faire progresser l'émission par l'école de documents chiffrés,
- la tutelle à exercer sa responsabilité sur un mode davantage orienté vers l'accompagnement méthodologique, juridique et financier de l'ENSPV.

Les suggestions incluses dans le corps du texte touchent à l'organisation du secrétariat général et de l'exploitation du Potager. Chacune propose une orientation générale et des pistes pour sa mise en œuvre.

Au terme de leur mission, les auditeurs estiment :

- qu'existe une assurance raisonnable quant à la soutenabilité de l'équilibre d'exploitation de l'ENSPV et l'atteinte des objectifs de l'établissement dans le domaine de la formation continue, ceci sous réserve du respect de recommandations simples à concrétiser ;
- que la soutenabilité d'un programme d'investissements de moyen terme répondant aux besoins de l'ENSPV, et l'atteinte de ses objectifs dans les domaines de la valorisation du patrimoine immobilier et de l'exploitation du Potager du Roi, supposent, quant à elles, des évolutions structurelles consistantes.

Globalement, l'audit a révélé une insuffisance de la qualité comptable et une quasi absence du contrôle interne.

Mots clés : audit, enseignement supérieur, paysage, paysagiste-concepteur, tutelle

Liste chronologique des recommandations

1	Recommandation : Adressée au secrétariat général	21
	Une fois intégrée et partagée la compréhension de la réforme GBCP : Formaliser l'emploi des outils du pilotage financier de l'établissement (prévision et suivi de la trésorerie, comptabilité par destination, comptabilité analytique). Instituer un dispositif de supervision de la production de documents chiffrés. Valoriser les données obtenues par une analyse rétroactive et prospective de moyen terme accompagnée d'une restitution aux instances de gouvernance.	
2	Recommandation : Adressée à la DGER et au directeur de l'ENSPV	25
	Établir en concertation un plan pluriannuel d'investissements et de financement hiérarchisant les besoins et identifiant des solutions d'adaptation chemin-faisant. Contractualiser sa mise en œuvre. Installer une « task-force » en charge de la partie immobilière de ce plan.....	
3	Recommandation : Adressée à la direction de l'ENSPV	28
	Construire avec l'appui de la tutelle un schéma directeur du numérique (intégrant un SDSI et son financement) Dans ce cadre, rattacher le SI de l'ENSPV à celui d'un établissement de taille suffisante pour en sécuriser les fonctionnalités à ressources humaines constantes.....	
4	Recommandation : Adressée au secrétariat général	29
	Initier un processus pour atteindre la conformité à la réglementation de la détermination et de l'affectation du résultat de la formation continue.....	
5	Recommandation : Adressée au directeur de l'ENSPV	31
	Élaborer et faire approuver par le Conseil d'administration une stratégie de l'ENSPV pour le Potager, intégrant la compatibilité entre ses différentes fonctions, et traduite en objectifs d'exploitation suivis annuellement.	
6	Recommandation : Adressée à la DGER	32
	Faire réaliser une étude approfondie de choix du statut de l'exploitation du Potager du Roi.....	
7	Recommandation : Adressée au secrétariat général	33
	Cultiver une exigence de formalisation systématique des organisations, processus et procédés pour constituer une armature de l'action administrative au sein de l'établissement.	
8	Recommandation : Adressée au directeur de l'ENSPV	33
	Construire une démarche de planification-programmation approuvée par le CA pour chacun des grands objectifs qui figureront dans le projet d'établissement.....	
9	Recommandation : Adressée au directeur de l'ENSPV	33
	Renforcer la supervision de toute production de documents chiffrés et privilégier, dans les documents de communication interne à l'établissement et ceux présentés au CA, une information chiffrée mise en perspective dans des tableaux.....	
10	Recommandation : Adressée au SG du MAAF et à la DGER.....	34

Mobiliser les ressources et compétences disponibles pour accompagner et accélérer la mise en œuvre des actions de progrès engagées par l'ENSPV, Soutenir une insertion plus productive au sein du réseau des établissements d'enseignement supérieur placés sous la tutelle du MAAF. 34

1. Cadre général et contexte de la mission

1.1. Cadre général

Les dispositifs de maîtrise des risques dans les domaines financier et comptable se sont développés progressivement au sein des services de l'État depuis 2006 dans le contexte de la mise en œuvre de la LOLF. Le contrôle interne a été rendu obligatoire dans tous les ministères par le décret 2011-775 du 28 juin 2011, relatif à l'audit interne dans l'administration.

Au ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt (MAAF), cette obligation s'est traduite, notamment, par l'arrêté ministériel du 8 novembre 2011 portant création du comité ministériel d'audit interne (CMAI) et de la mission ministérielle d'audit interne (MMAI). C'est à la MMAI qu'il revient de proposer le programme pluriannuel d'audit ministériel au CMAI, qui décide des audits à conduire. Le rôle de MMAI est assuré par la mission permanente d'inspection générale et d'audit (MIGA) du CGAAER.

À partir de l'année 2014, la cartographie des risques stratégiques du MAAF a identifié le risque de dégradation de la situation financière des établissements d'enseignement supérieur et le CMAI a estimé qu'il était nécessaire d'examiner l'effectivité du déploiement et la qualité des dispositifs de contrôle interne mis en œuvre au sein des établissements publics d'enseignement supérieur sous tutelle du MAAF.

C'est dans ce cadre qu'a été programmé, pour être conduit en 2015, l'audit comptable et financier de l'École Nationale Supérieure de Paysage de Versailles (ENSPV), établissement public à caractère administratif placé sous la tutelle de la direction générale de l'enseignement et de la recherche au MAAF. Cet audit a été confié à la MMAI, avec l'appui d'auditeurs mandatés par la mission « risques et audit » de la direction générale des finances publiques.

Cet audit a été réalisé sur une période s'étendant de l'été 2015 au printemps 2016.

1.2. Contexte particulier

La mission d'audit comptable et financier de l'ENSPV est intervenue postérieurement à la réalisation d'un contrôle par la Cour des comptes portant sur les exercices 2000 à 2012, contrôle dont les observations définitives ont été transmises en mai 2014¹. Les travaux de la mission se sont appuyés sur ceux des magistrats de la Cour, qu'ils n'avaient pas vocation à reproduire. Courant 2014, l'école avait également fait l'objet, pour la deuxième fois, d'une évaluation AERES dont le rapport avait été remis en octobre.

La mission d'audit est intervenue dans une période de mutation à plusieurs égards :

- réforme du cursus principal de formation initiale des paysagistes qui, après recrutement à Bac+2, crée le DEP (diplôme d'état de paysagiste) en trois ans, en remplacement du DPLG (diplômé par le gouvernement) en quatre années ; cette réforme est entrée en vigueur à la rentrée 2015.

¹ Lettre de la Présidente de la 7^{ème} chambre n° 7040 du 21 mai 2014

- controverse avec la tutelle quant à la nature des activités de l'implantation de l'école à Marseille, avec des échanges qui se sont poursuivis tout au long de l'année 2015 avant d'être conclus par un courrier du 24 novembre 2015 du Directeur de cabinet du Ministre demandant le recentrage de la formation initiale des paysagistes sur Versailles.
- mise en œuvre, au 1^{er} janvier 2016, du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP), qui implique notamment des modifications dans les procédures de budgétisation et de comptabilité.
- échéance du projet d'établissement 2006-2015 qui, nonobstant ses insuffisances relevées par le rapport de la Cour des comptes et le fait qu'il n'ait plus été un support de contractualisation avec la tutelle depuis 2010², demeure le seul document d'orientation globale de l'établissement ; mise en chantier de l'élaboration d'un projet d'établissement à finaliser au printemps 2016 pour servir notamment de base à une nouvelle contractualisation.
- tout ceci alors que s'achève, au sein du corps enseignant de l'école, un saut générationnel qui en renouvelle notamment les principales figures.

En parallèle à cette mutation de l'établissement, les auditeurs ont noté la venue de sa problématique immobilière à l'agenda de la DGER, après une période où l'affectation des moyens de cette dernière était guidée par des priorités supérieures. Cette nouveauté ouvre la voie à un renouvellement du dialogue entre l'établissement et sa tutelle.

Ces éléments ont rendu le travail des auditeurs à la fois délicat et inconfortable, mais peuvent lui conférer une utilité particulière.

1.3. Objectifs de la mission

Au-delà des constats et recommandations établis par la Cour des comptes en 2014, la mission a eu pour objectifs :

- à l'intérieur du périmètre déterminé par le document de cadrage après la phase de prise de connaissance, de procéder à l'audit des dispositifs de contrôle interne mis en place par la direction, le secrétariat général et les services fonctionnels de l'ENSPV, pour apporter (ou non) au commanditaire l'assurance raisonnable de la maîtrise des risques identifiés,
- de formuler les recommandations qu'elle a estimé nécessaires pour l'amélioration de la conception et de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne déployés par l'établissement afin de lui permettre d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés,
- d'apporter sa contribution à l'élaboration du projet d'établissement, notamment en éclairant les évolutions nécessaires pour que les supports financiers et organisationnels de sa mise en œuvre servent pleinement ses ambitions.

² A l'issue de leurs investigations, les auditeurs confirment que cette absence de contrat d'objectifs constitue un handicap pour l'école. Cette question est reprise dans leur conclusion.

1.4. Présentation de l'établissement

L'École nationale supérieure de paysage de Versailles (ENSPV) a été créée en 1976³ afin de mettre en œuvre la formation conduisant au diplôme de paysagiste diplômé par le gouvernement (DPLG). Elle est l'héritière de la chaire de « L'Art des parcs et jardins » créée à Versailles en 1874 sur le site historique du Potager du Roi. Son statut actuel est le produit d'une évolution administrative singulière, résumée dans le chapitre suivant.

Elle est l'établissement de référence des paysagistes français. L'école française de paysage a pour caractéristique essentielle de considérer le « projet de paysage » à la fois comme produit et comme support de formation (formation au et par le projet de paysage).

Au-delà du diplôme phare de paysagiste⁴, l'ENSPV a développé ses offres de formations initiale et continue, avec le souci de s'inscrire dans le schéma européen de l'enseignement supérieur. Elle s'ouvre de plus en plus largement à l'international, tant par le recrutement des enseignants et étudiants que par les contenus enseignés. Le lancement du master EMiLA (European Master in Landscape Architecture), en septembre 2010, avec quatre autres universités européennes, illustre cette évolution.

A Versailles, l'école est implantée sur le site du Potager du Roi, sur une superficie totale d'environ 9 ha (dont plus de 80 % sont réservés aux cultures légumières, fruitières et ornementales). A l'intérieur d'un périmètre entièrement clos situé en limite du Parc du Château, l'ENSPV dispose de huit bâtiments pour 13 000 m² de surface hors d'œuvre nette (SHON)⁵.

A Marseille, l'ENSPV a ouvert en 1993 une implantation secondaire. Ce nouvel ancrage territorial s'est rapidement concrétisé par nombre d'actions et de partenariats locaux. Depuis 2008, cette antenne est hébergée par l'académie d'Aix-Marseille, dans les locaux du Centre régional de documentation pédagogique (CRDP), à qui elle loue un peu moins de 1 000 m².

L'école forme environ 130 diplômés par an, dont 70 paysagistes DPLG, et propose plus de trente stages en formation continue (parcs et jardins, grand paysage et jardinage).

Elle emploie une trentaine d'enseignants permanents et plus de 200 enseignants vacataires, soutenus par plus de 70 agents et contractuels administratifs et techniques.

Les activités de recherche de ses enseignants et personnels techniques sont organisées en un laboratoire de recherche propre, le « LAREP », qui accueille quelques doctorants.

Elle abrite un centre de documentation spécialisé dans le paysage, l'aménagement du territoire, l'écologie, la botanique et l'art des jardins, et, dans ces domaines, met en œuvre des activités d'édition tout à fait remarquables⁶.

Au plan financier, l'exploitation de l'ENSPV est marquée par un retour progressif à l'équilibre depuis l'exercice 2012 qui avait enregistré la fin d'une période de creusement du déficit d'exploitation, ainsi qu'il ressort du tableau suivant (en k€) :

³ Décret n° 76-959 du 15/10/1976.

⁴ Le DPLG en quatre ans, devenu DEP en trois ans à partir de la rentrée 2015.

⁵ Chiffre communiqué par la DGER, les notes prises lors de l'entretien du 17/11/2015 avec le responsable de la maintenance du site de Versailles faisant état de 10 000 m² environ.

⁶ La qualité du centre de documentation et des activités d'édition est soulignée par le rapport AERES d'octobre 2014.

	2011	2012	2013	2014	2015
Produits d'exploitation	4 103	3 828	3 912	3 752	3 697
(dont subventions État)	(1 846)	(1 859)	(1 856)	(1 731)	(1 860)
Charges d'exploitation	4 257	4 100	4 094	3 901	3 733
(dont frais de personnel)	(1 944)	(1 984)	(2 229)	(2 161)	1 997)
Résultat d'exploitation	- 154	- 272	- 182	- 149	- 36
Résultat exceptionnel	+ 50	+ 136	+ 42	+ 45	+ 40
Résultat net	- 104	- 136	- 140	- 104	4
Capacité d'autofinancement	127	89	105	137	319

Sur une période où les subventions de l'État plafonnent, on mesure bien l'effort de maîtrise des charges d'exploitation, réduites de 12,3 % en quatre ans, pour revenir à un résultat net symboliquement positif et retrouver une certaine capacité d'autofinancement.

La situation financière de l'ENSPV est solide avec, au delà de l'incertitude quant à l'ampleur du haut de bilan correspondant à la valorisation du Potager du Roi, un fonds de roulement porté de 1 à 1,8 M€ de fin 2012 à fin 2015, d'où une trésorerie de plus de 2 M€, les valeurs de roulement étant structurellement négatives.

Cet accroissement du fonds de roulement s'explique par un plan de financement rétrospectif léger en investissements et bénéficiant d'un subventionnement consistant (ci-dessous en k€) :

	2012	2013	2014	2015
Investissements	101	282	425	863
Remboursements d'emprunt	7	7	5	0
Total emplois	108	289	430	863
Subventions d'équipement	0	221	883	677
Capacité d'autofinancement	89	105	137	319
Total ressources	89	326	1 020	996
Variation du fonds de roulement	- 19	+ 37	+ 590	+ 133

1.5. Évolution administrative de l'ENSPV depuis sa création

La personnalité administrative de l'établissement est marquée par trois caractéristiques :

- c'est un établissement jeune (40 ans d'histoire dont seulement 20 années d'autonomie),
- son statut a connu des évolutions substantielles,
- ces évolutions résultent plus de constats de fait que d'une démarche de construction.

L'établissement a été créé par décret N° 76-959 du 15 octobre 1976 et notamment son article 2 : « Il est institué, sous la forme d'un établissement d'enseignement et de recherche, une école nationale supérieure du paysage de Versailles qui assure la formation de paysagistes ».

Un autre décret, non numéroté et publié le même jour, rattache la nouvelle école du paysage à l'école nationale supérieure d'horticulture de Versailles, établissement public national à caractère administratif et doté de l'autonomie financière.

18 ans est pour l'école l'âge de l'accès à l'indépendance, avec les deux décrets du 30 décembre 1994 (N° 94-1224 et N° 94-1225) qui apportent des modifications substantielles à l'organisation initiale :

- « L'Ecole nationale supérieure d'horticulture de Versailles prend la dénomination d'Ecole nationale supérieure d'horticulture (ENSH). Son siège est fixé à Angers... ».
- « Les droits et obligations relatifs aux immeubles de l'ENSH de Versailles sont transférés à l'ENSPV. »

L'ENSPV se retrouve seul occupant du site du Potager du Roi et acquiert ainsi son autonomie administrative en tant qu'établissement public national à caractère administratif doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière, placé sous la tutelle du ministre de l'agriculture.

Le deuxième décret précise en outre que « l'école assure la gestion, la conservation et la valorisation du potager du Roi ». Cependant, le régime juridique du potager du Roi n'est pas réellement clarifié⁷.

Ce n'est que plus récemment, et en réponse aux recommandations formulées par l'AERES suite à sa première évaluation de l'ENSPV en 2009/2010⁸, qu'un décret du 27 juin 2011 normalise la gouvernance de l'école en créant un conseil scientifique (CS), un conseil des enseignants (CE) et un conseil de l'enseignement et de la vie étudiante (CEVE).

1.6. Organisation et orientations de l'ENSPV

Sous l'autorité de son directeur, la structure de l'établissement s'articule autour de six fonctions principales comprenant chacune un ou plusieurs directions, services et missions⁹.

- support,
- appui aux missions d'enseignement, de recherche et de valorisation de l'établissement,

⁷ Le rapport d'observations définitives de la Cour des comptes pointe notamment en page 8 que le potager ne bénéficie pas du statut d'exploitation agricole.

⁸ Rapport d'évaluation remis par l'AERES en avril 2010

⁹ Organigramme remis sous forme papier aux auditeurs par la secrétaire générale de l'ENSP de Versailles le 19/10/2015

- organisation et coordination de l'enseignement et de la vie étudiante,
- enseignement et recherche,
- formation continue et formation tout au long de la vie,
- gestion et valorisation du Potager du Roi.

Comme précédemment indiqué, le projet d'établissement est en cours d'élaboration, sur la base des indications suivantes apportées en Conseil d'administration le 6 juillet 2015 suite à l'évaluation par l'AERES et aux observations de la Cour des comptes.

« Fort des recommandations formulées dans les rapports de ces instances et pour tenir compte des tendances dont l'école est à la fois acteur et témoin à travers l'enseignement et la recherche portés par ses enseignants, l'établissement déclare se donner pour objectifs de :

- *Mieux mettre en valeur ses forces et ses acquis sur les missions prévues par son décret constitutif et par les politiques publiques auxquelles l'école est associée (formation initiale et continue des paysagistes, contribution à la recherche et exploration des nouveaux champs d'action des paysagistes, rayonnement international de la compétence française dans le domaine du paysage, gestion, conservation et valorisation du Potager du Roi - notamment agro-écologie).*
- *Déployer ses projets en lien avec les nouveaux fronts de l'exercice professionnel, de la recherche, de la création et en lien avec les opportunités de sites.*
- *Corriger ses points faibles, en termes d'organisation notamment autour de la cartographie de ses risques.*
- *Développer un regard vigilant sur l'avenir ; il s'agit d'anticiper et de s'adapter en particulier aux évolutions de son environnement économique et institutionnel. Au-delà du regard externe, l'école est aussi un lieu d'observation privilégié sur l'évolution de la question du projet de paysage, de l'exercice professionnel par le lien privilégié avec ses anciens étudiants. »*

Le lancement du processus d'élaboration du nouveau projet d'établissement est intervenu à l'automne 2015 avec la création de divers groupes de travail. Ce projet devra intégrer un programme lourd de restauration des locaux du site de Versailles et des espaces dévolus aux missions du Potager du Roi, à formaliser dans un schéma directeur immobilier (SDI), ceci étant en discussion avec la tutelle de l'établissement.

2. Déroulement de l'audit

2.1. Organisation du partenariat avec la DGFIP

Immédiatement après sa désignation¹⁰, le coordonnateur de la mission a pris contact avec le responsable de la mission risques audit (MRA) de la DGFIP afin de connaître l'identité de l'auditeur désigné¹¹ pour venir en appui aux auditeurs du CGAAER.

¹⁰ Décision du bureau du CGAAER en date du 27 avril 2015

¹¹ La DGFIP a désigné une auditrice de la mission départementale risques-audit (MDRA) de la DDFIP des Yvelines.

Une fois l'équipe constituée et aussitôt après les premières rencontres avec la direction de tutelle et l'audit (cf. infra), une organisation du travail a été définie, organisation tenant compte notamment de la procédure imposée à l'auditrice mandatée par la DGFIP :

- celle-ci se chargeant des investigations sur la comptabilité de l'ENSPV (critères de qualité comptable, procédures, mise en œuvre de la réforme GBCP) et travaillant en relative autonomie sur ce volet spécifique,
- les auditeurs du CGAAER se chargeant des autres volets de l'audit ainsi que de l'intégration des éléments de cadrage et conclusions de leur collègue dans le rapport final,
- des rencontres régulières de tous les auditeurs étant prévues, principalement lors des étapes clés du processus d'audit,
- avec une mutualisation par voie électronique de toutes les informations recueillies et documents produits par les auditeurs.

Cette organisation s'est avérée efficace sans susciter de difficulté particulière de mise en œuvre, les auditeurs ayant été attentifs à éviter la multiplication des entretiens avec les mêmes agents.

2.2. Prise de connaissance

Un entretien avec les représentants de la tutelle a eu lieu le 19 juin 2015¹² afin de préciser les attentes du commanditaire. Les auditeurs ont ensuite rencontré le directeur de l'ENSPV, en présence de la secrétaire générale de l'établissement, pour une première prise de contact. Cette réunion a permis un échange nourri autour des questions formulées dans la lettre de mission des auditeurs, ainsi que sur les orientations, le positionnement et les projets de l'école.

La mise à leur disposition des documents souhaités par les auditeurs n'a finalement été possible, via l'intranet de l'ENSPV, qu'environ un mois plus tard, en raison de difficultés à obtenir des codes d'accès opérationnels. La pleine opérationnalité de cet accès n'est d'ailleurs intervenue que courant novembre.

Un questionnaire de prise de connaissance (QPC)¹³ a été adressé au directeur de l'établissement le 2 septembre 2015 ; l'obtention des réponses complètes de l'audit, dûment validées par ses soins, est intervenue le 19 novembre, après deux rencontres sur le site, les 15 et 30 septembre 2015.

Cette durée du processus de prise de connaissance a amené les auditeurs à anticiper la construction du document de cadrage de l'audit et de la matrice provisoire des risques, pour respecter les échéances du programme de travail qu'ils avaient établi. C'est ainsi qu'ils ont présenté leur projet au superviseur de la mission, au responsable de l'audit interne du MAAF et au vice-président du CGAAER dès le 22 septembre 2015, en parallèle à sa transmission à la direction générale de l'enseignement et de la recherche (DGER), administration de tutelle de l'ENSPV. Cette dernière ayant estimé opportun de revoir les objectifs et le périmètre de l'audit, deux nouveaux mois ont été nécessaires pour aboutir au document de cadrage finalement validé par le commanditaire le 25 novembre 2015.

¹² Pour la DGER, le sous directeur de l'enseignement supérieur, son adjointe et le chef du bureau des établissements et des contrats participaient à la réunion.

¹³ Le QPC regroupait huit rubriques portant sur a/ stratégie de l'école, b/ immobilier et patrimoine, c/ gestion budgétaire et comptable, d/ gouvernance et administration, e/ recherche, f/ formation continue, g/ valorisation du Potager, h/ relations internationales.

La phase de prise de connaissance aura donc duré plus de cinq mois.

2.3. Périmètre à auditer et document de cadrage

Partant de leur lettre de mission et des éléments de compréhension recueillis auprès de la tutelle, du superviseur et du responsable de l'audit interne au MMAF, les auditeurs avaient, dans leur projet initial, retenu de faire porter leurs investigations sur les neuf sujets ci-après :

1. performance et stabilité des outils du pilotage financier de l'ENSPV,
2. équilibre entre charges et produits de fonctionnement,
3. pilotage et maîtrise du financement des investissements,
4. valorisation et adaptation du patrimoine immobilier, historique et culturel,
5. sécurisation des fonctions d'appui,
6. développement de la formation continue,
7. implantation marseillaise de l'ENSPV,
8. conservation, gestion et valorisation du Potager du Roi,
9. alliances et partenariats de l'ENSPV.

Ce programme regroupe des questions budgétaires et comptables *stricto sensu*, et des missions de l'établissement susceptibles d'impacter ou d'être affectées notoirement par sa situation financière.

La direction de tutelle de l'ENSPV ayant estimé que le périmètre ci-dessus était trop large et risquait d'empiéter sur des orientations de son ressort, il a été convenu de le réduire :

- d'une part, en retirant les items 7 et 9,
- d'autre part, en focalisant les investigations des chapitres 5, 6 et 7 sur les risques relatifs à la gestion des objets concernés.

C'est donc sur ce nouveau périmètre qu'a été finalisée la version validée du document de cadrage, qui figure en annexe au présent rapport.

2.4. Déroulement de la phase terrain

Du fait des prolongations sus-décrites des phases de prise de connaissance et de validation du document de cadrage, les auditeurs se sont vus contraints, pour respecter leur programme de travail et leurs autres engagements, de débiter la phase terrain sans que les étapes précédentes aient été achevées.

C'est ainsi que l'envoi des questionnaires de contrôle interne (QCI) à l'audit, préalablement aux entretiens, est intervenu à la mi-octobre 2015. Ces QCI étaient donc configurés à partir d'une version non validée de la matrice provisoire des risques.

La réunion d'ouverture s'est tenue le 19 octobre 2015 en présence du directeur de l'ENSPV et des membres du comité de direction. Elle a permis aux auditeurs d'expliciter les motivations, les principes, les objectifs et les modalités de l'audit interne ainsi que de commenter la matrice provisoire des risques, telle qu'elle était conçue à ce moment-là.

Les premiers entretiens ont suivi et se sont déroulés selon le rythme prévu, à partir d'une programmation rigoureuse réalisée par le secrétariat de la direction de l'ENSPV.

Ils sont intervenus en deux temps, les 19 et 20 octobre puis les 12 et 13 novembre 2015, et ont permis de rencontrer la plupart des acteurs de l'établissement directement concernés par les sujets intéressant les auditeurs. Ces entretiens visent à recueillir des explications et documents établissant l'existence, ou non, de mesures de contrôle interne ciblées sur les risques inhérents identifiés dans la matrice provisoire des risques. Les QCI et les réponses de l'auditée en fournissent la trame. En l'occurrence, ces réponses étaient souvent incomplètes ou imprécises, et peu documentées, soit que le sens des questions n'ait pas été bien perçu, soit que les audités aient manqué de temps pour les traiter. Il en est résulté nombre d'incertitudes chez les auditeurs quant aux conclusions à tirer de ces entretiens et parfois la nécessité de demandes complémentaires de documents.

Le courrier du 24 novembre 2015 du directeur de cabinet relatif au devenir de l'implantation marseillaise ayant suscité un vif émoi au sein de l'école, le vice-président du CGAAER a demandé aux auditeurs de suspendre leur sollicitation de l'ENSPV durant le mois de décembre.

Les travaux de la phase terrain ont repris début janvier 2016 avec l'envoi d'une nouvelle version du QCI portant sur le Potager du Roi, à la fois pour mieux correspondre à la problématique du document de cadrage validé entre-temps et pour tenir compte des apports et insuffisances de la première réponse.

À ce stade de leurs investigations, et avec la documentation recueillie, les auditeurs se sont estimés en mesure de réaliser une restitution à chaud de leurs principales conclusions (hors Potager du Roi). Celle-ci est intervenue le 25 janvier 2016 avec les membres du comité de direction de l'ENSPV. L'auditrice DGFIP a présenté les constats, recommandations et conclusions regroupés dans son rapport provisoire. Les auditeurs du CGAAER, ont synthétisé les enseignements de leurs travaux de terrain, annonçant notamment 8 fiches de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP) et un récapitulatif de points de vigilance (hors Potager du Roi).

Ces derniers documents ont été transmis au directeur de l'ENSPV dans les jours suivants, avec la demande d'y répondre dans un délai de 3 à 4 semaines. Ils ont suscité de sa part une réaction d'incompréhension et de mécontentement, un refus de répondre aux auditeurs et une demande d'interruption des investigations complémentaires sur le Potager du Roi. Cette situation a conduit le vice-président du CGAAER à organiser, le 12 février 2016, une réunion de médiation, regroupant la partie auditée (directeur et secrétaire générale de l'ENSPV), les auditeurs et le RAI du MAAF. En conclusion de cette réunion, le directeur de l'ENSPV a accepté de répondre aux FRAP et le retour des auditeurs du CGAAER sur le site pour y terminer les entretiens prévus.

Les ultimes auditions de la phase terrain, relatives au Potager du Roi, sont ainsi intervenues le 8 mars 2016. La réponse de l'auditée à la transmission des FRAP est parvenue aux auditeurs le 20 mars.

2.5. Échanges contradictoires et clôture de l'audit

Le rapport provisoire a été adressé au directeur de l'ENSPV le 2 mai 2016.

En réponse à cette transmission, un courrier en date du 31 mai 2016 a été adressé par le directeur de l'ENSPV au président de la MIGA. Il figure en annexe au présent rapport.

Ce courrier n'a pas amené les auditeurs à introduire des corrections, compléments ou notes de

bas de page à la version provisoire transmise. En effet :

- ce courrier ne vient pas contredire les observations et recommandations formulées,
- il montre que, relativement aux problématiques mises en lumière par le rapport, existait au sein de l'ENSPV, préalablement à l'audit, une conscience de celles-ci ayant entraîné la mise en œuvre de diverses mesures visant à les traiter.

La réunion de clôture de l'audit a été tenue le 12 juillet 2016. Elle a conclu à la fourniture par l'établissement d'un plan d'action pour donner suite aux travaux et recommandations de l'audit. Cette fourniture est prévue en décembre 2016, en cohérence avec la finalisation du projet d'établissement et sa prise en considération par la tutelle.

3. Observations et recommandations des auditeurs

La méthode d'investigation des auditeurs a été relatée dans la partie précédente. Elle est organisée en cinq étapes : établissement des QCI, analyse des réponses de l'audit aux QCI, entretiens sur place, élaboration des FRAP et analyse des réponses de l'audit à celles-ci. Avec, à chaque stade, l'examen de la documentation fournie, elles permettent au travail d'audit de transformer la matrice provisoire des risques, comprise dans le document de cadrage, en matrice définitive des risques figurant en annexe au présent rapport. Ce travail d'audit amène à réévaluer les risques bruts identifiés par la matrice provisoire, à étudier les mesures de contrôle interne (CI) en place pour chacun de ces risques, à en déduire une évaluation de la criticité du risque net et à suggérer des points de vigilance et suites à donner pour minorer cette dernière.

La matrice définitive des risques est ainsi l'élément central produit par le travail d'audit. Sa structure en objectifs et risques inhérents est évidemment proche de celle de la matrice provisoire, mais les découvertes de la phase terrain ont nécessité quelques adaptations, réagencement de certains items de risques ou émergence de nouveaux items.

L'exposé ci-après des observations et recommandations des auditeurs relève de la même logique. Il est structuré en 8 chapitres. Les sept premiers correspondent à chacun des objectifs mentionnés. Pour chacun d'eux, le rapport introduit et commente l'extrait correspondant de la matrice définitive des risques et en déduit éventuellement des suggestions et des recommandations, ces dernières formulant avec une insistance particulière certaines suites à donner. Le huitième chapitre est consacré à la formulation de recommandations transverses issues de constats convergents effectués lors d'investigations réalisées à propos d'objectifs différents.

3.1. Outils et pilotage financier de l'ENSPV

Le travail relatif à ce premier chapitre a été partagé entre les auditeurs du CGAAER et l'auditrice de la MDRA des Yvelines¹⁴. Le rapport de celle-ci figure en annexe. C'est pourquoi ses observations et recommandations spécifiques ne sont pas reprises dans les développements ci-après.

S'agissant du fonctionnement, la conduite financière de l'ENSPV a été abordée sous l'angle de la détection et des conditions de mise en œuvre des outils habituellement rencontrés dans les établissements publics sous tutelle de l'État.

Les investigations conduites par les auditeurs sur les derniers exercices budgétaires (2012 à 2015 inclus) ne leur ont pas permis de constater l'usage des outils de pilotage suivants :

- tableaux de prévision et de suivi de la trésorerie,
- comptabilité par destination,
- comptabilité analytique.

¹⁴ En raison de contraintes méthodologiques propres à la DGFIP, le périmètre d'audit de la MDRA a fait l'objet d'un cahier des charges spécifique joint au document général de cadrage de l'audit destiné aux auditeurs du CGAAER. De ce fait les phases de préparation, de terrain et de restitution se sont déroulées séparément mais selon des méthodologies et calendriers proches.

Cependant, ils ont pu observer la mise en place relativement récente (ou en cours) de tels outils par le service financier. Ceci traduit la volonté de l'établissement de se conformer strictement aux exigences de la réforme de la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). Le recul est toutefois encore insuffisant pour en mesurer la maîtrise et les améliorations retirées.

À ce stade de l'implémentation de ces nouveaux outils de pilotage financier, il n'existe pas encore de véritable formalisation des procédures définies par le secrétariat général.

Au regard de l'objectif consistant à « disposer d'outils de pilotage financier stables et performants » et des risques inhérents identifiés, l'analyse des auditeurs est synthétisée dans l'extrait ci-dessous de la matrice définitive des risques.

Risque brut retenu	Criticité du risque brut	Mesures de contrôle interne	Criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
Méconnaissance et absence de mise en œuvre du dispositif de CI attendu d'un EPN	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
Rigueur et exhaustivité des enregistrements comptables	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
Précarité du SI financiers	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
Maîtrise du fonctionnement des régies	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Critique	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
Procédure et outils de construction et de suivi budgétaires	Mineure	Procédure non formalisée de construction et d'ajustement budgétaires, fonctionnelle et adaptée. La tutelle exerce un contrôle a priori sur les BI et BR avant proposition au CA. Le suivi de l'exécution du budget est réalisé sur tableaux Excel à partir d'extractions du logiciel comptable Cocwinelle. Il existe un document intitulé « cartographie des risques » qui est en fait un inventaire de chantiers vitaux.	Mineure	Formaliser les circuits, les documents et les regrouper dans un document guide à partager entre les acteurs concernés. Mettre ce guide à jour au moins une fois par an.
Prévision et suivi de trésorerie	Majeure	Souci de communication au CA des éléments de pilotage financier disponibles. Jusqu'à présent, absence de CI : Outil de mise en place récente (2015) dans le cadre de la réglementation GBCP. Maîtrise et recul insuffisants. Perspectives d'exploitation et d'évolution non documentées.	Majeure	Une fois intégrée et partagée la compréhension de la réforme GBCP, au-delà de l'élaboration « obligatoire » du tableau de trésorerie, analyser son évolution annuelle et pluriannuelle et en retirer les enseignements utiles à un pilotage plus fin pour les exercices à venir.
Pertinence et fiabilité de la comptabilité analytique	Majeure	Absence de comptabilité par destination documentée. La mise en œuvre d'une comptabilité analytique a été initiée récemment sur la base de l'outil fourni par la tutelle.	Majeure	Implémenter l'outil de comptabilité analytique mis à disposition de l'établissement, en commençant par la comptabilité par destination. En partager le déploiement avec les responsables et correspondants financiers des services dépensiers.
Laxisme dans l'obtention et l'utilisation des données chiffrées	Majeure	Constat récurrent d'erreurs surprenantes dans la documentation exploitée.	Majeure	Renforcer la supervision de la production de documents chiffrés.

En conclusion de leurs travaux de ce chapitre, ils formulent la recommandation ci-après :

1 Recommandation : Adressée au secrétariat général

Une fois intégrée et partagée la compréhension de la réforme GBCP :
 Formaliser l'emploi des outils du pilotage financier de l'établissement (prévision et suivi de la trésorerie, comptabilité par destination, comptabilité analytique).
 Instituer un dispositif de supervision de la production de documents chiffrés.
 Valoriser les données obtenues par une analyse rétroactive et prospective de moyen terme accompagnée d'une restitution aux instances de gouvernance.

3.2. Équilibre entre charges et produits d'exploitation

L'interrogation quant à l'atteinte durable de l'équilibre d'exploitation était l'un des objets majeurs de la mission confiée aux auditeurs. Dès la phase de prise de connaissance, les indications et documentations fournies étaient plutôt rassérénantes quant à la trajectoire financière de l'établissement pour ce qui est de son exploitation. De ce fait, dans le document de cadrage, la matrice provisoire des risques était plus orientée sur l'adéquation des dépenses et recettes priorisées en fonction des spécificités de l'école que sur la problématique du déficit d'exploitation.

Les investigations réalisées, dont l'extrait ci-après de la matrice définitive des risques rassemble les conclusions, confirment que le risque sur l'équilibre d'exploitation est maîtrisé, mais pointent également une absence de réflexion quant à l'adaptation des charges à l'enseignement du paysage. Les auditeurs invitent donc l'établissement à initier une réflexion abordant sous cet angle la question de l'équilibre des charges et produits. Tout en comprenant bien que le comité de direction de l'école puisse avoir des préoccupations plus urgentes, les auditeurs soulignent que l'addition d'une telle réflexion à la mise en œuvre de la recommandation 1 ci-dessus constituerait l'embryon d'un nécessaire dispositif de contrôle de gestion.

Risque brut retenu	Criticité du risque brut	Mesures de contrôle interne	Criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
Dépassement des limites de la politique d'économie	Mineure	Les informations recueillies par les auditeurs les ont conduits à requalifier la criticité du risque brut (de majeure à mineure). Absence de mesures de CI pour ce risque.	Mineure	Le développement des outils de pilotage (cf. objectif précédent) doit permettre d'objectiver les marges de manœuvre de la gestion et de conserver la maîtrise de ce risque.
Structure des charges inadéquates	Majeure	Absence de réflexion sur le sujet.	Majeure	Même remarque que ci-dessus. Une meilleure maîtrise collective des ordres de grandeurs des dépenses de fonctionnement est nécessaire.
Stagnation des produits d'exploitation	Majeure	La réalité des efforts de développement des produits d'exploitation est perceptible. Pour une pleine efficacité, ces efforts sont à rationaliser.	Mineure	Concevoir (formaliser, partager) et mettre en œuvre (manager, suivre, rapporter) un plan de développement des produits de l'ENSP de Versailles.

Les points de vigilance mentionnés résonnent avec des constats faits dans d'autres chapitres et nourrissent les recommandations transverses du chapitre 3.8. relatives à la formalisation des projets et programmes, et à la maîtrise et au partage de l'information chiffrée :

- certes, il n'y a aucun doute quant à la consistance de la réflexion sur le nécessaire développement des produits d'exploitation et la mise en œuvre d'une variété

d'actions porteuses de résultats encourageants ; cependant, les efforts ainsi déployés gagneraient en efficacité et en efficience à s'inscrire dans un plan formalisé faisant l'objet d'un suivi,

- lors de leurs entretiens, les auditeurs ont noté à la fois l'engagement de leurs interlocuteurs dans l'œuvre commune de contrainte des charges d'exploitation, mais aussi une grande difficulté à situer leurs résultats dans des ordres de grandeur constatés ou souhaités.

3.3. Gestion et valorisation du patrimoine immobilier

3.3.1. Maintenance du patrimoine immobilier

Sur le site de Versailles¹⁵, les surfaces bâties dévolues à l'ENSPV couvrent entre 10 000 et 13 000 m² selon les sources. Il s'agit pour l'essentiel de quatre bâtiments construits au 20^e siècle ainsi que de trois bâtiments de la fin du 17^e siècle, lesquels font partie du patrimoine national du domaine de Versailles.

Des contraintes notables viennent grever l'exploitation de ce patrimoine, en raison de la vétusté de certains locaux, du classement d'une partie d'entre eux comme monuments historiques et des distances entre les bâtiments. Néanmoins, sur le plan de la sécurité, les visites de la commission communale compétente pour les établissements recevant du public (ERP) se sont conclues par des constats favorables assortis de recommandations.

Intégrées au secrétariat général, les ressources humaines chargées de la maintenance du site de Versailles regroupent au total quatre agents (soit 3,6 ETP), dont un responsable et trois personnels techniques s'acquittant des travaux quotidiens.

Le responsable, également chargé des achats et de la logistique de l'ensemble du site, n'est pas jusqu'à présent secondé par un cadre intermédiaire. Il lui est donc matériellement difficile de gérer le patrimoine immobilier de façon optimale et de formaliser a minima les documents de suivi de gestion.

S'il peut s'appuyer sur des plans actualisés des bâtiments (produits en 2013 par un prestataire extérieur chargé d'une étude programmatique sur l'évolution du site¹⁶), il ne dispose pas, en revanche, de documents descriptifs complets des réseaux sous-terrains, de diagnostics récents (installations électriques, performances énergétiques...), ni d'un dossier à jour détaillant les surfaces affectées aux différents usages.

Aussi, pour améliorer les conditions de gestion du patrimoine immobilier au quotidien, les auditeurs estiment souhaitable sans plus attendre de :

- faire réaliser la fiabilisation de l'inventaire des locaux par un prestataire extérieur, grâce à l'aide spécifique octroyée par la tutelle en 2015 pour ce faire,
- planifier les travaux de maintenance préventive en priorisant les opérations de diagnostic et en inscrivant les moyens correspondants au budget de fonctionnement,
- renforcer l'encadrement de l'équipe de maintenance et s'appuyer sur l'expérience d'autres établissements pour déployer des outils de pilotage et de suivi.

¹⁵ A la demande de la tutelle, tout sujet relatif à l'implantation marseillaise de l'ENSPV a été exclu du présent audit ; sur le plan immobilier, ce site secondaire représente environ 1000 m² de locaux dont l'établissement n'est pas propriétaire.

¹⁶ Plans actualisés en 2013 issus de l'étude dénommée « Kérosène ».

3.3.2. Valorisation du patrimoine immobilier

S'agissant d'un patrimoine à fortes spécificités, situé dans le périmètre du domaine national de Versailles et comportant plusieurs édifices historiques, les auditeurs ont établi les constats ci-après :

- Les différents projets de rénovation immobilière envisagés sont listés dans un document préparatoire au SPSI sans formalisation d'une planification intégrant la nature des travaux, leur calendrier prévisionnel, les financements nécessaires et leur affectation ultérieure.
- Ce document préparatoire ne mentionne pas le besoin de restauration des murs du Potager.
- Jusqu'alors, la tutelle n'avait pas placé la rénovation immobilière du site versaillais de l'ENSPV au premier rang de ses priorités d'investissement.
- Des divergences subsistent entre la tutelle et la direction de l'établissement quant à la maîtrise d'ouvrage et à la maîtrise d'œuvre.
- Les objectifs et principes d'exploitation des locaux rénovés ne sont pas fixés ; aucun business plan n'a pu être remis aux auditeurs.

L'analyse de la maîtrise des risques associés à la maintenance et à la valorisation du patrimoine immobilier de l'ENSPV (site de Versailles), est structurée dans le tableau ci-dessous, extrait de la matrice définitive des risques.

Risque brut retenu	Criticité du risque brut	Mesures de contrôle interne	Criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
Insécurité et surcoûts découlant d'une insuffisance de la maintenance préventive	Majeure	Présence de plans des locaux actualisés. Visites de la commission communale de sécurité. Expérience du responsable. Manques de connaissance fine, de diagnostic et de programmation.	Majeure	Renforcer la maintenance du patrimoine immobilier au sein du secrétariat général. S'appuyer sur l'expérience des autres établissements pour déployer des outils de pilotage et de suivi. Planifier les travaux de maintenance préventive en priorisant les opérations de diagnostic à effectuer et budgéter les moyens correspondants.
Insuffisance des ressources et compétences de l'établissement par rapport aux besoins de son patrimoine immobilier. Incapacité à concrétiser les investissements au regard de leur ampleur et de leur complexité	Critique	Intentions diverses tant en formation qu'en recherche de financement sans formalisation dans une planification globale. À noter que la tutelle semble désormais considérer comme prioritaire le dossier de l'immobilier de l'ENSP. Incertitude quant à la prise en compte des besoins du Potager. Absence de spécialistes de la MOE et de la MOA dédiés à ces missions au sein du SG de l'ENSP. Malgré une divergence de vues entre tutelle et établissement sur ce point, l'aide du SG du MAAF a été sollicitée.	Critique	Afficher la priorité donnée à la réhabilitation du patrimoine immobilier. Élaborer et financer un plan pluriannuel de réhabilitation immobilière (y compris Potager). Installer une « task-force » en charge de ce plan.
Inadéquation entre les dynamiques des besoins de l'école et des fonctionnalités de ses locaux	Mineure	Projet « Villa Le Nôtre ». Ébauche du futur SPSI. Absence de SDI et de plan de valorisation des locaux réhabilités.	Majeure	Formaliser un business plan des locaux réhabilités

À l'issue de cette analyse, un écart majeur apparaît de façon flagrante entre, d'une part les exigences de gestion, de réhabilitation et de valorisation du patrimoine immobilier historique, d'autre part les ressources disponibles pour y faire face. Les auditeurs soulignent en particulier le « gap », pas uniquement financier, du passage d'un programme d'investissements au rythme de 400 k€ l'an, qui était celui de ces dernières années, à un programme au rythme de 1 500 k€ l'an, qui est celui envisagé par l'établissement sur le moyen terme.

Il s'agit là de l'un des motifs de la recommandation n°2 infra.

3.4. Plan de financement des investissements

En face de l'objectif de pilotage et de maîtrise du financement des investissements sur un horizon de moyen terme, le document de cadrage identifiait cinq risques, relatifs à la pertinence des emplois, à la fiabilité des ressources extérieures, à la crédibilité de la CAF (capacité d'autofinancement) pour assurer la robustesse du plan de financement, à la capacité d'adaptation de ce dernier et enfin à la capacité de mise en œuvre.

Les investigations des auditeurs les ont amenés à traiter de ce dernier risque dans le cadre du chapitre précédent et à regrouper les trois risques précédents en un seul intitulé. Ces trois risques constituent en effet autant d'éléments de la crédibilité (robustesse et résilience) du plan de financement.

Les constats opérés les conduisent à diagnostiquer, en l'état actuel, que la mise en œuvre d'un plan d'investissements de moyen terme à la hauteur des besoins de l'établissement est exposée à une accumulation excessive d'éléments de fragilité. Ceci est synthétisé dans l'extrait ci-après de la matrice définitive des risques.

Risque brut retenu	Criticité du risque brut	Mesures de contrôle interne	Criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
Pertinence des emplois (identification, priorisation, calendrier, traitement des urgences...)	Critique	Absence de mesures de CI pour répondre aux éléments composant ce risque. En particulier, absence de perspectives d'investissement hors immobilier, absence de prise en considération des besoins immobiliers du Potager et absence de hiérarchie entre les travaux identifiés.	Critique	Assurer la présence des compétences humaines nécessaires à : - l'établissement d'un plan de financement de moyen terme, tant en emplois (immobilier et hors immobilier), qu'en ressources, - son ajustement chemin faisant, - le pilotage et le contrôle de sa mise en œuvre.
Fiabilité des ressources extérieures et capacité d'adaptation du plan de financement	Majeure	Absence de plan de levée des ressources et de scénarios d'adaptation partagés en interne et avec la tutelle. Le risque est renforcé par l'incapacité de la CAF à être un amortisseur d'imprévus compte-tenu des ordres de grandeur.	Majeure	Encadrer le rythme de sa mise en œuvre par un contrat avec la tutelle comportant des hypothèses haute et basse quant aux montants des ressources affectables. Dans la période transitoire, prévoir le besoin de traitement des urgences et assurer son financement par reconstitution de la CAF et/ou prélèvement sur le fonds de roulement.

Dès lors que l'ensemble des besoins d'investissements de l'établissement sur un horizon de moyen terme est reconnu comme hors de proportion avec ce qu'il est capable de mettre en œuvre à partir de ses ressources ordinaires, il est légitime qu'il attende de l'extérieur, et notamment de sa tutelle, un soutien exceptionnel. Il ne serait alors pas acceptable que la réalisation des investissements répondant à ses besoins ne soit pas sécurisée par une programmation pluriannuelle. Celle-ci devra être suffisamment réfléchie, exhaustive, partagée et financée pour éviter de se révéler à la merci du premier impondérable venu.

Les efforts réalisés par l'établissement pour restaurer son équilibre d'exploitation dans un contexte contraint sont bien notés par les auditeurs, qui estiment que le fonctionnement ne constitue plus une menace sur l'investissement. Il convient de maîtriser le risque inverse susceptible de devenir critique.

La recommandation suivante, adressée à la fois à la DGER et au directeur de l'établissement, vise à sécuriser, sur le moyen terme, les conditions de financement et de mise en œuvre du plan d'investissement de l'ENSPV dont la réhabilitation du patrimoine immobilier constitue l'élément essentiel.

2 Recommandation : Adressée à la DGER et au directeur de l'ENSPV

Établir en concertation un plan pluriannuel d'investissements et de financement hiérarchisant les besoins et identifiant des solutions d'adaptation chemin-faisant.
Contractualiser sa mise en œuvre.
Installer une « task-force » en charge de la partie immobilière de ce plan.

Les échanges entre le directeur et les auditeurs relativement à ce chapitre ont porté en particulier sur l'existence ou non d'une programmation hiérarchisée pour chacun des items du plan de financement (tant en emplois qu'en ressources). Tout en reconnaissant volontiers l'existence d'une idée de manœuvre pour chacun de ces items, les auditeurs ne peuvent qualifier de programmation ce qui leur a été indiqué par oral et le contenu de la documentation transmise. Ce constat, qui n'est pas propre à ce seul chapitre, nourrit la recommandation transverse de formalisation des objectifs, projets et programmes figurant au chapitre 3.8.

3.5. Fonctionnement des services d'appui

Conformément au document de cadrage, les auditeurs ont focalisé leur attention sur le **fonctionnement général des services administratifs et financiers, notamment sur :**

- l'organisation fonctionnelle du secrétariat général, la répartition des compétences et des responsabilités ainsi que les procédures d'élaboration et d'exécution des décisions (documentation, formalisation, traçabilité, circulation de l'information...),
- la nature et la fluidité des relations entre les services de l'ordonnateur et l'agence comptable,
- la fiabilité des systèmes d'information (SI).

Les investigations des auditeurs les conduisent à un diagnostic de précarité des services d'appui de l'ENSPV, étant entendu que la taille modeste de l'établissement constitue naturellement un handicap pour disposer d'effectifs suffisants et structurés permettant d'assurer une gestion administrative et financière optimale dans des conditions juridiquement sécurisées¹⁷.

Face à cette situation, l'implication des personnels concernés pour assurer le fonctionnement de l'établissement (et de plus dans un souci permanent de maîtrise des charges) est particulièrement perceptible.

Pour autant, malgré toute la bonne volonté de chacun, plusieurs dispositions mériteraient d'être mises en œuvre au plus vite :

- le regroupement physique sur un même niveau d'un même bâtiment des différentes entités constitutives des services généraux,
- la conception et la formalisation d'un dispositif de contrôle interne adapté aux missions et enjeux du secrétariat général¹⁸,
- la conduite d'une réflexion permettant de saisir les opportunités d'externalisation en accord avec les orientations de l'école,
- la poursuite des efforts de mutualisation des tâches entre agents et entités du secrétariat général au-delà des actions concrètes d'ores et déjà mises en œuvre pour assurer la permanence du service en période de congés,

¹⁷ À ce titre, les auditeurs ont observé que le secrétariat général de l'ENSPV ne disposait pas d'un organigramme fonctionnel du service.

¹⁸ Un document intitulé « plan d'actions » a été remis aux auditeurs par le secrétariat général ; cependant son périmètre est restreint à trois chantiers prioritaires (rémunérations, centralisation des régies, commande publique) et il n'est pas assorti d'indicateurs chiffrés.

le développement du recours aux solutions numériques pour accroître l'efficacité des personnels en charge de tâches quotidiennes de gestion¹⁹.

En ce qui concerne plus précisément les systèmes d'information, l'état des lieux comporte plusieurs fragilités, tant sur la robustesse de l'architecture que sur les équipements :

- l'accès non sécurisé aux données de l'établissement et leur protection insuffisante,
- l'absence de convergence entre les différents outils (téléphonie, messagerie, intranet),
- l'absence de schéma directeur des SI,
- le vieillissement des postes de travail.

Le tableau ci-après, extrait de la matrice définitive des risques, reformule les éléments de fragilité qui affectent les fonctions d'appui de l'ENSPV et les mesures à concrétiser pour une plus grande maîtrise des risques identifiés.

Risque brut retenu	Criticité du risque brut	Mesures de contrôle interne	Criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
		<u>Observation transverse :</u> Difficulté pour les auditeurs à disposer des documents de prise de connaissance dans un délai raisonnable, données disparates, organigramme peu lisible, accès intranet retardé.		Améliorer la formalisation des procédures et le management de leur mise en œuvre.
Précarité structurelle Faiblesses organisationnelle et fonctionnelle du secrétariat général	Majeure	Formation des personnels à la mutualisation des tâches en cours et doctrine de polyvalence des agents d'exécution affichée. La mise en œuvre demeure à parfaire. Les partenariats avec d'autres établissements d'ESA sont peu concrétisés. Dispersion géographique Manque de fluidité dans la circulation interne de l'information.	Majeure	Mieux mobiliser la dimension managériale dans le pilotage du secrétariat général. Systématiser la recherche et le recours à des solutions numériques. Identifier, avec l'aide de la tutelle, les bonnes pratiques, outils et personnes ressources mobilisables dans les autres établissements d'ESA et dans les services du MAAF. Élaborer une planification afin d'être en mesure de saisir les opportunités d'externalisation de tâches administratives et financières en accord avec les orientations de l'école.
Coût relatif excessif des fonctions d'appui	Mineure	Plusieurs projets d'externalisation sont réalisés ou en cours (bourses, paie à façon, transports) quoiqu'en l'absence de plan formalisé d'externalisation de tâches.	Infime	
Fragilité des SI	Critique	Absence de SDSI, insuffisances de budget et de positionnement du responsable des SI. Les partenariats avec d'autres établissements d'ESA sont peu développés. Constats MDRA : - Outil de gestion comptable obsolète et peu performant mais déploiement d'un nouvel outil en cours. - Appropriation numérique et dématérialisation des actes de gestion traités à l'intérieur de l'ENSP insuffisantes.	Critique	Construire un schéma directeur du numérique exprimant la réflexion stratégique de l'ENSPV dans ce domaine et intégrant un SDSI et son financement. - Dans ce cadre, rattacher le SI de l'ENSP à celui d'un établissement de taille suffisante pour en sécuriser les fonctionnalités à ressources humaines constantes.

¹⁹ Voir à ce sujet le rapport du CGAAER n° 14042, intitulé « État des lieux du numérique dans l'enseignement supérieur agronomique, vétérinaire et paysager », remis en décembre 2014.

Partant de cette analyse, les auditeurs suggèrent au secrétariat général de l'ENSPV d'explorer les pistes organisationnelles suivantes :

- élaborer un plan d'externalisation de tâches administratives et financières et de réorganisation de celles qui seront conservées,
- identifier, avec l'aide de la tutelle, les bonnes pratiques, outils et personnes ressources mobilisables,
- regrouper physiquement les différentes entités du secrétariat général,

Pour ce qui concerne le nécessaire développement du recours au numérique dans l'établissement, les auditeurs recommandent :

3 Recommandation : Adressée à la direction de l'ENSPV

Construire avec l'appui de la tutelle un schéma directeur du numérique (intégrant un SDSI et son financement)

Dans ce cadre, rattacher le SI de l'ENSPV à celui d'un établissement de taille suffisante pour en sécuriser les fonctionnalités à ressources humaines constantes.

3.6. Gestion financière de la formation continue

Le domaine de la formation continue avait été retenu par le document de cadrage à la fois pour son organisation générale et opérationnelle et pour les aspects comptables et financiers de sa gestion.

S'appuyant sur les éléments du rapport de la Cour des comptes relatifs à cette activité, les investigations des auditeurs les amènent à confirmer l'adéquation de l'organisation et la maîtrise du risque de déséquilibre du financement.

Cependant, quelques erreurs ponctuelles dans la documentation chiffrée présentée, certes d'ampleur limitée, mais dont l'existence souligne une insuffisance d'insertion dans le processus de suivi financier de l'établissement, sont néanmoins pointées. Cette insuffisance est confirmée par une difficulté relative à la facturation des prestations de formation continue relevée par l'auditrice de la MDRA des Yvelines.

Par ailleurs, le respect de la réglementation pour la réaffectation des éventuels excédents nécessite un travail de conception et de rapportage, d'où une recommandation spécifique suivant l'extrait ci-après de la matrice définitive des risques, qui synthétise les résultats de l'audit pour ce domaine.

Risque brut retenu	Criticité du risque brut	Mesures de contrôle interne	Criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
Inadéquation de l'organisation	Mineure	Organisation du service claire et formalisée. Participation active du service aux instances de l'ENSP. Co-construction des programmes de FC au sein de l'établissement et évaluation externe (au-delà des enquêtes de satisfaction des stagiaires et du maintien de la fréquentation des formations) améliorables et à formaliser.	Mineure	Accroître les interactions du service FC avec les autres activités de l'ENSP, notamment par une construction collégiale des orientations et du programme annuel.
Recensement et contrôle des recettes attendues défaillant	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines.	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines.
Méconnaissance des impacts financiers et Déséquilibre du financement	Mineure	Dispositif indépendant d'enregistrement des produits et charges directs, mais sans échanges avec la comptabilité générale de l'établissement. Absence de bilan financier annuel en 2014 et incohérence entre les deux précédents. Non prise en compte des amortissements et frais de personnels dans le calcul des charges indirectes.	Mineure	Réduire le risque d'erreur dans la gestion de la FC par un recoupement des données via le SI de l'établissement. Valoriser le contrôle de gestion du département FC par un dialogue plus soutenu avec le SF.
Non respect de la réglementation de réaffectation à la FC de ses éventuels excédents	Majeure	Absence de mesure de CI.	Majeure	En s'appuyant sur le conseil de la tutelle, mettre en place un mécanisme de détermination et d'affectation du résultat financier de l'activité de formation continue (i) issu de données d'établissement, (ii) dans la ligne des orientations de l'établissement, (iii) conforme à la réglementation.

4 Recommandation : Adressée au secrétariat général

Initier un processus pour atteindre la conformité à la réglementation de la détermination et de l'affectation du résultat de la formation continue.

3.7. Valorisation, impact financier et statut du Potager du Roi

La lettre de mission en date du 7 mai 2015 relative au présent audit précisait que l'un des objets était « d'examiner le cadre réglementaire des missions d'enseignement et de recherche de l'école qui s'appuie sur la valorisation du Potager du Roy ».

Dans le document de cadrage, cet objet a été reformulé et complété comme suit :

« *Valorisation, impact financier et statut du Potager du Roi*

- *Aspects économiques et financiers de l'exploitation du Potager.*

- modèle économique mis en œuvre,
- équilibre produits/charges,
- outils de pilotage,
- projets de développement et financements de investissements correspondants.

- *Insertion et interfaces avec les autres missions de l'établissement. »*

Dans la matrice provisoire des risques, l'objectif correspondant est ainsi libellé :

« *Valoriser l'exploitation du Potager du Roi dans un cadre statutaire adapté ».*

L'identification et l'analyse des risques de non atteinte de cet objectif, initiées avec le QCI et sa réponse, ont été complétées lors de plusieurs entretiens conduits le 8 mars 2016 avec les responsables et agents concernés.

S'agissant des mesures de contrôle interne, le tableau ci-après, extrait de la matrice définitive des risques, reprend les éléments principaux recueillis au cours de ces investigations, les points appelant vigilance de la part des responsables impliqués ainsi que les suites à donner.

Risque brut retenu	Criticité du risque brut	Mesures de contrôle interne	Criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
Non atteinte des objectifs opérationnels	Majeure	Aucune mesure de CI observable en l'absence de fixation d'objectifs opérationnels traduisant les orientations de l'exploitation du Potager.	Critique	Élaborer et faire approuver par le Conseil d'administration une stratégie de l'ENSPV pour le Potager, intégrant la compatibilité entre ses différentes fonctions, et traduite en objectifs d'exploitation. Inscrire une fois l'an à l'ordre du jour du CA une discussion sur l'atteinte et l'actualisation de ces derniers.
Déficit d'efficacité dans la mobilisation des ressources	Majeure	Le souci du directeur du Potager d'optimiser les RH et ressources financières est traduit en pratiques managériales et mises en place d'outils insuffisamment définies et abouties ; ces dispositions ne peuvent donc être qualifiées de mesures de CI.	Majeure	Fixer, annoncer, afficher et commenter les objectifs annuels chiffrés en termes d'activités et de résultats pour chacun des domaines d'activité du Potager. Se doter d'un outil de pilotage et de gestion au quotidien, partagé pour être utile à tous les agents. Développer les bonnes pratiques managériales existantes : a/ formaliser l'organisation, le suivi et la valorisation des réunions du vendredi, b/ repenser le rapport annuel d'activités en le complétant par des chroniques chiffrées permettant à chacun de mesurer le chemin parcouru, c/ l'utiliser comme un outil de management en interne et à l'extérieur. Implémenter une comptabilisation valorisant l'ensemble des relations réciproques avec l'école. Fixer l'équilibre d'exploitation comme un critère de responsabilisation en cascade de l'ensemble des agents du Potager pour sa gestion et son financement. Trop de focalisation sur la réduction du déficit d'exploitation risque de fragiliser l'orientation de conservation du Potager.
Non maîtrise du déficit d'exploitation	Majeure	Double dispositif de CI en place (SG et SF) lors de l'élaboration du budget et de l'exécution des dépenses.	Mineure	Trop de focalisation sur la réduction du déficit d'exploitation risque de fragiliser l'orientation de conservation du Potager.
Statut handicapant	Majeure	L'existence d'un statut spécifique apporterait diverses contraintes vertueuses. La prise en considération de la question du statut du Potager, qui conduirait à apporter l'éclairage nécessaire, n'est pas à l'ordre du jour.	Critique	Faire réaliser une étude approfondie de choix du statut de l'exploitation du Potager du Roi.
Tensions entre les différents usages du Potager (production, pédagogie, visites)	Majeure	L'intelligence des agents du Potager (savoir faire et relationnel) représente de fait une mesure de CI permettant la maîtrise du risque considéré	Mineure	

Trois thématiques se dégagent de cette analyse :

3.7.1. Stratégie et objectifs opérationnels de l'exploitation du Potager

En l'absence d'une stratégie pour le Potager affirmée par le Conseil d'administration de l'établissement²⁰, les orientations de l'exploitation du Potager ne sont pas traduites en objectifs. Il s'avère donc impossible de mesurer l'atteinte des objectifs collectifs et individuels et de fixer, pour le résultat d'exploitation du Potager, un objectif normatif intégrant une valorisation de ses diverses fonctions.

Cette situation est source de fragilisation de la capacité démonstrative du Potager revendiquée par le directeur de l'ENSPV et celui du Potager et constitue un handicap managérial.

Du point de vue des auditeurs, la cause est à rechercher dans la difficulté de rendre compatibles entre elles les différentes missions fixées par le décret fondateur de l'ENSPV pour le Potager.

5 Recommandation : Adressée au directeur de l'ENSPV

Élaborer et faire approuver par le Conseil d'administration une stratégie de l'ENSPV pour le Potager, intégrant la compatibilité entre ses différentes fonctions, et traduite en objectifs d'exploitation suivis annuellement.

3.7.2. Management des ressources du Potager

En ce qui concerne la gestion des ressources humaines et financières dévolues à l'exploitation du Potager, les agents ne disposent pas d'objectifs opérationnels, de points de repère suffisamment définis ni des outils financiers nécessaires pour assumer l'autonomie et les responsabilités qui leur sont confiées.

Mécaniquement, en l'absence de tels objectifs (y compris financiers), il ne peut y avoir de mesure et de reconnaissance des résultats. Cette situation entraîne un risque de déficit de valorisation des ressources humaines et d'insatisfaction des agents, lesquels ne perçoivent pas le fruit de leurs efforts²¹.

S'y ajoutent potentiellement d'autres conséquences telles que :

- un risque de développement déséquilibré des différents domaines d'activités du Potager,
- de probables difficultés de son insertion dans l'ensemble des activités de l'ENSPV,
- des difficultés d'expression du potentiel d'amélioration du résultat financier par une gestion budgétaire plus dynamique,
- le maintien du Potager dans une situation de dépendance vis-à-vis de l'établissement, y compris pour la prise en considération de ses besoins d'investissement.

²⁰ Ce constat est établi après lecture des comptes-rendus de tous les conseils d'administration de l'ENSPV tenus entre le début de l'année 2012 et la fin de l'année 2015.

²¹ Ce risque est confirmé par les entretiens du 13/11/2015 et du 08/03/2016 avec plusieurs agents du Potager.

L'existence de ces risques amène les auditeurs à proposer les mesures suivantes :

- fixer, annoncer, afficher et commenter les objectifs annuels chiffrés en termes d'activités et de résultats pour chacun des domaines d'activité du Potager,
- se doter d'un outil de pilotage et de gestion au quotidien, partagé pour être utile à tous les agents,
- mieux valoriser les bonnes pratiques managériales existantes (réunions du vendredi, rapport annuel d'activités complété et utilisé comme un outil de management en interne et à l'extérieur).
- implémenter une comptabilité valorisant l'ensemble des relations réciproques avec l'école,
- fixer l'équilibre d'exploitation comme un critère de responsabilisation en cascade de l'ensemble des agents du Potager pour sa gestion et son financement.

3.7.3. Cadre statutaire de l'exploitation du Potager

Sur la base des constats effectués, les auditeurs estiment que l'absence de statut spécifique de l'exploitation du Potager du Roi, si elle peut présenter quelques avantages en termes de souplesse ou de singularité, a pour conséquences dommageables :

- la possibilité d'imprécision quant à ses objectifs opérationnels,
- la complexification de sa dynamique d'insertion au sein de l'ensemble ENSPV,
- la fragilisation de sa crédibilité en tant que démonstrateur,

et qu'au total, elle handicape sa dynamique de développement et son insertion au sein de l'établissement.

C'est pourquoi ils adressent la recommandation suivante à la tutelle de l'ENSPV :

6 Recommandation : Adressée à la DGER

Faire réaliser une étude approfondie de choix du statut de l'exploitation du Potager du Roi.

3.8. Recommandations transverses

Comme indiqué au début de cette partie, ce dernier chapitre regroupe des recommandations transverses issues de constats convergents effectués lors d'investigations réalisées à propos d'objectifs différents.

La première de celles-ci vient en réponse au besoin de formalisation des processus et procédés touchant à la fois la construction budgétaire et l'emploi des outils de pilotage financier (3.1), l'organisation générale des services d'appui (3.5), l'insertion des données de gestion financière de la formation continue dans le système d'informations du service financier (3.6) ou la circulation de l'information manageriale au sein du Potager (3.7). Si elle est adressée d'abord au secrétariat général, elle paraît valable pour l'ensemble de l'établissement.

7 Recommandation : Adressée au secrétariat général

Cultiver une exigence de formalisation systématique des organisations, processus et procédés pour constituer une armature de l'action administrative au sein de l'établissement.

La seconde, distincte de la première quoiqu'elle en soit proche, vise à promouvoir la programmation comme un outil privilégié pour atteindre les objectifs que l'on se donne, à la fois en les définissant et en décrivant le cheminement à employer. Ceci en permet à la fois le partage, l'évaluation et l'adaptation chemin-faisant. Ce besoin a été rencontré à la fois pour le développement des produits d'exploitation (3.2), la maintenance préventive des locaux et la planification de leur exploitation future (3.3), l'identification et le financement des investissements (3.4), l'intégration du numérique (3.5) et les objectifs d'exploitation du Potager (3.7). La réponse à ce besoin doit constituer un levier essentiel pour la mise en œuvre du projet d'établissement.

8 Recommandation : Adressée au directeur de l'ENSPV

Construire une démarche de planification-programmation approuvée par le CA pour chacun des grands objectifs qui figureront dans le projet d'établissement.

La troisième vise à instituer plus de rigueur dans l'obtention et la diffusion de l'information chiffrée : les erreurs manifestes, plusieurs fois rencontrées par les auditeurs dans la documentation qui leur a été fournie, en sus d'être agaçantes, sont de nature à entamer la crédibilité de l'information communiquée. Cette recommandation comporte un deuxième versant, qui a trait aux ordres de grandeur : bien des fois lors des entretiens, la curiosité des auditeurs quant au chiffrage approximatif de ceci ou de cela (ceci ou cela étant une quantité au cœur de l'activité de l'agent auditionné) est demeurée insatisfaite. Cette lacune est doublement dommageable : d'une part les ordres de grandeur sont des repères pour qualifier le sens d'une action, d'autre part ils permettent de détecter des erreurs manifestes, et donc d'éviter le risque précédent. Même si les chapitres précédents n'explicitent pas systématiquement cette difficulté avec les chiffres, celle-ci a été rencontrée, sous une forme ou sous une autre, pour chacun des objectifs. D'où la recommandation ci-après :

9 Recommandation : Adressée au directeur de l'ENSPV

Renforcer la supervision de toute production de documents chiffrés et privilégier, dans les documents de communication interne à l'établissement et ceux présentés au CA, une information chiffrée mise en perspective dans des tableaux.

La dernière recommandation trouve son origine dans les constats répétés de la nécessité d'une coopération plus active entre la DGER et l'établissement afin de concrétiser les actions de progrès attendues (voir chapitres 3.3, 3.4, 3.5 et 3.6).

S'agissant d'un établissement de taille relativement modeste, pourvu de ressources limitées, mais porteur d'enjeux spécifiques dans le domaine du Paysage en liens très étroits avec le développement de l'agroécologie, les auditeurs estiment souhaitable une rénovation du mode d'exercice de la tutelle par le MAAF, fondé sur un dialogue confiant et constructif avec la direction de l'ENSPV.

La période qui s'ouvre s'avère particulièrement propice pour ce faire :

- d'une part, l'ENSPV est en cours de refondation de son projet d'établissement,
- d'autre part, la réhabilitation immobilière de l'école semble désormais positionnée comme une priorité d'investissement de la DGER.

Le moment est donc venu, pour le MAAF, de passer d'un mode tutélaire centré sur l'administration et la gestion budgétaire de l'école à une tutelle élargie, davantage orientée vers l'accompagnement méthodologique, juridique et financier de l'ENSPV.

Dans ce contexte, les auditeurs adressent au secrétariat général du MAAF et à la DGER cette dernière recommandation :

10 Recommandation : Adressée au SG du MAAF et à la DGER

Mobiliser les ressources et compétences disponibles pour accompagner et accélérer la mise en œuvre des actions de progrès engagées par l'ENSPV,
Soutenir une insertion plus productive au sein du réseau des établissements d'enseignement supérieur placés sous la tutelle du MAAF.

4. Opinion et commentaires des auditeurs

4.1. Opinion détaillée

Sur la base des résultats de nos travaux d'audit, nous estimons que les éléments de gestion des risques en place confèrent une assurance raisonnable²² quant à la soutenabilité de l'équilibre d'exploitation de l'ENSPV et l'atteinte des objectifs de l'établissement dans le domaine de la formation continue, sous réserve du respect de recommandations relativement simples à concrétiser.

En revanche, la soutenabilité d'un programme d'investissements de moyen terme répondant aux besoins de l'ENSPV et l'atteinte des objectifs de l'établissement dans les domaines de la valorisation du patrimoine immobilier et de la valorisation du Potager du Roi supposent des évolutions structurelles consistantes, recommandées dans la partie analytique du rapport.

Globalement, l'audit a révélé une insuffisance de la qualité comptable et une quasi absence du contrôle interne. L'audit n'a pas mis en évidence de conséquences graves de cette situation pour l'établissement, ce n'était pas son objet. Cette situation est néanmoins porteuse de risques majeurs pour le fonctionnement régulier de l'ENSPV et donc, in fine, l'atteinte des objectifs qui lui sont assignés.

²² Les auditeurs attirent l'attention sur le fait que, même un système de contrôle interne performant, bien conçu et correctement mis en œuvre, possède des limitations intrinsèques, y compris la possibilité de circonvenir ou d'outrepasser les contrôles. Il ne leur est donc possible de fournir qu'une assurance *raisonnable* au commanditaire quant à l'atteinte des objectifs – et non une assurance absolue.

Nous estimons enfin que l'ampleur, à la fois exceptionnelle et légitime, des projets d'investissement de l'établissement sur la seconde moitié de la présente décennie, appelle un renouvellement de ses relations avec sa tutelle et une attention toute particulière dans l'exercice de celle-ci.

4.2. Commentaires sur le fond

Le cahier des charges structurait le travail des auditeurs autour de sept objectifs, pour l'atteinte desquels 27 risques méritant contrôle interne étaient identifiés. La criticité de ces risques était cotée « critique » pour 6 d'entre eux, pour 11 « majeure », 9 « mineure » et 1 « infime ».

Les travaux des auditeurs les ont amenés à ajouter cinq risques à la liste initiale et à en agréger 4, portant ainsi à 28 le nombre de risques pour lesquels l'audit interne a été réalisé. Pour ces 28 risques, l'évaluation de la criticité du risque brut a été actualisée. Elle comporte désormais 3 « critique », 19 « majeure » et 6 « mineure ». Ce esserrement du spectre exprime une aggravation globale de la criticité brute estimée, la proportion des cotations majeure et critique passant de 63 à 78 %.

Des mesures de contrôle interne n'ont été observées que pour 9 des risques recensés : la mise en place du contrôle interne à l'ENSPV n'en est qu'à ses tout débuts et, à cet égard, la réalisation d'un audit interne était prématurée.

Au final, l'évaluation du risque net comporte 6 « critique », 14 « majeure », 7 « mineure » et 1 « infime ». Ce résultat paradoxal découle en fait de la jeunesse, et donc du manque de recul, dans la mise en œuvre du contrôle interne : pour certains risques, la fausse assurance est en fait un facteur d'aggravation.

Comme indiqué en partie 2, le déroulement du processus d'audit aura enregistré des contretemps découlant de difficultés affectant chacune des parties prenantes. Les auditeurs estimeront néanmoins avoir été pleinement utiles s'ils parviennent, d'une façon ou d'une autre, à contribuer à l'évolution des relations entre l'audité et sa tutelle exigée par l'importance cruciale des enjeux de modernisation de l'ENSPV au cours des prochaines années.

Conclusion

La lettre de mission pour la réalisation de l'audit interne comptable et financier de l'ENSPV a conduit les auditeurs à intégrer dans leur champ d'investigation l'examen du contrôle interne relatif à plusieurs thématiques fonctionnelles et stratégiques, liées étroitement aux ressources de l'établissement : fonctions d'appui, investissements, réhabilitation immobilière, formation continue et exploitation du Potager du Roi.

A l'heure actuelle, l'approche du management par la gestion des risques et le contrôle interne n'est pas encore intégrée à la culture des responsables de l'établissement. D'importantes marges de progrès demeurent à exploiter, notamment par la formalisation des procédures, la planification des actions, le suivi des activités en mode projet et la mise en perspective des résultats obtenus pour une meilleure valorisation en interne et à l'extérieur. A cet effet, l'intensification des efforts entrepris par les services d'appui de l'ENSPV pour une application rigoureuse des méthodes et outils issus de la réforme de la gestion budgétaire et comptable publique revêt un caractère prioritaire.

Si l'assurance raisonnable peut être donnée quant à l'équilibre d'exploitation de l'ENSPV et l'atteinte de ses objectifs dans le domaine de la formation continue, en revanche des évolutions structurelles consistantes s'imposent concernant les investissements, la valorisation du patrimoine immobilier et l'exploitation du Potager du Roi.

Enfin, l'ampleur des chantiers de modernisation (réforme de la diplomation, basculement vers le numérique) et de réhabilitation immobilière qui vont marquer la vie de l'ENSPV au cours des prochaines années nécessite un renforcement sensible des soutiens de la tutelle sur les plans des méthodes, de la sécurité juridique et du financement et justifie la signature d'un contrat d'objectifs entre l'établissement et sa tutelle.

Les auteurs

Bertrand GAILLOT
Inspecteur général
de la santé publique vétérinaire

Nicolas PETIT
Ingénieur général
des ponts des eaux et des forêts

Le superviseur

Alain MANGEOL
Inspecteur général
des ponts des eaux et des forêts

Annexes

Annexe n° 1 : Lettre de mission



MINISTÈRE DE L'AGRICULTURE, DE L'AGROALIMENTAIRE ET DE LA FORÊT

LE DIRECTEUR DU CABINET

Paris, le → 7 AVR. 2015

Monsieur Bertrand Hervieu
Vice-Président du Conseil Général
de l'Alimentation, de l'Agriculture
et des Espaces Ruraux

Objet : Lettre de mission, audit comptable et financier de l'école nationale supérieure du paysage de Versailles (réf. ENSP N° 15033-01)

Dans le cadre de la mise en place du contrôle interne au sein du ministère, une cartographie des risques stratégiques a été établie. Cette cartographie a maintenu en 2015 un risque de dégradation de la situation financière des opérateurs, notamment des établissements d'enseignement supérieur et technique.

En 2014, au titre de ce risque deux audits ont été conduits, l'un sur Montpellier SupAgro et le second sur l'école nationale vétérinaire, agroalimentaire et de l'alimentation de Nantes-Atlantique.

Dans ce contexte, le comité ministériel d'audit interne (CMAI) du ministère a décidé, lors de sa réunion du 21 janvier 2015, le lancement d'un audit comptable et financier de l'école nationale supérieure du paysage de Versailles (ENSP). Cet audit a été inscrit au programme 2015 de la mission ministérielle d'audit interne (MMAI) du ministère, constituée par la MIGA, mission d'inspection générale et d'audit du CGAAER.

L'école affiche depuis 2010 un résultat net comptable déficitaire et une capacité d'autofinancement décroissante, limitant sa capacité d'investissement.

L'objet de cet audit, conformément à la fiche ci-jointe, sera :

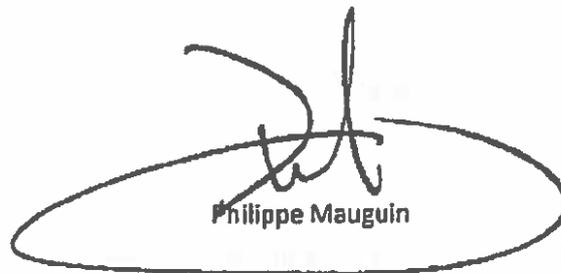
- d'une part d'examiner le système de contrôle de gestion et d'indicateurs techniques et financiers mis en place, l'adéquation charges/produits dans l'approche budgétaire, et l'organisation de la gestion des ressources et des dépenses au regard des missions cœur de l'établissement,
- d'autre part d'examiner le cadre réglementaire des missions d'enseignement et de recherche de l'école qui s'appuie sur la valorisation du Potager du Roy;
- enfin, de proposer des pistes d'améliorations possibles.

78 rue de Varenne – 75349 PARIS 07 SP – Tél : 01 49 55 49 55

Compte tenu de la teneur des travaux, cet audit sera réalisé par des auditeurs de la MIGA en partenariat avec des auditeurs mandatés par la mission Risques-audits de la DGFIP.

Vous voudrez bien désigner les auditeurs de la MIGA appelés à conduire cette mission et assurer les contacts nécessaires avec la DGFIP pour la désignation des auditeurs en partenariat.

Les auditeurs établiront un cahier des charges de la mission qu'ils soumettront à notre validation avant d'engager leurs investigations.



Philippe Mauguin

Copies : Mireille RIOU-CANALS, directrice générale DGER
Valérie METRICH-HECQUET, secrétaire générale
Loïc GOUËLLO, président de la MIGA et responsable de la MMAI

P.J. : Fiche Audit ENSP N° 15033-01

Fiche audit 2015

Audit de l'école nationale supérieure du paysage de Versailles ENSP N°15033-01

Risque 4-5 de la cartographie des risques MAAF 2015
« Dégradation de la situation financière des opérateurs, notamment des établissements d'enseignement supérieur et technique »

LIBELLE DE L'AUDIT

Audit comptable et financier de l'école nationale supérieure du paysage (ENSP) de Versailles.

CONTEXTE

L'ENSP forme des paysagistes DPLG (diplômés par le gouvernement) à Versailles, sur le site du Potager du Roy mais également à Marseille, où elle possède une antenne depuis le début des années 1990. Le site de Marseille n'était à l'origine qu'un lieu d'organisation de stages pour les élèves mais depuis l'année 2006, l'école a entrepris de développer le site et, actuellement, le concours d'entrée à l'ENSP ouvre 50 places au titre du site de Versailles et 20 places au titre du site de Marseille. Le cursus de formation, de quatre ans, se déroule ainsi en parallèle sur deux sites distincts.

L'école affiche depuis 2010 un résultat net comptable déficitaire et une capacité d'autofinancement décroissante, limitant la capacité d'investissement de l'établissement. Cette situation résulte en partie des difficultés de l'ENSP à s'engager dans un modèle de développement soutenable, tenant compte du contexte financier de l'État. Les difficultés financières rencontrées par l'établissement trouvent également leur origine dans un patrimoine immobilier ancien et classé monument historique, générant de nombreux surcoûts, en charges (fluides, entretien) et en investissements.

Par ailleurs, pour la réalisation de ses missions d'enseignement et de recherche, l'ENSP s'appuie sur le Potager du Roy qui fait la renommée de l'école en France et à l'international. Cette ressource est cependant aujourd'hui insuffisamment exploitée et présente un déficit structurel récurrent, pesant lourdement sur les finances de l'établissement.

RISQUES IDENTIFIES

Le risque porte sur l'amplification du déséquilibre entre produits et charges structurelles de l'établissement et une érosion progressive du fonds de roulement en l'absence d'autofinancement. Par ailleurs, alors que l'antenne de Marseille était initialement sans coût immobilier, grâce à une subvention de la municipalité pour couvrir le loyer des locaux actuels, l'ENSP risque de prochainement devoir déménager, ce qui ne se fera pas sans frais. La poursuite d'une double stratégie par l'école, à Versailles et à Marseille, devrait donc être étudiée étant donnée sa situation financière, dans un contexte budgétaire de plus en plus contraignant.

Enfin, l'insuffisance d'efficacité de l'ENSP, en ne permettant pas l'optimisation de l'usage des crédits du programme 142, n'est ni favorable au développement d'une stratégie dynamique de l'école, ni, de fait, aux établissements financés par ce même programme.

TRAVAUX ATTENDUS

L'audit portera sur les points suivants :

1. Evaluer le système de contrôle de gestion et d'indicateurs techniques et financiers mis en place.
2. Analyser les budgets de l'établissement pour identifier l'adéquation charges/produits.
3. Analyser l'organisation de la gestion des ressources et des dépenses au regard des missions cœur de l'établissement.
4. Proposer des pistes d'améliorations possibles.

Cet audit examinera également si le cadre réglementaire actuel où s'exerce la valorisation du Potager du Roy est le plus adapté

Cet audit devra porter sur les exercices budgétaires 2012, 2013 et 2014. Une restitution au cours du second semestre 2015 permettra de pouvoir utilement développer les améliorations possibles dès l'année budgétaire 2016. Compte-tenu de la nature de cette mission, elle pourrait être réalisée avec la mission « risques – audits » de la DGFIP (MRA, ex-mission nationale d'audit MNA).

ECHEANCE ENVISAGEE

Remise du rapport définitif fin 2015.

Annexe n° 2 : Document de cadrage

1. Cadre de la mission

1.1. Cadre général

Les dispositifs de maîtrise des risques dans les domaines financier et comptable se sont développés progressivement au sein des services de l'État depuis 2006 dans le contexte de la mise en œuvre de la LOLF.

Le contrôle interne a été rendu obligatoire dans tous les ministères par le décret 2011-778 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration.

Au ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt (MAAF), cette obligation s'est traduite, notamment, par l'arrêté ministériel du 8 novembre 2011 portant création du comité ministériel d'audit interne (CMAI) et de la mission ministérielle d'audit interne (MMAI). C'est à la MMAI qu'il revient de proposer le programme pluriannuel d'audit ministériel au CMAI, qui décide des audits à conduire.

Le rôle de MMAI est assuré par la mission permanente d'inspection générale et d'audit (MIGA) du CGAAER.

Au titre de l'année 2015, la cartographie des risques stratégiques du MAAF a maintenu le risque de dégradation de la situation financière des opérateurs, notamment des établissements d'enseignement supérieur, et le CMAI, lors de sa séance du 21 janvier 2015, a décidé le lancement d'un audit comptable et financier de l'École nationale supérieure de paysage de Versailles (ENSPV).

Cet audit a été inscrit au programme 2015 de la MMAI, à réaliser en partenariat avec des auditeurs de la Mission départementale risques et audit (MDRA) de la Direction départementale des finances publiques (DDFIP) des Yvelines, mandatés par la Mission risques et audit (MRA) de la Direction générale des finances publiques (DGFIP).

Les travaux de la MDRA, définis dans son propre document de cadrage (joint en annexe), s'exerceront conformément aux instructions d'audit établies par la MRA de la DGFIP pour les missions relatives à l'évaluation de la qualité comptable des états financiers produits par les Etablissements publics nationaux (EPN) dans le cadre de la poursuite du chantier de fiabilisation du processus « Participations » et de l'appréciation de l'exacte évaluation des participations que l'État détient dans les entités évaluées par équivalence.

1.2. Contexte de la mission

La présente mission d'audit comptable et financier de l'ENSPV intervient postérieurement à la remise, courant 2014, de deux rapports d'entités externes, que les auditeurs n'ont pas vocation à reproduire mais sur lesquels ils appuient leurs travaux :

- les observations définitives de la Cour des comptes au terme de son contrôle de la période 2000-2012 (rapport transmis en mai 2014), le contrôle ayant été réalisé courant 2013,
- le rapport d'évaluation de l'agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur (AERES) - rapport d'octobre 2014 pour une visite réalisée en avril - suite à la fourniture par l'ENSPV d'un rapport d'autoévaluation.

La mission d'audit intervient dans le contexte d'une année de transition à triple titre :

- l'application, au 1^{er} janvier 2016, du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la Gestion budgétaire et comptable publique (Décret GBCP), qui implique notamment des modifications dans les procédures de budgétisation et de comptabilité,
- la mise en œuvre de la réforme de la diplomation définie par le décret n° 2014-1400 du 24 novembre 2014 et ses arrêtés d'application du 9 janvier 2015 (l'un relatif à l'admission, l'autre à la formation). Cette réforme supprime la formation en quatre ans et le diplôme de paysagiste DPLG (diplômé par le gouvernement). Elle crée la formation en trois ans et le DEP (diplôme d'État de paysagiste) et entre en vigueur pour les étudiants entrant à l'école à la rentrée 2015,
- il s'agit également de la première année de mise en œuvre des nouveaux contrats de plan État Région (CPER), déterminants pour la crédibilité du financement des projets d'investissement de l'établissement.

En prenant en considération :

- l'identification préalable des risques, effectuée par l'administration de tutelle de l'ENSPV, - les sujets de la vie de l'établissement à fort enjeu comptable et financier, tels qu'ils les ont perçus lors de leurs premiers contacts et après lecture des documents présentés aux conseils d'administration entre le début de l'année 2011 et la fin de l'année 2014,
- les attentes du commanditaire,

les auditeurs ont retenu les éléments de cadrage suivants :

- une permanence du déficit d'exploitation depuis 2011, qui amène l'établissement à
- restreindre ses dépenses, la croissance de ses produits paraissant contrainte par le plafonnement de la subvention d'État et le niveau initial déjà élevé des autres produits ; le principal risque identifié porte sur la capacité de l'établissement de soutenir au bon niveau qualitatif l'ensemble de ses activités,
- un autofinancement bien trop faible pour contribuer à l'équilibre financier d'un programme d'investissements immobiliers particulièrement lourd compte tenu des caractéristiques du patrimoine immobilier de l'établissement et de ses ambitions,

- un besoin de consolidation des fondamentaux de sa gestion courante,
- l'examen du cadre d'exercice de la mission de conservation, gestion et valorisation du Potager du Roi, et ses conséquences sur la stratégie de l'établissement,

le tout dans un contexte où la capacité de l'école à demeurer un phare national et européen pour la compréhension, la formation et l'exercice du métier de paysagiste-concepteur est présentée comme une caractéristique à sauvegarder.

1.3. Objectifs de la mission

En tenant compte des constats et recommandations établis par la Cour des comptes et l'AERES, la mission :

- procédera à l'audit des dispositifs de contrôle interne mis en place par la direction, le secrétariat général et les départements fonctionnels de l'ENSPV, aux fins d'apporter (ou non) au commanditaire l'assurance raisonnable de la maîtrise des risques identifiés,
- établira les recommandations nécessaires à l'amélioration de la conception et de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne déployés et à déployer par l'établissement pour lui permettre d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés par ses statuts et par sa tutelle,
- s'efforcera d'identifier et documenter les situations de dilemme dont la phase de prise de connaissance amène à percevoir l'existence,
- mettra à disposition de la direction de l'ENSPV, une analyse de la situation de l'établissement, focalisée sur les thématiques auditées.

1.4. Thématiques d'audit retenues

Au regard des risques pré-identifiés mentionnés ci-dessus, les auditeurs concentreront leurs investigations sur les sept groupes de sujets ci-après :

- outils de pilotage de la gestion budgétaire et comptable de l'établissement,
- équilibre entre produits et charges de fonctionnement,
- construction, adaptation, mise en œuvre d'un plan de financement pluriannuel de l'établissement,
- immobilier et patrimoine,
- fonctions d'appui,
- traitement comptable et impact financier de la formation continue
- Valorisation, impact financier et statut du Potager du Roi.

2. Dispositifs à auditer

Chacune des thématiques identifiées ci-dessus a été traduite en objectifs, risques inhérents et mesures de contrôle interne attendues pour constituer la matrice provisoire des risques jointe en annexe au présent document de cadrage.

Pour documenter le contrôle interne mis en œuvre, la mission auditera les dispositifs ci-après, étant entendu que les investigations à réaliser par la MDRA dans les domaines 2.1. à 2.3. ci-dessous le seront conformément à son propre document de cadrage annexé.

2.1. Fonctionnement général des services administratifs et financiers

- l'organisation fonctionnelle du secrétariat général de l'ENSPV, la répartition des compétences et des responsabilités et les procédures d'élaboration et d'exécution des décisions (documentation, formalisation, traçabilité, circulation de l'information...),
- la nature et la fluidité des relations entre les services de l'ordonnateur et l'agence comptable,
- les suites données aux recommandations issues du dernier contrôle de la Cour des comptes et de l'évaluation de l'AERES la plus récente.

2.2. Contrôle interne comptable et financier

- existence d'une démarche d'identification et d'évaluation des risques,
- formalisation et mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne,
- pertinence du plan d'actions correctrices,
- actualisation du dispositif.

2.3. Gestion budgétaire et comptable

2.3.1. Gestion budgétaire :

- conditions d'élaboration et d'exécution du budget,
- contrôles budgétaires effectués par l'agent comptable,
- rapportage aux instances et à la tutelle.

2.3.2. Gestion comptable :

- organisation de la comptabilité (respect des principes généraux de la comptabilité publique, permanence des méthodes comptables, enregistrement des opérations en comptabilité générale, tenue des journaux comptables, présence effective des pièces justificatives, opérations de rectification et archivage),
- examen des différents comptes (de l'actif, du passif, des tiers, des charges et produits et de fin d'exercice),
- tenue et contrôle des régies,
- comptabilité analytique et/ou par destination (organisation, usage),
- suivi de la trésorerie (élaboration et actualisation de la trésorerie prévisionnelle, suivi

périodique réalisé/prévu, capitalisation des enseignements à en tirer).

2.3.3. Niveau de préparation des services et des agents à la mise en œuvre du décret GBCP.

2.3.4. Système d'information financier :

- architecture du SI utilisé,
- liaisons informatiques mises en œuvre,
- fiabilité des données,
- conditions d'utilisation des applications informatiques et leur sécurisation.

2.4. Financement des investissements

En s'appuyant sur les données des quatre derniers exercices (2011 à 2014 inclus), et en se projetant sur les cinq années à venir, la mission examinera la documentation relative à :

- la pertinence des emplois (identification, priorisation, calendrier),
- la fiabilité des ressources extérieures,
- la crédibilité de la CAF et son impact sur la robustesse du plan de financement,
- la capacité d'adaptation de l'établissement aux fluctuations des crédits et sa capacité à mettre en œuvre les investissements.

2.5. Gestion, valorisation et adaptation du patrimoine immobilier

- effectivité et actualisation des inventaires et des plans,
- contraintes spécifiques,
- diagnostics, performances énergétiques, accessibilité, normes de sécurité, état de salubrité,
- locaux désaffectés,
- logements attribués aux personnels (NAS et US),
- ressources humaines affectées à la maintenance du patrimoine bâti,
- ressources financières affectées à la maintenance générale du bâti,
- recherche de mécènes,
- communication, visites organisées, journées portes-ouvertes,
- travaux urgents,
- projets à moyen terme.

2.6. Traitement comptable et impact financier de la formation continue

- organisation générale et opérationnelle,
- aspects comptables et financiers (moyens affectés, enregistrement et imputation des charges, circuit de facturations, recouvrement des recettes, modalités de fixation des tarifs...).

2.7. Valorisation, impact financier et statut du Potager du Roi

2.7.1. Aspects économiques et financiers de l'exploitation du Potager.

- modèle économique mis en œuvre,
- équilibre produits/charges,
- outils de pilotage,
- projets de développement et financements d'investissements correspondants.

2.7.2. Insertion et interfaces avec les autres missions de l'établissement

3. Déroulement de l'audit

3.1. Les phases de l'audit

3.1.1. Phase de préparation :

- définition du plan de classement de la documentation d'audit,
- premières réunions informelles de prise de contact avec le service de l'enseignement supérieur à la DGER et la direction de l'ENSPV (directeur et secrétaire générale),
- examen de la documentation présentée aux conseils d'administration de l'ENSPV (2011 à 2014) et des rapports de la Cour des comptes et de l'AERES,
- élaboration, envoi et discussion d'un questionnaire de prise de connaissance,
- rédaction du document de cadrage par les auditeurs, comprenant une matrice provisoire des risques,
- rédaction du plan de travail de l'équipe d'audit,
- élaboration des QCI spécifiques aux différentes thématiques identifiées, portant sur le pilotage, l'organisation, la gestion et les dispositifs de contrôle internes mis en œuvre,
- validation du document de cadrage de l'audit par le commanditaire,
- envoi des QCI et programmation des rendez-vous.

3.1.2. Phase dite de terrain :

- organisation de la réunion d'ouverture de l'audit,
- entretiens avec le directeur de l'ENSPV, la secrétaire générale et les responsables des entités concernées, sur la base des réponses aux QCI,
- entretiens avec le président du CA et quelques administrateurs,
- examen sur pièces et sur place des étapes des processus à auditer (existence, effectivité, efficacité, efficience, documentation, traçabilité et archivage des dispositifs de contrôle interne),
- approfondissement des thématiques spécifiées en 1.4,
- proposition de fiches de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP) et validation des projets de recommandation correspondants par les entités auditées.

3.1.3. Phase de synthèse et de restitution :

- rédaction du rapport d'audit provisoire à transmettre aux entités auditées pour phase contradictoire,
- prise en compte des réponses de l'audité pour la rédaction du rapport définitif,
- intégration du plan d'actions correctives proposé par le responsable de l'ENSPV,
- tenue de la réunion de clôture,
- transmission du rapport définitif au commanditaire,
- présentation au CA de l'ENSPV.

3.2. Composition de la mission d'audit

Coordonnateur de la mission	Fonction	Adresse mail
Bertrand GAILLOT	Inspecteur général de la santé publique vétérinaire, CGAAER	bertrand.gaillot@agriculture.gouv.fr

Auditeurs	Fonction	Adresse mail
Marie-Claude RENAUX	Inspectrice principale des finances publiques, MDRA Yvelines	marie-claude.renaux@dgfip.finances.gouv.fr
Nicolas PETIT	Ingénieur général des ponts, des eaux et des forêts, CGAAER	nicolas.petit1@agriculture.gouv.fr
Jean-Claude BESSEMOULIN	Inspecteur général de l'agriculture	jean-claude.bessemoulin@agriculture.gouv.fr

Superviseur	Fonction	Adresse mail
Alain MANGEOL	Ingénieur général des ponts, des eaux et des forêts, CGAAER	alain.mangeol@agriculture.gouv.fr

3.3. Calendrier prévisionnel de la mission

3.3.1. Phase de préparation :

De mi-juin à fin octobre 2015.

3.3.2. Phase de terrain :

De mi-octobre 2015 à mi-janvier 2016,

- réunion d'ouverture : date à fixer en début de phase terrain,
- entretiens et contrôles sur place : débutés en semaines 43 et 46 et poursuivis ultérieurement,
- validation des fiches de révélation et d'analyse des problèmes : début janvier.

3.3.3. Phase de restitution :

De mi-janvier à fin mars 2016

- rédaction du rapport provisoire : deuxième quinzaine de janvier,
- phase contradictoire : février,
- réunion de clôture, transmission au commanditaire du rapport définitif comprenant le plan d'actions correctives : au plus tard le 31 mars 2016.

Annexe 1 au document de cadrage

Matrice provisoire des risques

Objectif	Risque inhérent estimé a priori par les auditeurs	Criticité du risque	Mesures de contrôle interne attendues par les auditeurs avant réalisation de l'audit
1/ Disposer d'outils de pilotage financier performants et stables	11/ Rigueur des enregistrements comptables	Mineure	cf. document de cadrage propre à la MDRA pour des travaux à réaliser par ses soins
	12/ Précarité du SI financier	Majeure	cf. document de cadrage propre à la MDRA pour des travaux à réaliser par ses soins
	13/ Maîtrise des régies	Majeure	cf. document de cadrage propre à la MDRA pour des travaux à réaliser par ses soins
	14/ Procédure et outils de construction et de suivi budgétaires	Mineure	141/ Existence d'une procédure formalisée 142/ Actualisation cartographie des risques 143/ Suivi de l'application du plan d'action en découlant 144/ Information des instances de l'établissement
	15/ Prévision et suivi de trésorerie	Mineure	151/ Modes d'élaboration du plan prévisionnel de trésorerie, d'analyse comparative des prévisions/réalisations et d'exploitation des enseignements 152/ Engagement d'un processus d'amélioration
	16/ Pertinence et fiabilité de la comptabilité analytique	Majeure	161/ Mise en œuvre d'un contrôle de gestion 162/ Méthode de calcul des coûts complets utilisée 163/ Valorisation au sein de l'établissement 164/ Procédure de revalorisation tarifaire
2/ Équilibrer les charges et les produits de fonctionnement	21/ Dépassement des limites de la politique d'économie	Majeure	211/ Définition et partage interne et externe d'une politique de maîtrise de la croissance des charges 212/ Évaluation des dépenses de fonctionnement courant incompressibles 213/ Définition des seuils critiques à ne pas franchir
	22/ Structure des charges inadaptée	Majeure	222/ Réflexions sur choix structurants à opérer
	23/ Stagnation des produits d'exploitation	Majeure	231/ Réflexion sur le potentiel de croissance des produits 232/ Plan de développement et sa mise en œuvre

Objectif	Risque inhérent estimé a priori par les auditeurs	Criticité du risque	Mesures de contrôle interne attendues par les auditeurs avant réalisation de l'audit
3/ Valoriser et adapter le patrimoine immobilier de l'établissement	31/ Taille de l'établissement insuffisante / l'ampleur de son patrimoine	Critique	311/ SPSI et ses suites- évaluation actualisée du patrimoine immobilier- réemploi des locaux sous-utilisés 312/ Partenariat avec l'établissement public du Château de Versailles,
	32/ Déconnexion des projets/ Équilibre des missions de l'École	Mineure	321/ Business-plan de l'utilisation des locaux rénovés
4/ Piloter et maîtriser le financement des investissements sur un horizon de moyen terme	41/ Pertinence des emplois (identification, priorisation, calendrier, traitement des urgences...)	Critique	411/ Raisonement d'un plan d'investissement simple, lisible et réaliste 412/ Actualisation régulière et partage avec la tutelle du plan pluriannuel glissant des investissements à réaliser et de leur financement 413/ Provisions pour traitement des urgences
	42/ Fiabilité des ressources extérieures	Majeure	421/ Évaluation de la probabilité de financement effectif par les financeurs sollicités
	43/ Crédibilité de la CAF/ Robustesse du plan de financement	Critique	431/ Évaluation de la capacité du fonds de roulement à compenser une insuffisance de CAF
	44/ Capacité d'adaptation	Mineure	441/ Élaboration d'un plan d'investissement en mode dégradé avec priorisation des urgences
5/ Assurer et sécuriser les fonctions d'appui	45/ Capacité de mise en œuvre	Critique	451/ Disponibilités en interne des compétences nécessaires 452/ Mobilisation du service compétent du MAAF 453/ Options d'externalisation
	51/ Précarité structurelle	Majeure	511/ Formation des personnels à la mutualisation des tâches 512/ Partenariats avec d'autres établissements d'ESR
	52/ Coût relatif excessif des fonctions d'appui	Mineure	521/ Plan d'externalisation de tâches
	53/ Fragilité des SI	Majeure	531/ Partenariats avec d'autres établissements d'ESR 532/ cf. document de cadrage propre à la MDRA pour des travaux à réaliser par ses soins

Objectif	Risque inhérent estimé a priori par les auditeurs	Criticité du risque	Mesures de contrôle interne attendues par les auditeurs avant réalisation de l'audit
6/ Maîtriser la gestion de la formation continue	61/ Inadéquation de l'organisation	Mineure	611/ Identification de l'organisation/organigramme 612/ Insertion dans les instances de gouvernance 613/ Recours à une évaluation extérieure
	62/ Méconnaissance des impacts financiers	Infime	621/ Dispositif de contrôle de gestion
	63/ Déséquilibre du financement	Mineure	631/ Processus de suivi et d'ajustement de la gestion
	64/ Non respect de la réglementation	Mineure	641/ Comptabilité analytique et règles d'affectation des produits 642/ Suivi des formations proposées par la tutelle
7/ Valoriser l'exploitation du Potager du Roi dans un cadre statutaire adapté	71/ Non atteinte des objectifs	Majeure	711/ Lettre de mission au responsable du potager 712/ Objectifs formalisés, actualisés et partagés 713/ Formalisation d'une analyse des risques 714/ Plan d'actions 715/ Programmation des investissements
	72/ Déficit d'exploitation structurel	Critique	721/ Outils de mesure et de compréhension 722/ Analyse annuelle partagée des résultats 723/ Plan de retour à l'équilibre dans le respect des objectifs
	73/ Inadéquation du statut	Critique	731/ Existence d'une réflexion interne sur l'adéquation du statut par rapport aux objectifs 732/ Étude d'optimisation
	74/ Tensions entre les différents usages du Potager (production, pédagogie, visites)	Majeure	741/ Programmation concertée des usages et événements 742/ Réunion d'un comité des usagers du Potager 743/ Rapportage en conseil d'administration

Annexe 2 au document de cadrage



Direction Départementale des Finances Publiques des Yvelines

Mission Départementale Risques et Audit

CFP de Saint Quentin en Yvelines

2, avenue du centre

78042 GUYANCOURT Cedex

balf : ddfip78mdra@dgfip.finances.gouv.fr

Affaire suivie par :

Marie-Claude RENAUX

TEL : 01 30 48 27 23

Courriel : marie-claude.renaux@dgfip.finances.gouv.fr

RÉFÉRENCE : 2015-078-33

AUDIT N° 2015-078-33 DE L'ECOLE NATIONALE SUPERIEURE DE PAYSAGE DE VERSAILLES DANS LE CADRE DU PROCESSUS « PARTICIPATIONS »

DOCUMENT DE CADRAGE

I - CADRE JURIDIQUE DE LA MISSION D'AUDIT

Le présent audit s'exerce dans le cadre de l'article 219 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et des orientations stratégiques arrêtées par le Comité National d'Audit au titre du programme 2015, et dans le cadre du programme arrêté par le Comité Départemental Risques et Audit des Yvelines lors de sa séance du 29/01/15.

Il s'inscrit parallèlement dans un cadre partenarial avec la Mission Générale d'Audit (MIGA) du Conseil Général de l'Alimentation, de l'agriculture et des espaces ruraux (CGAAER) du Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la Forêt (MAAF) dont la mission est définie par son propre document de cadrage.

II - OBJET DE LA MISSION D'AUDIT

L'objet de la mission d'audit de la MDRA des Yvelines est de donner une assurance raisonnable sur l'aptitude du dispositif de contrôle interne mis en œuvre au sein de l'Ecole Nationale Supérieure de Paysage de Versailles (ENSPV) dans le cadre de la fonction comptable partagée (services ordonnateur) à garantir la qualité des comptes produits par cette entité. Cette analyse débouchera donc sur une évaluation de la qualité comptable des états financiers produits par l'entité.

Dans le cadre de l'objectif général de qualité des comptes de l'État et de certification de ces derniers, ces résultats d'audit viendront alimenter le suivi du chantier de fiabilisation du processus « Participations », dans le cadre de l'appréciation de l'exacte évaluation des participations que l'Etat détient dans les entités évaluées par équivalence.

III – PRÉSENTATION DU PROCESSUS OU DOMAINE AUDITÉ

L'ENSPV est un établissement public national à caractère administratif doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière, dont le véritable acte de création dans sa forme actuelle est le décret n° 94-1225 du 30/12/94 . Cet établissement d'enseignement supérieur agricole public est placé sous la tutelle du Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la Forêt (MAAF). Il est le principal établissement de formation des paysagistes concepteurs. L'ENSPV accueille environ 400 étudiants et stagiaires. Elle est hébergée à Versailles dans des bâtiments classés, proches du château. Implantée sur le site du Potager du Roi, l'école en assure, aux termes de l'article 2 du décret du 30/12/94, « la gestion, la conservation et la valorisation. » L'école a déployé depuis 1992 une implantation secondaire à Marseille dans des locaux loués au Centre régional de documentation pédagogique.

Le budget initial 2015 prévoit un montant des produits de fonctionnement s'élevant à 4,3M € , dont 2M € de subventions d'exploitation et 1,8 M € de produits d'exploitation . Les charges de personnel représentent 49,11 % du total des charges hors investissement. Les effectifs de l'ENSPV se caractérisent par une diversité de statuts, la masse salariale des agents de l'Etat, qui n'est pas déléguée à l'établissement étant de 3,6M €.

IV – LES OBJECTIFS DE LA MISSION

IV.1 Identification des risques

Compte tenu des critères de qualité comptable définis par le Service Comptable de l'Etat SCE¹, les principaux risques identifiés au terme de la phase de prise de connaissance correspondent aux risques inhérents définis sur la base de la cartographie des risques élaborés suite aux audits réalisés dans le cadre du processus « Participation ».

IV.2 Orientations données à la mission

La phase d'audit terrain sera réalisée au sein de l'Ecole Nationale Supérieure de Paysage de Versailles, en particulier dans son agence comptable, afin d'assurer sur pièce et sur place un contrôle de la qualité comptable des données financières du dernier exercice clos.

Dans ce cadre, les auditeurs porteront un intérêt particulier aux éléments suivants :

- la capacité des dispositifs de contrôle interne et de gouvernance à garantir la qualité de l'information comptable produite par l'entité et à maîtriser les risques majeurs pesant sur l'ensemble des cycles d'activité de l'entité ;
- la capacité du processus de remontée des données comptables au CBCM MINEFI à garantir la qualité de l'information comptable transmise.

Les auditeurs s'attacheront ensuite à analyser en particulier la maîtrise des cycles d'activités qui suivent :

- les immobilisations corporelles et incorporelles, en prêtant notamment attention à la problématique du correct recensement à l'actif du bilan du patrimoine des établissements et à la correcte comptabilisation des biens contrôlés par ces derniers, ainsi qu'aux travaux d'inventaire et de recensement mis en œuvre conformément au plan d'action défini par le SCE ;
- les capitaux propres ;

¹ Ces critères ont été établis à partir des assertions définies par la CNCC qui sont : existence, droits et obligations, rattachement, exhaustivité, évaluation, mesure et présentation et information donnée.

- les réconciliations des opérations entre l'Etat et l'entité (en matière de subventions de fonctionnement et d'investissement, et de dotations en capital notamment) ;
- les comptes intragroupe si l'entité s'appuie sur un réseau d'agences secondaires (#18 et #45) ;
- les stocks si l'activité de l'entité le justifie ;
- les dettes ;
- les créances ;
- les opérations de rattachement à l'exercice ;
- les immobilisations financières ;
- les opérations de trésorerie.

IV.3 Les seuils de travail retenus pour la mission :

Les seuils de travail seront adaptés à la taille de chaque entité (agence principale et agences secondaires) et appliqués aux comptes consolidés des entités (budget principal, budgets et services annexes) :

- **Seuils de signification²**

Il est fixé à 2% des charges du compte de résultat de l'entité auditée.

- **Seuils de planification³**

Il est fixé à 25% du seuil de signification.

- **Seuils d'ajustement⁴**

Il est fixé à 10 % du seuil de signification.

- **Seuils de tests⁵**

Les seuils de tests et les modalités d'échantillonnage sont déterminés dans les instructions d'audit diffusées aux auditeurs par la Mission Nationale d'Audit .

IV.4 Approche méthodologique retenue

L'approche méthodologique retenue se basera sur les étapes suivantes :

- La phase de préparation de la mission comprend une étape de compréhension générale et d'identification des risques généraux et des réponses d'audit apportées pour maîtriser les risques clés. Cette phase donne lieu à la production du document de cadrage. Dans un second temps, les éléments de compréhension généraux sont précisés par les auditeurs au cours des premiers jours de l'intervention au regard du contexte particulier de leur intervention.
- Une étape de préparation des travaux d'audit sur la base du document de cadrage :les programmes de travail sont élaborés par la Mission Risques Audit, puis précisés par les auditeurs au terme de leur propre phase de prise de connaissance de l'entité.

² Seuil de signification : seuil au-delà duquel l'auditeur considère que la totalité des ajustements à réaliser conduit à remettre en cause la sincérité de comptes.

³ Seuil de planification : Seuil permettant la sélection de comptes ou d'entités considéré(e)s comme significatifs et représentatifs de la valeur d'ensemble.

⁴ Seuil d'ajustement : seuil au-delà duquel les ajustements identifiés suite aux tests détaillés sont considérés comme significatifs et donc pris en compte par l'auditeur dans le calcul du seuil de signification.

⁵ Seuil de test : Seuil à partir duquel l'auditeur considère que l'élément sélectionné dans l'échantillon est représentatif de la valeur de l'ensemble du compte ou sous-compte à contrôler.

V – PLANIFICATION DE LA MISSION

La mission d'audit pourra s'effectuer indépendamment de celle des auditeurs du CGAAER.

Compte tenu de l'objet et des délais de la mission, la planification de la mission suivante est préconisée :

Phase	Livrables	Responsables	Destinataires	Calendrier (Mois/année)
Prise de connaissance et Identification des risques ↓	Lettre de mission de cadrage	DDFiP Yvelines Mission Départementale Risques et Audit (MDRA) <i>Sur la base des modèles diffusés par la MRA</i>	- ENSPV - agent comptable - direction ; - Autorité chargée du contrôle financier de l'entité - Superviseur (pour information)	Septembre 2015
Préparation des travaux d'audit ↓	Dossier terrain d'audit	MRA (constitution du dossier type) Auditeurs <u>en liaison avec le superviseur</u>	<i>Travaux internes</i>	Septembre 2015
Travaux d'audit sur place ↓	Dossier terrain d'audit	Auditeurs <u>en liaison avec le superviseur</u>	- ENSP	Octobre-novembre-Décembre 2015
Communication des résultats ↓	Réunion de clôture Projet de rapport Supervision Revue qualité Rapport provisoire	Auditeurs Superviseur MRA MDRA Superviseur	- Superviseur - MDRA : superviseur et auditeurs - Entité (agent comptable et direction) - DDFiP Yvelines - MRA - Autorité chargée du contrôle financier de l'entité	Janvier 2016
Phase contradictoire	Rapport définitif	Auditeurs Superviseur	- ENSP (agent comptable et direction) - DRFiP /DDFiP - MRA - Autorité chargée du contrôle financier de l'entité - CBCM du ministère de tutelle et du ministère des finances en sa qualité de responsable du compte 26 - Cour des comptes - SCE	Février-Mars 2016

- La phase d'audit sur place avec d'une part, l'évaluation du contrôle interne et d'autre part, la réalisation de tests détaillés.
- Au terme de cette phase de travail terrain, une restitution orale des principaux constats d'audit est effectuée auprès des responsables de l'entité auditée⁶ avant qu'un rapport provisoire ne soit produit et soumis formellement à la contradiction des responsables de l'entité auditée.
- Les travaux d'audit feront l'objet, avant transmission du rapport provisoire à l'entité, d'une revue-qualité par la MRA .

L'ensemble des travaux d'audit fera l'objet d'une consolidation au niveau national en vue de la définition de la stratégie d'audit pour l'année suivante et de l'information du Service Comptable de l'Etat.

IV.5 - Communication des résultats

La mission d'audit pourra s'effectuer indépendamment de celle des auditeurs du CGAAER.

- *En septembre* : évaluation préliminaire et préparation de la mission,
- *Fin septembre et octobre-novembre* : audit
- *En décembre* : restitution sur l'audit de l'ENSPV,
- *En janvier* : production du rapport provisoire

-

⁶ Agent comptable et, lorsque le périmètre et les conditions de réalisation de la mission le justifient, la direction de l'établissement.

VI – COMPOSITION DE L'EQUIPE

L'ensemble des travaux de cette mission est coordonné par Madame Marie-claude RENAUX, Inspectrice Principale des Finances Publiques, auditrice à la MDRA des Yvelines, qui pourra être assistée de toute personne que le Directeur Départemental des Finances Publiques des Yvelines jugera utile.

La mission sera supervisée par Monsieur Bruno CARFANTAN, Inspecteur Principal des Finances Publiques, auditeur à la MDRA des Yvelines.

Annexe n° 3 : Matrice définitive des risques

Objectifs	Risques bruts retenus par les auditeurs initialement et après phase terrain	Évaluation actualisée de la criticité du risque brut après phase terrain	Mesures de contrôle interne observées par les auditeurs lors de la réalisation de l'audit	Estimation de la criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
1/ Disposer d'outils de pilotage financier performants et stables	11/ Méconnaissance et absence de mise en œuvre du dispositif de CI attendu d'un EPN	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
	12/ Rigueur et exhaustivité des enregistrements comptables	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
	13/ Précarité du SI financier	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
	14/ Maîtrise du fonctionnement des régies	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Critique	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
	15/ Procédure et outils de construction et de suivi budgétaires	Mineure	Procédure non formalisée de construction et d'ajustement budgétaires, fonctionnelle et adaptée. La tutelle exerce un contrôle a priori sur les BI et BR avant proposition au CA. Le suivi de l'exécution du budget est réalisé sur tableaux Excel à partir d'extractions du logiciel comptable Cocwinelle. Il existe un document intitulé « cartographie des risques » qui est en fait un inventaire de chantiers vitaux.	Mineure	Formaliser les circuits, les documents et les regrouper dans un document guide à partager entre les acteurs concernés Mettre ce guide à jour au moins une fois par an Nécessité d'en programmer les actions et d'en suivre la mise en œuvre
	16/ Prévision et suivi de trésorerie	Majeure	Souci de communication au CA des éléments de pilotage financier disponibles Jusqu'à présent, absence de CI : Outil de mise en place récente (2015) dans le cadre de la réglementation GBCP. Maîtrise et recul insuffisants. Perspectives d'exploitation et d'évolution non documentées	Majeure	Une fois intégrée et partagée la compréhension de la réforme GBCP, au-delà de l'élaboration « obligatoire » du tableau de trésorerie, analyser son évolution annuelle et pluriannuelle et en retirer les enseignements utiles à un pilotage plus fin pour les exercices à venir.
	17/ Pertinence et fiabilité de la comptabilité analytique	Majeure	Absence de comptabilité par destination documentée La mise en œuvre d'une comptabilité analytique a été initiée récemment sur la base de l'outil fourni par la tutelle.	Majeure	Implémenter l'outil de comptabilité analytique mis à disposition de l'établissement, en commençant par la comptabilité par destination. En partager le déploiement avec les responsables et correspondants financiers des services dépensiers.
	18/ Laxisme dans l'obtention et l'utilisation des données chiffrées	Majeure	Constat récurrent d'erreurs surprenantes dans la documentation exploitée	Majeure	Renforcer la supervision de la production de documents chiffrés

Objectifs	Risques bruts retenus par les auditeurs initialement et après phase terrain	Évaluation actualisée de la criticité du risque brut après phase terrain	Mesures de contrôle interne observées par les auditeurs lors de la réalisation de l'audit	Estimation de la criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
2/ Équilibrer les charges et les produits de fonctionnement	21/ Dépassement des limites de la politique d'économie	Mineure	Les informations recueillies par les auditeurs les ont conduits à requalifier la criticité du risque brut (de majeure à mineure). Absence de mesures de CI pour ce risque	Mineure	Le développement des outils de pilotage (cf. objectif précédent) doit permettre d'objectiver les marges de manœuvre de la gestion et de conserver la maîtrise de ce risque.
	22/ Structure des charges inadaptées	Majeure	Absence de réflexion sur le sujet	Majeure	Même remarque que ci-dessus. Une meilleure maîtrise collective des ordres de grandeurs des dépenses de fonctionnement est nécessaire.
	23/ Stagnation des produits d'exploitation	Majeure	La réalité des efforts de développement des produits d'exploitation est perceptible. Pour une pleine efficacité, ces efforts sont à rationaliser.	Mineure	Concevoir (formaliser, partager) et mettre en œuvre (manager, suivre, rapporter) un plan de développement des produits de l'ENSP de Versailles
3/ Valoriser et adapter le patrimoine immobilier de l'établissement	31/ Insécurité et surcoûts découlant d'une insuffisance de la maintenance préventive	Majeure	Présence de plans des locaux actualisés Visites de la commission communale de sécurité Expérience du responsable Manques de connaissance fine, de diagnostic et de programmation	Majeure	Renforcer la maintenance du patrimoine immobilier au sein du secrétariat général S'appuyer sur l'expérience des autres établissements pour déployer des outils de pilotage et de suivi Planifier les travaux de maintenance préventive en priorisant les opérations de diagnostic à effectuer et budgéter les moyens correspondants
	32/ Insuffisance des ressources et compétences de l'établissement par rapport aux besoins de son patrimoine immobilier Incapacité à concrétiser les investissements au regard de leur ampleur et de leur complexité	Critique	Intentions diverses tant en formation qu'en recherche de financement sans formalisation dans une planification globale À noter que la tutelle semble désormais considérer comme prioritaire le dossier de l'immobilier de l'ENSP. Incertitude quant à la prise en compte des besoins du Potager Absence de spécialistes de la MOE et de la MOA dédiés à ces missions au sein du SG de l'ENSP Malgré une divergence de vues entre tutelle et établissement sur ce point, l'aide du SG du MAAF a été sollicitée.	Critique	Afficher la priorité donnée à la réhabilitation du patrimoine immobilier Élaborer et financer un plan pluriannuel de réhabilitation immobilière (y compris Potager) Installer une « task-force » en charge de ce plan
	33/ Inadéquation entre les dynamiques des besoins de l'école et des fonctionnalités de ses locaux	Mineure	Projet « Villa Le Nôtre » Ébauche du futur SPSI Absence de SDI et de plan de valorisation des locaux réhabilités	Majeure	Formaliser un business plan des locaux réhabilités

Objectifs	Risques bruts retenus par les auditeurs initialement et après phase terrain	Évaluation actualisée de la criticité du risque brut après phase terrain	Mesures de contrôle interne observées par les auditeurs lors de la réalisation de l'audit	Estimation de la criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
4/ Piloter et maîtriser le financement des investissements sur un horizon de moyen terme	41/ Pertinence des emplois (identification, priorisation, calendrier, traitement des urgences...)	Critique	Absence de mesures de CI pour répondre aux éléments composant ce risque En particulier, absence de perspectives d'investissement hors immobilier, absence de prise en considération des besoins immobiliers du Potager et absence de hiérarchie entre les travaux identifiés	Critique	Assurer la présence des compétences humaines nécessaires à : - l'établissement d'un plan de financement de moyen terme, tant en emplois (immobilier et hors immobilier), qu'en ressources, - son ajustement chemin faisant, - le pilotage et le contrôle de sa mise en œuvre.
	42/ Fiabilité des ressources extérieures et capacité d'adaptation du plan de financement	Majeure	Absence de plan de levée des ressources et de scénarios d'adaptation partagés en interne et avec la tutelle Le risque est renforcé par l'incapacité de la CAF à être un amortisseur d'imprévus compte-tenu des ordres de grandeur.	Majeure	Encadrer le rythme de sa mise en œuvre par un contrat avec la tutelle comportant des hypothèses haute et basse quant aux montants des ressources affectables Dans la période transitoire, prévoir le besoin de traitement des urgences et assurer son financement par reconstitution de la CAF et/ou prélèvement sur le fonds de roulement
5/ Assurer et sécuriser les fonctions d'appui			<u>Observation transverse :</u> Difficulté pour les auditeurs à disposer des documents de prise de connaissance dans un délai raisonnable, données disparates, organigramme peu lisible, accès intranet retardé		Améliorer la formalisation des procédures et le management de leur mise en œuvre
	51/ Précarité structurelle Faiblesses organisationnelle et fonctionnelle du secrétariat général	Majeure	Formation des personnels à la mutualisation des tâches en cours et doctrine de polyvalence des agents d'exécution affichée La mise en œuvre demeure à parfaire. Les partenariats avec d'autres établissements d'ESA sont peu concrétisés. Dispersion géographique Manque de fluidité dans la circulation interne de l'information.	Majeure	Mieux mobiliser la dimension managériale dans le pilotage du secrétariat général Systématiser la recherche et le recours à des solutions numériques Identifier, avec l'aide de la tutelle, les bonnes pratiques, outils et personnes ressources mobilisables dans les autres établissements d'ESA et dans les services du MAAF
	52/ Coût relatif excessif des fonctions d'appui	Mineure	Plusieurs projets d'externalisation sont réalisés ou en cours (bourses, paie à façon, transports) quoiqu'en l'absence de plan formalisé d'externalisation de tâches.	Infime	Élaborer une planification afin d'être en mesure de saisir les opportunités d'externalisation de tâches administratives et financières en accord avec les orientations de l'école

Objectifs	Risques bruts retenus par les auditeurs initialement et après phase terrain	Évaluation actualisée de la criticité du risque brut après phase terrain	Mesures de contrôle interne observées par les auditeurs lors de la réalisation de l'audit	Estimation de la criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
5/ Assurer et sécuriser les fonctions d'appui	53/ Fragilité des SI	Critique	Absence de SDSI, insuffisances de budget et de positionnement du responsable des SI Les partenariats avec d'autres établissements d'ESA sont peu développés. Constats MDRA : - Outil de gestion comptable obsolète et peu performant mais déploiement d'un nouvel outil en cours. - Appropriation numérique et dématérialisation des actes de gestion traités à l'intérieur de l'ENSP insuffisantes.	Critique	Construire un schéma directeur du numérique exprimant la réflexion stratégique de l'ENSPV dans ce domaine et intégrant un SDSI et son financement Dans ce cadre, rattacher le SI de l'ENSP à celui d'un établissement de taille suffisante pour en sécuriser les fonctionnalités à ressources humaines constantes.
6/ Maîtriser la gestion de la formation continue	61/ Inadéquation de l'organisation	Mineure	Organisation du service claire et formalisée Participation active du service aux instances de l'ENSP Co-construction des programmes de formation continue (FC) au sein de l'établissement et évaluation externe (au-delà des enquêtes de satisfaction des stagiaires et du maintien de la fréquentation des formations) améliorables et à formaliser	Mineure	Accroître les interactions du service FC avec les autres activités de l'ENSP, notamment par une construction collégiale des orientations et du programme annuel
	62/ Recensement et contrôle des recettes attendues défaillant	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines	Majeure	Voir rapport audit comptable réalisé par la MDRA des Yvelines
	63/ Méconnaissance des impacts financiers et déséquilibre du financement	Mineure	Dispositif indépendant d'enregistrement des produits et charges directs, mais sans échanges avec la comptabilité générale de l'établissement Absence de bilan financier annuel en 2014 et incohérence entre les deux précédents Non prise en compte des amortissements et frais de personnels dans le calcul des charges indirectes	Mineure	Réduire le risque d'erreur dans la gestion de la FC par un recouplement des données via le SI de l'établissement Valoriser le contrôle de gestion du département FC par un dialogue plus soutenu avec le service financier
	64/ Non respect de la réglementation de réaffectation à la FC de ses éventuels excédents	Majeure	Absence de mesure de CI	Majeure	En s'appuyant sur le conseil de la tutelle, mettre en place un mécanisme de détermination et d'affectation du résultat financier de l'activité de formation continue (i) issu de données d'établissement, (ii) dans la ligne des orientations de l'établissement, (iii) conforme à la réglementation

Objectifs	Risques bruts retenus par les auditeurs initialement et après phase terrain	Évaluation actualisée de la criticité du risque brut après phase terrain	Mesures de contrôle interne observées par les auditeurs lors de la réalisation de l'audit	Estimation de la criticité du risque net	Points de vigilance et suites à donner
7/ Valoriser l'exploitation du Potager du Roi dans un cadre statutaire adapté	71/ Non atteinte des objectifs opérationnels	Majeure	Aucune mesure de CI observable en l'absence de fixation d'objectifs opérationnels traduisant les orientations de l'exploitation du Potager	Critique	Élaborer et faire approuver par le Conseil d'administration une stratégie de l'ENSPV pour le Potager, intégrant la compatibilité entre ses différentes fonctions, et traduite en objectifs d'exploitation Inscrire une fois l'an à l'ordre du jour du CA une discussion sur l'atteinte et l'actualisation de ces derniers
	72/ Déficit d'efficacité dans la mobilisation des ressources	Majeure	Le souci du directeur du Potager d'optimiser les RH et ressources financières est traduit en pratiques managériales et mises en place d'outils insuffisamment définies et abouties ; ces dispositions ne peuvent donc être qualifiées de mesures de CI.	Majeure	Fixer, annoncer, afficher et commenter les objectifs annuels chiffrés en termes d'activités et de résultats pour chacun des domaines d'activité du Potager, Se doter d'un outil de pilotage et de gestion au quotidien, partagé pour être utile à tous les agents, Développer les bonnes pratiques managériales existantes : a/ formaliser l'organisation, le suivi et la valorisation des réunions du vendredi, b/ repenser le rapport annuel d'activités en le complétant par des chroniques chiffrées permettant à chacun de mesurer le chemin parcouru, c/ l'utiliser comme un outil de management en interne et à l'extérieur. Implémenter une comptabilisation valorisant l'ensemble des relations réciproques avec l'école Fixer l'équilibre d'exploitation comme un critère de responsabilisation en cascade de l'ensemble des agents du Potager pour sa gestion et son financement
	73/ Non maîtrise du déficit d'exploitation	Majeure	Double dispositif de CI en place (SG et SF) lors de l'élaboration du budget et de l'exécution des dépenses	Mineure	Trop de focalisation sur la réduction du déficit d'exploitation risque de fragiliser l'orientation de conservation du Potager.
	74/ Statut handicapant	Majeure	L'existence d'un statut spécifique apporterait diverses contraintes vertueuses. La prise en considération de la question du statut du Potager, qui conduirait à apporter l'éclairage nécessaire, n'est pas à l'ordre du jour.	Critique	Faire réaliser une étude approfondie de choix du statut de l'exploitation du Potager du Roi
	75/ Tensions entre les différents usages du Potager (production, pédagogie, visites)	Majeure	L'intelligence des agents du Potager (savoir faire et relationnel) représente de fait une mesure de CI permettant la maîtrise du risque considéré.	Mineure	

Annexe n° 4 : Rapport de la MDRA des Yvelines

Direction Générale des Finances Publiques

Direction Départementale des Finances Publiques des YVELINES

RAPPORT D'AUDIT N° 2015-078-33

RAPPORT DEFINITIF

ECOLE NATIONALE SUPERIEURE DE PAYSAGE DE VERSAILLES

Avril 2016

---- § ----

Mission effectuée par : Marie-Claude RENAUX

et supervisée par : Bruno CARFANTAN

Sommaire

Préambule.....	48
1. Cadre juridique de l'audit.....	48
2. Objet de la mission d'audit	48
3. Méthodologie.....	48
4. Auditeurs / Equipe de travail.....	48
Synthèse du rapport.....	48
Principaux constats.....	48
Tableau des recommandations et/ou propositions	48
Présentation de l'entité	48
Évaluation de l'activité générale de l'entité et des états financiers.....	48
2110. Environnement de contrôle et gouvernance.....	48
2120. Fiabilité du reporting financier.....	48
2130. Informations remontées en annexe.....	48
2140. Fiabilité des données recensées dans le cadre de la mise en œuvre du dispositif de réconciliation des dettes et des créances Etat / Opérateurs.....	48
2150. Revue analytique du compte de résultat et du bilan.....	48
Qualité comptable.....	48
CAPITAUX PROPRES.....	48
2211. Contrôle interne du cycle capitaux propres.....	48
2212. Audit des capitaux propres	48
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES.....	48
2221. Contrôle interne du cycle immobilisations incorporelles et corporelles.....	48
2222. Inventaire physique des immobilisations.....	48
2223. Entrées d'immobilisations corporelles et incorporelles	48
2224. Sorties d'immobilisations corporelles et incorporelles	48
2225. Amortissements.....	48
2226. Dépréciations d'immobilisations corporelles et incorporelles.....	48

IMMOBILISATIONS FINANCIERES, REGIES ET COMPTES INTRA-GROUPE.....	48
2231. Contrôle interne du cycle immobilisations financières, régies et comptes intra-groupe.....	48
2232. Contrôle des filiales et participations.....	48
2233. Immobilisations financières.....	48
2234. Régies et comptes intra-groupe.....	48
TRESORERIE ET RESULTAT FINANCIER.....	48
2241. Contrôle interne du cycle trésorerie et résultat financier	48
2242. Revue du résultat financier	48
2243. Emprunts et dettes	48
PRODUITS ET CREANCES.....	48
2251. Contrôle interne du cycle produits et créances	48
2252. Revue des produits et créances	48
2253. Provisions pour dépréciations des créances.....	48
2254. Ressources affectées	48
2255. Produits constatés d'avance	48
2256. Produits à recevoir.....	48
CHARGES ET DETTES	48
2261. Contrôle interne du cycle charges et dettes.....	48
2262. Comptes de charges et dettes.....	48
STOCKS	48
2271. Contrôle interne du cycle stocks	48
2272. Inventaire.....	48
2273. Valorisation des stocks	48
2274. Séparation des exercices	48

Annexes.....48

Annexe n° 1 : Lettre de mission.....	48
Annexe n° 2 : Document de cadrage.....	48
Annexe n° 3: Réponses de l'audité.....	48
Annexe n° 4: Synthèse des ajustements comptables	48

Préambule

1. CADRE JURIDIQUE DE L'AUDIT

Le présent audit s'exerce dans le cadre de l'article 219 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et des orientations stratégiques arrêtées par Comité National d'Audit au titre de l'année 2015.

2. OBJET DE LA MISSION D'AUDIT

L'objet de la mission d'audit est de donner une assurance raisonnable sur la qualité des traitements et du dispositif de contrôle interne associé, mis en œuvre au sein de l'École Nationale Supérieure de Paysage (ENSP) de Versailles. Cette analyse débouchera sur une évaluation de la qualité comptable des états financiers produits par l'entité.

Dans le cadre de l'objectif général de qualité des comptes de l'État et de la préparation à la certification des comptes, ces résultats d'audit viendront alimenter le suivi du chantier de fiabilisation du processus « Participations », dans le cadre de l'appréciation de l'exacte évaluation des participations que l'État détient dans les entités évaluées par équivalence.

3. METHODOLOGIE

L'approche méthodologique retenue se base sur les étapes suivantes :

- La phase de préparation de la mission comprend une étape de compréhension générale et d'identification des risques généraux et des réponses d'audit apportées pour maîtriser les risques clés. Cette phase donne lieu à la production du document de cadrage. Dans un second temps, les éléments de compréhension généraux sont précisés par les auditeurs au cours des premiers jours de l'intervention au regard du contexte particulier de leur intervention.
- Une étape de préparation des travaux d'audit. Sur la base du document de cadrage, les programmes de travail sont élaborés par la Mission Nationale d'Audit (MNA) de la DGFIP puis précisés par les auditeurs au terme de leur propre phase de prise de connaissance de l'entité.
- La phase finale d'audit sur place avec d'une part, l'évaluation du contrôle interne et d'autre part, la réalisation de tests détaillés.
- Au terme de cette phase de travail terrain, une restitution orale des principaux constats d'audit est effectuée auprès des responsables de l'entité auditée²³ avant qu'un rapport provisoire ne soit produit et soumis formellement à la contradiction des responsables de l'entité auditée.
- Les travaux d'audit feront l'objet d'une revue-qualité et d'une consolidation au niveau national par la MNA.

4. AUDITEURS / EQUIPE DE TRAVAIL

La mission a été conduite par Mme RENAUX. La supervision a été assurée par M.CARFANTAN.

²³ Agent comptable et, lorsque le périmètre et les conditions de réalisation de la mission le justifient, la direction de l'établissement.

Synthèse du rapport

L'audit comptable et financier de l'ENSP mené au titre du processus « Participations de l'État » révèle des insuffisances sur le plan de l'exhaustivité et de l'exactitude des comptes, et une absence de mise en œuvre du dispositif de contrôle interne attendu d'un EPN, favorisant ainsi un manque de maîtrise des différents cycles comptables.

Dans les comptes de l'État pour l'exercice 2014, la valeur d'équivalence définitive de l'ENSP a été enregistrée à hauteur de 4 817 477,60 € au compte 26 « Participations ». Les ajustements évalués par l'auditrice s'élèvent à minima à 323 445,64 €.

L'audit comptable et financier s'est déroulé principalement à l'agence comptable dans un contexte de renouvellement complet du personnel au 01/09/15, chef de service et adjointe, méconnaissant le logiciel comptable de l'établissement, par ailleurs destiné à être remplacé en 2016 par un logiciel intégrant les normes du cadre réglementaire GBCP. Dans ces circonstances, le fort investissement de la nouvelle équipe est souligné.

Dans une période de contraintes budgétaires fortes et de faiblesse des effectifs dédiés aux services support et à l'agence comptable, le potentiel de l'établissement est affaibli d'une part par l'absence de maîtrise sécurisée des procédures à défaut de mise en œuvre du dispositif de contrôle interne (CI) tel qu'il est défini par le référentiel applicable aux EPN, et d'autre part par un manque de rationalisation et de mutualisation des services gestionnaires nuisant à un partage fluide de l'information comptable.

Le cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des EPN, inspiré de celui de l'État, doit reposer sur un partenariat ordonnateur/agent comptable associant tous les acteurs de la fonction comptable et financière. Ce partenariat nécessite d'être renforcé dans l'établissement. Une réflexion conjointe entre l'ordonnateur et l'agent comptable est à mener sur les évolutions organisationnelles à envisager pour initier la démarche du contrôle interne comptable et financier, colonne vertébrale de la qualité comptable.

Afin d'impliquer les différents acteurs dans un contexte rénové, une convention ou un protocole de modernisation de la gestion financière et comptable associant les services de l'ordonnateur et l'agent comptable et prévoyant la mise en place d'un comité de pilotage et de suivi, pourrait être élaboré. Un des volets de ce protocole pourrait porter sur la réalisation d'un diagnostic organisationnel, la documentation des processus à risques, la mise en place des dispositifs attendus, et le suivi de l'avancement des actions éventuellement corrigé en fonction des évolutions réglementaires et des besoins de l'établissement.

La mutualisation des ressources internes mais aussi externes, par une concertation et un partage de réflexions et d'expérience, facilitera l'appropriation de cette démarche déjà initiée dans des structures analogues à l'établissement.

Les voies d'amélioration et chantiers prioritaires à conduire :

L'adaptation des fonctions support de l'établissement et de l'outil de gestion comptable et financier aux évolutions de l'environnement comptable et budgétaire des EPN est un chantier ambitieux et nécessaire pour l'année 2016.

La mise en œuvre du dispositif de contrôle interne constitue un projet de grande ampleur dans un contexte de déploiement et de nécessaire appropriation des nouveaux outils de pilotage dans le cadre réglementaire GBCP. L'enjeu principal consistera à obtenir l'adhésion des équipes autour d'une réorganisation et d'un projet structurant formalisé, où la gestion comptable et financière gagnera en efficacité.

L'incertitude concernant le mode d'enregistrement du parc immobilier, évalué par France Domaine à près de 400 M€ et non intégré à la comptabilité devra être levée.

La fiabilisation des comptes doit être conduite, notamment par la mise en cohérence de la réalité physique, de l'actif comptable et du bilan, par la fiabilisation des capitaux propres, par la mise en place des outils de recensement de tous les actes source de produits, par le suivi de l'émission régulière des mandats et le suivi du montant des marchés.

La sécurisation du fonctionnement des régies participera à l'amélioration de la maîtrise de l'ensemble des processus.

L'auditeur,

Marie-Claude RENAUX

Le superviseur,

Bruno CARFANTAN

Principaux constats

PRINCIPAUX CONSTATS	
POINTS FORTS	POINTS FAIBLES
Évaluation de l'activité générale de l'entité et des états financiers	
Contrôle et gouvernance	
	Absence de ressource spécifique dédié au contrôle de gestion et au contrôle interne en raison de la faiblesse des effectifs administratifs et comptables
	Méconnaissance et absence de mise en œuvre du dispositif de CI attendu d'un EPN.
Adoption en CA du 27/11/14 d'un plan d'action visant les processus prioritaires (rémunérations, commande publique, régies et parc immobilier)	Mise en œuvre incomplète ou absence de mise en œuvre pour certaines actions.
	Absence d'organigramme fonctionnel.
	Absence de guides ou de fiches de procédures, excepté la note du 08/12/15 concernant la formalisation des nouveaux marchés.
Principe de séparation ordonnateur/comptable respecté.	Collaboration insuffisamment développée entre l'ordonnateur et l'agent comptable.
	Manque de cadrage des procédures et de mutualisation entre les différents services gestionnaires, nuisant à un partage fluide de l'information comptable et à l'amélioration de la qualité comptable.
	Concentration de la maîtrise des principaux processus sur un seul collaborateur (commande publique ; paie).
	Défaut de traçabilité à l'AC des éventuelles corrections comptables sur les exercices audités.
	Outil de gestion comptable et financier COCWINELLE obsolète et peu performant.

PRINCIPAUX CONSTATS	
POINTS FORTS	POINTS FAIBLES
	Appropriation numérique et dématérialisation des actes de gestion traités à l'intérieur de l'ENSP insuffisantes.
Informations remontées en annexe des comptes financiers	
Rapport de l'AC à l'appui des comptes financiers enrichi à partir de l'exercice 2013 de l'annexe prévue par l'instruction codificatrice.	Absence dans l'annexe de réserves d'exhaustivité et de fiabilité de l'actif immobilisé.
Dispositif de réconciliation des dettes et des créances Etat/Opérateurs	
Utilisation d'un tableau support de réconciliation des créances et dettes Etat/Opérateurs pour les subventions du Ministère de tutelle.	<ul style="list-style-type: none"> - Processus non mis en œuvre pour la subvention octroyée par le Ministère de l'Ecologie. - Absence de restitution finale signée des deux parties sur les montants réciproques recensés.
Capitaux propres	
	Manque d'exhaustivité et de fiabilité du compte 104 : capitaux propres probablement tronqués lors du changement d'outil comptable en 2002 et patrimoine immobilier remis en dotation non enregistré.
Tenue d'un fichier de suivi des subventions au service financier	Absence de communication à l'AC des notifications d'attribution des subventions et du fichier de suivi.
Immobilisations incorporelles et corporelles	
	Absence de mise en œuvre à l'ouverture de l'audit des actions approuvées en CA du 27/11/14 sur le cycle immobilisations.
	Non concordance du bilan et de l'état de l'actif.
	Absence d'inventaire physique.
	Comptabilisation incomplète du patrimoine immobilier (absence de comptabilisation du site du Potager du roi).

PRINCIPAUX CONSTATS	
POINTS FORTS	POINTS FAIBLES
	Absence de liste des entrées et des sorties d'immobilisations.
	Absence de comptabilisation d'immobilisations en cours.
	Absence de communication à l'AC du détail des écritures d'amortissement.
Régies	
	Formation insuffisante des régisseurs et absence de guide des procédures.
Création en octobre 2015 d'une régie d'avances pour les ateliers pédagogiques régionaux afin de garantir une gestion plus satisfaisante des dépenses.	Lacunes dans la mise à jour des nominations des régisseurs ou suppléants.
	Régie de recettes formation continue en sommeil faute de régisseur depuis septembre 2014 générant des encaissements à l'AC sans titre.
Vérifications sur place des régies à enjeu diligentées par l'AC.	Ancienneté de la vérification sur place concernant certaines régies.
	Absence de contrôle interne de l'ordonnateur sur l'activité des régies, en particulier sur le volume des recettes.
	Variation importante entre les exercices 2012, 2013 et 2014 des mouvements du # 54 « Régies » n'ayant pu être que partiellement expliquée.
Trésorerie et résultat financier	
Conservation des valeurs au coffre.	Manque de sécurisation du local de l'agence comptable.
Enregistrement quotidien à l'AC des opérations de trésorerie et mise en œuvre régulière du rapprochement bancaire.	

PRINCIPAUX CONSTATS	
POINTS FORTS	POINTS FAIBLES
Régularité des contrôles des arrêtés de caisse.	
Transmission de l'état de développement des soldes des produits et charges liés aux opérations de trésorerie transmis par l'agent comptable au service financier pour permettre l'établissement des titres et mandats correspondants.	
Produits et créances	
	Défaut de constatation des subventions acquises.
Relative importance des ressources propres.	Impossibilité de recensement et de suivi au service financier de tous les actes sources de produits à défaut d'outils appropriés ou de transmission par les services émetteurs des documents nécessaires.
	Importance du compte d'attente 47181 « recettes à classer » non titrées.
	Défaut de signature en amont de certaines conventions de partenariat des ateliers pédagogiques régionaux.
	Absence d'uniformisation de la numérotation des factures émises entre les différents services émetteurs ainsi qu'au sein d'un même service.
	Anomalies d'imputations comptables d'opérations non exceptionnelles sur le # 77.
	Défaut de comptabilisation de provisions pour risques et charges en # 15 alors que des créances sont litigieuses.
	Discordance inexplicquée entre le solde du # 4686 « produits à recevoir sur ressources affectées » et la balance au 31/12/14.
Régularisation le 03/12/15.	Erreur d'imputation du don « Val'hor » enregistrée en 2014 en # 487 « Produits constatés d'avance au lieu du # 13 « Financement de l'actif ».

PRINCIPAUX CONSTATS	
POINTS FORTS	POINTS FAIBLES
Charges et dettes	
	Manque de régularité et de suivi dans l'émission des mandats.
	Nombreux rejets de mandats par l'AC sur les exercices audités traduisant une qualité comptable insuffisante des mandats émis.
	Manque de sécurisation et de fiabilisation des dossiers marchés, rémunérations et conventions.
	Conventions manquantes à l'AC (occupation des ruches et achat de miel).
	Insuffisance de tenue documentaire et de suivi des marchés.
Note du 08/12/15 organisant la formalisation des nouveaux marchés et le circuit des pièces.	Ne permet pas le suivi du non dépassement des montants du marché.
	Charge à payer injustifiée (Sport impact environnement).
Stocks	
	Absence d'inventaire physique.
	Absence de tenue comptable des stocks.

Tableau des recommandations et/ou propositions

RECOMMANDATIONS ET/OU PROPOSITIONS			
N°	ACTIONS A METTRE EN OEUVRE	PROCESSUS COMPTABLE(S) CONCERNE(S)	ACTEURS/ CALENDRIER/ INDICATEURS
1	<p>Mettre en place le dispositif de contrôle interne attendu des EPN</p> <ul style="list-style-type: none"> -Renforcer le partenariat ordonnateur/agent comptable en associant tous les acteurs de la fonction comptable et financière par la rédaction d'une convention ou d'un protocole de modernisation de la gestion financière et comptable qui implique la mise en place d'un comité de pilotage et de suivi associant les services de l'ordonnateur et l'agent comptable -Prévoir dans ce protocole la réalisation d'un diagnostic organisationnel et la mise en place des référentiels de contrôle interne par processus applicables aux EPN (Cadre de référence disponible sur la base documentaire DGFIP Nausicaa parmi les textes fondamentaux du dispositif de contrôle interne comptable) -Réorganiser et renforcer les services administratifs et comptables -Élaborer un organigramme fonctionnel -Organiser la suppléance en formant l'intéressé à l'activité qui lui est dévolue -Rédiger des fiches de procédure par processus conformes au référentiel et fiabiliser l'ensemble des processus (organisation, documentation et traçabilité) -Définir dans un plan de contrôle interne la nature, les acteurs des contrôles à opérer et formaliser les contrôles de supervision réalisés -Développer l'appropriation numérique et la dématérialisation des échanges. 	Ensemble des processus	Agent comptable/ Ordonnateur/ Services gestionnaires Avant la fin 2016
2	<p>Fiabiliser les comptes de l'ENSP</p> <ul style="list-style-type: none"> -Exploiter en lien avec le contrôleur budgétaire et comptable ministériel les résultats de la revue qualité comptable et financière -Tracer les corrections d'erreurs comptables (AC) -Comptabiliser l'ensemble du patrimoine immobilier 	Ensemble des processus	Agent comptable/ Ordonnateur/ Services gestionnaires

RECOMMANDATIONS ET/OU PROPOSITIONS			
N°	ACTIONS A METTRE EN OEUVRE	PROCESSUS COMPTABLE(S) CONCERNE(S)	ACTEURS/ CALENDRIER/ INDICATEURS
	(AC) - Réaliser un inventaire physique - Mettre en concordance l'inventaire physique, l'état de l'actif et le bilan - Vérifier la pertinence de l'absence de comptabilisation d'immobilisations en cours (AC) - Communiquer à l'AC le détail des écritures d'amortissement - Fiabiliser les capitaux propres et comptabiliser les subventions acquises dès la notification d'attribution (AC) - Dès la détection d'un risque ou d'une charge significative nécessitant une provision, procéder à son évaluation et à sa constitution (AC) - Mettre en place les outils de recensement de tous les actes source de produits, définir leur circuit, et instaurer un contrôle d'analyse périodique des recettes attendues - Organiser un suivi de l'émission régulière des mandats et développer le contrôle de régularité comptable dans les services ordonnateurs - Développer l'appropriation numérique et la dématérialisation des échanges. - Opérer un suivi du montant des marchés.		Avant la fin 2016
3	Sécurisation et fiabilisation des dossiers marchés, rémunérations et conventions	Charges et dettes	Agent comptable/ Ordonnateur/ Services gestionnaires Avant la fin 2016
4	Constituer une base documentaire à l'AC pour tous les types de contrats de travail	Rémunérations	Agent comptable Immédiat
5	Sécuriser le local de l'agence comptable		Ordonnateur Immédiat
6	Sécuriser le fonctionnement des régies : - Actualiser les nominations de régisseurs et suppléants (AC)	Régies	Agent comptable/ Ordonnateur/ Services

RECOMMANDATIONS ET/OU PROPOSITIONS			
N°	ACTIONS A METTRE EN OEUVRE	PROCESSUS COMPTABLE(S) CONCERNE(S)	ACTEURS/ CALENDRIER/ INDICATEURS
	<ul style="list-style-type: none"> - Formaliser les procédures et mettre en place un contrôle du volume des recettes - Former les régisseurs (AC) - Vérifier sur place les régies à enjeu 		gestionnaires Avant la fin 2016



Présentation de l'entité

Vocation de l'ENSP de Versailles

L'École nationale supérieure de paysage (ENSP) de Versailles a été créée en 1976²⁴ afin de mettre en œuvre la formation conduisant au diplôme de paysagiste diplômé par le gouvernement (DPLG). Elle est l'héritière de la chaire de «L'Art des parcs et jardins» créée à Versailles en 1874 sur le site historique du potager du Roi.

Elle est volontiers présentée comme l'établissement de référence des paysagistes français. L'école française de paysage a pour caractéristique essentielle de considérer le « projet de paysage » à la fois comme produit et comme support de formation (formation au et par le projet de paysage).

Au-delà du diplôme phare de paysagiste²⁵, l'ENSP a considérablement élargi ses offres de formation initiale et continue.

Aujourd'hui, les formations évoluent afin de répondre au schéma européen de l'enseignement supérieur. Elles s'ouvrent de plus en plus largement à l'international, tant par le recrutement des étudiants que par celui des contenus enseignés.

Le lancement du master EMiLA (European Master in Landscape Architecture), en septembre 2010, avec quatre autres universités européennes, concrétise cette évolution.

Implantations de l'ENSP de Versailles

A Versailles :

À l'origine, en 1976, l'ENSP ne représentait qu'une entité de spécialisation au sein de l'École nationale d'horticulture (ENSH).

Après le départ de cette dernière à Angers, en 1995²⁶, l'ENSP a acquis son autonomie administrative et a progressivement occupé la totalité du site du Potager du Roi à Versailles²⁷.

Sur une superficie totale d'environ 9 ha (dont plus de 80 % sont réservés aux cultures légumières, fruitières et ornementales), à l'intérieur d'un périmètre entièrement clos situé en limite du Parc du Château, l'ENSP dispose à l'heure actuelle de 8 groupes de bâtiments représentant environ 10 000 m² de surface hors d'œuvre nette (SHON)²⁸.

A Marseille :

En 1993²⁹, l'ENSP a ouvert une implantation secondaire à Marseille (encore appelée antenne de Marseille) où ce nouvel ancrage territorial s'est rapidement concrétisé par nombre d'actions et de partenariats locaux.

²⁴Décret N° 76-959 du 15/10/1976

²⁵Le DPLG en quatre ans est devenu DEP en trois ans à partir de la rentrée 2015

²⁶Décret N° 94-1224 du 30/12/1994

²⁷Décret N° 94-1225 du 30/12/1994

²⁸Notes prises lors de l'entretien du 17/11/2015 avec le responsable de la maintenance du site de Versailles

²⁹Page 7 du rapport du CGAAER N° 12123- janvier 2013- intitulé « École nationale supérieure du Paysage- Antenne de Marseille »

Depuis 2008, cette antenne est hébergée par l'académie d'Aix-Marseille, dans les locaux du Centre régional de documentation pédagogique (CRDP), à qui elle loue un peu moins de 1000 m².

Quelques chiffres clés³⁰

- environ 130 diplômés par an dont 60 paysagistes DPLG
- de nombreux accords de coopération internationale
- Plus de 30 stages en formation continue (jardin, grand paysage et jardinage)
- une trentaine d'enseignants permanents - Plus de 200 enseignants vacataires
- Plus de 70 agents et contractuels administratifs et techniques
- un laboratoire de recherche
- 9 ha de jardin fruitier et de potager historiques dont une partie est consacrée aux expérimentations des étudiants
- des ateliers dédiés à chaque promotion
- 1 centre de documentation spécialisé dans le paysage, l'aménagement du territoire, l'écologie et la botanique et l'art des jardins
- 3 salles informatiques
- 1 atelier reprographie.

Statut de l'ENSP de Versailles

L'ENSP de Versailles présente trois caractéristiques :

- c'est un établissement jeune (40 ans d'histoire dont seulement 20 années d'autonomie),
- son statut a connu des évolutions substantielles,
- ces évolutions résultent plus de constats de fait que d'une démarche de construction.

Création de l'école

L'établissement a été créé par décret N° 76-959 du 15 octobre 1976 et notamment son article 2 : *« Il est institué, sous la forme d'un établissement d'enseignement et de recherche, une école nationale supérieure du paysage de Versailles qui assure la formation de paysagistes »*.

Un autre décret, non numéroté et publié le même jour, rattache la nouvelle école du paysage à l'école nationale supérieure d'horticulture de Versailles, établissement public national à caractère administratif et doté de l'autonomie financière.

Vers un EPN autonome

Dans un second temps, deux décrets pris le 30 décembre 1994 (N° 94-1224 et N° 94-1225) apportent des modifications substantielles à l'organisation initiale :

- *« L'école nationale supérieure d'horticulture de Versailles prend la dénomination d'école nationale supérieure d'horticulture (ENSH). Son siège est fixé à Angers... »*

³⁰Données extraites du site internet de l'ENSP de Versailles le 01/12/2015

- « Les droits et obligations relatifs aux immeubles de l'ENSH de Versailles sont transférés à l'ENSPV. »

L'ENSPV se retrouve donc seul occupant du site du Potager du Roi et acquiert alors son autonomie administrative en tant qu'établissement public national à caractère administratif doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière, placé sous la tutelle du ministre de l'agriculture.

Ce texte précise en outre que « l'école assure la gestion, la conservation et la valorisation du potager du Roi ». Cependant, le régime juridique du potager du Roi n'est pas réellement clarifié³¹.

Une normalisation récente du statut :

En réponse aux recommandations formulées par l'AERES suite à une évaluation de l'ENSP conduite en 2009/2010³², un décret du 27 juin 2011 normalise la gouvernance de l'école en créant un conseil scientifique (CS), un conseil des enseignants (CE) et un conseil de l'enseignement et de la vie étudiante (CEVE).

En outre, ce texte transforme le nom de l'établissement qui devient dès lors « l'école nationale supérieure de paysage de Versailles »³³.

Organisation de l'ENSP de Versailles

Sous l'autorité de son directeur, la structure fonctionnelle de l'établissement s'articule autour de six fonctions principales comprenant chacune un ou plusieurs directions, services et missions³⁴.

- Support
- Appui aux missions d'enseignement, de recherche et de valorisation de l'établissement
- Organisation et coordination de l'enseignement et de la vie étudiante
- Enseignement et recherche
- Formation continue et formation tout au long de la vie
- Gestion et valorisation du potager du Roi.

Orientations de l'ENSP de Versailles

Au cours des trois dernières années, l'ENSP de Versailles a fait l'objet d'évaluations de la part de l'AERES et de la Cour des comptes.

Fort des recommandations formulées dans les rapports de ces instances et pour tenir compte des tendances dont l'école est à la fois acteur et témoin à travers l'enseignement et la recherche portés par ses enseignants, l'établissement déclare se donner pour objectifs de³⁵.

³¹Le rapport d'observations définitives de la Cour des comptes remis en 2013 pointe notamment en page 8 que le potager ne bénéficie pas du statut d'exploitation agricole.

³²Rapport d'évaluation remis par l'AERES en avril 2010

³³Décret N° 2011-755 du 27/06/2011

³⁴Organigramme remis sous forme papier aux auditeurs par la secrétaire générale de l'ENSP de Versailles le 19/10/2015

³⁵Informations extraites d'un document présenté aux membres du conseil d'administration (CA du 06/07/2015)

- Mieux mettre en valeur ses forces et ses acquis sur les missions prévues par son décret constitutif et par les politiques publiques auxquelles l'école est associée :
 - formation initiale et continue des paysagistes,
 - contribution à la recherche et exploration des nouveaux champs d'action des paysagistes (transition écologique et énergétique ; développement durable),
 - rayonnement international de la compétence française dans le domaine du paysage,
 - gestion, conservation et valorisation du Potager du Roi (notamment agro-écologie).
- Déployer ses projets en lien avec les nouveaux fronts de l'exercice professionnel, de la recherche, de la création et en lien avec les opportunités de sites.
- Corriger ses points faibles, en termes d'organisation notamment autour de la cartographie de ses risques.
- Développer un regard vigilant sur l'avenir ; il s'agit d'anticiper et de s'adapter en particulier aux évolutions de son environnement économique et institutionnel. Au-delà du regard externe, l'école est aussi un lieu d'observation privilégié sur l'évolution de la question du projet de paysage, de l'exercice professionnel par le lien privilégié avec ses anciens étudiants.

L'ENSP de Versailles ne dispose pas aujourd'hui d'un projet d'établissement validé. Le précédent projet stratégique (2005/2015) étant désormais caduc, les objectifs mentionnés ci-dessus constituent le socle du nouveau projet d'établissement, dont les réflexions collectives préalables et les démarches d'élaboration ont été lancées au cours du dernier trimestre de 2015 pour aboutir en fin de premier semestre 2016.

Par ailleurs, un programme lourd de restauration des locaux du site de Versailles ainsi que des espaces dévolus aux missions du potager du Roi doit être formalisé par un schéma directeur immobilier (SDI), ceci étant en cours de discussion avec la tutelle de l'établissement³⁶.

Évaluation de l'activité générale de l'entité et des états financiers

2110. Environnement de contrôle et gouvernance

Contrôle interne chez l'ordonnateur :

Les référentiels de contrôle interne (CI) par processus et le référentiel organisationnel des EPN, tels qu'ils résultent de la note DGFIP n° 2011/03/6791 du 01/06/2011 ayant pour objet la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF) chez les opérateurs de l'État et du décret du 07/11/12 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, ne sont pas connus des services ordonnateurs.

Il est précisé que ce dispositif a fait l'objet d'une mesure de simplification par la DGFIP en janvier 2016 prévoyant la mise en place d'un cadre de référence commun au CIB et au CIC dans les organismes publics.

L'établissement ne dispose pas d'un organigramme fonctionnel.

La faiblesse des effectifs administratifs dédiés aux fonctions support ne permet pas

³⁶Document remis aux membres du conseil d'administration de l'ENSP de Versailles (CA du 06/07/2015)

l'affectation de ressource spécifique au contrôle de gestion et au contrôle interne.

Selon les recommandations de la Cour des Comptes, une cartographie des risques a été élaborée sous forme de plan d'actions, présentée au Conseil d'administration du 27 novembre 2014. Elle a fait l'objet d'un vote au conseil (délibération 30 bis 2014). Elle recense 4 processus (rémunérations ; commande publique ; régies ; parc immobilier). Les actions répondant aux risques détectés devaient être mis en œuvre au 01/06/15. Si certaines ont été initiées (prise de contact avec la DDFIP pour la mise en place de la paie à façon ; formation sur les marchés de travaux ; apurement anomalies régie potager ; retraitement des comptes sur le financement externe de l'actif ; note du 08/12/15 organisant le circuit des pièces marchés), d'autres n'ont pas encore été mises en œuvre au début de l'audit (utilisation d'une fiche de suivi pour l'exécution des marchés travaux, formation des régisseurs, fiches de procédures régies ; refonte de l'inventaire ; inscription au bilan du potager du roi).

En outre, ces actions prioritaires ne sauraient dispenser l'établissement de la mise en place des dispositifs de CI tels qu'ils sont définis dans le référentiel précité, disponible sur l'intranet DGFIP dont dispose l'AC.

D'importants points de fragilité ont été détectés au niveau des fonctions support.

La faiblesse des effectifs empêche la mise en place d'une suppléance. La maîtrise des principaux processus est concentrée sur un seul collaborateur (paye, commande publique (cf. infra § 2262) empêchant la supervision contemporaine.

Par ailleurs, l'implantation matérielle dispersée des services ordonnateurs crée de fait une partition de l'équipe qui ne favorise pas la communication et la mutualisation et nuit à un partage fluide de l'information comptable.

Il est observé de manière générale le volume important des pièces comptables ou documents au format papier échangé entre les différents services et une appropriation du numérique peu développée.

Contrôle interne à l'agence comptable (AC) :

Le principe de séparation ordonnateur/comptable est respecté.

L'agence comptable est composée de deux personnes nouvellement affectées au 01/09/15, n'ayant pas été formées à l'outil COCWINELLE, ce qui est actuellement une source de fragilité partiellement compensée par le soutien technique d'une personne appartenant au service financier. Cette situation devrait évoluer rapidement de manière favorable compte tenu de la très forte implication de la nouvelle équipe. A terme, le déploiement du logiciel COCKTAIL reporté au 01/01/17 devrait permettre une rationalisation des procédures.

Compte tenu de l'effectif réduit, il est difficile d'assurer à l'AC à la fois une suppléance, une séparation effective des tâches et une supervision des opérations. L'AC dispose d'une documentation papier concernant le référentiel de CI comptable interministériel de la DGFIP et du cadre de référence du CI Comptable de l'État. L'accès à l'intranet DGFIP, en particulier à la documentation en ligne n'est pas performant.

En 2011, un projet de mise en place du CI émanant de l'agent comptable comportant une cartographie des risques, un plan d'action, un plan de contrôle interne pour 2012, et un projet d'organigramme fonctionnel n'ont pas abouti. L'ancien AC a formalisé ponctuellement ses contrôles qui relèvent des contrôles de régularité habituels attendus du comptable, mais pas du contrôle interne tel que défini dans le référentiel.

Organisation, sécurité et fiabilité du système d'information comptable et financier :

L'équipe restreinte du service informatique de l'établissement est constituée de 2 agents titulaires (ingénieur et technicien), un agent fonctionnel ayant rejoint l'équipe le 1^{er} octobre 2015 dans le cadre du projet COKTAIL.

La messagerie électronique, l'hébergement internet, la solution de gestion du centre de documentation (Kentika) et la gestion de questionnaires sont externalisés.

Les principales applications participant à la gestion comptable et financière sont le progiciel COCWINELLE qui gère l'ensemble des flux de la comptabilité principale et auxiliaire, système aujourd'hui obsolète. Il a été acquis en 2001 et la dernière mise à jour majeure date de 2008. En l'attente du déploiement de COKTAIL reporté en 2017, l'établissement ne dispose actuellement pas d'outils de gestion comptable et financier performants. La paie est gérée depuis 2011 par le logiciel SAGE, non interfacé à COCWINELLE, ce qui nécessite une double saisie (établissement du bulletin de paie dans SAGE pour l'ensemble du personnel géré par l'établissement et liquidation individuelle et prise en charge du mandat dans COCWINELLE), potentiellement source d'erreur (cf § 2262 Rémunérations).

Les demandes d'édition à l'AC des documents comptables nécessaires dans le cadre de l'audit n'ont pas pu être facilement ni entièrement satisfaites, en particulier les balances clients et fournisseurs n'ont pas pu être produites à l'agence comptable. A défaut, les contrôles ont essentiellement été conduits à partir des « fiches compte » conservés par compte à l'appui des mandats ou des titres émis, sans qu'y figurent les écritures d'extourne qu'il a fallu retrouver à partir d'autres éditions.

En l'attente du déploiement COKTAIL reporté en 2017, l'établissement ne dispose actuellement pas d'outils de gestion comptable et financier performants. Ce nouveau logiciel devrait permettre de mieux répondre aux nouvelles exigences demandées aux opérateurs de l'État à condition qu'il s'accompagne d'une réflexion plus globale en lien avec le ministère de tutelle dans le cadre de la convergence des systèmes d'information de ses services.

Néanmoins, la gestion comptable sur la période transitoire de l'année 2016 sous COCWINELLE s'avérera délicate puisqu'elle nécessitera à l'AC la mise en place d'un outil de suivi extra-comptable de la consommation des crédits budgétaires afin de répondre aux normes GBCP applicables au 01/01/16.

Recommandations

- Afin d'impliquer les différents acteurs dans la mise en place du CI, établir un protocole partenarial de modernisation de la gestion financière et comptable associant tous les services (ordonnateur, gestionnaires, et agence comptable) qui implique la mise en place d'un comité de pilotage et de suivi associant les services de l'ordonnateur et l'agent comptable

- Réaliser, dans le cadre du comité de pilotage, un diagnostic organisationnel (grille disponible dans le Guide pratique DGFIP, BUREAU CE-2B du 05/07/2011), documenter les processus à risques à partir du référentiel de contrôle interne des EPN, mettre en place les dispositifs attendus (Cadre de référence disponible sur la base documentaire DGFIP Nausicaa parmi les textes fondamentaux du dispositif de contrôle interne comptable des EPN), et suivre l'avancement des actions, si besoin en redéfinissant les priorités et le calendrier de mise en œuvre en fonction des évolutions réglementaires et des besoins de l'établissement

- Mutualiser les ressources internes mais aussi externes, par une concertation et un partage de réflexions et d'expérience, dans des structures analogues à l'établissement

- Mener une réflexion et réorganiser et renforcer les services gestionnaires et comptables

- Rédiger un organigramme fonctionnel définissant le périmètre de chacun des acteurs par processus et organisant la suppléance

- Formaliser les contrôles internes attendus dans un plan annuel

- Favoriser une mutualisation et une concertation régulière entre les services

- Développer l'appropriation numérique et la dématérialisation des actes de gestion traités à l'intérieur de l'ENSP.

2120. Fiabilité du reporting financier

Le rapprochement du montant des capitaux propres du compte financier au 31/12/12, 31/12/13, 31/12/14 et de sa valorisation au compte général de l'État est concordant.

Le respect des dates de transfert à l'Infocentre pour les fichiers des exercices 2012, 2013 et 2014 n'a pas pu être vérifié, à défaut d'éléments connus du nouvel agent comptable.

La fréquence des corrections d'erreurs dans le cadre de la révision comptable n'a pas pu être évaluée faute de traçabilité des éventuelles corrections d'erreurs. Les écritures exceptionnelles imposées par l'évolution de la réglementation ont été tracées sur des tableaux EXCEL (changement de comptes des subventions en 2014).

Recommandation

Tracer les corrections d'erreurs comptables.

2130. Informations remontées en annexe

Le rapport de la Cour des Comptes afférent aux exercices 2000 à 2011 (actualisation 2012) recommandait de présenter à l'appui des comptes financiers une annexe complète conformément à l'instruction codificatrice M9-10. A compter de l'adoption des comptes de l'exercice 2013, le rapport de l'agent comptable au CA s'est enrichi de l'annexe des comptes annuels qui suit la trame de la maquette de l'instruction n° 09-018-M9 du 1er septembre 2009.

L'annexe 2014 fait notamment état des retraitements comptables réalisés en collaboration avec le bureau CE2B de la DGFIP dans le cadre des nouvelles dispositions affectant le financement externe de l'actif.

Cependant, il n'est pas fait état de la comptabilisation incomplète du patrimoine (absence du site du Potager du Roi et non fiabilisation de l'actif en l'absence d'inventaire).

Recommandation

Compléter l'annexe de réserves d'exhaustivité et de fiabilité concernant l'actif immobilisé.

2140. Fiabilité des données recensées dans le cadre de la mise en œuvre du dispositif de réconciliation des dettes et des créances Etat / Opérateurs

L'ENSP participe au dispositif de réconciliation des créances et dettes État/opérateurs pour les dotations de fonctionnement et d'investissement qu'elle reçoit des Ministères de l'Agriculture et de l'Écologie.

Un tableau support de réconciliation mis à disposition de l'établissement est servi par les services ordonnateurs en collaboration avec l'agent comptable et adressé selon le calendrier fixé au Ministère de tutelle (Direction Enseignement Supérieur du Ministère DGER).

Le recensement des données concerne les seules subventions attribuées à l'ENSP par le Ministère de l'Agriculture à partir des données issues de la comptabilité budgétaire et des actes juridiques. La fiabilisation se fait par recoupement des chiffres DGER et ENSP. Les subventions font l'objet d'un titre de recette pour les crédits de fonctionnement, et peuvent avoir fait l'objet d'un titre de recette (investissement), en fonction de la consommation réelle des crédits, toutes les créances recensées par l'entité n'étant pas comptabilisées en produits à recevoir.

L'établissement ne dispose pas d'une restitution finale signée des deux parties sur les montants réciproques recensés.

Ce processus n'est pas mis en œuvre avec le Ministère de l'écologie qui apporte son soutien financier à l'établissement par l'octroi d'une subvention annuelle en vertu d'une convention établie pour 2014, 2015 et 2016 assorti d'un avenant annuel précisant les montants arrêtés au titre de l'exercice budgétaire considéré (184 800 € en 2014).

Recommandations

-Fiabiliser le dispositif en l'étendant aux transactions financières émanant du Ministère de l'écologie.

-Obtenir la restitution finale signée des deux parties des montants réciproques recensés.

2150. Revue analytique du compte de résultat et du bilan

Le résultat net de l'exercice s'établit à -104 239,09 €, déficitaire pour le cinquième exercice consécutif. Néanmoins, pour la première fois depuis 2010, l'établissement réduit son déficit qui revient au niveau de celui de 2011.

Les charges et les produits sont globalement en tendance baissière depuis 2012 (- 4% entre 2013 et 2014 pour les charges et - 3 % pour les produits).

Les produits sont constitués à hauteur de 45 % en 2014 des subventions d'exploitation de l'État soit 1 730 555 € en diminution de 7 % par rapport à 2013.

Les charges sont constituées essentiellement des charges d'exploitation. Les charges de personnel représentent la majorité de ces charges soit un total de 2 160 686 € en 2014 (49 % des charges de l'établissement), étant observé qu'elles ne représentent qu'une fraction des véritables charges de personnel, les personnels fonctionnaires étant rémunérés directement par le Ministère de l'Agriculture.

Nota : voir détail dans rapport audit CGAER. L'analyse effectuée d'après les comptes financiers doit être considérée avec réserve compte tenu des erreurs ou manque de fiabilité relevés au cours de l'audit (cf. Annexe 4 Synthèse des ajustements comptables).

Qualité comptable

CAPITAUX PROPRES

2211. Contrôle interne du cycle capitaux propres

En application de l'instruction M9- financement externe de l'actif du 18 décembre 2012 et de la note de service DGER/SDEDC/N2013-2154 du 26/11/2013, les comptes de capitaux recensant le financement d'actifs ont été modifiés en 2014 et les opérations de reclassement réalisées en collaboration avec le bureau CE2B de la DGFIP. Les nouveaux comptes ont été créés en remplacement des comptes supprimés.

La création de ces nouveaux comptes et les retraitements comptables conséquents ont été mentionnés dans l'annexe de l'exercice clos au 31 décembre 2014.

En dehors de ces travaux nécessités par les aménagements réglementaires, aucune formalisation récente de contrôle du suivi des capitaux propres n'a été produite dans le cadre de l'audit. Il n'existe pas de contrôle interne du cycle capitaux propres et les procédures et liaisons à mettre en œuvre ne sont ni définies, ni établies par écrit. La précédente AC indique notamment le 20/08/15 dans la fiche de suivi en réponse au signalement du CBCM qu'aucune notification des subventions n'est transmise à l'AC avant versement.

Recommandation

Mettre en place et formaliser les procédures de CI du cycle capitaux propres.

2212. Audit des capitaux propres

Les capitaux propres de l'ENSP sont constitués au 31/12/14 de contreparties et financements rattachés à des actifs déterminés dont la contrepartie des biens mis à disposition de l'établissement – État (# 104), de réserves (# 106) à hauteur de 3 476 015,03 n'ayant varié sur la période en revue 2012, 2013 et 2014 ,du report à nouveau au # 110 (SC=73 847,79) et au # 119 (SD=3 160 878,32), de subventions d'investissement (# 1341 SC= 70 578, 42 et # 1349 SD = 20 715,46).

Les mouvements relatifs au compte 10 :

L'établissement dispose d'une décision attributive de dotation : l'article 2 du décret n° 94-1225 du 30/12/94 modifié portant organisation de l'ENSP prévoit que « l'école assure la gestion, la conservation et la valorisation du potager du roi ».Le patrimoine immobilier de l'ENSP a été évalué par France Domaines pour un montant total de 396 019 344 € (composants bâtis 1 372 224 ; composants non bâtis 394 647 120 €) en date de valeur du 31/12/2009.

Le compte 10411 ne retrace pas la contrepartie de cet actif mis à disposition (cf. immobilisations).

Concernant le compte 104 au 31/12/2014, il concerne le retraitement des informations comptables contenues dans les comptes 1021-1022-1023 -103- 1311-13911- 13912 à 13918 qui ont été supprimés au 1er janvier 2014 et remplacés par les comptes respectifs suivants 10411-1341-1312 à 1318- 10412-10413-1093 13492 à 13498 (Instruction du 18/12/12 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif).

Le précédent agent comptable a retraité ces comptes en liaison avec le bureau CE2B de la DGFIP. Plusieurs échanges ont été nécessaires afin de finaliser certaines écritures dont l'origine était incertaine et ne permettant pas de retranscrire avec la rigueur nécessaire les financements les plus anciens.

L'impossibilité de justifier les écritures historiques et la liste exhaustive des biens remis en dotation a été relevé dans le rapport de la Cour des Comptes 2014. Il stipule pour les comptes 102, 10211 et 1023 qu'il s'avère impossible de reconstituer un historique en 2002 du fait d'un changement d'outil comptable intervenu fin 2001 pour lequel certaines données n'auraient pas été reprises. Il semblerait ainsi que le compte 1023 mouvementé jusqu'en 2001 n'ait pas été repris dans la bascule en 2002 ".

Il est donc nécessaire d'émettre des réserves sur la fiabilité de la comptabilisation des éléments repris au compte 104 dans la mesure où les capitaux propres au passif semblent avoir été tronqués en 2002 et que la contrepartie du patrimoine immobilier remis en dotation n'est pas enregistrée.

Les mouvements relatifs au compte 13 :

Subventions :

441 : État et autres collectivités publiques- subvention d'investissement à recevoir

Ce compte figure à la fois à l'actif et au passif : au 31/12/14 actif = SD 133 765 ; passif = SC = 375 957, 22 soit SC = 242 192, 22 dont # 44184 bourses de l'état = SC 22 905,99.

Dans la fiche de suivi des échanges avec le CBCM du 20/08/15, une alerte a été formulée concernant le sens erroné du solde sur le cpte 441 cpte SC= 219 286,23 € ce qui signifie une absence de constatation des subventions acquises. En réponse, l'AC indique que l'ordonnateur refuse de constater la totalité de la subvention, bien qu'elle ait été notifiée et versée intégralement et qu'aucune notification de subvention n'est transmise à l'AC avant versement (cf cycle produits).

Les mouvements relatifs au compte 15 :

L'établissement ne comptabilise pas de provision pour risques et charges.

Pourtant par note du 10/02/14, l'AC signale à l'ordonnateur les titres de recettes non recouverts pour lesquels les poursuites de l'AC ont été interrompues pour cause de litige.

Joliette Batiments litige sur le décompte 2454,03€ T 344/2008

Ville de Menton litige sur le bien fondé de la créance 12 702,47€ T 169/2006

Blandignere Marguerite litige sur le bien fondé de la créance 1 826,24€ T941/2002

Pluvignage Manuel : demande de suspension des relances du 19/04/13 7348,68 € T675/2006

Ballagny Pascale : contestation créance 421,07€ T 552/2013

Rieu Pascale : contestation créance 1032 € T 147/2012

Goutaudier Estelle : contestation créance 657,71 € T 325/2012

Trianon Palace contestation créance 1100€ T 581/2012

Proposition d'admission en non valeur (ANV) du 18/02/14 :

Ville de Menton 18/04/06 créance non fondée RAR 12 702 ,47€ T 169/06 cpte 4162

Proposition ANV du 08/09/14

Goutaudier liquidation contestée -dossier à l'huissier 657,71€ T 325/12 cpte 4161

Un toilettage des créances douteuses a été opéré en 2015 et soumis à décision du CA.

En particulier, le titre Ville de Menton (APR) a été annulé pour 12 702,47 € (T 169/2006) suite à décision du CA 06/07/15 compte tenu de l'absence de pièces justificatives du marché et de la contestation de la ville pour non fondement de la créance (pas de marché signé ni de convention).

Les mouvements relatifs au compte 68 :

Le récapitulatif (outil cocwinelle) joint aux mandats # 681 ne permet à l'AC d'identifier et de suivre les biens ou subventions concernés par les écritures.

Les mouvements relatifs au compte 78 :

solde 781 Reprises sur amortissement et provision = 440 090,23 au 31/12/84

Ce compte a été mouvementé par 2 écritures pour chacun des centres financiers (centre 01 = 342 231,41 ; centre 02 = 97 546) correspondant à la reprise de la quote part des subventions virée au compte de résultat.

Néanmoins, le récapitulatif (outil cocwinelle) joint aux titres # 78 ne permet à l'AC d'identifier et de suivre les subventions concernées par les écritures.

Recommandations

-Fiabiliser les capitaux propres

-Exploiter en lien avec le contrôleur budgétaire et comptable ministériel les résultats de la revue qualité comptable et financière

-Communiquer les notifications d'attribution des subventions à l'AC ainsi que le tableau de suivi des subventions existant au service financier à l'appui des titres émis.

- Dès la détection d'un risque ou d'une charge significative nécessitant une provision, procéder à son évaluation et à la constitution d'une provision.

IMMOBILISATIONS INCORPORELLES ET CORPORELLES

2221. Contrôle interne du cycle immobilisations incorporelles et corporelles

La non concordance du bilan et de l'état de l'actif, l'absence d'inventaire physique à jour et la comptabilisation incomplète du patrimoine immobilier ont donné lieu à de fréquents échanges entre l'AC et ordonnateur par courrier ou courriel.

La cartographie des risques élaborée sous forme de plan d'actions et adoptée en Conseil d'administration du 27 novembre 2014 recense parmi les processus à risques, le parc immobilier et la commande publique. Les actions répondant aux risques détectés dans ce cadre, à savoir la fiabilisation de l'actif immobilier et la rédaction de fiches de procédures et d'un guide des achats n'avaient pas encore été mises en œuvre au moment de l'ouverture de l'audit.

Le circuit de transmission des documents contractuels n'est de surcroît pas formalisé (pièces justificatives souvent insuffisantes lors du visa par l'agence comptable) et le suivi comptable de la réalisation des marchés ne peut en l'état être comptablement maîtrisé, et a fortiori faire l'objet d'un contrôle interne. Une note du 08/12/15 organise la formalisation des nouveaux marchés et le circuit des pièces.

La gestion de la commande publique est concentrée sur une personne, sans suppléance, ni partage des connaissances. Il a par ailleurs été constaté une absence de sécurisation et de partage des documents et dossiers « marchés » papier et informatiques détenus, la sauvegarde sur un support externe détenu par la même personne ne sécurisant pas la conservation des données.

2222. Inventaire physique des immobilisations

La situation de l'établissement quant à la non fiabilisation de l'actif et l'absence d'inventaire physique complet, ainsi que la comptabilisation incomplète du patrimoine immobilier déjà relevés par la Cour des Comptes n'a pas évolué.

L'ampleur du travail à effectuer pour permettre le recensement des actifs physiques en cohérence avec l'actif comptable et le bilan est un frein à l'entreprise. L'établissement ne dispose pas des ressources nécessaires à ce recensement. Le souhait de l'ordonnateur serait d'être épaulé par un prestataire extérieur pour travailler à l'élaboration d'un état d'inventaire physique en collaboration avec l'agent comptable. Une participation financière a été demandée à la tutelle pour engager une action en ce sens.

Concernant l'absence de comptabilisation du site du Potager, il existe une divergence d'interprétation sur la valorisation de cette comptabilisation entre l'établissement et le service France Domaines.

L'article 2 du décret n° 94-1225 du 30/12/94 modifié portant organisation de l'ENSP prévoit que « l'école assure la gestion, la conservation et la valorisation du potager du roi ». L'école est située sur le site du Potager qui comporte environ neuf hectares de surfaces cultivées ainsi que des bâtiments d'enseignement et de recherche. Le patrimoine immobilier jardin et bâtiment, non repris à l'actif, a été évalué par France Domaines pour un montant total de 396 019 344 € (composants bâtis 1 372 224 ; composants non bâtis

394 647 120 €) en date de valeur du 31/12/2009. Il ne figure pas dans les comptes de l'établissement alors qu'il aurait dû être repris à l'actif sur la base de cette valeur selon une réponse de France Domaine en date du 08/03/12.

La direction s'oppose à une comptabilisation pour cette valeur et souhaiterait pouvoir le comptabiliser à l'euro symbolique en raison de la classification du site en monument historique par un arrêté du 15/03/26 qui lui confère le caractère d'inaliénabilité absolue.

Cette difficulté d'interprétation qui a déjà fait l'objet d'échanges avec la DGFIP bureau CE2B pourrait trouver son dénouement par l'application de l'instruction du 7 février 2013 (BOFIP -GCP-13-0011 du 1/03/2013 qui permettrait une reprise à l'euro symbolique s'agissant d'un patrimoine classé « monument historique ».

L'ordonnateur devra fournir à l'agent comptable le document de classement comme monument historique du domaine national du Potager du roi qui permettrait de valoriser ce patrimoine dans ces conditions.

Le rapprochement de l'état de l'actif et des immobilisations à la balance au 31/12/14 (# 20 et 21) fait apparaître des discordances déjà relevées par la cour des comptes qui n'ont pas pu être expliquées. Le total des discordances s'établit à 2 290 144,61€ soit immobilisations à la balance 12 725 560,26 € pour 10 435 415,65 € à l'état de l'actif.

2223. Entrées d'immobilisations corporelles et incorporelles

Il n'existe pas de liste des entrées d'immobilisations, ni de tableau des mouvements des immobilisations.

Le compte 23 « immobilisations en cours » n'est pas utilisé, ce qui mérite un point d'attention notamment au regard des travaux immobiliers de l'établissement.

2224. Sorties d'immobilisations corporelles et incorporelles

Il n'existe pas de liste des sorties d'immobilisations (cédées ou mises au rebut) , ni de tableau des mouvements des actifs immobilisés. La comptabilité sous revue n'a enregistré aucune sortie.

Le recensement du matériel totalement amorti au 2154, 2158, 2182, 2183 et 2184 et susceptible de n'être plus utilisé n'est pas réalisé.

Ce suivi ne pourrait être efficient qu'à partir d'un inventaire et d'un état de l'actif fiabilisé.

2225. Amortissements

Les durées d'amortissements des biens ont été votées en CA le 19/11/02, complétées et modifiées lors du CA du 06/07/15. Les annexes au rapport de l'AC de 2013 et 2014 indiquent les conditions d'amortissement des immobilisations (pas d'annexe en 2012). Cependant, aucun prorata temporis n'est appliqué, les amortissements sont linéaires et les biens considérés comme mis en services en année n+1 de l'acquisition. En outre, le récapitulatif (outil COCWINELLE) joint aux mandats # 681 ne permet à l'AC d'identifier et de suivre les biens ou subventions concernés par les écritures.

2226. Dépréciations d'immobilisations corporelles et incorporelles

Les comptes 29 « dépréciations » n'ont pas été utilisés sur les exercices 2012 à 2014. Aucun bien n'est déprécié. L'absence d'inventaire physique complet ne contribue pas à la mise en œuvre de mesures de dépréciation.

Recommandations :

- Comptabiliser le site du Potager du roi.

- Fiabiliser les actifs en réalisant un inventaire physique des immobilisations (par un système fiable type code barre pour les biens corporels autres qu'immobiliers) puis procéder au récolement entre cet inventaire physique et l'inventaire comptable afin de s'assurer de la concordance entre l'état réel de l'actif et sa comptabilisation au bilan (cf. recommandation n° 4 Cour des Comptes).

- Mettre en œuvre sans tarder les actions prévues concernant la commande publique et mettre en place une suppléance

- Vérifier la pertinence de l'absence de comptabilisation d'immobilisations en cours

- Communiquer à l'AC le détail des écritures d'amortissement.

IMMOBILISATIONS FINANCIERES, REGIES ET COMPTES INTRA-GROUPE

2231. Contrôle interne du cycle immobilisations financières, régies et comptes intra-groupe

L'ENSP ne possède ni participations ni comptes intra-groupe.

L'établissement compte deux régies d'avances et cinq régies de recettes. Une régie d'avances supplémentaire destinée au paiement des dépenses liées aux ateliers pédagogiques régionaux était en cours de création au moment de l'audit.

Les dossiers administratifs sont ouverts à l'agence comptable. Leur examen appelle notamment les observations suivantes :

La régie d'avances créée le 20/01/95 pour assurer le paiement de menues dépenses de l'école a pour suppléante une personne ne figurant plus dans l'organigramme de l'établissement.

La régie de recettes de la documentation, créée en 1995 est destinée à encaisser le paiement des photocopies et des ouvrages. Elle est en sommeil et sans régisseur qu'il conviendra si besoin de nommer. A défaut, la régie devra être dissoute.

La dernière vérification sur place de la régie de recettes des droits de scolarité et voyages (DEVE) date de 2012. Même si aucune anomalie significative n'a été relevée, il conviendra de programmer un nouveau contrôle afin de satisfaire à l'obligation de contrôle régulier des régies.

La régie de recettes formation continue, vérifiée en octobre 2013, est en sommeil depuis le départ du régisseur en septembre 2014, la nomination d'un nouveau régisseur n'étant pas intervenue. Cette régie ne dispose pas de compte DFT. De nombreux chèques sont reçus et encaissés directement à l'AC concernant essentiellement le paiement de prestations de formation continue qui sont comptabilisés au # 47181 « Recettes à classer » en attente d'émission des titres. Un état mensuel Cocwinel est transmis par l'AC au service financier pour demander l'émission des titres (cf. § 2252).

La vérification de la régie de recettes boutique Potager du Roi du 25/05/12 a révélé de nombreux dysfonctionnements ayant abouti au changement de régisseur et à la comptabilisation en 2014 d'une charge exceptionnelle de 13 422, 71 € approuvée par le CA. Une nouvelle vérification diligentée le 21/11/14 conclut à une tenue rigoureuse et responsable de la régie.

Un contrôle des pièces est effectué par les services financiers avant titrage et mandatement, mais il n'y a pas de contrôle interne mis en place par l'ordonnateur sur l'activité des régies. Le suivi des recettes est effectué par chaque régisseur et aucun rapprochement n'est réalisé entre les éléments détenus par les régisseurs et le service financier, ce qui traduit un défaut de contrôle du volume des recettes des régies.

Le contrôle des régies est exclusivement mis en œuvre par l'agent comptable. Des contrôles sur pièces sont réalisés par l'AC à chaque versement des régisseurs. Même si des vérifications sur place des régies à enjeu sont régulièrement effectuées par l'agent comptable, le dispositif de contrôle existant est perfectible. En effet, en application de l'article 15 du décret n° 92-681 du 20/07/92, les régies des EPN sont soumises au contrôle des l'agent comptable mais aussi de l'ordonnateur et ces opérations doivent être formalisées. Par ailleurs, aux termes de la note de service du bureau CE-2B du 26/06/13 sur la sécurisation des régies, la concertation entre l'ordonnateur et l'agent comptable est indispensable pour prévenir les risques de détournement.

2232. Contrôle des filiales et participations

L'ENSP n'a aucune filiale et ne dispose d'aucune participation.

2233. Immobilisations financières

Sans enjeux.

2234. Régies et comptes intra-groupe

Des contrôles sur pièces sont réalisés à la fois par le service financier lors de l'émission du titre et à l'AC à chaque versement des régisseurs, mais il n'y a pas de rapprochement du service ordonnateur avec les outils des régisseurs pour le contrôle du volume des recettes (cf § 2231) .

Chaque régie est identifiée par une subdivision du compte 54 ce qui permet d'identifier les recettes encaissées et les dépenses décaissées par régie.

Les mouvements au # 54 ont connu une variation importante (2012 = 638 184,88 ; 2013 = 604 681,80 ; 2014=500 431,10) n'ayant pu être que partiellement expliquée, ce qui conforte le constat d'absence de maîtrise du recensement des recettes.

En 2014, la régie de la formation continue n'a plus de régisseur depuis le mois de juin ce qui contribue à la baisse des recettes en régie.

Les montants constatés pour cette régie sont de 145 906.59 € en 2012, 138 818.50 € en 2013 et 49 698.20 € en 2014.

En 2013, la salle des ventes a connu une baisse de ses recettes (en 2012= 206 220.46€ en 2013=146 196.41).

En revanche l'activité de la régie droit de scolarité présente en 2013 un montant de recettes de 312 109 € alors qu'en 2012 elle présentait un solde de 268 520.13€ et 2014 un solde de 224 073 €. Cette variation n'a pas trouvé d'explication à ce stade de l'audit.

Les recettes des régisseurs ne sont pas enregistrées sur le compte 47151. Le compte 5151 est débité lorsque les fonds sont virés sur le compte au trésor de l'agent comptable et le compte 545 de la régie est crédité.

Le compte de liaison # 18 est apuré au 31/12/14.

Recommandations :

- **Mettre en place le référentiel du contrôle interne comptable et financier en concertation avec l'ordonnateur afin d'assurer la sécurité et le contrôle des opérations de régies**
- **Sécuriser les outils et les procédures par l'élaboration d'un guide, par l'AC en partenariat avec l'ordonnateur, à l'attention des régisseurs et des services gestionnaires et comptables chargés de la centralisation**
- **Former les régisseurs**
- **Réactiver la régie Formation Continue par la nomination d'un régisseur**

- Créer les # 4713 « Recettes perçues avant émissions de titre » et # 4715 « Recettes des régisseurs à vérifier » selon la nomenclature comptable actualisée.

TRESORERIE ET RESULTAT FINANCIER

2241. Contrôle interne du cycle trésorerie et résultat financier

L'agence comptable est composée de deux personnes nouvellement affectées au 01/09/15. L'agent comptable supervise sa collaboratrice ou effectue elle-même les opérations du cycle trésorerie. Compte tenu de l'effectif réduit, il est difficile d'assurer à la fois la continuité du service, une séparation effective des tâches et une supervision des opérations.

Les opérations de trésorerie sont enregistrées au jour le jour. L'édition du relevé DFT et le rapprochement bancaire sont réalisés en moyenne deux fois par semaine. Dès qu'une opération est retracée sur le compte de dépôt de fonds au trésor (DFT), il y a rapprochement avec les informations externes avant enregistrement en comptabilité.

Un arrêté de caisse est établi à chaque mouvement, et un contrôle tracé est régulièrement mis en œuvre par l'agent comptable (par exemple en septembre 2015, les 07/09 et 15/09).

Un état de développement des soldes des produits et des charges liés aux opérations de trésorerie est transmis régulièrement au service financier afin qu'il établisse les titres et les mandats pris en charge sur les comptes d'imputation provisoire de recettes (cf. §2256) et de dépenses.

Le sens des comptes de tiers est surveillé par l'agent comptable. Les titres et les mandats émis font l'objet des contrôles d'imputation avant leur prise en charge.

La conservation des valeurs est sécurisée dans un coffre situé dans le bureau de l'agent comptable dont la combinaison n'est connue que de l'agent comptable et de sa collaboratrice. Une réserve doit être émise sur l'absence de sécurisation du local accueillant l'agence comptable (fenêtre dépourvue de barreaux, structure des portes très légère, cloison ouverte en hauteur). Le code d'accès au compte dépôts de fonds n'est connu que des mêmes personnes.

Les transferts de fonds sont approuvés par l'agent comptable qui prépare le numéraire, signe les bordereaux et dégage les fonds vers la DDFIP.

2242. Revue du résultat financier

La comptabilité de l'ENSP n'enregistre pas de produits ni de charges financières.

Le rapprochement du # 515 à la balance au 31/12/14 et du relevé de compte bancaire s'est avéré conforme.

Les remises de chèques sont adressées par courrier au STC de Créteil en distinguant les chèques inférieurs et supérieurs à 5000 €, le bordereau est édité par COCWINELLE.

2243. Emprunts et dettes

Néant au 31/12/14.

Recommandation

Sécuriser le local de l'agence comptable.

PRODUITS ET CREANCES

2251. Contrôle interne du cycle produits et créances

S'agissant des créances d'exploitation et comptes rattachés, le dispositif de contrôle interne est inexistant alors que l'école génère des ressources propres relativement importantes, rendant la maîtrise du processus particulièrement nécessaire. Le cycle produits et créances n'a pas été intégré dans le plan d'action de CI malgré les risques attachés notamment à la gestion des ressources propres. Il a été constaté l'absence de fiches de procédures et de dispositif sécurisé de la chaîne des opérations.

Les procédures actuelles ne permettent pas au service financier de recenser ni de suivre tous les actes source de produits pour l'établissement, en particulier pour la formation continue, les ateliers pédagogiques régionaux et les régies (défaut d'outils appropriés ou défaut de transmission de documents aux services financier et comptable *cf* § 2231 et 2234).

La volumétrie 2014 s'établit à 112 bordereaux pour 591 titres de recettes (données rapport AC exercice 2014), 35 % des titres de recettes ayant été émis entre le 01/12/14 et la date de clôture (29/01/15) ce qui indique un manque de suivi au fil de l'eau des recettes attendues.

Le contrôle de régularité par l'agent comptable a abouti en 2014 au rejet de 17 titres 2014 pour les motifs suivants : absence de convention ; signature non conforme ; montants erronés ; prestation déjà payée en partie ; erreur de tiers ; non respect tarifs formation continue ; forfait injustifié concernant facturation prestation liées à l'occupation d'un logement (consommation électricité, eau et gaz estimée forfaitairement).

S'agissant du recouvrement des créances, les contrôles de l'AC sont opérés à partir des listes COCWINELLE de relance des restes à recouvrer. Il est recommandé de conserver ces listes annotées des travaux réalisés, la dernière liste RAR annotée produite à l'auditrice ayant été éditée le 27/09/13.

2252. Revue des produits et créances

La balance auxiliaire clients au 31/12/14 (état de développement de solde) n'a pas pu être produite à l'agence comptable.

Outre les subventions d'exploitation (2 351 939,12 € en 2014), les produits émanent essentiellement de l'activité de l'école (soit 1 456 147, 95 €) à savoir droits de scolarité et de concours, droits d'inscription aux stages de formation continue, recettes issues des APR, et ventes de marchandises à la boutique potager.

S'agissant des subventions, le CBCM a alerté l'agence comptable sur le sens erroné du compte 44111 subventions d'investissement qui présente un solde créditeur de 219 286,23 € au 31/12/14, indiquant ainsi une absence de constatation des subventions acquises.

Les nouvelles subdivisions du compte 44 (4411 subventions d'investissement et 4417 subventions d'exploitation) ne sont pas utilisées. Les subventions sont enregistrées aux comptes 44111 et 44112 ne figurant plus dans la version actualisée de la nomenclature M9-10.

Le # 702 enregistre essentiellement les recettes mensuelles de la régie boutique,

appuyées d'un tableau récapitulatif des recettes et des modes de paiement (espèces essentiellement). La régisseuse mandataire de la boutique potager du roi rend compte mensuellement des recettes enregistrées par la caisse enregistreuse. Quelques différences positives sont régulièrement constatées et comptabilisées en produits exceptionnels notamment par les encaissements par CESU pour lesquelles la monnaie n'est pas rendue.

Le # 70621 enregistre principalement les recettes de la régie de recettes de Marseille correspondant aux droits de scolarité. Elles sont appuyées d'un tableau de suivi des droits. Cependant l'AC relève dans une note du 08/12/14 relative au bilan des inscriptions 2014/2015 que les chèques sont parvenus directement à l'agence comptable sans avoir été comptabilisés par la régie. En outre, la liste des élèves jointe comportait de nombreuses anomalies (élèves redoublants inscrits dans l'année supérieure, chèques émis sans que le nom du bénéficiaire ne soit précisé, comptabilisation des droits de sécurité sociale pour des étudiants non assujettis).

Ce compte enregistre aussi les versements par le ministère de tutelle de subventions relatives à la compensation de l'exonération des droits de scolarité des étudiants boursiers.

Le # 70622 enregistre essentiellement les recettes de la régie de recettes DEP (direction de l'enseignement) concernant les cours et droits de concours appuyées d'un tableau annuel des bordereaux de recettes enregistrées.

Le # 7065 enregistre les recettes afférentes aux stages et conventions de partenariat ateliers pédagogiques régionaux (APR) de 4^{ème} année. Un tableau de suivi format EXCEL est alimenté en amont par le département de la 4^{ème} année puis complété par le service financier au fur et à mesure de l'établissement des factures. Néanmoins les conventions ne sont pas toujours signées par le partenaire (cf. tableau de suivi SF), cette signature n'intervenant fréquemment qu'à la fin du chantier lorsque l'enseignant responsable du projet a validé la fin des travaux. Cette situation est potentiellement source de créances litigieuses comme ce fut le cas concernant la ville de Marseille.

Le titre n° 545/2014 comptabilisé en reste à recouvrer pour 15 000 € correspond à la demande de versement du solde pour une convention ancienne (Commune de Peri convention signée en 2009 pour 30 000 € bénéficiant d'un délai achèvement prorogé jusqu'au 31/12/14).

L'examen du # 7083 « Locations de salles » conduit à constater une incohérence de numérotation des factures émanant soit du service financier, soit de la boutique ; par ailleurs, au sein d'un même service, il n'y a pas de suite dans la numérotation (plusieurs n° 1/14 dans les deux services). Les conventions d'occupation des locaux signées du Directeur sont bien jointes au mandat mais non numérotées en série continue.

Le # 7448 enregistre notamment un titre n° 156 pour 78 096,32 € correspondant au solde d'une subvention EMILA 2011/2013 (total subvention = 398 529, 31 €) comptabilisé lors du versement et pas au moment de l'agrément de cette subvention n° 2011-3957.

Des anomalies d'imputation ont été observées sur le # 77 qui a enregistré des recettes qui ne sont pas des opérations exceptionnelles. Cette remarque concerne des participations financières aux voyages versées par les étudiants à la régie de recettes droits de scolarité et voyages qui auraient dû être imputées en # 706.

Par ailleurs, les recettes de la régie boutique du potager correspondant à des ventes de plants d'arbres, régulièrement soumises à TVA devraient être imputées au # 702 -1.

2253. Provisions pour dépréciations des créances

L'ENSP ne pratique pas de provisions pour dépréciations des créances alors que certaines créances sont imputées au # 416. Il ressort en outre des notes de l'AC et de l'examen des pièces que des créances étaient contestées (cf. 2212).

2254. Ressources affectées

Les nouvelles normes comptables rendent obsolètes le dispositif antérieur des ressources affectées à compter du 01/01/16. En effet, si en droits constatés l'impact sur le résultat était neutre, il n'en était pas de même sur le solde budgétaire dès lors que la comptabilité budgétaire fait apparaître les impacts en trésorerie et matérialise les fonds de roulement. Ainsi, pour les opérations injustement imputées en compte propre, les masses dans les fonds de roulement sont « gonflées ».

En vertu des dispositions de l'instruction du 03/11/15, les comptes de charges à payer sur ressources affectées 4682 et produits à recevoir sur ressources affectées 4686 sont supprimés au 01/01/16 et le retraitement des ressources affectées devait être mis en œuvre sur la gestion 2015.

Les ressources affectées de l'ENSP, essentiellement conventions sur fonds européen « erasmus » courant sur deux années universitaires et conventions régionales IDF d'aide à la mobilité interne (AMI), sont saisies dans le logiciel COCWINELLE conformément au schéma comptable prévu par l'instruction M9 – 10.

Le schéma d'écriture des ressources affectées en 2014 était le suivant :

D/ : 4682 ; C/ : 4686 au moment de la notification de la contractualisation

D/ : 515 ; C/ 4682 à la réception des fonds

D/ 4686 ; C/ 7448 constatation des recettes à hauteur des dépenses réalisées

Les mandats de dépenses codifiés de l'origine des fonds lors de la saisie de la pièce dans COCWINELLE impacte automatiquement le D 4686. Ils sont imputés sur un compte de charges.

En fin d'année un état de toutes les dépenses de l'année est établi et un titre global de recettes qui vient équilibrer l'opération est alors émis en fin d'année.

Le suivi analytique de ces ressources affectées est réalisé par le service financier au moyen d'un fichier EXCEL qui retrace le montant initial du contrat, le montant reçu, les mandats émis et rattachés à la RA. Ce fichier permet un rapprochement avec COCWINELLE.

Un remboursement de crédits non utilisés ERASMUS appuyé d'une décision de recouvrement a ainsi été effectué à l'Agence Europe Education le 20/11/14 et imputés au débit du compte 657.

L'AC s'est employée au retraitement nécessaire aux nouvelles dispositions sur la fin de gestion 2015 en liaison avec le service financier. Il ressort en particulier de ces opérations que le solde du compte 4686 = 84 686, 82 n'est pas conforme à la balance au 31/12/14 soit 58 905, 95 (différence 25 780,87). Les recherches de l'AC aboutissent à une

différence prenant naissance en 2011 qui reste inexpliquée.

2011 : # 4686 = 15 715,28. balance 23 931, 86 ; 2012 : # 4686 = 45 675, 68 balance = 53 892, 26 ; 2013 : # 4686 = 49 015,23 balance 86 956, 10€

En outre, une subvention Erasmus accordée en 2011 n'est pas entièrement soldée au 31/12/14 (reste 2078 €).

L'établissement ne dispose pas de ressources affectées en investissement.

2255. Produits constatés d'avance

Le SC du # 487 au 31/12/14 enregistre un solde de 22 284,36€ représentant à hauteur de 18 000 € une donation Val'Hor approuvée par le CA du 25/09/14, dans le cadre du mécénat lié au projet d'installation de la résidence « Villa Le Nôtre ». Aux termes de la nomenclature comptable, ce don doit être inscrit au # 13.

2256. Produits à recevoir

Le # 418 présente un solde débiteur de 70 640 € correspondant à une compensation des loyers de Marseille pour 70 000 € et location de salles pour 640 €.

Ces écritures ont été contre-passées en début de gestion 2015.

Le compte d'attente # 47181 « **recettes à classer** » (encaissements en attente de titres) présente un solde à la balance au 31/12/14 de 107 118,64€ dont 58 792, 65 € concernant des paiements afférents à des prestations de formation continue réalisées en 2014 et non titrées en fin d'exercice. Les demandes de facturation formation continue sont transmises au service financier, mais ne sont pas appuyées de pièces permettant un recensement par ce service des ressources attendues (inexistence ou non transmission au service financier d'un outil de suivi des formations en cours ; bulletins d'inscription signés inexistantes ou non transmis ; absence de listes émargées de présence à la formation ou non transmises.)

De ce fait, certaines factures et titres ne sont pas encore émis au moment du règlement par l'étudiant ce qui génère un nombre important d'écritures comptables de recettes en attente d'imputation (# recettes à classer) et ne permet pas de respecter le principe de rattachement des produits au bon exercice.

La régie FC n'a plus de régisseur depuis juin 2014 et les paiements afférents à des sessions de formation sont encaissés directement et sans titre à l'AC dès réception des chèques.

L'émission des titres concernant la formation continue dispensée en 2014 s'est ainsi échelonnée jusqu'en juin 2015, les recettes correspondantes n'ayant pas été comptabilisées en produits à recevoir sur la gestion 2014 .

Un état mensuel COCWINELLE des titres attendus est transmis par l'AC au service financier, mais ce document ne permet pas le recensement des recettes attendues.

Recommandations

- Mettre en place les outils et les circuits permettant un recensement par le service financier et in fine par l'AC de tous les actes source de produits

-Contrôle d'analyse périodique de rapprochement entre actes recensés et demandes d'émission d'ordres de recettes transmis par les services gestionnaires. Contrôle de l'évolution des montants, du montant à payer, avec courrier de signalement au service gestionnaire concerné en cas de détection d'anomalie et le cas échéant signalement à l'ordonnateur des produits devant revenir à l'établissement et non mis en recouvrement

- Recenser et comptabiliser les produits à recevoir en fin d'exercice

- Numéroté les conventions et les factures en série continue

- Reclasser les opérations du # 44111 et du # 44112 dans les # 4411 (subventions d'investissement) et 4417 (subventions de fonctionnement) selon la nomenclature M9-10 actualisée

-Transmettre des notifications à l'AC et comptabiliser des subventions acquises au débit du cpte 441 sans attendre leur encaissement effectif

- Constituer des provisions pour dépréciation des créances dès l'imputation en # 416.

CHARGES ET DETTES

2261. Contrôle interne du cycle charges et dettes

Il est constaté une absence de dispositif de contrôle interne sur le cycle charges et dettes. Les mesures correctives prévues dans le plan d'action approuvé en CA du 27/11/14 concernant les rémunérations et la commande publique n'avaient pas été mises en œuvre à l'ouverture de l'audit. Le suivi des marchés a fait l'objet d'une note le 08/12/15 organisant leur formalisation et le circuit des pièces. Néanmoins, cette mesure ne peut répondre efficacement à elle seule aux exigences du CI attendu des EPN.

Actuellement, les marchés > 1 mois et > 20 000 € sont soumis au contrôle a priori du CBCM.

La gestion de la commande publique est concentrée sur une personne, sans suppléance, ni partage des connaissances. Il a par ailleurs été constaté une absence de sécurisation et de partage des documents et dossiers « marchés » papier et informatiques détenus, la sauvegarde sur un support externe détenu par la même personne ne sécurisant pas la conservation des données (cf. 2221).

La gestion des rémunérations repose au service financier depuis plusieurs années sur une seule personne et la suppléance n'est pas assurée.

Par ailleurs, la paie à façon dont les modalités de mise en place font actuellement l'objet d'échanges avec la DDFIP, n'exonérera pas l'établissement du contrôle qui incombera à l'agent comptable dans un calendrier mensuel plus contraint difficilement compatible avec la faiblesse des effectifs.

En effet, lorsque la DGFIP réalise les paies à façon, ces opérations n'ont pas pour effet de modifier la responsabilité de l'AC, qui reste assignataire des dépenses de personnel. Le fait que la paie à façon s'inscrive a priori dans un système plus sécurisé constitue un simple élément de maîtrise du risque dans l'élaboration du plan de contrôle de la paie. Dans ce cadre, l'AC effectue un contrôle a priori à partir des documents qui lui sont transmis par les services ordonnateurs (éléments constitutifs de la liquidation de la paie, des pièces justificatives et des oppositions/cessions de créances). Il appose son visa sur ces documents et les adresse à l'établissement de service informatique (ESI) de la DGFIP qui procède à la liquidation. Après paiement par l'ESI, l'AC comptabilise une dépense sans ordonnancement préalable, puis procède à la vérification des pièces justificatives du paiement et prend en charge le mandat émis par l'ordonnateur.

Selon les données du rapport de l'AC, 4 526 mandats ont été émis en 2014 dont 19, 5% émis entre le 01/12/14 et la date de clôture des comptes 2014 (29/01/15) ce qui indique un manque de régularité et de suivi dans l'émission des mandats.

Le contrôle de régularité de l'AC a abouti à 81 rejets dont les principaux motifs résultent de montants erronés, d'erreurs de liquidation, de confusion sur le solde du marché, de l'application erronée de la clause de révision des prix, de l'absence de convention (APR), de l'incohérence avec la délibération du CA concernant des honoraires médicaux (montant forfaitaire au lieu de taux horaire), d'erreurs de tiers, de coordonnées bancaires erronées ou absentes, du manque de document marché, de factures déjà payées, du solde d'un marché sans réception des travaux ni décompte définitif, du dépassement d'un devis, d'erreur d'imputation de la dépense, de l'absence de contrat de vacations, de schéma d'écriture erroné (convention partenariat métropole Marseille), de dépassement budgétaire. Ces fréquents rejets sont révélateurs de l'absence de dispositif de contrôle

interne dans la procédure d'émission de mandat. A l'inverse, les rejets tendent à démontrer que le contrôle du comptable est efficace.

Il ressort du rapport susvisé que les paiements réalisés en 2014 afférents à des factures antérieures à l'exercice s'élèvent à 18 329,15 €.

2262. Comptes de charges et dettes

Il n'existe pas de fiche de procédure pour la commande publique. Le service gestionnaire demandeur adresse une demande d'achat au service financier qui émet une autorisation d'engagement numérotée et la transmet au service gestionnaire. Les demandes d'achat > 1000€ sont soumises à la signature de la Secrétaire Générale.

Charges hors paie

La balance auxiliaire fournisseurs au 31/12/14 (état de développement de solde) n'a pas été produite. Les tests portant sur les comptes de classe 6 ont par conséquent été réalisés pour chaque compte de charge et pour les mandats les plus significatifs à partir des «fiches comptes» éditées en fin de gestion 2014 et conservées à l'appui des comptes.

Pour les comptes de classe 4, soit le «détail des opérations non soldées» au 31/12/14, soit la transaction «consultation du #» ont servi de base de travail.

Les constats effectués concernant les marchés par la Cour des Comptes en janvier 2014 en particulier l'insuffisance en matière de tenue documentaire et de suivi du non dépassement des montants sont toujours d'actualité. Les recommandations de la cour n'ont pas encore été mises en œuvre.

Les marchés ne sont pas référencés et ne font pas l'objet d'un enregistrement numéroté. Aucune liste à jour n'a pu être fournie, tant à l'agence comptable qu'au service logistique. Un fond de dossier « marchés » a été reconstitué au service financier sans qu'un rapprochement avec les données détenues par le service logistique ait été réalisé.

Une liste des contrats en cours dont les dossiers incomplets nécessitent une mise à jour a été établie par l'AC et a été produite à l'auditrice. L'examen d'un échantillon de mandats afférents à des marchés conclut au même constat (Kerosene atelier architecture ; Carré bleu voyage ; Bookmark ; Bouygues telecom).

Les RIB fournisseurs marchés sont transmis au service financier par le service logistique. Les références bancaires de règlement sont saisies dans l'applicatif par le service financier, mais les dossiers des conventions et marchés consultés à l'AC ne comportent pas de RIB et ne permettent donc pas en l'état une vérification du bénéficiaire des paiements. Ils étaient conservés antérieurement au service financier dans une pochette spécifique qui n'a pas été conservée. Depuis quelques mois, ils sont joints au premier mandat émis pour le dit fournisseur.

Par ailleurs, la **revue des comptes de charges** 2014 appelle les observations suivantes :

6067 Fournitures et matériel d'enseignement et de recherche. Un montant de 1614 € correspondant à une intervention dans le cadre d'un séminaire par Sport impact environnement (mandat n° 4472/14) figure dans les charges à payer alors que la facture a été payée au dirigeant Lapoutge Claude.

607 Achats de marchandises

Ce compte enregistre essentiellement les achats destinés à la revente à la boutique.

Les factures Sandelli et Association apicole de l'ouest parisien correspondent à l'achat du miel produit pas les ruches installées pour l'un sur le site du potager et pour l'autre dans le Parc Balbi.

Pour le premier fournisseur, aucune convention n'a été établie.

Pour le second, une convention de passage existerait mais n'est pas détenue par l'agence comptable. En l'absence éventuelle de telles dispositions, la convention devra être complétée des conditions commerciales liant les contractants.

622 Rémunérations d'intermédiaires, honoraires

Le dossier du marché Kerosene atelier architecture concernant la réhabilitation partielle de la façade sud du bâtiment Hardy ne comporte pas les cahiers des clauses techniques particulières (CCTP) signés des trois entreprises chargées des travaux (Richard, Mey et Coprom).

6245 Les mandats correspondent aux demandes d'avance APR (étudiants 4^{ème} année) pour la mise en œuvre des conventions conclues avec les collectivités territoriales et quelques institutionnels (SNCF, ERDF). Ils concernent les frais de déplacements, indemnités journalières et fournitures et les demandes sont signées par le Directeur de l'ENSP. Elles sont accompagnées de l'autorisation de déplacement des étudiants et d'un RIB du compte ouvert spécifiquement pour le projet.

Sur recommandation de la nouvelle AC, une régie d'avances a été créée début novembre 2015 pour permettre d'assurer une gestion plus encadrée des frais liés aux APR. Cette régie concerne actuellement 16 mandataires (étudiants), l'avance ayant été fixée à 55 000 € (cf. fiche 2234).

6256 Frais de déplacement. Ils sont appuyés d'un ordre de mission et/ou d'un état de frais détaillé établi selon la grille du Ministère de tutelle qui est vérifié et éventuellement rectifié par le service financier. L'échantillon examiné n'a pas révélé d'anomalies.

626 Frais postaux et frais de télécommunications

Le dossier marché de téléphonie Bouygues télécommunications signé en 2013 comportant des lacunes est en cours de régularisation.

67 Charges exceptionnelles

Un mandat n° 1424/14 a été enregistré à hauteur de 13 422,71€ correspondant à différents certificats administratifs signés par le Directeur et approuvés par le CA. Ils concernent la régularisation des discordances de ventes relevées par la vérification de la régie «boutique» en mai 2012.

Rémunérations

Les effectifs de l'établissement se caractérisent par une diversité de métiers et de statuts (fonctionnaires, contractuels de droit public (CDI et CDD), vacataires, agents de droit privé), les fonctionnaires ne relevant pas du budget de l'établissement.

Il a été observé que l'AC ne dispose pas d'une base documentaire pour chaque type de contrat.

Un guide d'accueil de l'enseignant vacataire avec différentes fiches a été récemment élaboré (rémunération, frais de mission, obligation de service) mais n'avait pas encore été communiqué à l'AC.

La paie est gérée depuis 2011 par le logiciel SAGE, non interfacé à COCWINELLE, ce qui nécessite une double saisie au service financier (établissement du bulletin de paie dans SAGE pour l'ensemble du personnel géré par l'établissement, liquidation individuelle et prise en charge du mandat dans COCWINELLE), potentiellement source d'erreur (la volumétrie actuelle est de 119 liquidations mensuelles). Les cotisations sociales ne sont éditées dans SAGE et liquidées sur COCWINELLE qu'après vérification des bulletins de salaires par l'AC. Les mandats afférents aux cotisations sont ensuite transmis à l'AC.

Les RIB des salariés, saisis dans COCWINELLE sont conservés dans les archives du service financier à l'appui du premier mandat émis. Ce classement n'est pas optimal, les RIB devraient être reclassés après saisie dans le dossier individuel.

Une remise à plat des dossiers individuels détenus à l'AC s'impose afin d'assurer un meilleur suivi de la paie : la totalité des 30 dossiers sélectionnés pour le test d'audit concernant la paie de novembre 2014 et examinés à l'AC étaient incomplets. Le contrat ou document initial et les avenants ne sont pas toujours présents malgré plusieurs demandes de l'ancien AC. Par ailleurs, la concordance du paiement effectif au bon bénéficiaire ne peut pas être vérifiée en l'état par l'AC qui ne détient aucun RIB dans les dossiers du personnel. Le contrôle de la paie dévolu à l'AC ne peut pas s'exercer dans les conditions actuelles.

La poursuite du test dans les services de l'ordonnateur a permis d'attester l'existence des documents juridiques dans les dossiers papier du service gestionnaire. Une seule anomalie a été relevée (absence d'un contrat CDI VEXLARD). Il est précisé que le test portant sur le contrôle de la concordance du bénéficiaire et du RIB n'a pas été mis en œuvre par l'auditrice dans les services gestionnaires.

Il a été observé par ailleurs une absence de sécurisation des dossiers individuels dans les services gestionnaires : les dossiers papier actifs sont rangés dans des armoires non sécurisées, les dossiers inactifs RH depuis 3 ans étant archivés. Des dossiers informatiques ont commencé à être constitués sur le disque dur de ce service, mais les documents originaux signés n'y sont pas conservés en version dématérialisée. En outre, les dossiers individuels des vacataires sont détenus au service financier. Le classement séparé des dossiers administratifs entre ces deux services RH et SF ne répond à aucune logique.

Le test sur la paie de novembre 2014 révèle par ailleurs des discordances dans les quotités de travail du personnel à temps partiel entre les données du service RH et les informations détenues à l'AC. Un rapprochement et la mise à jour du fichier détenu par l'AC doivent être mis en œuvre.

Les lettres d'engagement de vacations conservées au service financier sont régulières en la forme et les états signés de service correspondant aux mandats testés sur le mois de novembre 2014 (non détenus par l'AC) ont pu corroborer les mandats émis, à l'exception d'un dossier pour lequel manque l'état de service fait (BALLESTA pour 122,73 €).

Recommandations

- Organiser dans les services de l'ordonnateur un suivi de l'émission régulière des mandats et développer le contrôle régularité dans les services gestionnaires***
- Sécuriser et fiabiliser les dossiers marchés, conventions et rémunérations tant dans les services de l'ordonnateur qu'à l'AC. Une réorganisation de la conservation des données individuelles et la constitution d'une base informatique sécurisée des***

dossiers du personnel pourraient utilement être initiée à la faveur de la montée en puissance de COKTAIL MANGUE.

- Mettre en place un suivi des marchés

- Constituer une base documentaire à l'AC pour tous les types de contrats de travail.

STOCKS

2271. Contrôle interne du cycle stocks

Le dispositif de contrôle interne attendu n'est pas mis en œuvre. L'instruction du 23/01/06 sur les nouvelles normes comptables applicables à la tenue des stocks par les EPN n'est pas appliquée.

En l'absence d'un organigramme fonctionnel, la responsabilité en matière de gestion des stocks est floue.

2272. Inventaire

L'absence de comptabilité matière a été constatée.

Seule une comptabilité simplifiée des stocks est mise en place sur l'entité Potager du roi (marchandises boutique, produits végétaux, engrais, emballages, combustibles).

La variation des stocks est enregistrée en fin d'année au vu d'un tableau simplifié.

Un contrôle du stock boutique par l'AC le 21/01/14 a révélé un état des stocks faux pour 2 des 3 références contrôlées aléatoirement.

Le stock boutique et les commandes sont tenus sur un tableur EXCEL au lieu d'un logiciel fiable de gestion des stocks. A réception, le stock est actualisé par la validation de la commande.

2273. Valorisation des stocks

La valorisation des stocks n'a pas été auditée.

Selon le rapport de l'AC, les marchandises boutiques sont évaluées au prix de vente.

2274. Séparation des exercices

Non audité, stocks non significatifs.

Processus non prioritaire au regard des recommandations compte tenu de l'importance des actions à mettre en place sur les autres processus.

Annexes

Annexe n° 1 : Lettre de mission



DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
Direction Départementale des Finances Publiques des Yvelines
Mission Départementale Risques et Audit
CFF de Saint Quentin en Yvelines
2 avenue de centre
71287 Ghincourt Cedex
BALF : cdff78.mz@ddfp.finances.gouv.fr

Versailles, le 24 septembre 2015

Le Directeur Départemental des Finances Publiques
des Yvelines

à

Madame Nadine FLARD
Agent comptable de l'École Nationale Supérieure de
Paysage de Versailles
Le Potager du Roi
10, Rue du Maréchal Joffre
78000 VERSAILLES

Affaire suivie par :
Marie-Claude RENAUX – ☎ : 01 30 48 27 23
Courriel : marie-claude.renaux@ddfp.finances.gouv.fr

Référence : 2015-078-033

Objet : Lettre de mission – Audit comptable et financier de l'École Nationale Supérieure de Paysage de Versailles

Madame,

Le présent audit s'exerce dans le cadre de l'article 219 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et des orientations stratégiques arrêtées par le Comité National d'Audit au titre du programme 2015. Cet audit s'exerce également dans le cadre du programme arrêté par le comité départemental d'audit des Yvelines lors de la séance du 29 janvier 2015.

Cette mission sera conduite par Madame Marie-Claude RENAUX, inspectrice principale, auditrice, à la Mission Risques et Audit de la Direction Départementale des Finances Publiques des Yvelines, qui pourra être assistée de toute personne que je jugerai utile.

L'intervention sur place débutera le mardi 29 septembre 2015.

Cet audit donnera lieu à un rapport provisoire assorti de constats et de recommandations. Vous aurez à y répondre dans le cadre de la phase contradictoire au terme de laquelle un rapport définitif me sera adressé.

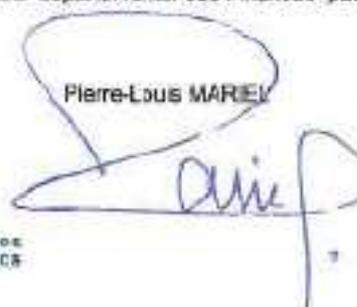
Je ne méconnais pas la gêne passagère que pourront occasionner ces travaux au sein de votre entité, mais je sais pouvoir compter sur votre participation et celle de vos collaborateurs pour permettre aux auditeurs de mener à bien leur mission.

Je vous remercie par avance.

Le directeur départemental des Finances publiques

Copie : Monsieur Vincent PIVETEAU
Directeur de l'ENSPV


LE MINISTRE DES FINANCES
ET DES COMPTES PUBLICS

Pierre-Louis MARIÉ


Annexe n° 2 : Document de cadrage



**Direction Départementale des Finances
Publiques des Yvelines**

Mission Départementale Risques et Audit

CFP de Saint Quentin en Yvelines

2, avenue du centre

78042 GUYANCOURT Cedex

boîf : ddfp78.mcrs@ddfp.finances.yvel.fr

Affaire suivie par :

Marie-Claude RENAUX

TEL : 01 30 48 27 23

Courriel : marie-claude.renaux@ddfp.finances.yvel.fr

REFERENCE : 2015-078-33

**AUDIT N° 2015-078-33 DE L'ÉCOLE NATIONALE SUPÉRIEURE DE PAYSAGE
DE VERSAILLES
DANS LE CADRE DU PROCESSUS « PARTICIPATIONS »**

DOCUMENT DE CADRAGE

I - CADRE JURIDIQUE DE LA MISSION D'AUDIT

Le présent audit s'exerce dans le cadre de l'article 219 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et des orientations stratégiques arrêtées par le Comité National d'Audit au titre du programme 2013, et dans le cadre du programme arrêté par le Comité Départemental Risques et Audit des Yvelines lors de sa séance du 29/01/15.

Il s'inscrit parallèlement dans un cadre partenarial avec la Mission Générale d'Audit (MIGA) du Conseil Général de l'Alimentation, de l'Agriculture et des espaces ruraux (CGAAER) du Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la Forêt (MAAF) dont la mission est définie par son propre document de cadrage.

II - OBJET DE LA MISSION D'AUDIT

L'objet de la mission d'audit de la MDRA des Yvelines est de donner une assurance raisonnable sur l'aptitude du dispositif de contrôle interne mis en œuvre au sein de l'Ecole Nationale Supérieure de Paysage de Versailles (ENSPV) dans le cadre de la fonction comptable partagée (services ordonnateurs) à garantir la qualité des comptes produits par cette entité. Cette analyse débouchera donc sur une évaluation de la qualité comptable des états financiers produits par l'entité.

Dans le cadre de l'objectif général de qualité des comptes de l'Etat et de certification de ces derniers, ces résultats d'audit viendront alimenter le suivi du chantier de fiabilisation du processus « Participations », dans le cadre de l'appréciation de l'exacte évaluation des participations que l'Etat détient dans les entités évaluées par équivalence.

III – PRÉSENTATION DU PROCESSUS OU DOMAINE AUDITÉ

L'ENSPV est un établissement public national à caractère administratif doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière, dont le véritable acte de création dans sa forme actuelle est le décret n° 94-1225 du 30/12/94. Cet établissement d'enseignement supérieur agricole public est placé sous la tutelle du Ministère de l'Agriculture, de l'Agroalimentaire et de la Forêt (MAAF). Il est le principal établissement de formation des paysagistes concepteurs. L'ENSPV accueille environ 400 étudiants et stagiaires. Elle est hébergée à Versailles dans des bâtiments classés, proches du château. Implantée sur le site du Potager du Roi, l'école est assurée, aux termes de l'article 2 du décret du 30/12/94, « la gestion, la conservation et la valorisation. » L'école a déployé depuis 1992 une implantation secondaire à Marseille dans des locaux loués au Centre régional de documentation pédagogique.

Le budget initial 2015 prévoit un montant des produits de fonctionnement s'élevant à 4,3M €, dont 2M € de subventions d'exploitation et 1,3 M € de produits d'exploitation. Les charges de personnel représentent 49,11 % du total des charges hors investissement. Les effectifs de l'ENSPV se caractérisent par une diversité de statuts, la masse salariale des agents de l'Etat, qui n'est pas déléguée à l'établissement étant de 3,6M €.

IV – LES OBJECTIFS DE LA MISSION

IV.1 Identification des risques

Compte tenu des critères de qualité comptable définis par le Service Comptable de l'Etat SCE¹, les principaux risques identifiés au terme de la phase de prise de connaissance correspondent aux risques inhérents définis sur la base de la cartographie des risques élaborés suite aux audits réalisés dans le cadre du processus « Participation ».

IV.2 Orientations données à la mission

La phase d'audit terrain sera réalisée au sein de l'École Nationale Supérieure de Paysage de Versailles, en particulier dans son agence comptable, afin d'assurer sur pièce et sur pièce un contrôle de la qualité comptable des données financières du dernier exercice clos.

Dans ce cadre, les auditeurs porteront un intérêt particulier aux éléments suivants :

- la capacité des dispositifs de contrôle interne et de gouvernance à garantir la qualité de l'information comptable produite par l'entité et à maîtriser les risques majeurs pesant sur l'ensemble des cycles d'activité de l'entité ;
- la capacité du processus de remontée des données comptables au CBCM MNEFI à garantir la qualité de l'information comptable transmise.

Les auditeurs s'attacheront ensuite à analyser en particulier la maîtrise des cycles d'activités qui suivent :

- les immobilisations corporelles et incorporelles, en prêtant notamment attention à la problématique du correct recensement à l'actif du bilan du patrimoine des établissements et à la correcte comptabilisation des biens contrôlés par ces derniers, ainsi qu'aux travaux d'inventaire et de recensement mis en œuvre conformément au plan d'action défini par le SCE ;
- les capitaux propres ;

¹ Ces critères ont été établis à partir des assertions définies par le CNOC qui sont : existence, droits et obligations, rattachement, exhaustivité, évaluation, mesure et présentation et information donnée.

- les reconciliations des opérations entre l'Etat et l'entité (en matière de subventions de fonctionnement et d'investissement, et de dotations en capital notamment) ;
- les comptes intragroupe si l'entité s'appuie sur un réseau d'agences secondaires (#18 et #45) ;
- les stocks si l'activité de l'entité le justifie ;
- les dettes ;
- les créances ;
- les opérations de rattachement à l'exercice ;
- les immobilisations financières ;
- les opérations de trésorerie.

IV.3 Les seuils de travail retenus pour la mission :

Les seuils de travail seront adaptés à la taille de chaque entité (agence principale et agences secondaires) et appliqués aux comptes consolidés des entités (budget principal, budgets et services annexes) :

- **Seuil de signification¹**

Il est fixé à 2% des charges du compte de résultat de l'entité audité.

- **Seuil de planification²**

Il est fixé à 25% du seuil de signification.

- **Seuil d'ajustement³**

Il est fixé à 10 % du seuil de signification.

- **Seuil de test⁴**

Les seuils de tests et les modalités d'échantillonnage sont déterminés dans les instructions d'audit diffusées aux auditeurs par la Mission Nationale d'Audit.

IV.4 Approche méthodologique retenue

L'approche méthodologique retenue se base sur les étapes suivantes :

- La phase de préparation de la mission comprend une étape de compréhension générale et d'identification des risques généraux et des réponses d'audit apportées pour maîtriser les risques clés. Cette phase donne lieu à la production du document de cadrage. Dans un second temps, les éléments de compréhension généraux sont précisés par les auditeurs au cours des premiers jours de l'intervention au regard du contexte particulier de leur intervention.
- Une étape de préparation des travaux d'audit sur la base du document de cadrage : les programmes de travail sont élaborés par la Mission Risques Audit, puis précisés par les auditeurs au terme de leur propre phase de prise de connaissance de l'entité.

¹ **Seuil de signification** : seuil au-delà duquel l'auditeur considère que la totalité des ajustements à réaliser conduit à remettre en cause la sincérité de comptes.

² **Seuil de planification** : seuil permettant la sélection de comptes ou d'entités considérées(e)s comme significatifs et représentatifs de la valeur d'ensemble.

³ **Seuil d'ajustement** : seuil au-delà duquel les ajustements identifiés suite aux tests détaillés sont considérés comme significatifs et donc pris en compte par l'auditeur dans le calcul du seuil de signification.

⁴ **Seuil de test** : seuil à partir duquel l'auditeur considère que l'élément sélectionné dans l'échantillon est représentatif de la valeur de l'ensemble du compte ou sous-compte à contrôler.

- La phase d'audit sur place avec d'une part, l'évaluation du contrôle interne et d'autre part, la réalisation de tests détaillés.
- Au terme de cette phase de travail terrain, une restitution orale des principaux constats d'audit est effectuée auprès des responsables de l'entité auditées* avant qu'un rapport provisoire ne soit produit et soumis formellement à la contradiction des responsables de l'entité auditées.
- Les travaux d'audit feront l'objet, avant transmission du rapport provisoire à l'entité, d'une revue-qualité par la MRA.

L'ensemble des travaux d'audit fera l'objet d'une consolidation au niveau national en vue de la définition de la stratégie d'audit pour l'année suivante et de l'information du Service Comptable de l'Etat.

IV.5. Communication des résultats.

La mission d'audit pourra s'effectuer indépendamment de celle des auditeurs du CGAAER.

- *En septembre* : évaluation préliminaire et préparation de la mission.
- *Fin septembre et octobre-novembre* : audit
- *En décembre* : restitution sur l'audit de l'ENSPV.
- *En janvier* : production du rapport provisoire

* Agent comptable et, lorsque le périmètre et les conditions de réalisation de la mission le justifient, la direction de l'établissement.

V - PLANIFICATION DE LA MISSION

La mission d'audit pourra s'effectuer indépendamment de celle des auditeurs du CGAAER.

Compte tenu de l'objet et des délais de la mission, la planification de la mission suivante est préconisée :

Phase	Livrables	Responsables	Destinataires	Calendrier (Mois/année)
Prise de connaissance et Identification des risques	Lettre de mission Document de cadrage	DDFiP Yvelines Mission Départementale Risques et Audit (MDRA) <i>Sur la base des modèles diffusés par la MRA</i>	- ENSPV - agent comptable - direction ; - Autorité chargée du contrôle financier de l'entité - Superviseur (pour information)	Septembre 2015
Préparation des travaux d'audit	Dossier terrain d'audit	MRA (constitution du dossier type) Auditeurs en liaison avec le superviseur.	Travaux internes	Septembre 2015
Travaux d'audit sur place	Dossier terrain d'audit	Auditeurs en liaison avec le superviseur.	- ENSP	Octobre-novembre-Décembre 2015
Communication des résultats	Réunion de clôture Projet de rapport Supervision Revue qualité Rapport provisoire	Auditeurs Superviseur MRA MDRA Superviseur	- Supérieur - MDRA : superviseur et auditeurs - Entité (agent comptable et direction) - DDFiP Yvelines - MRA - Autorité chargée du contrôle financier de l'entité	Janvier 2016
Phase contradictoire	Rapport définitif	Auditeurs Superviseur	- ENSP (agent comptable et direction) - DDFiP /DDFiP - MRA - Autorité chargée du contrôle financier de l'entité - CBCM du ministère de tutelle et du ministère des finances en sa qualité de responsable du compte 26 - Cour des comptes - SCE	Février-Mars 2016

VI - COMPOSITION DE L'EQUIPE

L'ensemble des travaux de cette mission est coordonné par Madame Marie-claude RENAUX, Inspectrice Principale des Finances Publiques, auditrice à la MDRA des Yvelines, qui pourra être assistée de toute personne que le Directeur Départemental des Finances Publiques des Yvelines jugera utile.

La mission sera supervisée par Monsieur Bruno CARFANTAN, Inspecteur Principal des Finances Publiques, auditeur à la MDRA des Yvelines.

Annexe n° 3: Réponses de l'audité

RECOMMANDATIONS	REPONSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
2110. Contrôles internes	<p>La mise en place d'une charte ou d'une convention est proposée à l'ordonnateur. Cependant son élaboration et sa mise en place demande une implication chronophage des différents acteurs. L'agence comptable est sous-dimensionnée pour assurer à la fois les opérations courantes, les opérations de préparation la GBCP, les opérations de remise à niveau des immobilisations et la mise en place de la charte de contrôles internes.</p>	<p>La réorganisation et un renforcement des services administratifs et comptables recommandés pourraient permettre la mise en place de cette convention.</p> <p>Pour information, des protocoles mis en place dans des établissements similaires sont en ligne sur la base documentaire DGFIP Ulysse Portail Nausicaa par exemple adresse EURL :http://nausicaa.appli.impots/jlbWeb?html=Pag&page=DocNot&ref=2014002149</p>
2110. Comité de pilotage	<p>Il existe actuellement, une équipe projet GBCP animée par la secrétaire générale qui est constituée pour la mise en place du logiciel cocktail. Elle est composée des gestionnaires de SI, des services gestionnaire et financier et de l'agent comptable. Une révision de l'organisation des circuits, du qui fait quoi est en cours dans le cadre du projet GBCP. Cette instance permet de réfléchir sur la sécurisation des circuits de dépenses et de recettes, et de réfléchir à une nouvelle organisation des services. Elle pourrait à terme muter en comité de pilotage des contrôles internes.</p>	<p>L'adjonction du pilotage du contrôle interne à l'équipe projet GBCP est conseillée.</p>
2110. Renforcement des services gestionnaire et comptable	<p>Un renforcement de la gestion de la paye est initié sur deux personnes supplémentaires au niveau du service financier et ressources humaines pour</p>	<p>Vu et pris note.</p>

RECOMMANDATIONS	REPOSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
	<p>assurer la suppléance dans le cadre des risques détectés lors de la première campagne de détections des risques (plan de prévention des risques). Le renforcement des services gestionnaires et comptables ne pourra se faire que dans le cadre des moyens supplémentaires alloués à l'établissement ou dans le cadre d'une réorganisation des services (précision de l'ordonnateur).</p>	
<p>2110. Organigramme fonctionnel</p>	<p>Pris bonne note de la demande de mise en place d'un organigramme fonctionnel.</p> <p>Au niveau de l'agence comptable le dimensionnement de l'équipe ne permet pas une réelle séparation des fonctions et la suppléance est difficile à maintenir dans la mesure où il y a deux personnes. De plus, l'agent comptable assure la gestion une journée par semaine d'un autre organisme.</p> <p>L'organigramme fonctionnel pourrait être mis en place lors de la réorganisation des services de l'ordonnateur (précision de l'ordonnateur).</p>	<p>Vu</p>
<p>2110 Formalisations, des contrôles internes dans un plan annuel</p>	<p>Pris bonne note de la demande de formalisation des contrôles internes et adoption par l'agent comptable et l'ordonnateur.</p>	<p>Vu</p>
<p>2110. Mutualisation et concertation entre les services</p>	<p>Un projet de regroupement des services est prévu au bâtiment St Louis ; En fonction des travaux de réhabilitation, mais aussi en fonction de la mise en</p>	<p>Vu</p>

RECOMMANDATIONS	REPONSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
	place de Cocktail qui va optimiser le circuit de l'information (prévision 2017 pour Cocktail).	
2110. Appropriation numérique et la dématérialisation	Dans le cadre du projet GBCP cocktail, des formations seront assurées pour l'appropriation du nouvel outil à destination de tous les gestionnaires. La dématérialisation des actes de gestion est déjà évoquée dans la mise en place de ce nouvel outil.	Vu
2120. Tracer les corrections d'erreurs comptables	Pris bonne note .mise en place d'une fiche de traçabilité signée de l'AC	Vu
2130. Compléter l'annexe de réserves d'exhaustivité et de fiabilité concernant l'actif immobilisé	<p>Le rapport de gestion ayant été présenté au contrôle budgétaire et à la tutelle préalablement à son vote le 29/02/2016, il était déjà clos en la forme lors de l'envoi des préconisations d'audit. Aucune observation n'a été formulée sur ce sujet par la tutelle et le contrôle budgétaire.</p> <p>Pris note de ce complément sur l'annexe du rapport de gestion si toutefois le sujet n'est pas résolu sur la gestion 2016.</p>	Vu et pris note
2140. Fiabilisation des transactions financières du ministère de l'écologie et inscription des dotations acquises en produits à recevoir.	<p>Pris note, observations transmises au service financier.</p> <p>L'ordonnateur précise, qu'il ne s'agit pas d'un produit à recevoir mais d'une subvention de fonctionnement sur convention avec le ministère de l'Écologie.</p>	Vu
2211. Capitaux propres mise en place des contrôles internes sur capitaux propres	<p>Pris note de l'observation, transmise à services financiers</p> <p>En fonction des fiches de</p>	Vu et pris note

RECOMMANDATIONS	REPOSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
2221. Contrôles internes du cycle des immobilisations incorporelles et corporelles	<p>La commande publique devrait être assurée par une personne spécifiquement recrutée pour le suivi des marchés notamment de travaux et devrait venir en soutien avec la personne déjà en poste.</p> <p>Création d'un poste relatif à la politique d'achat public, aux contrôles qualitatifs et à l'exécution des marchés publics.</p> <p>Cette nouvelle personne viendra en soutien de celle ayant en charge à ce jour les marchés publics.</p> <p>La sécurisation des documents et une fiche de circulation est mise en place entre les services commandes publique/ services financiers/ agence comptable.</p>	Vu et pris note
2222. Inventaire physique des immobilisations	<p>Un prestataire extérieur est en cours de recrutement pour effectuer la valorisation de l'inventaire physique sur l'exercice 2016</p> <p>La valorisation du potager du roi est en cours et devrait suite au classement par arrêté du 15/03/1926 permettre son intégration à l'euro symbolique (voir paragraphe 2212)</p>	Vu et pris note
2223. Entrée des immobilisations corporelles et incorporelles	<p>Le compte 23 n'était pas jusqu'à présent utilisé, les entrées immobilisations ne semblaient pas retracées.</p> <p>L'agent comptable a demandé dans le cadre des travaux importants à venir de comptabiliser les travaux en cours au compte 23.</p>	Vu et pris note

RECOMMANDATIONS	REPONSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
2224. Sortie des immobilisations corporelles et incorporelles	Pris note. Le gros travail de fiabilisation des actifs qui va être entrepris à partir de 2016 avec un prestataire, permettra de nettoyer l'inventaire physique et l'actif comptable des scories obsolètes.	Vu et pris note
2225. Amortissements	<p>Pris note. Le prorata temporis est mis en œuvre pour les immobilisations nouvelles.</p> <p>Pris note pour l'emploi du compte 29 concernant les mesures de dépréciations des actifs. A mettre en place après la fiabilisation des inventaires.</p>	Vu et pris note
2231. Contrôles internes du cycle des immobilisations financières, régies et comptes intra groupes	<p>Pris note de la demande de mise en place en partenariat des contrôles internes pour la sécurisation des opérations des régisseurs, par élaboration d'un guide et de formations à destinations des régisseurs.</p> <p>La nomination d'un régisseur à la formation continue est vivement souhaitée par l'agent comptable avec l'ouverture d'un compte au trésor adossé à la régie. il permettrait un suivi plus en amont des recettes et une régularité dans l'émission des factures et des titres de la formation continue.</p> <p>La régie de la DEVE va faire l'objet d'un changement de régisseur suite au départ de la régisseuse actuelle et d'une remise de service avec un procès-verbal de</p>	Vu et pris note en tous points

RECOMMANDATIONS	REPNSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
	<p>vérification.</p> <p>Pris note de la création des compte 4713 et 4715 selon la nomenclature comptable actualisée.</p>	
<p>2241. Contrôles internes du cycle trésorerie et résultat financier</p> <p>Sécurisation du local de l'agence comptable</p>	<p>L'ordonnateur a pris bonne note pour effectuer des travaux de réparation et de sécurisation.</p>	<p>Vu et pris note</p>
<p>2251. Contrôles internes du cycle des produits</p>	<p>L'ordonnateur précise : Mise en place de procédures écrites permettant de recenser les ressources propres et d'en assurer le suivi exhaustif.</p> <p>L'agent comptable précise avoir pris note de la conservation des listes annotées des travaux réalisés dans le cadre des recouvrements contentieux.</p>	<p>Vu et pris note</p>
<p>2252. Revue des produits et des créances</p>	<p>Demande de titres effectuée régulièrement aux services financiers dans le cadre de la constatation des subventions versées. Le SF ne titrant qu'à hauteur des emplois de subventions d'investissement (subvention fléchée).</p> <p>187 800 € : Le titre 583 B110 a été fait en 2014 au 7418 : Subvention du MEDDE.</p> <p>Pris note des comptes 4411 et 4417 correspondant à la nouvelle nomenclature comptable commune mis en place le 1/01/2017 à l'ENSP.</p>	<p>Vu et pris note</p> <p>Rapport amendé concernant la subvention MEDDE</p>

RECOMMANDATIONS	REPONSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
2253. Provisions pour dépréciation des créances	Pris note et demande faite à l'ordonnateur dans le cadre d'une créance douteuse. (Voir réponse 2256).	Vu et pris note
2254. Ressources affectées	La régularisation des ressources affectées a pu être intégralement résolue avant la clôture des opérations comptables. Les discordances constatées provenaient d'une comptabilisation des ressources notifiées supérieures au montant réellement versé (80% du montant notifié). Le suivi en comptabilité annexe des ressources affectées n'ayant pas été réajusté au moment du versement réel de la subvention, des discordances persistaient depuis de nombreuses années. Le fait de solder le compte 4682 par le compte 4686 a permis de ne laisser subsister que la subvention Erasmus 2011, fin 2015 pour un montant 2078€.	Vu et pris note
2255. Produits constatés d'avance	Le don Val'hor est à destination du projet Villa le nôtre. Il n'a pas vocation à être intégré dans les comptes de l'ENSP mais doit être reversé à l'association villa le nôtre.	Maintien des constats au 31/12/14 sur ce point, le don de 18 000 € ayant été accepté par délibération du CA du 25/09/14 ne faisant pas état du reversement sur l'exercice 2014.
2256. Produits à recevoir	Pris note de la recommandation dans la mesure des éléments transmis et connus des services financiers. L'ordonnateur précise : Mise en place de procédures écrites permettant de recenser les ressources propres et d'en assurer le suivi exhaustif.	Vu et pris note

RECOMMANDATIONS	REPNSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
	<p>Une réunion avec la formation continue est prévue pour mettre à plat les procédures de comptabilisation des recettes et demander la nomination d'un régisseur.</p> <p>La constitution de provisions est demandée pour les créances douteuses et sera mise en place par l'ordonnateur en fonction des résultats attendus en fin d'exercice.</p>	
2261. Contrôle interne du cycle de la dépense	<p>Pris note de l'observation sur l'émission de régularité des mandats.</p> <p>L'établissement connaît deux pics d'activités : fin année universitaire (juillet) et année civile (décembre).</p> <p>La paye va faire l'objet d'un dispositif de sécurisation, en intégrant et en formant deux personnes (RH et SF) pour assurer la continuité du service.</p>	Vu et pris note
2262. Charges et dettes	<p>Ne disposant pas d'un outil de suivi dans Cocwinelle, les dossiers de marchés publics à l'agence comptable font maintenant l'objet d'un suivi depuis mon arrivée sur un P503 Excel à l'identique des marchés suivis dans le réseau DDFIP.</p> <p>Une remise à plat sera effectuée avec le recrutement d'une personne au service des marchés</p> <p>Pris note de l'observation sur la discordance entre le fichier détenu à l'AC et le service RH concernant la quotité de travail de certains agents. L'agent comptable va se</p>	Vu et pris note concernant les marchés et les rémunérations

RECOMMANDATIONS	REPOSES DE L'AUDITE	OBSERVATIONS DE L'AUDITEUR
	<p> rapprocher des services Rh pour constituer un dossier par contrat ainsi que les RIB au service financier afin de pouvoir exercer les contrôles de comptes des agents payés par l'établissement.</p> <p> L'ordonnateur précise que les RIB des permanents sont saisis dans le logiciel Mangue et que ces RIB sont disponibles pour l'agent comptable.</p>	
<p>2271.2272. Contrôle interne des cycles stocks et inventaire</p>	<p>Stock : processus non prioritaire au regard des recommandations sur les autres processus mais pris bonne note pour l'avenir.</p>	<p>Vu</p>

Annexe n° 4: Synthèse des ajustements comptables

Critère de qualité comptable	Description de l'ajustement	Ecriture d'ajustement comptable à passer			Impact sur le compte 26 de l'Etat
		n° de compte en débit	n° de compte en crédit	Montant de l'ajustement	
Erreur de valorisation au CGE					
Capitaux propres					
Fiabilité	Erreur d'imputation d'un don affecté	487	13	18 000,00 €	18 000,00 €
Exhaustivité, sincérité	Absence de comptabilisation de provisions pour risques (litige)	6815	15	40 902,38 €	-40 902,38 €
Immobilisations incorporelles et corporelles					
Exhaustivité	Absence de comptabilisation d'un immeuble mis à disposition par l'Etat	213	102	pour mémoire	
Fiabilité	Discordance balance et état de l'actif	20 et 21		2 290 144,61 €	
Exhaustivité	Absence d'inventaire physique			non déterminable	non déterminable
Immobilisations financières, règles et comptes intra-groupe					
Trésorerie et résultat financier					
Produits et créances					
Exhaustivité	Absence de constatation des subventions acquises	441		219 286,23 €	219 286,23 €
Exhaustivité	Insuffisance de suivi des produits (recettes à classer ; encaissements sans titre ; PAR non constatés)	47181	7	107 118,64 €	107 118,64 €
Exactitude	Ressources affectées : discordance balance et # 4686 charges à payer sur RA			25 780,87 €	
Charges et dettes					
Rattachement	Charges sur exercices antérieurs		6	18 329,15 €	18 329,15 €
Exactitude	Charge à payer (facture Sport Impact Environnement payée au dirigeant)		6067	1 614,00 €	1 614,00 €
Stocks					
Exhaustivité	Insuffisance de recensement des stocks	3	105	non déterminable	non déterminable
Total des ajustements				2 721 175,88 €	
Seuil d'ajustement				8 749,69 €	
Seuil de signification					
Remise en cause de la qualité comptable des états financiers				OUI	
Impact total sur le compte 26 de l'Etat					323 445,64 €

Annexe n° 5 : Liste des personnes rencontrées

Nom Prénom	Organisme	Fonction	Date de rencontre
Michel AUDOUY	ENSPV	Responsable du département d'enseignement des techniques	12/11/2015
Valérie BADUEL	DGER	Chef du service de l'enseignement supérieur	10/11/2015
Sylvie BENEDETTI	ENSPV	Secrétaire générale de l'ENSPV	19/06 et 19/10/2015
Étienne BERTRAND	ENSPV	Coordonnateur de la pédagogie à la direction de la formation continue	20/10/2015
ANNE COILLAND	DGER	Adjointe au sous directeur de l'enseignement supérieur	22/06/, 10/11 et 03/12/2015
Jérôme COPPALLE	DGER	Sous-directeur de l'enseignement supérieur	19/06/2015
Michel DESVIGNE	PAYSAGISTE	Président du conseil d'administration de l'ENSPV	05/10/2015
Agnès DROSS	ENSPV	Directrice des ressources humaines	12/11/2015
Christine DUFOUR	ENSPV	Responsable des cultures au Potager du Roi	13/11 et 08/03/2016
Cécile ERNST	ENSPV	Directrice de l'enseignement et de la vie étudiante	12/11/2015
Mathieu GONTIER	ENSPV	Enseignant, responsable de la 3ème année sur le site de Marseille	20/10/2015
Jean-Marie HENRY	ENSPV	Responsable du service logistique, achat, maintenance	13/11/2015
Antoine JACOBSONH	ENSPV	Directeur du Potager du Roi	19/10/2015 et 08/03/2016
Véronique LAULIER	ENSPV	Directrice de la formation continue	20/10/2015
Olivier MARTY	ENSPV	Responsable du département des enseignements artistiques	19/10/2015
Marine MERITAN	ENSPV	Adjointe au directeur de l'ENSPV, chargée de la mission des partenariats	20/10/2015
Jérôme MEYNARD	ENSPV	Responsable des cultures fruitières au Potager du Roi	12/11/2015
Patrick MOQUAY	ENSPV	Responsable du laboratoire de recherche en paysage	19/10/2015
Xavier MUZIOT	ENSPV	Directeur des services informatiques	13/11/2015
Caroline PIALAT	ENSPV	Adjointe à la DEVE en charge du site de Marseille	20/10/2015
Vincent PIVETEAU	ENSPV	Directeur de l'ENSPV	19/06, 15:09 et 30/09/2015

Nom Prénom	Organisme	Fonction	Date de rencontre
Nadine PLARD	ENSPV	Agent comptable de l'ENSPV	08/03/2016
Jacky PROVOST	ENSPV	Assistant du directeur du Potager du Roi	08/03/2016
Morgann PUIFERRAT	ENSPV	Responsable du SF	12/11/2015
Claudette de SAINT- STEBAN	ENSPV	Adjointe à la DEVE en charge de la synthèse budgétaire	20/10/2015
Mathias de SAINTE- MARIE	ENSPV	Jardinier au Potager du Roi	12/11/2015
Sarah SIMON	ENSPV	Chargée de la régie du Potager du Roi, de l'Accueil et de la boutique	08/03/2016
Marion TALAGRAND	ENSPV	Responsable de la mission des relations internationales	19/10/2015
Bruno TANANT	ENSPV	Responsable du département de l'enseignement par le projet.	19/10/2015

Annexe n° 6 : Liste des sigles utilisés

AERES	Agence d'évaluation de la recherche et de l'enseignement supérieur
BI	Budget initial
BR	Budget rectificatif
CA	Conseil d'administration
CAF	Capacité d'autofinancement
CE	Conseil des enseignants
CEVE	Conseil de l'enseignement et de la vie étudiante
CGAAER	Conseil général de l'alimentation, de l'agriculture et des espaces ruraux
CI	Contrôle interne
CMAI	Comité ministériel de l'audit interne
CRDP	Centre régional de documentation pédagogique
CS	Conseil scientifique
DDFiP 78	Direction départementale des finances publiques des Yvelines
DEP	Diplôme d'État de paysagiste
DGER	Direction générale de l'enseignement et de la recherche
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DPLG	Diplômé par le gouvernement
EmiLA	European master in landscape architecture
ENSH	École nationale supérieure d'horticulture
ENSPV	École nationale supérieure de paysage de Vesailles
ESA	Enseignement supérieur agricole
ETP	Équivalent temps plein
FC	Formation continue
FI	Formation initiale
FRAP	Feuille de révélation et d'analyse de problème

GBCP	Gestion budgétaire et comptable publique
LAREP	Laboratoire de recherche de l'école nationale supérieure de paysage
LOLF	Loi organique relative aux lois de finances
MAAF	Ministère de l'agriculture, de l'agroalimentaire et de la forêt
MDR	Matrice définitive des risques
MDRA 78	Mission départementale risques audit des Yvelines
MIGA	Mission d'inspection générale et d'audit
MMAI	Mission ministérielle d'audit interne
MOA	Maîtrise d'ouvrage
MOE	Maîtrise d'œuvre
MRA	Mission risques audit
QCI	Questionnaire de contrôle interne
QPC	Questionnaire de prise de connaissance
RH	Ressources humaines
SDI	Schéma directeur immobilier
SDSI	Schéma directeur des systèmes d'information
SF	Service financier
SG	Secrétariat général
SHON	Surface hors d'œuvre nette
SI	Système d'information
SPSI	Schéma pluriannuel de stratégie immobilière

Annexe n° 7 : Réponses de l'audit



école
nationale
supérieure de
paysage
Versailles Marseille

Monsieur Loïc GOUELLO
Président de la 1^{ère} section
CGAAER
251 rue de Vaugirard
75732 PARIS Cedex 15

Versailles, le 31 mai 2016

Monsieur le Président,

Comme vous m'y invitez dans le cadre de la procédure contradictoire, je souhaite vous faire part de mes observations au rapport d'audit réalisé à l'ENSP par la mission d'audit et de contrôle du Ministère de l'agriculture.

Ainsi que le précisent les rapporteurs, cette mission intervient dans un contexte particulier. Elle a été en effet diligentée de juin 2015 à mars 2016, après une succession rapprochée de contrôles lourds : Cour des comptes et AERES, notamment. Durant plus de deux ans, certains services support ont été particulièrement sollicités pour la fourniture de réponses à des questionnaires ou pour des auditions, tout en assurant le fonctionnement courant de l'établissement, et tout en ayant la responsabilité d'initier des chantiers complexes (GBCP, déploiement d'un système de gestion intégré). L'ensemble des observations qui concernent dans ce rapport les délais de réponse, ou les réactions observées à certaines étapes, ne peuvent être comprises sans avoir mesuré préalablement ce que signifie, pour un établissement de taille modeste, l'accumulation de telles démarches. Si nous avons pu exprimer des divergences de vues fortes lors de certaines phases du processus, nous avons su apprécier la volonté d'apaisement manifestée simultanément par le CGAAER. Cependant, et pour autant qu'il nous soit permis de faire une recommandation à l'institution qui est chargée de l'audit, une réflexion s'impose sur le calendrier raisonnable de l'enchaînement des contrôles et sur leurs plus-values respectives.

L'examen des analyses et des recommandations des auditeurs suscitent les remarques suivantes :

Outils de pilotage financier de l'ENSP

La situation financière de l'école nous a conduit, dès 2013, à mettre en place un dispositif très rigoureux de pilotage, à l'initiative de la secrétaire générale, autour de quatre axes de travail :

1. Le redressement des comptes en mettant en place un dialogue de gestion avec les responsables de départements et de services dans un objectif de réduction des dépenses (masse salariale et fonctionnement).

ENSP
Le Potager du Roi
10, rue du Maréchal-Joffre
78 000 Versailles
Tél. : +33 (0)1 39 24 62 00
Fax. : +33 (0)1 39 24 62 01

ENSP
31, boulevard d'Athènes
13 232 Marseille cedex 01
Tél. : +33 (0)4 91 91 00 25
Fax. : +33 (0)4 91 91 28 81

www.ecole-paysage.fr
www.potager-du-roi.fr



2. La mise en place dès 2014 de la réforme budgétaire et financière GB-CP en application du décret du 7 novembre 2012, sous une forme « manuelle » dans un premier temps
3. Le changement de logiciel financier et comptable devenu nécessaire du fait du caractère obsolète de l'outil informatique
4. La sécurisation de la paie, celle-ci reposant sur une seule personne.

Par ailleurs, la comptabilité analytique a fait l'objet d'une étude coordonnée par la tutelle fin 2013 pour une initiation de la démarche en 2014 dans tous les établissements de l'enseignement supérieur du Ministère. Les premiers résultats issus de l'exécution de l'exercice 2014 (via un retraitement manuel des données, ce qui nécessite un gros travail) ont été présentés à la tutelle lors de l'entretien stratégique de septembre 2015. Les travaux se sont poursuivis pour l'exécution 2015 et seront présentés lors du futur entretien stratégique 2016. Avec l'expérience et le recul d'une année on pense pouvoir tirer des éléments de pilotage utiles à la stratégie de l'école.

Le dispositif de contrôle interne se mettra en place en 2017, en lien étroit avec l'agent comptable et fera l'objet de fiches de procédures. Sur ce point on peut se reporter au détail des réponses sur le rapport MDRA 78.

Il reste à formaliser par écrit des procédures qui sont néanmoins mises en pratique notamment la procédure budgétaire et les outils de pilotage ; et ce à l'instar de ce qui existe déjà pour le contrôle des régies (qui a été établi et présenté aux personnels concernés par l'ordonnateur et l'agent comptable).

Equilibre entre charge et produit d'exploitation

Nous avons noté l'insistance des auditeurs à demander l'élaboration de plans pluriannuels en la matière, et nous en comprenons l'intérêt. Il est cependant difficile d'établir, sauf de manière approximative, un plan à moyen terme sur des ressources propres qui sont par définition soumises à des financeurs externes et susceptibles d'évoluer à la baisse comme à la hausse.

Cependant la démarche nous paraît possible et est de surcroît engagée sur certains segments, notamment sur les recettes du potager, en lien avec le dépôt de la marque, l'orientation de nouvelles cultures (comme les plantes aromatiques) ou la définition d'objectifs en termes de fréquentation.

Maintenance et valorisation du patrimoine immobilier

Les auditeurs ont raison de souligner l'importance de cette question pour l'école, en lien en particulier avec le caractère patrimonial exceptionnel que constitue le site du Potager du Roi. Et de rappeler que les moyens (tant d'investissement, de maintenance ou de suivi) ont été historiquement faibles.

Il me semble important de souligner le changement de perspective dans lequel se situe l'établissement aujourd'hui.

1. Suivant les recommandations de la Cour des comptes, et grâce à l'appui de la tutelle, l'école a pu engager un travail de fiabilisation de ses actifs. Nous devrions disposer d'un état actualisé de l'inventaire et un rapprochement entre

inventaire physique et inventaire comptable en fin d'année. S'agissant du suivi juridique des marchés de travaux, l'école disposera du renfort d'un agent de catégorie A pour les achats et le suivi juridique et financier des marchés.

2. Le rapport pourrait laisser entendre, de manière un peu injuste, que l'établissement n'a qu'une vision superficielle sur le montant, la priorité et le phasage des projets de réhabilitation. Dans l'impossibilité d'établir un nouveau SPST, les textes réglementaires n'étant toujours pas sortis, l'école a néanmoins établi un document préparatoire établissant, bâtiment par bâtiment, l'affectation, les usages, le montant prévisionnel et le phasage des travaux. Cette synthèse s'appuie sur les études diagnostic réalisées soit dans le cadre des MH par Jacques Moulin, ACMH (études achevées pour la partie historique des bâtiments, encore en cours pour le jardin), soit dans le cadre de la mission confiée à Régis Chenel, architecte DPLG (Kerosène). Ce document sert au dialogue avec la tutelle, dont la sensibilité aux questions patrimoniales de l'école est avérée. Le programme des opérations d'investissement prend en compte les besoins du Potager du Roi. Enfin la communauté de travail a été régulièrement informée des réflexions en la matière, comme en témoignent les débats au CA.
3. Si la mission s'étonne qu'il n'y ait pas de business plan des locaux rénovés, il importe de préciser deux choses. La rénovation vise d'une part à rendre les espaces d'un usage plus fonctionnel et moins coûteux sur le plan de l'exploitation. Et d'autre part, si leur localisation et leur qualité permet une valorisation sous forme de location, celle-ci ne peut devenir l'objet principal de l'activité de l'école, tant au regard des missions de l'établissement que des besoins pédagogiques qui restent prioritaires.
4. En termes de maintenance, l'école est toujours intéressée à l'échange de bonnes pratiques avec les autres établissements. A l'initiative de la tutelle, ce type de démarche est sans doute à promouvoir dans les réflexions et groupes de travail thématiques qu'elle anime (notamment au niveau des secrétaires généraux).
5. S'agissant du programme de maintenance, le rapport pourrait laisser croire que l'école ne procède pas à une programmation raisonnée ou anticipée des travaux. Depuis quatre ans, sur ressources propres, et en accord avec les échanges qui se sont tenus en CHSCT ou en CT, la priorité s'est portée sur les espaces sanitaires et les espaces de vie. En 2013, rénovation et installation d'un foyer pour les personnels (Part Hardy). En 2014 rénovation du bloc sanitaire de la formation continue. En 2015 rénovation du bloc sanitaire du Saint Louis (utilisé par les visiteurs et les élèves). En 2016 installation d'une cuisine au foyer étudiant.

Plan de financement des investissements

Les programmes de chaque opération sont conduits, faute d'engagements pluriannuels, au fil de l'eau et en fonction des financements disponibles ou obtenus.

Il existe une démarche structurée de levée de fonds, qui s'appuie sur différents partenariats, notamment avec la fondation du Patrimoine avec qui l'école a signé

une convention cadre, et sur une mobilisation de l'équipe de direction. Elle sera renforcée par l'arrivée au 1^{er} septembre 2016 d'un poste dédié au mécénat.

Par ailleurs, la refonte en cours du décret portant statut des établissements publics administratifs d'enseignement supérieur du ministère de l'agriculture devrait permettre dès 2017 la création de fondation universitaire, offrant un cadre juridique et financier plus lisible aux actions de mécénat.

Fonctionnement des services d'appui

Le regroupement des services d'appui est prévu et est formalisé dans la future organisation des locaux (voir le schéma prévisionnel de 2013, cabinet Kerosène). Par ailleurs, une politique des ressources humaines a été mise en place depuis deux ans avec deux priorités :

1. Un recrutement de personnes à fort potentiel afin de remplacer les départs en retraite ou les mobilités externes notamment à la direction de l'enseignement et de la vie étudiante.
2. Un renforcement numérique des équipes sur les fonctions support en RH, sur les marchés publics et en Informatique, par des recrutements de catégories A par redéploiement interne.

Les formes d'externalisation de tâches sont à l'étude. L'externalisation de services supports n'a guère de sens, isolée d'une réflexion plus globale sur le rapprochement d'établissements. D'un simple point de vue fonctionnel, la logique voudrait, sur des fonctions supports, que l'on privilégie les logiques de site (comme l'ENGEES par exemple avec l'Université de Strasbourg), et donc qu'on encourage l'école à travailler avec ses partenaires versaillais.

Il importe de souligner enfin que les relations avec l'agent comptable sont bonnes, avec un travail en bonne synergie sur l'ensemble des finances et de la comptabilité de l'école.

Gestion financière de la formation continue

La formation continue n'est pas un service à comptabilité distincte. Cela a des incidences directes sur la possibilité d'une réaffectation du résultat.

Potager du Roi

La réduction du déficit du potager (qui n'est ni un service à comptabilité distincte ni un budget annexe, ni une exploitation agricole) accompagné du développement de ressources nouvelles est une question de consolidation du résultat positif que vient de retrouver l'école. Il faut rappeler que la partie pédagogique affiche depuis de nombreuses années un résultat positif et le potager un déficit récurrent, mais que celui-ci s'est progressivement réduit au cours des derniers exercices. Cette orientation est à la base du projet d'établissement en cours d'élaboration.

Recommandations transverses

Il est pris bonne note de ces recommandations dont les actions sont mises progressivement en place en ce qui concerne l'établissement.

En conclusion, je souhaiterais d'abord souligner, sans doute plus qu'il n'apparaît dans les conclusions de la mission d'audit, le travail important qui a été réalisé ces dernières années par le secrétariat général dans l'évolution du contrôle interne, et dans l'impulsion d'évolutions structurelles majeures pour le pilotage de l'établissement. Je peux confirmer que les recommandations, dès lors qu'elles relèvent du niveau stratégique, seront reprises dans les propositions du projet d'établissement. Enfin, je précise qu'un dispositif de suivi des recommandations opérationnelles a été mis en place, conformément au retour que nous avons pu faire, en parallèle, auprès de la MDRA des Yvelines.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Président, l'expression de ma considération distinguée



Vincent PIVETEAU
Directeur