

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES



► VADEMECUM

sur la mise en œuvre du cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux

Ce document appartient à la Direction générale des finances publiques. Il est protégée par le code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992.

En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'auteur.



■ AVANT-PROPOS

Le présent vademecum, qui vient en complément du cadre de référence du dispositif de contrôle interne comptable et financier des établissements publics nationaux, propose un cadre méthodologique du renforcement du contrôle interne comptable et financier au sein des établissements publics nationaux.

Ce vademecum décrit ainsi un mode opératoire reposant sur une démarche structurée, progressive en identifiant

différents paliers, et adaptable pour tenir compte de l'existant et des besoins de chaque organisme.

Dans ce cadre, le dispositif s'articule en quatre étapes essentielles préalables à celle de la généralisation : une sensibilisation à la démarche de contrôle interne (I), une première évaluation pour lancer la démarche de contrôle interne (II), une formation (III) et une expérimentation (IV).

Sensibiliser

Évaluer

Former

Expérimenter

Généraliser

Ce document s'attache à définir ces différents stades pour accompagner les établissements dans le renforcement du contrôle interne comptable et financier, tant au niveau théorique que pratique.

L'enjeu est en effet de présenter différents chemins de progression pour renforcer la capacité des établissements à couvrir leurs risques comptables majeurs, en cherchant à adapter les mesures prises aux risques et aux enjeux.

Par ailleurs, pour chacune de ces étapes, sera présentée l'offre de service de la direction générale des finances publiques (DGFIP) afin de soutenir les établissements publics désireux de prendre part à la démarche de renforcement de la qualité et de l'efficacité du contrôle interne comptable et financier.

Dans ce cadre, chacun des établissements reste libre d'opter pour un accompagnement approfondi (formation/expérimentation) ou plus limité (simple sensibilisation). L'objectif poursuivi est que les établissements s'approprient pleinement la démarche du contrôle interne selon un mode associatif (partage d'expérience et diffusion des bonnes pratiques). À cet égard, la DGFIP proposera à chaque étape son assistance aux établissements.

Une démarche structurée

Le chemin de progression est clairement défini pour chacune des étapes proposées en termes d'objectifs, d'actions et d'acteurs. Pour chaque étape sont ainsi identifiés l'acteur pilote, l'acteur soutien et les outils mobilisables. Aussi, pour les établissements, ce cadrage permet d'évaluer la charge de travail et de mobiliser en conséquence les ressources et les moyens nécessaires.

Une démarche progressive

Le chemin de progression est graduel entre la sensibilisation et une généralisation du renforcement du contrôle interne par la mise en œuvre effective de nouvelles mesures de contrôle interne par les services ordonnateurs et comptables. En effet, il passe d'abord par des phases de formation aux concepts et à la méthode d'expérimentation. Ces étapes permettent une appropriation de la démarche afin notamment de créer une capacité d'expertise au sein de l'établissement.

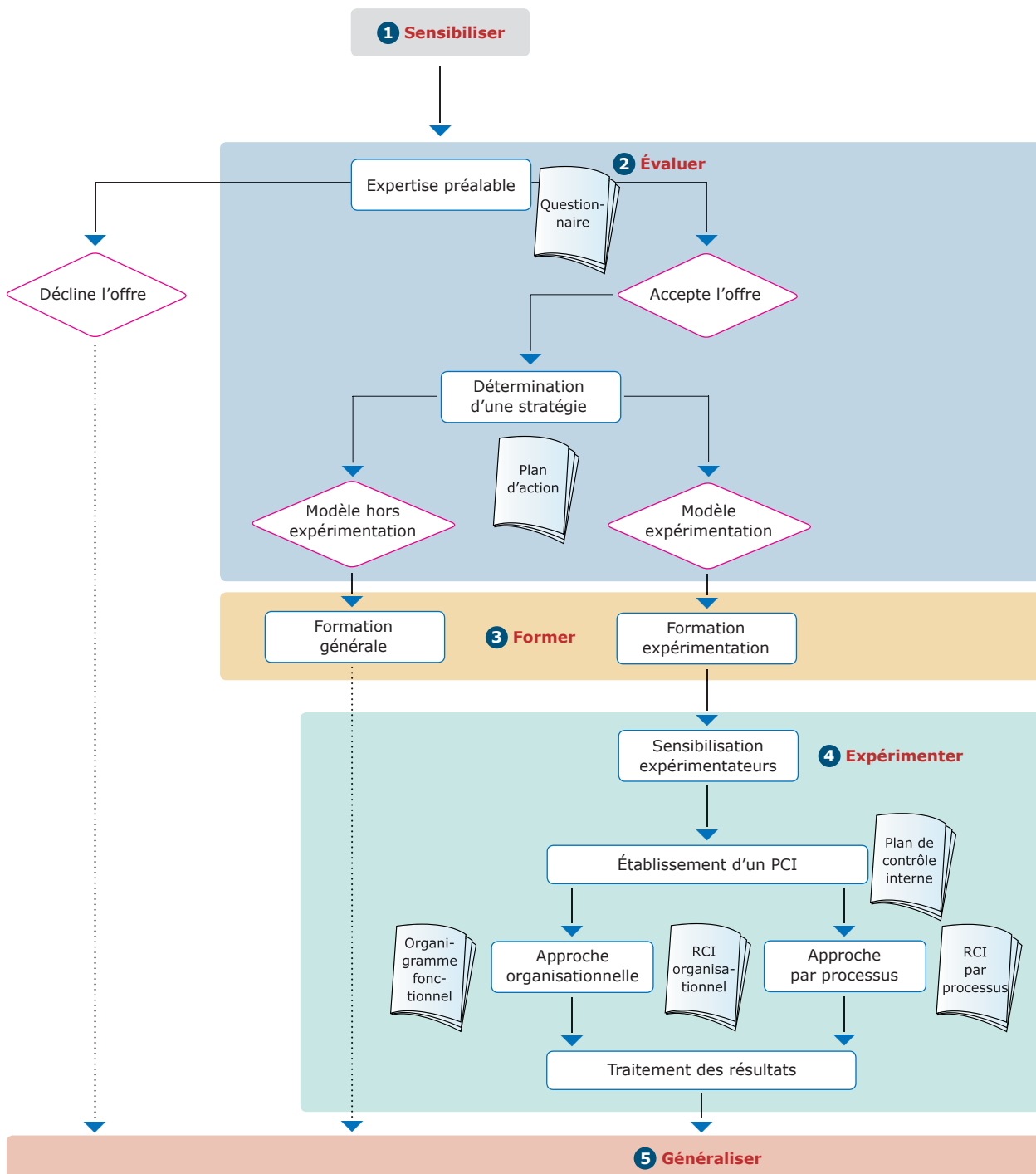
Une démarche modulable

La méthodologie autorise différents chemins pour renforcer le contrôle interne : sensibilisation, expérimentation, généralisation limitée ou globale, généralisation sans expérimentation pour des processus représentant de faibles enjeux, etc. La méthodologie permet ainsi diverses modalités de diffusion adaptées au contexte et aux spécificités de chaque établissement.

Ce vademecum s'adresse en premier lieu aux directions des établissements et aux éventuelles structures de contrôle interne de 2^{ème} niveau, chargées du déploiement du contrôle interne comptable et financier. Plus globalement, en fournissant des références techniques communes, il constitue un document ressource pour tous les autres acteurs : direction, comité d'audit, encadrement des services gestionnaires et comptables, audit interne, membres des corps d'inspection et d'audit des ministères, Contrôle général économique et financier.



L'offre de service se présente schématiquement ainsi :





■ INTRODUCTION

Présentation de l'offre de service de la Direction générale des finances publiques

Le dispositif de renforcement se structure en cinq étapes :

- 1 - sensibilisation de la direction de l'établissement à la problématique du contrôle interne ;
- 2 - évaluation de la situation de l'établissement afin de déterminer une stratégie et de désigner les acteurs ;
- 3 - formation des référents, désignés pour porter la démarche, en vue de conduire les travaux d'expérimentation qui constitue la troisième étape ;
- 4 - expérimentation sur un périmètre restreint ;
- 5 - généralisation.

Au regard des chantiers importants entrepris sur le champ du contrôle interne comptable de l'État au cours des années 2004-2008 (plans d'action ministériel, déploiement du référentiel de contrôle interne, démarche guides de procédures comptables, etc.), la DGFIP a souhaité synthétiser ces points d'avancement au bénéfice de l'ensemble des acteurs.

Le vademecum s'attache à étayer et éclairer le dispositif au travers des expériences pratiques conduites par la communauté interministérielle. Les éclairages opérationnels apportés par les travaux ministériels sont mis en exergue dans le vademecum au travers de :

*«**FOCUS BONNE PRATIQUE**» qui sont issus des expériences développées par les acteurs ministériels ;*

*«**FOCUS MÉTHODE**» qui mettent plus particulièrement l'accent sur des éléments de méthode à considérer lors du déploiement du CIC.*



SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	1
1. Positionnement et objectifs du présent document	1
INTRODUCTION	3
1. Présentation de l'offre de service de la Direction générale des finances publiques	3
1. SENSIBILISER À LA DÉMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE	5
2. ÉVALUER : DÉTERMINATION D'UNE STRATÉGIE DE L'ÉTABLISSEMENT	6
2.1 Définir le périmètre de renforcement du contrôle interne comptable et financier au sein de l'établissement	6
2.1.1 Définir des objectifs pertinents...	6
2.1.2 ...à partir d'une expertise préalable...	6
2.1.3 ...formalisés dans une cartographie des risques et un plan d'action	7
2.2 Identifier le dispositif organisationnel associé à la démarche et les acteurs du renforcement et du déploiement du contrôle interne	8
2.2.1 Les acteurs intéressés au sein de l'établissement	9
2.2.2 Le ministère de tutelle	11
2.2.3 Les instances de la DGFIP d'appui au déploiement du contrôle interne comptable	11
2.2.4 Le contrôle général économique et financier	11
3. FORMER LES ACTEURS AU CONTRÔLE INTERNE	12
3.1 La formation générale : le module «Enjeux, concepts et outils du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics nationaux»	12
3.2 La formation à l'expérimentation : le module de formation «Méthodologie de pilotage du chantier contrôle interne comptable et financier au sein des établissements publics nationaux»	12
4. EXPÉRIMENTER	13
4.1 La sensibilisation des services expérimentateurs	13
4.2 La mise en place d'un plan de contrôle interne	14
4.3 L'approche organisationnelle par la mise en place d'organigrammes fonctionnels	15
4.3.1 La détermination d'un périmètre d'expérimentation : un champ global	15
4.3.2 Les étapes de l'expérimentation	15
4.4 L'approche par processus par l'adaptation d'un référentiel de contrôle interne et la mise en œuvre d'un diagnostic	15
4.4.1 La détermination d'un périmètre d'expérimentation : un champ restreint	15
4.4.2 Les étapes de l'expérimentation	16
4.5 Le traitement des résultats de l'expérimentation	18
5. GÉNÉRALISER	19
5.1 L'élaboration/adaptation des outils	19
5.2 La sensibilisation dans le cadre de la généralisation	19
CLÉS DE LECTURE DE LA CARTOGRAPHIE ET DU PLAN D'ACTION	21



■ 1 - SENSIBILISER À LA DÉMARCHE DU CONTRÔLE INTERNE

La sensibilisation marque le point de départ de la mise en œuvre du dispositif. Elle vise à présenter la problématique et à exposer les concepts et les objectifs poursuivis par le contrôle interne comptable et financier.

Les représentants de la direction (ordonnateur et agent comptable), les personnes ressources du projet, éventuellement des auditeurs internes des établissements sont le public cible de la sensibilisation à mettre en œuvre. Le temps estimé est d'une demi-journée.

À ce stade, le but est d'initier les participants aux concepts et aux objectifs du contrôle interne. L'intervention devra ainsi aborder les points suivants :

- l'objectif de qualité comptable et financière ;
- la notion de contrôle interne comptable et financier et les modalités de la démarche ;
- la généralisation du contrôle interne au sein des secteurs privé et public ;

- les axes de renforcement proposé par la DGFIP en matière de contrôle interne des établissements publics.

En fin de séance est remis un questionnaire d'enquête dans l'optique de dresser un état des lieux de l'existant en matière de contrôle interne au sein des établissements et de repérer les acteurs et les champs relevant de l'expérimentation (cf. ci-dessous § Le support proposé : un questionnaire d'enquête).

La sensibilisation s'articule autour d'une présentation orale destinée à l'ensemble des établissements. Le principe est que cette information se déroule dans un cadre pluri-établissements, et ce dans le but de faire partager l'ensemble des réflexions de chacun des participants. Par exception, il est possible d'envisager une présentation bilatérale auprès d'un ou d'une catégorie d'établissements en formulant la demande.



■ 2 - ÉVALUER : DÉTERMINATION D'UNE STRATÉGIE DE L'ÉTABLISSEMENT

La mise en œuvre au sein des établissements du renforcement du contrôle interne comptable et financier suppose que soit menée au préalable dans chaque entité une réflexion sur ce chantier.

En effet, avant toute action, l'établissement doit clairement identifier les enjeux de son adhésion à cette démarche, les objectifs qu'il s'assigne en termes qualitatifs, quantitatifs et de calendrier et, en premier lieu, le rôle et les responsabilités des acteurs qui vont participer au renforcement du contrôle interne.

2.1 DÉFINIR LE PÉRIMÈTRE DE RENFORCEMENT DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER AU SEIN DE L'ÉTABLISSEMENT

2.1.1 DÉFINIR DES OBJECTIFS PERTINENTS...

Pour atteindre l'objectif de qualité des comptes de l'établissement, il convient d'assurer en cible la fiabilité de l'ensemble des processus comptables auxquels participent les services ordonnateurs et comptables des établissements publics. Ainsi, les cycles et processus doivent être préalablement identifiés (cf. Cadre de référence du contrôle interne).

Sur le long terme, il est souhaitable que tous ces processus soient évalués pour identifier et prévenir les risques en utilisant un référentiel de contrôle interne¹ dans le cadre d'un diagnostic. À court terme, il est souhaitable que l'établissement concentre ses efforts sur les processus à enjeux et/ou à risques sur la base d'une première cartographie des risques.

Les priorités découleront d'un croisement des risques en fonction de leur gravité (impact en terme d'enjeux) et de leur fréquence (probabilité de survenance du risque). Les processus présentant peu d'enjeux feront l'objet d'un traitement à la marge ou ultérieur. Par ailleurs, il convient de retenir dans l'analyse, l'éventualité d'une déconcentration (des services centraux et déconcentrés) ou d'une délocalisation (installations géographiques différentes des services) dans l'activité de chaque établissement. Enfin, les réformes (de missions, d'organisation, de système d'information) mises en œuvre ne sont pas à négliger : dans ce cas, l'établissement doit directement intégrer les normes de contrôle interne dans les nouvelles procédures.

Dès lors, le périmètre de déploiement du renforcement peut se développer selon deux axes :

- un axe de développement organisationnel, intégrant tous les services, en prenant appui sur les organigrammes fonctionnels ;
- un axe de développement sur un processus donné, dans son entier, mais intégrant uniquement les services intéressés même pour une partie réduite de leur activité.

L'établissement devra considérer cette double dimension lorsqu'il déterminera les processus à couvrir dans le cadre du plan stratégique.

Ce plan stratégique constitue un premier plan d'action (cf. Cadre de référence du contrôle interne).

2.1.2 ...À PARTIR D'UNE EXPERTISE PRÉALABLE...

2.1.2.1 Axes d'analyse

Un travail d'analyse doit être préalablement mené en vue de définir les processus à couvrir prioritairement par l'établissement, en identifiant de manière globale les forces et les faiblesses. Ce travail croise cinq axes d'analyse :

- 1- Traitement des comptes rendus de contrôle du comptable, notamment dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, qui peuvent comporter des indicateurs de risques sous la forme d'un taux d'erreurs (nombre, nature et montant des anomalies).
- 2- Exploitation des rapports d'audit (audit interne, Cour des comptes, audit de la DGFIP, inspections ministérielles, institutions européennes).
- 3- Exploitation des notes du Contrôle général économique et financier.
- 4 - Exploitation des cartographies des risques par catégories d'établissement éventuellement établies par la DGFIP.
- 5- Approche empirique : la bonne connaissance que l'encadrement a de son environnement représente un critère de choix dans la priorisation des actions de renforcement du contrôle interne (complexité de la réglementation, dispersion géographique et

¹ Des référentiels de contrôle interne génériques sont d'ores et déjà disponibles pour différents processus. Tous les processus seront progressivement couverts.



multiplicité des acteurs, caractéristiques des missions, caractéristiques des tiers ou des usagers, réorganisation des structures administratives, obsolescence de la documentation, absence de cycle de formation

dédié, turn-over prévisible des personnels ou de l'encadrement, réforme réglementaire...).

Par ailleurs, les protocoles de modernisation peuvent utilement cibler d'ores et déjà des zones de risques.

> FOCUS «MÉTHODE»

La DGFIP a élaboré un questionnaire à destination des référents techniques permettant de dresser un premier état des lieux et de pointer les points forts et les points faibles du dispositif de contrôle interne comptable.

Par ailleurs, les grilles de diagnostic découlant des référentiels de contrôle interne comptable, et destinées à l'encadrement intermédiaire constituent également un support privilégié pour établir un état des lieux précis de l'existant.

2.1.2.2 Le support proposé : un questionnaire d'enquête

Afin de permettre de dresser un état des lieux du contrôle interne dans leur entité, et donc d'évaluer les points de priorité, les établissements pourront utiliser un questionnaire d'enquête².

Ce questionnaire poursuit plusieurs objectifs. En premier lieu, dresser un état des lieux du contrôle interne. L'exploitation de ce questionnaire permet d'établir, pour chaque établissement, un diagnostic précis de la situation du contrôle interne. Ensuite, il constitue une trame afin d'aider les établissements à identifier leur référent et à déterminer leur degré d'implication dans l'offre de service de la DGFIP («formation» ou «formation et expérimentation»).

Le questionnaire s'articule ainsi autour de deux volets :

1- Un volet «état des lieux» : existe-t-il une démarche structurée de contrôle interne ? A quel niveau ? Sous quelle forme ? Une documentation existe-t-elle ? etc.

Ce travail d'analyse débouche sur une première cartographie des risques (cf. Cadre de référence du contrôle interne).

2- Un volet pré-identification des personnes, du degré d'implication de l'établissement dans le dispositif et du champ d'expérimentation (dans l'hypothèse où l'établissement souhaite s'engager sur l'ensemble des modules de l'offre de service : formation et expérimentation) : quelle est la personne ou le service porteur ? L'établissement entend-il s'engager sur la formation seulement, sur la formation et l'expérimentation ? Sur quel champ les besoins se

font-ils sentir en terme de risques ou pour lequel un suivi particulier existe ? etc.

À l'issue de ce questionnaire d'enquête, la direction de l'établissement accepte ou non l'offre de service, en optant soit pour la formation seule (module de formation générale), soit pour l'expérimentation (module de formation «expérimentation»).

2.1.3 ...FORMALISÉS DANS UNE CARTOGRAPHIE DES RISQUES ET UN PLAN D'ACTION

Pour garantir un pilotage efficace du chantier et répondre à des besoins de communication (tant en interne qu'en externe), il est nécessaire de formaliser les orientations stratégiques de l'établissement sur le renforcement du contrôle interne sur deux supports : une cartographie des risques et un plan d'action. La priorité devra être donnée aux processus à enjeux même si le calendrier de montée en charge sera nécessairement progressif et pourra être appréhendé dans une perspective pluriannuelle.

Le plan d'action fait suite à l'état des lieux. Ce plan d'action – outre les éléments propres à tout plan d'action (cf. Cadre de référence du contrôle interne) – détermine de manière synthétique :

- la méthode de déploiement (caractéristiques de l'expérimentation et notamment le périmètre) ;
- le mode de diffusion et l'identification des acteurs (éventuellement, structure de pilotage, relais de formation et de sensibilisation, structures d'appui de la DGFIP).

² La DGFIP propose un modèle de questionnaire qui pourra être adapté par chaque établissement.



Il est suggéré de compléter ces supports de pilotage par :

- une lettre de mission aux personnes ressources désignées dans le plan d'action comme responsables d'action ;
- des fiches actions permettant de retranscrire sous un format opérationnel les actions cadres figurant dans le plan d'action, c'est-à-dire les actions mobilisant les acteurs désignés sur un temps relativement long.

> FOCUS «BONNE PRATIQUE»

L'élaboration et la validation des cartographies des risques et des plans d'action ministériels

La méthodologie développée au sein des ministères s'est nourrie très largement de la méthode de repérage d'actions prioritaires par les axes d'analyse. Sur le plan technique, chacune des ébauches ministérielles a été élaborée à partir de trois sources d'information : les indicateurs CHD objectivant le niveau de risques associé aux processus du cycle «charges» et exprimé au travers d'un taux d'anomalie global ministériel ; les rapports d'audit de la Cour des comptes ; les rapports d'audit interne.

Sur le plan organisationnel, trois acteurs sont intervenus successivement :

- la DGFIP pour l'élaboration des pré-versions (livrées au cours des 2^{ème} et 3^{ème} trimestres 2006) ;
- le service du CBCM, comptable du ministère, pour examen de celles-ci et l'accompagnement des équipes ministérielles dans l'appropriation de la démarche ;
- le ministère, en la personne du référent technique (ou d'une structure de pilotage dédiée), pour l'amendement et/ou l'enrichissement des constats formulés dans les pré-versions, compte tenu du fort degré de connaissance qu'il possède.

Le ministère devait ensuite définir les conditions de mise en œuvre (identification des acteurs ressources, des actions prioritaires et du calendrier).

Le ministère, représenté par le secrétaire général et/ou le directeur de l'administration financière, présente le plan d'action ministériel à la Cour des comptes dans le cadre du comité d'échange et de suivi présidé par le Président de la 1^{ère} chambre et le Directeur général des finances publiques.

C'est dans ce cadre que la direction de l'établissement fait le choix d'une approche organisationnelle (organigrammes fonctionnels) ou par processus (référentiel de contrôle interne).

2.2 IDENTIFIER LE DISPOSITIF ORGANISATIONNEL ASSOCIÉ À LA DEMARCHE ET LES ACTEURS DU RENFORCEMENT ET DU DÉPLOIEMENT DU CONTRÔLE INTERNE

La réflexion doit d'abord s'attacher à poser les bases organisationnelles de la démarche. Il s'agit plus particulièrement de positionner les acteurs ressources et de spécifier leur rôle dans le cadre du renforcement du contrôle interne.

La mise en place d'un contrôle interne efficace et pérenne sur l'ensemble du champ comptable, nécessite une fonction de pilotage et d'animation identifiée et organisée (cf. Cadre de référence du contrôle interne). Dans un souci de concrétisation et de pérennité de la démarche, il convient de s'interroger tout particulièrement sur les conditions organisationnelles et techniques nécessaires pour assurer de manière pérenne la charge de travail que représentent le pilotage et l'animation du contrôle interne comptable³.

La DGFIP animera pour sa part un réseau inter-établissement des référents techniques permettant d'assurer la mutualisation des démarches entreprises dans les différents établissements, et de partager les «bonnes pratiques».

³ Au niveau de l'État, les choix organisationnels retenus par certains ministères tendent à démontrer que la fonction de gouvernance du chantier peut utilement être institutionnalisée autour d'un comité (de pilotage ou d'audit...).



2.2.1 LES ACTEURS INTÉRESSÉS AU SEIN DE L'ÉTABLISSEMENT

La direction de l'établissement

La direction⁴ de l'établissement est responsable du contrôle interne comptable et financier de l'établissement. Par ses choix, elle oriente le dispositif de maîtrise des risques et détermine la stratégie de l'établissement sur ce chantier.

Elle prend la décision d'opter (partiellement ou en totalité) ou d'écarter l'offre de service de la DGFIP.

Les chefs de services ordonnateurs et comptables

Ils constituent un échelon intermédiaire indispensable de la qualité du dispositif de contrôle interne. Leur rôle peut varier en fonction du choix méthodologique retenu par l'établissement : dans tous les cas, en tant que responsables de la supervision, ils devront mettre en œuvre une démarche de contrôle interne, c'est-à-dire appliquer des mesures définies à partir du référentiel de contrôle interne comptable et en suivre la mise en œuvre. Dès lors, leur adhésion à la démarche et l'appropriation de la méthodologie sont des préalables indispensables pour garantir le succès du dispositif.

Les référents

Le fait d'opter pour la présente démarche implique donc la désignation d'au moins un référent par établissement. Idéalement, deux référents sont envisageables : un référent dit « promoteur » et un référent dit « technique ».

La désignation d'un référent « promoteur » répond à la nécessité d'un soutien et d'une implication de l'encadrement supérieur pour assurer la réussite de la démarche. Par ailleurs, une personne au profil plus opérationnel, le référent « technique », sera chargée de piloter la démarche de renforcement du contrôle

interne au sein de l'entité et sera donc une force de proposition.

La désignation des référents permet d'établir une cartographie des interlocuteurs. Ce repérage initial favorisera les relations entre les différents acteurs (ministères, DGFIP). Le repérage, le partage et la diffusion des expériences s'en trouveront dès lors facilités.

La disponibilité de ces référents est fonction des besoins et du plan de charge définis par chaque établissement. Si le référent « promoteur » apparaît souhaitable dans le dispositif, la désignation d'un référent « technique » s'avère obligatoire dans la mesure où sa présence conditionne la faisabilité et la réussite du projet. Le référent technique doit avoir une disponibilité suffisante pour se consacrer à sa fonction de référent compte tenu du plan de charge qui sera décidé par chaque établissement.

Le référent promoteur

La fonction de référent promoteur de l'établissement doit être assurée par un cadre dirigeant ayant une vision transverse des activités. Le référent promoteur a pour fonction principale d'impulser le déploiement du dispositif au sein de sa structure, et d'en assurer toute la cohérence, notamment dans l'optique d'une généralisation du contrôle interne.

Il joue un rôle stratégique dans le cadre du dispositif et assure à ce titre une triple mission :

- il impulse la stratégie de l'établissement notamment par des actions de sensibilisation auprès des différents secteurs ;
- il arrête la stratégie de renforcement du contrôle interne comptable pour l'établissement (dans le cadre éventuellement d'un comité qu'il préside) ;
- il veille à la réalisation des objectifs prédéfinis.

> FOCUS «BONNE PRATIQUE»

Les comités stratégiques ministériels

Un nombre croissant de ministères se dote d'une structure de gouvernance de type « comité ministériel du contrôle interne comptable », en particulier pour définir et valider le plan d'action ministériel et accompagner sa mise en œuvre.

L'expérience montre que ce type de structure favorise très clairement l'appropriation de la démarche au sein des différentes directions ministérielles dites « métiers » et, partant, stimule le déploiement de la démarche. Celle-ci constitue un espace idoine pour échanger autour de chantiers qui ont un lien étroit avec la problématique du déploiement du contrôle interne comptable (mise en place d'un service facturier, ré-ingénierie des processus budgétaires et comptables, déploiement du contrôle de gestion, etc.)

⁴ La direction s'entend comme comprenant au moins l'ordonnateur et l'agent comptable.



> FOCUS «MÉTHODE»

Les facteurs de risques à considérer au moment de l'élaboration de la stratégie de l'établissement :

- une définition imprécise du rôle des acteurs, une difficulté à identifier les compétences nécessaires, des changements fréquents d'acteurs ;
- une insuffisante détermination des moyens humains et matériels ;
- l'impossibilité pour les référents de se consacrer suffisamment à leurs tâches ;
- une non-adhésion – voire un rejet – des services à la démarche ;
- une mauvaise évaluation des délais, le non respect des échéances.

Il s'agit de maîtriser ces éléments avant le lancement de la démarche.

Le référent technique

Le référent technique est l'acteur central du dispositif de renforcement du contrôle interne puisqu'il lui revient d'assurer le pilotage et l'animation pratique du projet. À cet égard, il est un interlocuteur privilégié, un acteur clef. Son rôle s'articule autour de quatre fonctions essentielles :

1 - une mission de pilotage et d'animation : le référent est en charge du déploiement du dispositif. Il assure un relais entre le référent promoteur et les services. Il est garant du respect des échéanciers et coordonne l'ensemble des opérations de déploiement. Le cas échéant, il assure la préparation des travaux des instances de pilotage et participe à la réflexion stratégique sur la méthode de renforcement du contrôle interne, la priorisation des actions à mener ainsi que les outils de diffusion. Enfin, il lui appartiendra de participer aux travaux du réseau des référents.

2 - une mission de sensibilisation et de formation : chargé de se former au contrôle interne afin de pouvoir lui-même assurer le redéploiement de ce type de formation, il est appelé à sensibiliser et à former les chefs de service relevant du périmètre de déploiement aux concepts, aux outils et à la démarche d'ensemble.

3 - une mission d'assistance : il apporte son appui technique en tant que de besoin aux services pour faire face aux éventuelles difficultés rencontrées.

4 - une mission de suivi et de contrôle : il s'assure de la réalité, de la cohérence et de la pertinence du dispositif de contrôle interne mis en place par les services.

Idéalement, le référent technique est le chef de la structure de contrôle interne de 2^{ème} niveau, lorsqu'elle existe.

> FOCUS «BONNE PRATIQUE»

Les référents techniques directionnels et locaux/cellule ministérielle de pilotage

Les retours d'expérience ministériels tendent à montrer qu'autour du référent technique ministériel communément rattaché à la Direction des affaires financières se greffe un ensemble d'acteurs :

- un référent technique peut être désigné dans chaque direction (ou dans les directions les plus importantes) et/ou des référents locaux dans les services déconcentrés. Cette option peut faciliter l'ancrage de la démarche au sein de directions métiers et des services déconcentrés.
- la mise en place d'une cellule ministérielle de suivi du contrôle interne : des ministères ont institué en leur sein une cellule chargée de la qualité comptable (bureau de la qualité comptable ou secteur dédié au pilotage du déploiement du contrôle interne au sein des services ordonnateurs ou de comptabilité centrale) le référent technique ne pouvant assurer seul, l'ensemble des travaux de pilotage du chantier.

Pour l'heure, les cellules les plus importantes comportent 5 agents (dont le chef de service cadre A ou A+ qui occupe la fonction de référent technique ministériel). Le seuil critique de ces structures de pilotage varie naturellement en fonction de la taille de l'entité et des objectifs assignés.



2.2.2 LE MINISTÈRE DE TUTELLE

Les liens étroits entre les établissements publics et leur tutelle ministérielle supposent une coordination des travaux en matière de contrôle interne. Différentes formules, plus ou moins formelles, peuvent être retenues pour assurer une cohérence des travaux engagés par les ministères et les établissements publics, en particulier pour les processus gérés en commun (dépenses d'intervention). Le support privilégié de cette coordination réside sans nul doute dans l'articulation entre le plan d'action ministériel et le plan d'action de l'établissement.

Les actions envisagées, en particulier celles portant sur les processus communs, doivent être concertées en amont. Une restitution par l'établissement à la tutelle, au moins annuelle, des actions réalisées et des actualisations du plan d'action permet de prendre en considération ces évolutions dans le plan d'action ministériel dans des conditions qu'il appartient à chaque ministère de définir (suivi par établissement de manière très globale ou plus analytique).

2.2.3 LES INSTANCES DE LA DGFIP D'APPUI AU DÉPLOIEMENT DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

La mise en place de structures d'appui découle de l'offre de service initiée par la DGFIP. Cette démarche entend répondre aux attentes des établissements pour satisfaire aux nouvelles exigences de qualité comptable.

Outre la DGFIP, deux acteurs peuvent intervenir :

- d'une part, le Contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) auprès du ministère de tutelle, éventuellement relayé, dans les départements, par les trésoreries générales ;
- d'autre part, le réseau des référents inter-établissements destiné à assurer une vision partagée du chantier.

Le service comptable de l'État de la Direction générale des finances publiques

Au sein de ce service, le bureau CE-2B «Opérateurs de l'État» et la Mission «Doctrine comptable et contrôle interne comptable» (MDCCIC) sont chargés de la normalisation et de l'animation du dispositif de contrôle interne comptable. Ils sont les acteurs porteurs au sein de la DGFIP de l'offre de service.

Le service de contrôle budgétaire et comptable ministériel

Le service de contrôle budgétaire et comptable ministériel a un double rôle :

- d'accompagnement de la démarche (promotion du dispositif et actions de sensibilisation en lien avec la DGFIP) ;
- d'assistance technique des référents et en particulier des référents techniques.

Ce rôle des CBCM est exercé en étroite collaboration avec les instances ministérielles chargés du contrôle interne.

Le soutien du SCBCM pourra être relayé en tant que de besoin par la cellule de qualité comptable (CQC) des trésoreries générales, service chargé spécifiquement du contrôle interne comptable.

Le réseau des référents : structure d'échange et de coopération

Cette structure constitue un cadre de réflexion et d'échange entre les référents techniques désignés au sein des établissements.

Les objectifs poursuivis par le réseau se déclinent en deux axes :

- un axe stratégique en tant que structure de réflexion pour définir un cadre méthodologique commun et favoriser ainsi les synergies dans la diffusion du contrôle interne comptable dans les établissements, mais aussi éventuellement dans les services de l'État ;
- un axe opérationnel par la mutualisation des pratiques et des expériences acquises, des outils supports élaborés par chacun des acteurs associés.

Les travaux engagés dans le cadre du réseau s'articulent autour de trois principes clefs :

- > développer des stratégies communes et proposer des pistes en vue de renforcer le contrôle interne ;
- > échanger les bonnes pratiques ;
- > diffuser les outils du contrôle interne.

Le réseau peut se réunir selon un rythme quadrimestriel, correspondant aux étapes clefs des travaux (bilan des expérimentations, du déploiement des guides et de l'audit comptable et financier, des travaux du certificateur, etc.), afin de permettre des échanges réguliers entre membres associés.

2.2.4 LE CONTRÔLE GÉNÉRAL ÉCONOMIQUE ET FINANCIER

Aux termes des décrets 55-733 du 26 mai 1955 et 2005-440 du 9 mai 2005, le Service du Contrôle général économique et financier (CGEFI) exerce une mission de contrôle sur les établissements publics nationaux. Dans ce cadre, son action constitue un appui aux directions des établissements publics dans le renforcement du contrôle interne comptable et financier.



■ 3 - FORMER LES ACTEURS AU CONTRÔLE INTERNE

Après la phase de sensibilisation, d'état des lieux et de définition d'une stratégie de déploiement, la mise en œuvre d'un programme de formation des personnes ressources représente une étape essentielle au lancement effectif des travaux devant conduire au renforcement de la qualité comptable et financière.

Les actions de formation devront poursuivre un double objectif :

- diffuser auprès des personnes ressources (référénts techniques et encadrants) la «culture» du contrôle interne en s'attachant à expliciter les enjeux, les concepts et les outils qui peuvent être mobilisés sur le chantier ;
- diffuser une méthodologie de pilotage d'un chantier de renforcement du contrôle interne comptable.

Dans le cadre de son offre de service, la DGFIP, éventuellement appuyée par des référents techniques d'établissement, organise un programme de formation autour de deux modules ⁵.

3.1 LA FORMATION GÉNÉRALE : LE MODULE «ENJEUX, CONCEPTS ET OUTILS DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER DANS LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX»

Ce module de formation générale au contrôle interne présente outre le cadre normatif du contrôle interne, les outils à mobiliser pour la mise en place d'un dispositif de renforcement de la qualité comptable. La propre expérience des services de l'État vient éclairer les débats.

Public cible

Il s'agit des référents au contrôle interne des établissements associés. Néanmoins, des cadres ou des représentants des équipes d'audit pourront utilement participer à ces formations. Le temps de formation estimé est d'une ou deux journées.

Ce module s'opère à un niveau multi-établissement afin d'engager une réflexion commune sur la base des besoins et des caractéristiques de chacun.

Contenu

Le but est de faire une présentation générale, à la

lumière de l'expérience de la DGFIP, des concepts et des différents outils utilisés pour le contrôle interne et de l'organisation associée. Ce module abordera les points suivants :

- les enjeux et les objectifs d'un dispositif de contrôle interne performant ;
- l'explicitation des concepts et composantes du contrôle interne ;
- les étapes et les outils mobilisés dans le cadre d'une démarche de contrôle interne (référentiel de contrôle interne, guides de procédures comptables, plan d'action...) ;
- la présentation de la logique du dispositif destiné à enclencher une boucle d'amélioration continue de la gestion des risques financiers et comptables.

3.2 LA FORMATION A L'EXPÉRIMENTATION : LE MODULE DE FORMATION «MÉTHODOLOGIE DE PILOTAGE DU CHANTIER CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER AU SEIN DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX»

Après l'assimilation des concepts et outils du contrôle interne, ce second module s'attache à définir les conditions optimales de pilotage du chantier.

Public cible

Ce module s'adresse plus particulièrement aux référents des établissements chargés du pilotage opérationnel du dispositif. Le temps estimé est d'une journée.

Cette formation s'opère au niveau d'un groupe d'établissement aux caractéristiques similaires afin de répondre au mieux aux besoins de chacun.

Contenu

Les principaux points de ce module portent sur :

- la présentation des missions relevant d'un référent ;
- l'approfondissement des outils de pilotage du chantier (cartographie des risques, plan d'action, plan de contrôle interne...) ;
- une présentation des modalités de déploiement en axant le propos sur la phase d'expérimentation.

⁵ Formations dispensées au sein de l'Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE).



■ 4 - EXPÉRIMENTER

Les étapes préalables ont pour objectif de préparer cette phase d'expérimentation qui va permettre d'entrer de manière opérationnelle dans la gestion des risques financiers et comptables en évaluant les risques et en fiabilisant en conséquence l'organisation et le fonctionnement des processus par des mesures appropriées.

Cette phase constitue un moment privilégié pour développer une première expérience de renforcement du contrôle interne en mettant en application les concepts et les outils présentés dans les étapes précédentes.

Sans être obligatoire elle est fortement recommandée avant d'envisager une généralisation du dispositif sur un périmètre très large et a fortiori sur tous les processus de l'établissement.

L'expérimentation s'appuie sur trois points de passage obligé et une option laissée à l'appréciation de l'établissement dès la détermination de sa stratégie :

- > trois points de passage obligé :
 - la sensibilisation des acteurs ;
 - la mise en place d'un plan de contrôle interne qui concerne en priorité les contrôles de supervision relevant de l'agence comptable ;
 - l'exploitation des résultats de l'expérimentation ;
- > une option :
 - soit une approche organisationnelle, avec une expérimentation portant sur la description de l'organisation sous forme d'organigramme fonctionnel ;
 - soit une approche par processus, avec une expérimentation portant sur l'adaptation d'un RCI et surtout sur sa mise en œuvre sous forme de diagnostic.

> FOCUS «BONNE PRATIQUE»

L'expérimentation, méthode privilégiée pour diffuser le CIC dans la sphère État

Dans le cadre des plans d'action présentés à la Cour des comptes, les ministères ont de manière quasi-unanime opté pour la phase d'expérimentation préalablement à la généralisation à l'ensemble de leur périmètre fonctionnel.

4.1 LA SENSIBILISATION DES SERVICES EXPÉRIMENTATEURS

L'expérimentation exige au préalable une sensibilisation des chefs de service relevant du champ d'expérimentation. La sensibilisation devra aborder les éléments théoriques permettant au(x) chef(s) de service concerné(s) d'appréhender au mieux le contrôle interne. Il conviendra ainsi d'explicitier : la démarche d'ensemble, les critères opérationnels de la qualité comptable et les leviers du contrôle interne. Par ailleurs, les concepts et les outils du contrôle interne devront être explicités, si possible au travers d'exemples concrets ou de cas pratiques. Au terme de la sensibilisation, le chef de service doit avoir compris la logique du contrôle interne.

La sensibilisation est assurée par le référent technique de l'établissement.

Dans le cadre de l'offre de service, la DGFIP met à la disposition de ces derniers des kits de sensibilisation et de formation génériques.

1 - Dédramatiser la notion de contrôle interne

Ce point est essentiel pour éviter toute confusion de la part de services expérimentateurs sur une problématique pour laquelle ils sont mis à contribution.

Il apparaît en effet, au regard de la propre expérience des services de l'État, que la terminologie est source de malentendus. Le terme de contrôle interne sous-



entend à tort l'idée exclusive de contrôle et, en filigrane, de sanction. Le référent doit insister sur le fait que le contrôle interne comptable ne se limite pas à une série de contrôles stricto sensu et correspond à une démarche globale de maîtrise des risques comptables d'un service.

2 - Expliquer les enjeux

Il convient d'exposer les enjeux du déploiement du contrôle interne comptable pour l'établissement :

- la maîtrise des procédures comptables pour améliorer les comptes de l'établissement ;
- l'amélioration de l'information comptable et financière pour conforter la comptabilité en tant que support de pilotage et de gestion ;
- la sécurisation des risques opérationnels (éviter les fraudes et les erreurs) ;
- l'optimisation des organisations et des procédures par une approche fondée sur les risques.

3. Relativiser la masse de travail

Le contrôle interne n'est pas une nouveauté pour les

services. Ces derniers intègrent naturellement dans leur activité des éléments de maîtrise de risques, sous la forme d'organisation et de séparation des tâches, de sécurités passives pour les biens et valeurs, de contrôles-clés, de documentation des opérations ou de traçabilité et d'archivage. L'enjeu de la démarche sera :

- de valoriser ces pratiques (notamment par une requalification terminologique) ;
- de renforcer certaines des pratiques existantes pour les amener aux niveaux des standards de contrôle interne (généralement : programmer et tracer les opérations de contrôles) ;
- de mettre en place de nouveaux dispositifs : ceux-ci seront marginaux dans le cas d'un service déjà sécurisé, ou importants pour certaines situations critiques.

La masse de travail devra donc être relativisée pour les services effectuant d'ores et déjà des opérations de qualité. En outre, l'expérimentation doit être fortement accompagnée par le référent technique qui doit jouer pendant toute cette phase un rôle de facilitateur tout en évitant de se substituer aux services.

> FOCUS «BONNE PRATIQUE»

La sensibilisation des services gestionnaires

Certains ministères ont décidé de sensibiliser les personnes appelées à jouer un rôle de pilotes dans la démarche (relais ou référents techniques directionnels et locaux). Ces opérations de sensibilisation se sont parfois traduites par l'organisation de séminaires dédiés aux conditions de déploiement du contrôle interne au sein des services ministériels. Les séminaires permettent de :

- présenter les enjeux, les concepts et les outils du contrôle interne comptable (avec le soutien si nécessaire du CBCM ou de la DGFIP) ;
- présenter la cartographie des risques et le plan d'action du ministère ;
- présenter l'organisation du pilotage du chantier au sein du ministère ;
- définir le rôle des référents techniques (ou relais) directionnels ou locaux ;
- définir le calendrier et les travaux attendus des référents techniques (ou relais) directionnels ou locaux.

4.2 LA MISE EN PLACE D'UN PLAN DE CONTRÔLE INTERNE

L'élaboration d'un plan de contrôle interne (PCI), conformément au cadre de référence, constitue la première «brique» nécessaire à toute expérimentation. En effet, ce premier PCI va permettre d'organiser les

travaux en formalisant les contrôles de supervision à la charge de l'encadrement dont font partie :

- les diagnostics réalisés dans le cadre de l'expérimentation ;
- les contrôles de supervision comptables relevant de l'encadrement de l'agence comptable.



4.3 L'APPROCHE ORGANISATIONNELLE PAR LA MISE EN PLACE D'ORGANIGRAMMES FONCTIONNELS

4.3.1 LA DÉTERMINATION D'UN PÉRIMÈTRE D'EXPÉRIMENTATION : UN CHAMP GLOBAL

L'expérimentation porte de préférence (dès lors que ce choix est compatible avec l'approche par les risques) sur l'ensemble des acteurs financiers et comptables de l'établissement.

4.3.2 LES ÉTAPES DE L'EXPÉRIMENTATION

Étape 1 L'élaboration des organigrammes fonctionnels

Les organigrammes fonctionnels sont normés dans le référentiel de contrôle interne organisationnel.

Il s'agit, en s'appuyant sur la cartographie des cycles et des processus, eux-mêmes déclinés en procédures et tâches de formaliser l'organisation financière et comptable de l'établissement, en portant les noms des services et des acteurs au regard des tâches (éventuellement, les tâches peuvent être explicitées par la description des opérations financières à titre d'information).

Parallèlement, l'établissement peut adapter, à son propre contexte, le référentiel de contrôle interne organisationnel générique.

Étape 2 L'analyse de l'organisation financière et comptable de l'établissement à l'appui des organigrammes fonctionnels

L'établissement des organigrammes fonctionnels permet de procéder à un diagnostic organisationnel (qui s'appuie sur la première partie du référentiel de contrôle interne organisationnel) et d'avoir ainsi un regard critique sur l'organisation en fonction des normes de contrôle interne :

- d'éventuelles défaillances dans l'attribution de tâches et l'organisation des suppléances, avec leur corollaire relatif aux règles d'accès au système d'information ;
- de l'existence de tâches redondantes perturbant la fluidité des processus ;
- de l'absence de séparations de tâches des processus sensibles conduisant un acteur à maîtriser l'ensemble d'un processus ;

- de lacunes dans la documentation des points de contrôle ;
- de carences dans le recensement des habilitations informatiques qui peut être lacunaire...

Dans le cadre de l'offre de service, la DGFIP mettra à disposition des établissements des modèles d'organigrammes fonctionnels qui pourront faire l'objet d'adaptation par l'organisme.

4.4 L'APPROCHE PAR PROCESSUS PAR L'ADAPTATION D'UN RÉFÉRENTIEL DE CONTRÔLE INTERNE ET LA MISE EN ŒUVRE D'UN DIAGNOSTIC

L'expérimentation porte de préférence (dès lors que ce choix est compatible avec l'approche par les risques) sur un processus unique comportant un nombre réduit d'acteurs clairement identifiables.

Cette option est plus exigeante que l'approche organisationnelle, mais limite le nombre des expérimentateurs.

4.4.1 LA DÉTERMINATION D'UN PÉRIMÈTRE D'EXPÉRIMENTATION : UN CHAMP RESTREINT

D'un point de vue méthodologique, cette problématique centrale renvoie à une série de questions sous-jacentes dont les réponses conditionnent la réussite du renforcement du contrôle interne et de l'appropriation par les services des outils associés. Plusieurs champs sont à considérer :

Un processus ou une procédure particulière ?

La contrainte principale est d'ordre matérielle pour envisager une expérimentation sur une large échelle. Cette optique induit une sensibilisation et une mobilisation d'un nombre potentiellement important d'acteurs. Une expérimentation sur certaines procédures, les plus risquées par exemple au sein d'un processus (cas des procédures relevant de la liquidation pour le cycle Charges), présente l'avantage de se focaliser généralement sur un nombre réduit d'intervenants. Une approche différenciée est envisageable sur ce point.

Un processus connu ou un processus nouveau ?

Dans le cadre des expérimentations, il convient de s'attacher aux processus et procédures comptables existants ; il n'est pas opportun de lancer les expérimentations sur des procédures nouvelles ou en cours de réforme⁶. À terme, lorsque la logique d'ensemble du

⁶ Dans de tels cas, néanmoins, les normes de contrôle interne doivent être prises en compte dès la conception des nouvelles procédures.



contrôle interne sera acquise, une démarche d'accompagnement auprès des établissements pour les opérations nouvelles est à prévoir. Ce type de dispositif permettra de confronter utilement les idées et les expériences sur un sujet, dont le niveau de complexité n'est plus à démontrer.

Un processus documenté et/ou non documenté ?

L'expérimentation porte sur des processus documentés et/ou non documentés. Ce choix n'est pas neutre. Il induit des conséquences importantes pour les organisations. L'expérimentation d'un processus non documenté implique un travail plus approfondi.

Dans le cadre de l'offre de service, la DGFIP mettra à disposition des établissements, progressivement, des référentiels de contrôle interne comptable «génériques» qui pourront faire l'objet d'adaptation.

4.4.2 LES ÉTAPES DE L'EXPÉRIMENTATION

Ce dispositif se caractérise par une forte appropriation de la démarche par les services dans la mesure où ils sont chargés d'adapter le référentiel de contrôle interne propre au processus à leur propre environnement. Ils seront accompagnés et soutenus dans leur démarche par le référent technique et la DGFIP.

Le choix des acteurs relevant de l'expérimentation est déterminant pour la suite du chantier. Parmi eux, figurent :

- les acteurs clefs de l'expérimentation : les opérationnels et le personnel d'encadrement intermédiaire (chefs de service) ;
- les acteurs dits relais de l'expérimentation : les référents en liaison avec la direction chargée du pilotage.

L'expérimentation implique pour le référent un travail de pilotage et d'accompagnement renforcé auprès des services, en particulier s'agissant de l'adaptation du référentiel de contrôle interne qui nécessite au préalable une formation complète des chefs de service aux enjeux, aux outils et à la méthode.

Étape 1 L'adaptation du référentiel de contrôle interne

Au cours de cette étape, il s'agit de procéder, **si nécessaire**⁷, à une revue complémentaire des risques

identifiés dans le référentiel de contrôle interne générique. En effet, le RCI générique liste in abstracto des risques et des mesures correctives associées.

L'adaptation du RCI par les acteurs eux-mêmes, avec l'appui du référent et de la DGFIP, présente deux intérêts majeurs :

- Sur un plan technique, cette méthode conduit à bâtir un référentiel en fonction des spécificités de chaque établissement : les chefs des services expérimentateurs disposent in fine d'un outil personnalisé en matière de description de la procédure, des risques qu'elle comporte et des moyens à mettre en œuvre pour les couvrir. Elle garantit, sous réserve d'une bonne application des mesures par les services, une maîtrise des procédures du champ expérimenté.
- Sur un plan pédagogique, les acteurs s'approprient pleinement la démarche en élaborant leur propre support d'identification et de couverture des risques. À cet égard, en attribuant un rôle actif aux chefs de service, l'expérimentation concourt à pérenniser la démarche.

Le référentiel de contrôle interne générique, élaboré par la DGFIP, détermine par procédure les mesures de contrôle interne comptable attendues pour couvrir des risques génériques. À ce titre, il peut ne pas couvrir certains risques propres à l'établissement qui nécessitent dès lors des mesures de couverture particulières.

Pour le processus expérimenté, le chef de service (appuyé du référent technique) analyse les risques génériques identifiés dans le RCI et les mesures de contrôle interne associées et les complète au besoin. Il peut écarter les problématiques «standard» qui n'auraient pas lieu de se poser dans son service, et identifier les zones de risques pour lesquelles des mesures sont déjà mises en œuvre, et se servir du RCI comme grille d'analyse du risque pour déterminer les risques propres à son service. Cette phase peut aboutir à l'identification de risques supplémentaires et à une «personnalisation» des mesures correctives (selon la typologie : documentation, traçabilité, organisation) contenues dans le RCI générique⁸.

L'adaptation du référentiel est complétée d'une grille de diagnostic, conducteur et support des constats et mesures prises, structurée de la même manière que le RCI par procédures et par tâches. Il s'agit de diffuser le RCI sous un format plus lisible par des acteurs peu

⁷ Les supports proposés par la DGFIP sont pour de nombreux processus utilisables en l'état : la phase de personnalisation est destinée à rendre le référentiel de contrôle interne pleinement opérationnel en l'adaptant à l'environnement de l'établissement concerné, en particulier en arrêtant parmi les diverses mesures de couverture des risques celle la plus adaptée.

⁸ Il ne s'agit pas à ce stade d'un diagnostic effectif, réalisé lors de l'étape 2 de mise en œuvre, mais d'un exercice «en chambre» d'une durée limitée.



expérimentés. Bâtie selon une logique d'évaluation, la grille permet d'établir un diagnostic sur la base de questions directement tirées du référentiel. Les questions sont fermées : les grilles servent de canevas de contrôle tout en permettant de les formaliser.

Le cas échéant, le référentiel de contrôle interne organisationnel peut aussi être adapté aux spécificités de l'établissement.

Une procédure de validation des RCI par le référent peut être établie. Elle présente l'avantage de garantir, à court terme, le caractère optimal de la méthode, en particulier le caractère déclinable du RCI expérimenté à

l'ensemble des services exécutant le processus testé. Cependant, cette validation doit se cantonner à des aspects techniques et plus particulièrement sur l'analyse des risques potentiels et des mesures de couverture de risques proposés : le chef de service reste seul responsable du CI dans son service et pourra justifier des choix d'opportunité dans la couverture des risques.

Au terme de cette étape, le chef de service expérimentateur, doit disposer d'un outil propre qui soit la référence en matière de description de la procédure et des risques. Le RCI ainsi adapté servira de socle pour renforcer le dispositif de contrôle interne comptable dans son service.

> FOCUS «MÉTHODE»

Les expérimentations menées au sein de l'État ont permis aux référents techniques de se familiariser avec le référentiel de contrôle interne. L'effet apprentissage lié aux premières expérimentations s'est révélé essentiel avant de généraliser la démarche vers d'autres services inscrits dans le processus expérimenté et d'engager des expérimentations sur d'autres processus.

Quelques points d'attention sont apparus lors de cette étape initiale :

- veiller à préserver la structuration retenue par le RCIC générique au niveau du découpage des procédures (approche juridique qui présente l'avantage dans la perspective d'une généralisation d'être déployé quelle que soit l'organisation des services). Parfois, le ministère a privilégié une approche organisationnelle. Ce choix s'est révélé contre-productif car au final le RCI adapté ne pouvait être diffusé dans l'environnement ministériel compte tenu de la variété d'organisations associée à la réalisation du processus ;
- limiter le temps consacré à l'analyse des risques en vue d'adapter le RCI générique : il s'agit essentiellement d'appréhender l'impact des applications ministérielles de gestion (ayant un lien avec le processus comptable traité) et les pratiques organisationnelles ministérielles. À ce titre, cette phase a conduit certains ministères à mener une démarche s'apparentant à de l'audit (appréciation à un niveau fin du circuit exécuté et des risques comptables réels). Celle-ci a concouru à reconsidérer le support de diffusion RCI en intégrant des éléments de risques et d'organisation exclusifs au service testé, le support ainsi défini ne pouvait être diffusé vers des services exerçant un métier (processus) analogue. La démarche de généralisation aurait supposé autant d'expérimentations que de services relevant du périmètre. Face à ce constat, les ministères ont fait le choix de réinscrire les risques et les mesures de couvertures propres dans la mouture interministérielle qui facilite grandement le pilotage des risques à grande échelle à partir d'une cellule de pilotage aux ressources limitées ;
- veiller à recenser l'ensemble des risques potentiels et des mesures de couverture correspondants à l'issue de l'expérimentation. Il faut avoir à l'esprit que l'absence de risques pour un service du fait notamment des bonnes pratiques qu'il a su développer peut être contredit dans un autre service.

Étape 2 La mise en œuvre du référentiel de contrôle interne adapté

La mise en œuvre du référentiel de contrôle interne adapté permet de faire un état des lieux des opérations afférentes au(x) processus ciblés. Cette analyse permet

de vérifier si les pratiques actuelles se conforment aux éléments contenus dans le RCI (et de constater éventuellement des incohérences contenues dans le RCI). Par là même, l'encadrement réalise un diagnostic de processus.



Ce diagnostic de processus s'accompagne obligatoirement du diagnostic organisationnel conduit à partir du RCI organisationnel : ce document comprend en effet des éléments transverses et structurants qui ne sont pas repris dans les RCI par processus.

La mise en œuvre du RCI doit être appréhendée comme un travail échelonné qui peut être réalisé selon un calendrier qui ne saurait dépasser quelques mois (au risque sinon de ne pas embrasser la qualité de l'activité du processus dans une tranche temporelle cohérente).

4.5 LE TRAITEMENT DES RÉSULTATS DE L'EXPÉRIMENTATION

Suivi de la mise en œuvre

Le suivi de la mise en œuvre consiste à analyser la pertinence des outils élaborés et/ou adaptés par les expérimentateurs et les constats qui en découlent. Cette phase de suivi n'est pas nécessaire quand le référent a été associé en amont à l'analyse des risques. Ce suivi appelle deux types de questions de la part du référent : les constats sont-ils justifiés ? les mesures adoptées ou les propositions d'actions à insérer dans le plan d'action sont-elles pertinentes ?

Cette analyse menée par le référent porte sur les points suivants :

- soit par la mise en œuvre des contrôles de supervision comptables dans le cadre du plan de contrôle interne ;
- soit dans le cadre de l'approche par processus (expérimentation du RCI) : les risques identifiés par le service expérimentateur et les mesures définies pour les couvrir ;
- soit dans le cadre de l'approche organisationnelle (expérimentation par la mise en place d'organigrammes fonctionnels) : les mesures d'organisation qui ne correspondent pas aux normes de contrôle interne identifiées par le service expérimentateur et les mesures définies pour les couvrir.

Enrichissement de la cartographie des risques et du plan d'action de l'établissement

Les constats issus de la phase de diagnostic constituent des éléments d'information de nature à actualiser la cartographie des risques. Les points forts et les points faibles relevés à cette occasion permettent en effet une nouvelle cotation des risques.

Les mesures (qui ne sont pas mises en œuvre immédiatement par le service expérimentateur) sont formulées sous forme de propositions d'actions, insérées, après décision de la direction, dans le plan d'action de l'établissement (cf. cadre de référence du contrôle interne). Les actions proposées peuvent porter sur l'organisation des services (approche organisationnelle) ou les faiblesses identifiées lors du diagnostic de processus (approche par processus).

Le référent peut assister le chef de service lors de l'élaboration de la partie du plan d'action le concernant. Ils apportent leur soutien pour l'expertise de la hiérarchisation des actions, leur conformité à la norme, leur pertinence et leur suffisance. Une validation « technique » du plan d'action du service pourra être réalisée par le référent.

Cette démarche itérative constitue le socle de la gestion des risques en enclenchant un cercle vertueux d'amélioration continue dans une logique programmation – action – évaluation – programmation.

Exploitation et diffusion des informations vers les autres établissements

Cette étape importante, en particulier pour concrétiser la mutualisation des expériences, induit deux moments clefs :

- Exploiter les remontées de l'information et diffuser les bonnes pratiques pour assurer un suivi global et partagé de l'expérimentation. Il s'agit de synthétiser l'ensemble des données relevant de l'expérimentation et de les diffuser auprès de l'ensemble des établissements au travers des bonnes pratiques repérées. À cet égard, le réseau des référents constitue un cadre propice.
- Enrichir les outils dont le RCI générique à partir des observations issues de l'analyse en interne et des remontées d'informations.



■ 5 - GÉNÉRALISER

À partir de l'expérimentation, et en fonction d'elle, la généralisation peut avoir lieu selon deux axes :

- en fonction d'une expérimentation avec approche organisationnelle, une généralisation qui concerne l'élaboration de RCI et la mise en œuvre de diagnostics ;
- en fonction d'une expérimentation avec approche par processus, une généralisation qui concerne la couverture des autres processus avec établissements d'organigrammes fonctionnels.

Si l'extension du périmètre peut être pilotée en appliquant la méthodologie relative à l'expérimentation, la multiplicité de services impose que soit appliquée une démarche spécifique qui prenne en compte les contraintes spécifiques dues à la multiplication des acteurs. Les éléments décrits ci-dessous constituent autant de pistes pour permettre cette généralisation, mais devront nécessairement être adaptés en fonction des spécificités des établissements et des ressources. Deux principes caractérisent ce dispositif de diffusion et le distinguent du dispositif précédemment décrit :

1. Généralisation au sein des services à partir d'un RCI adapté. À l'inverse de l'expérimentation, la généralisation n'induit pas que chaque service adapte son propre RCI.
2. Capitaliser sur l'expérimentation pour promouvoir les « bonnes pratiques ». Dans le cadre d'une généralisation précédée d'une expérimentation, il semble pertinent de promouvoir auprès des services cibles, les bonnes pratiques mises en évidence par le service expérimentateur tant en ce qui concerne la méthodologie du renforcement du contrôle interne que des risques détectés et des mesures prises.

Le support de la mise en œuvre du dispositif global de maîtrise des risques est le plan d'action (cf. Cadre de référence du contrôle interne) ; il est complété pour partie du plan de contrôle interne pour ce qui concerne la supervision de l'encadrement et le rôle de la structure de contrôle interne de deuxième niveau.

Ce dispositif se décline en trois étapes :

- élaboration/adaptation des outils ;
- sensibilisation des services du champ de la généralisation ;
- mise en œuvre du renforcement du contrôle interne.

5.1 L'ÉLABORATION/ADAPTATION DES OUTILS

Quelle que soit l'approche d'expérimentation – organisationnelle ou par processus – la généralisation implique l'adaptation aux spécificités de l'établissement :

- des RCI autres correspondant aux processus non expérimentés ;
- des organigrammes fonctionnels (en cas d'expérimentation par processus).

La généralisation du dispositif rénové de contrôle interne comptable repose donc sur l'élaboration de RCI adapté à l'environnement de l'établissement. Durant cette phase, l'établissement détermine le mode d'approche le plus approprié pour réaliser cette adaptation :

1. une option recommandée : le groupe de travail ;
2. une option plus limitée : le référent seul. Ce mode présente l'inconvénient, par rapport aux précédentes approches, de nécessiter un important investissement de la part du référent et de présenter moins de légitimité par rapport aux chefs de service.

On peut envisager d'associer la formule de la prise en charge de l'adaptation de RCI par le référent avec une validation finale par un groupe de travail avant diffusion.

Si le RCI adapté ne doit pas être considéré comme un outil de ré-ingénierie, il est nécessairement porteur d'une homogénéisation des organisations, et cette dimension ne doit pas être occultée lors de l'exercice de généralisation.

5.2 LA SENSIBILISATION DANS LE CADRE DE LA GÉNÉRALISATION

Tout comme dans le dispositif d'expérimentation, la sensibilisation, phase primordiale, vise à expliciter le concept de contrôle interne pour éviter toute confusion, voire réticence à son égard, à exposer la démarche de généralisation et à présenter les actions attendues des chefs de service. La problématique du contrôle interne comptable nécessitant un effort de pédagogie, cette étape conditionne très largement le bon déroulement de la phase de généralisation et en garantit l'effectivité.



Différents moyens d'information sont mobilisables pour sensibiliser et/ou former les services. Le niveau d'information véhiculé dépend pour partie des modalités de diffusion définies lors de l'étape précédente :

- des actions de sensibilisation et de formation. Une sensibilisation doit être menée auprès des chefs de

service relevant du champ de généralisation. L'objet et le contenu de la séance doivent s'inspirer très largement de celles menées lors de l'expérimentation. Ces actions constituent le moyen le plus efficace mais aussi le plus contraignant pour diffuser la démarche, requérant une disponibilité importante de la part du référent eu égard à la multiplicité d'acteurs ;

> FOCUS «BONNE PRATIQUE»

En complément des formations interministérielles organisées à l'IGPDE, certains ministères ont souhaité organiser des séances de formation spécifiques pour leurs référents techniques directionnels ou locaux. Ces formations ministérielles sont mises en œuvre avec le concours de l'IGPDE. L'intérêt de ces formations ministérielles est double :

- former un nombre important d'acteurs ministériels chargés du pilotage dans un même temps, ce qui représente un facteur de dynamisation de la démarche.
 - disposer d'une formation qui reprend les éléments de méthodologie interministérielle mais qui intègre également l'ensemble des spécificités ministérielles en termes de déploiement.
-
- un site intranet dédié au contrôle interne comptable (mise en ligne des documents : kits de sensibilisation et de formation, modèles d'outils, instructions, référentiel de contrôle interne, etc.) ;
 - des instructions ou notes de service peuvent préciser les modalités d'application du contrôle interne, expliciter les référentiels ou les grilles de diagnostic, ou décrire les mesures à prendre. Elles sont complémentaires aux autres modes d'information.



■ CLÉS DE LECTURE DE LA CARTOGRAPHIE ET DU PLAN D'ACTION

LECTURE DE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES COMPTABLES

La cartographie des risques comptables est organisée selon les cycles et processus (composante de chaque cycle).

Les processus figurent en ligne. En colonne sont indiquées les six catégories de risque (organiser/attribuer les tâches, organiser/points de contrôle, organiser/conservation des biens et valeurs, documenter, tracer/identification des acteurs, tracer/traçabilité des opérations). À chacun des croisements entre un processus et une catégorie de risque, un niveau de risque est associé (faible/ moyen/ fort).

Au niveau de chaque processus figure une estimation de l'enjeu financier qu'il représente et de sa part dans l'ensemble du cycle.

LECTURE DU PLAN D'ACTION

Le plan d'action détaille les actions nécessaires pour couvrir les zones de risques identifiées dans la cartographie des risques.

Il peut être structuré de la manière suivante :

1ère colonne «cycles/processus» : identification du cycle ou du processus couvert par le plan d'action ;

2ème colonne « catégorie de risques » : détermination de la catégorie de risque à laquelle se rattache l'action ;

3ème colonne « risques » permettant de qualifier plus en détail le risque identifié. La déclinaison des risques se rattache à une catégorie de risque ;

4ème colonne «critère de qualité comptable» : mention du ou des critères opérationnels de qualité comptable entaché(s) par la défaillance constatée ;

5ème colonne «acteur» : l'acteur responsable de l'action ;

6ème colonne «priorité» : le niveau de priorité alloué à l'action ;

7ème colonne «action» : description de l'action ;

8ème colonne «calendrier» : détermination de l'échéance pour réaliser l'action ;

10ème colonne «origine et date de la recommandation» permettant de tracer la source motivant l'action.



Pour toutes questions sur ce document,
prendre contact avec la Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable
ou le bureau CE2B de la Direction générale des finances publiques

mission.dci@dgfip.finances.gouv.fr
bureau.ce2b@dgfip.finances.gouv.fr

MARS 2009