

GUIDE DE RENFORCEMENT DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER DANS LES COLLECTIVITÉS LOCALES



SOMMAIRE

Introduction.....	3
Chapitre I. Le contrôle interne comptable et financier (CICF) : définition et enjeux...4	4
I. 1. Le CICF : de quoi s'agit-il ?.....	4
1) <i>La notion de « contrôle interne ».....</i>	<i>4</i>
2) <i>L'objectif de qualité des comptes publics locaux.....</i>	<i>4</i>
3) <i>La démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF).....</i>	<i>5</i>
I. 2. Le CICF : qu'est-ce que ça change ?.....	6
Chapitre II. Initier la démarche de CICF.....	8
II. 1. Identifier les acteurs du CICF.....	8
1) <i>Une gouvernance par une structure collégiale située au plus haut niveau de la hiérarchie.....</i>	<i>8</i>
2) <i>Un accompagnement technique par un référent CICF, éventuellement soutenu par des relais au sein des directions opérationnelles.....</i>	<i>9</i>
3) <i>Un effort de sensibilisation à mener auprès des acteurs opérationnels.....</i>	<i>10</i>
4) <i>Une approche partenariale entre l'ordonnateur et le comptable.....</i>	<i>11</i>
II. 2. Délimiter le périmètre du CICF.....	13
II. 3. Réaliser une première évaluation de l'existant.....	16
Chapitre III. Définir la stratégie du CICF.....	18
III. 1. Identifier et hiérarchiser les risques.....	18
1) <i>Diverses sources exploitables pour identifier les risques comptables et financiers de la collectivité.....</i>	<i>18</i>
2) <i>La cotation et la hiérarchisation des risques inhérents.....</i>	<i>20</i>
3) <i>L'évaluation du dispositif de maîtrise existant et la détermination du risque résiduel.....</i>	<i>20</i>
4) <i>Une analyse formalisée au sein d'une cartographie des risques comptables et financiers.....</i>	<i>22</i>
III. 2. Programmer les actions de maîtrise.....	24
Chapitre IV. Mobiliser les leviers de renforcement du CICF.....	26
IV. 1. Organiser la fonction comptable et financière.....	26
1) <i>S'assurer de la correcte attribution des tâches.....</i>	<i>26</i>
2) <i>Garantir la séparation des tâches.....</i>	<i>26</i>
3) <i>Insérer des points de contrôle dans les procédures.....</i>	<i>26</i>
IV. 2. Documenter l'organisation et les procédures.....	28
1) <i>Documenter l'organisation : l'organigramme fonctionnel nominatif (OFN).....</i>	<i>28</i>
2) <i>Documenter les procédures.....</i>	<i>30</i>
3) <i>La formation.....</i>	<i>31</i>
IV. 3. Tracer les opérations, les acteurs et les contrôles.....	32
Chapitre V. Évaluer l'efficacité du dispositif de CICF.....	34
V. 1. Auto-évaluer les mesures de CICF mises en place : les contrôles de supervision a posteriori....34	34
1) <i>Les objectifs des contrôles de supervision a posteriori.....</i>	<i>34</i>
2) <i>La constitution de l'échantillon.....</i>	<i>34</i>
3) <i>La formalisation des contrôles.....</i>	<i>35</i>
4) <i>L'analyse des résultats.....</i>	<i>36</i>
5) <i>Le plan de contrôle de supervision a posteriori.....</i>	<i>36</i>
V. 2. Organiser une fonction d'audit interne.....	38

INTRODUCTION

L'article 110 de la loi du 7 août 2015 portant nouvelle organisation de la République prévoit une **expérimentation de la certification des comptes**¹ des collectivités territoriales et de leurs groupements, incitant ainsi les 25 collectivités expérimentatrices retenues à mettre en place une trajectoire de fiabilisation et d'amélioration de la qualité de leurs comptes.

Plus largement, les collectivités territoriales et leurs groupements sont, au même titre que les autres administrations publiques, soumis à l'**exigence constitutionnelle de qualité comptable**². Dans la [charte nationale relative à la fiabilité des comptes publics locaux du 21 mars 2014](#), les acteurs de la chaîne comptable et financière des collectivités locales (ordonnateurs locaux, comptables publics, juridictions financières) se sont engagés à approfondir leur partenariat afin d'améliorer la fiabilité des comptes publics locaux. Cet engagement porte principalement sur le développement d'une démarche de maîtrise des risques partagée, passant par un **renforcement des dispositifs de contrôle interne comptable et financier (CICF)** existants.

Le renforcement du CICF est en outre susceptible de générer des retombées positives au-delà de la seule amélioration de la qualité comptable. Les préoccupations opérationnelles n'en sont en effet pas absentes : accroissement de la performance des processus de gestion, réduction des coûts de « non-qualité » ou encore renforcement de la sécurité juridique et financière. À ce titre, il est parfaitement complémentaire à d'autres démarches, telles que la démarche qualité.

Afin d'accompagner les collectivités³, la direction générale des finances publiques (DGFIP) a conçu ce guide, qui se présente sous la forme d'un **mode opératoire** pour le renforcement du CICF à destination à la fois des ordonnateurs locaux et des comptables publics. Il s'appuie principalement sur le retour d'expérience des démarches de fiabilisation des procédures comptables et de consolidation de la maîtrise des risques enclenchées depuis quelques années dans les services de l'État, les établissements publics nationaux et les établissements publics de santé. Il est illustré par des **exemples de mesures ou d'outils de CICF** que peuvent déployer les collectivités et comporte des **liens vers la documentation disponible**, notamment les productions du Comité nationale relatif à la fiabilité des comptes publics locaux⁴.

En pratique, le renforcement du CICF s'inscrit nécessairement dans le cadre d'une **trajectoire progressive** (logique pérenne et itérative) **et pragmatique** (valorisation des acquis et sécurisation des processus présentant de forts enjeux financiers et/ou porteurs de risques). Dans tous les cas, les collectivités ne partent jamais de rien : des dispositifs de maîtrise des risques existent dans toute organisation. L'enjeu consiste souvent à les formaliser davantage, à en vérifier l'efficacité, et à les consolider si nécessaire.

Les collectivités peuvent présenter une organisation, des moyens, des enjeux et des risques très différents les unes des autres. Il convient de veiller à **adapter la démarche aux spécificités** propres à chacune d'elles. Ce guide propose une synthèse des connaissances et des bonnes pratiques identifiées en ce domaine, dont les collectivités pourront librement s'inspirer pour piloter leur chantier de consolidation du CICF en fonction de leur environnement spécifique et de leur degré d'avancement dans la démarche. Les différents modèles d'outils présentés dans ce guide ont vocation à être adaptés et enrichis par chaque collectivité au regard de ses enjeux et de ses spécificités propres.

Ce guide permettra au référent CICF, personne ressource désignée au sein de la collectivité afin de coordonner les travaux, de s'approprier les notions et outils du CICF afin de pouvoir, à son tour, sensibiliser la hiérarchie et former les acteurs opérationnels.

1 La certification est une opinion écrite et motivée sur la fiabilité des comptes d'une entité qu'un tiers indépendant formule sous sa propre responsabilité. Elle a pour objet de donner une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers de l'entité aux règles et principes comptables applicables et sur l'absence d'anomalies significatives susceptibles d'en altérer la lecture et la compréhension.

2 L'exigence de fiabilité des comptes de l'ensemble des organismes publics a été consacrée en 2008 dans la Constitution ([article 47-2](#) : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière. »).

3 Dans la suite du guide, le terme « collectivité » devra être entendu au sens large, incluant les établissements publics de coopération intercommunale (EPCI).

4 <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/fiabilite-des-comptes-locaux>

CHAPITRE I. LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER (CICF) : DÉFINITION ET ENJEUX

I. 1. Le CICF : de quoi s'agit-il ?

1) La notion de « contrôle interne »

La **notion de « contrôle interne »** désigne l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents, décidés par la direction d'une entité et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de l'entité⁵.

Le terme « contrôle » doit être compris au sens large de « maîtrise », il ne renvoie pas uniquement à la vérification ou à l'inspection du fonctionnement d'une structure. Si cette dimension n'est pas absente de la démarche, elle n'en constitue qu'une composante parmi d'autres : toutes les mesures concourant à la **maîtrise des risques** susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs (documentation des procédures, formation des acteurs, intégrité du système d'information, etc.) relèvent du contrôle interne.

Le contrôle interne est avant tout un ensemble de mesures de « bon sens » destinées à sécuriser les procédures mises en œuvre au sein d'une entité. Ces mesures ont vocation à renforcer les **trois leviers du contrôle interne** que sont :

- ✓ l'**organisation** (attribuer les tâches de manière claire et pertinente, supprimer les tâches redondantes, éliminer les incompatibilités de tâches, insérer des points de contrôle au sein des procédures, etc.) ;
- ✓ la **documentation** (mettre à la disposition des agents opérationnels et des encadrants une documentation complète, actualisée et facilement accessible sur l'organisation des différents services de l'entité, les procédures et les risques qui leur sont attachés, former les acteurs, etc.) ;
- ✓ la **traçabilité** (archiver les documents et leurs pièces justificatives, conserver les justifications des corrections et des opérations à fort enjeu, etc.).

Le **contrôle interne comptable et financier (CICF)** vise plus spécifiquement la maîtrise des risques liés à l'objectif de qualité comptable. Il est également appelé « maîtrise des risques comptables et financiers ».

2) L'objectif de qualité des comptes publics locaux

La **qualité (ou fiabilité) des comptes publics locaux**⁶ renvoie à la capacité de ces derniers à présenter la situation financière et le patrimoine de chaque collectivité territoriale ou établissement public de coopération intercommunale (EPCI) de façon régulière, sincère et la plus fidèle à la réalité⁷ :

- ✓ la **régularité** correspond à la conformité à la réglementation en vigueur ;
- ✓ la **sincérité** est l'application de bonne foi des règles afin de traduire la connaissance que les acteurs ont de la réalité et de l'importance relative des opérations comptables ;
- ✓ la **fidélité** est la retranscription, de manière aussi objective et précise que possible, de la réalité financière et patrimoniale de l'organisme public local afin que toute personne externe puisse en avoir une perception exacte.

5 Cette définition s'inspire de celle retenue pour le contrôle interne de l'État dans le [décret n°2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration](#).

6 Il convient d'entendre par « comptes publics locaux » les états financiers établis à la fois par l'ordonnateur et le comptable (compte administratif et compte de gestion).

7 Les principes comptables assurant la qualité des comptes publics sont déclinés à l'[article 57](#) du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP).

La comptabilité est la traduction d'un ensemble de flux financiers et patrimoniaux internes et externes. L'établissement des états financiers en fin d'exercice, par agrégation des enregistrements comptables quotidiens, délivre un panorama synthétique de la situation patrimoniale de la collectivité (au travers de son bilan) et de son évolution (au travers de son compte de résultat).

Des comptes fiables fournissent à leurs utilisateurs une information comptable :

- ✓ claire : univoque et sans ambiguïté ;
- ✓ pertinente : directement utilisable par le destinataire ;
- ✓ lisible : directement compréhensible par des non-comptables ;
- ✓ périodique : transmise régulièrement, dans des délais permettant son utilisation.

Cette information globale, objective et transparente sur la situation financière et patrimoniale de la collectivité constitue un **support essentiel pour les acteurs décisionnels** (autorités exécutive et délibérante) ainsi qu'un **levier d'amélioration de la performance de la gestion**.

La fiabilité des comptes publics locaux est également une **exigence vis-à-vis des acteurs extérieurs** à la collectivité. Elle constitue une réponse à l'impératif démocratique : celui de justifier l'emploi des fonds publics aux citoyens et contribuables locaux⁸. Elle intéresse également les autorités de contrôle externe (Préfet et juridictions financières) ainsi que les tiers en relation financière avec l'organisme public local (bailleurs de fonds, fournisseurs, etc.).

[Charte nationale relative à la fiabilité des comptes publics locaux du 21 mars 2014](#)

« Ainsi, dans le contexte de renforcement continu des exigences de transparence des comptes publics et d'optimisation de la gestion publique, disposer de comptes fiables est, pour les organismes publics locaux et leurs partenaires, à la fois une nécessité et un atout. »

« Les signataires confirment la nécessité de renforcer le contrôle interne comme axe privilégié de fiabilisation des comptes publics locaux. »

[3\) La démarche de contrôle interne comptable et financier \(CICF\)](#)

La démarche de CICF est destinée à fournir à une entité une **assurance raisonnable sur la qualité de ses comptes**. Elle permet à tout organisme public local de s'assurer de la correcte réalisation et de l'optimisation de ses opérations financières, de la protection de ses actifs et ressources financières, de la qualité des informations comptables et financières retracées dans ses comptes ainsi que du respect du cadre normatif encadrant la tenue des comptes.

Entre dans le champ du CICF l'ensemble des **opérations ayant une incidence comptable**, depuis leur fait générateur (qui est un acte « métier ») jusqu'à leur dénouement comptable. Le CICF doit couvrir l'ensemble des chaînes de traitement comptable, qui sont initiées par l'ordonnateur (l'exécutif local) avant d'aboutir chez le comptable public.

Le CICF s'inscrit donc pleinement dans le cadre de la **fonction comptable partagée**. En effet, si le comptable public tient la comptabilité de la collectivité, ses enregistrements sont la résultante des décisions prises par l'ordonnateur, qui détient le pouvoir de gestion. La qualité comptable n'est donc pas l'affaire du seul comptable public.

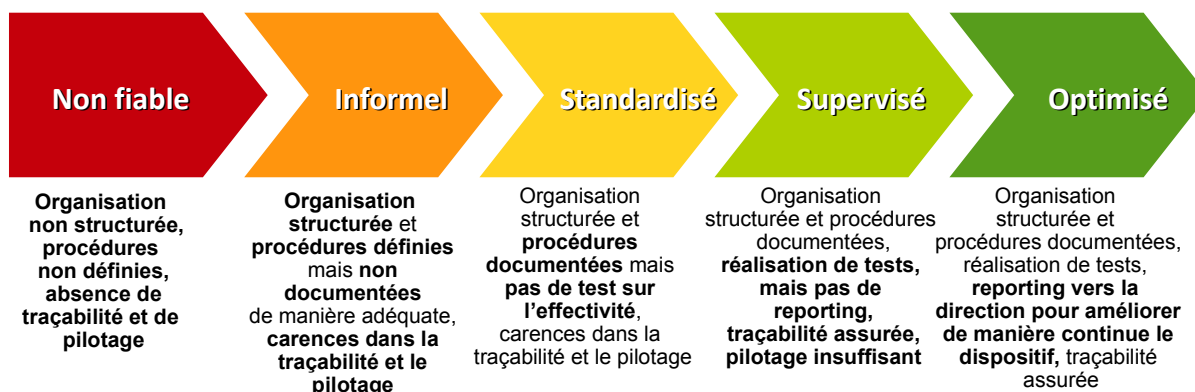
Ainsi, pour être pleinement efficace, la démarche de CICF doit **associer tous les acteurs** de la fonction comptable et financière, qu'ils relèvent de la sphère de l'ordonnateur ou de la sphère du comptable. Le dispositif de contrôle interne mis en place par l'ordonnateur et celui du comptable public doivent être coordonnés (identification conjointe des dysfonctionnements, formalisation d'objectifs à atteindre ensemble, articulation des contrôles de l'ordonnateur et du comptable, etc.).

⁸ En vertu des [articles 14 et 15](#) de la Déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

I. 2. Le CICF : qu'est-ce que ça change ?

Toute organisation dispose, par définition, d'un contrôle interne⁹, c'est-à-dire de mesures lui permettant d'atteindre ses objectifs en maîtrisant ses risques. Il ne s'agit donc pas de mettre en œuvre une démarche nouvelle, mais de faire évoluer et d'approfondir, le cas échéant, la démarche existante.

- 1 Introduire, dans un cadre formalisé, des structures de pilotage de la démarche :**
 Ces structures (comité de gouvernance, comité de pilotage, référents CICF, ...) permettront notamment de sensibiliser et d'impliquer les services opérationnels (logistique, informatique, services « métiers », ...) qui n'ont pas nécessairement conscience qu'ils initient, à leur niveau, les opérations comptables et financières de la collectivité.
- 2 Sortir d'une conception de pure régularité pour hiérarchiser les risques et les enjeux :**
 Il s'agit plutôt de s'intéresser à la réduction de l'incertitude liée à la conformité des comptes. L'objectif visé n'est pas d'obtenir des états financiers exacts au centime près, mais que ceux-ci reflètent une image fidèle de la réalité financière et patrimoniale de la collectivité.
 La démarche propose à ce titre d'orienter l'action en fonction d'une hiérarchisation des risques et des enjeux. Cela suppose, de la part de l'encadrement, un arbitrage permanent entre les résultats attendus d'une mesure de contrôle interne et les « coûts » induits par celle-ci, en fonction des enjeux, des risques et des moyens disponibles. Cela implique également la nécessité d'assumer des risques, considérés comme mineurs ou non prioritaires, pour lesquels on admet que les mesures de couverture seront réduites.
- 3 Ancrer la démarche de sécurisation des procédures comptables dans une logique progressive d'amélioration continue :**
 Un dispositif de CICF optimisé se construit dans la durée, en s'appuyant sur l'existant et en franchissant progressivement différents paliers. La progressivité de la démarche peut être représentée par une échelle de maturité comportant plusieurs paliers, chacun correspondant à un degré supplémentaire de maturité intégrant les acquis du palier précédent en l'améliorant.



La démarche doit être structurée au sein de la collectivité et tous les acteurs mobilisés afin d'ancrer le dispositif de CICF dans cette dynamique d'amélioration continue. Cela suppose la mise en place d'une veille permanente des risques et d'une réflexion périodique sur l'effectivité et l'efficacité des mesures de contrôle interne décidées, qui permettront de réévaluer régulièrement les niveaux de risques et de définir, le cas échéant, de nouvelles actions de sécurisation. Les avancées et difficultés constatées lors de la mise en œuvre des mesures de contrôle interne ainsi que les constats issus des évaluations menées périodiquement doivent venir alimenter la stratégie de maîtrise des risques déployée au sein de la collectivité, qui doit être réinterrogée à échéances régulières.

⁹ Par exemple, dans les collectivités territoriales et EPCI, la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable constitue une mesure de contrôle interne (séparation des tâches à des fins de sécurisation).

La mise en œuvre de la démarche de CICF au sein de la collectivité doit ainsi s'articuler autour de trois phases complémentaires, qui peuvent être modélisées sous la forme d'une boucle d'amélioration continue :



4

Formaliser davantage les mesures de maîtrise des risques mises en œuvre pour améliorer « l'auditabilité » du dispositif de contrôle interne :

L'audit, qu'il soit interne ou externe (dans le cadre notamment de la certification des comptes), vient évaluer l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en œuvre. Celle-ci constitue un point d'attention privilégié pour l'auditeur / le certificateur, dont il va tenir compte pour déterminer l'étendue de ses vérifications ultérieures. Le caractère « auditable » du dispositif de CICF déployé au sein de la collectivité est donc essentiel.

À ce titre, le renforcement du CICF au sein d'une collectivité, notamment en vue d'une certification des comptes, implique de passer d'un ensemble de mesures de sécurisation pré-existantes, souvent éparses et informelles, à une stratégie de maîtrise des risques formalisée au sein d'un plan d'action et justifiée par une analyse des risques et enjeux menée au moyen d'une cartographie des risques. Les éléments probants venant attester de la réalisation des actions programmées dans le plan d'action doivent pouvoir être présentés sans délai au certificateur. Plus spécifiquement, les actions de contrôle menées doivent être formalisées et tracées afin de pouvoir fournir à l'auditeur la preuve de leur réalisation.

Renforcement du CICF et certification des comptes : deux démarches étroitement liées

La perspective d'une certification des comptes est un levier très efficace pour mobiliser pleinement les différents acteurs du chantier de fiabilisation des comptes et de renforcement du CICF. Celui-ci est en effet un important préalable à la démarche de certification : les mesures de maîtrise des risques comptables et financiers instaurées par la collectivité constitueront un **point d'attention majeur pour le certificateur** (celui qu'il examinera en premier). La présence d'une démarche structurée de maîtrise des risques sera pour lui un gage de qualité comptable. Il pourra moduler ses vérifications ultérieures en fonction de la pertinence et de l'efficacité de celle-ci. Un niveau insuffisant ou une qualité dégradée de contrôle interne pourra le conduire à prononcer une ou plusieurs réserves ou l'impossibilité de certifier les comptes.

Les conclusions formulées par le certificateur permettront en outre d'**orienter les mesures de contrôle interne** pour assurer une qualité accrue des comptes. Les observations ou réserves qu'il formulera viendront objectiver les problématiques comptables et financières de la collectivité. Elles constitueront autant d'axes d'amélioration qui pourront être repris dans le plan d'action de la collectivité et favoriser la mobilisation des acteurs (côté ordonnateur et côté comptable) autour d'un chantier de fiabilisation.

CHAPITRE II. INITIER LA DÉMARCHE DE CICF

II. 1. Identifier les acteurs du CICF

Le dispositif de CICF, en tant qu'ensemble de mesures de sécurisation des procédures comptables et financières, n'est pas dissocié de ces dernières mais au contraire pleinement intégré à elles. Il est donc **directement mis en œuvre par les acteurs opérationnels** qui exécutent les procédures, sous la responsabilité des chefs de service.

Compte tenu du périmètre étendu du CICF (qui ne concerne pas uniquement la direction des affaires financières mais aussi les directions « métiers » ou « support » situées en amont des chaînes comptables et financières, responsables du fait générateur des écritures comptables) et de ses éventuelles conséquences sur l'organisation de la collectivité, la démarche doit être **portée par la hiérarchie** (par le biais d'une structure de gouvernance) et **coordonnée par des acteurs dédiés** : les référents CICF.

L'identification des **acteurs responsables de la gouvernance et du pilotage** du renforcement du CICF constitue par conséquent un préalable indispensable.

Facteurs de risques à considérer lors de la désignation des acteurs du CICF :

- ✗ une définition pas assez précise du rôle respectif des différents acteurs, d'où une identification floue des responsabilités de chacun ;
- ✗ une difficulté à identifier les compétences nécessaires et à former les référents CICF, des changements d'acteurs fréquents ;
- ✗ une insuffisante détermination des moyens humains et matériels alloués à la démarche (ou des moyens non adaptés à la taille de la collectivité), une impossibilité pour les référents de se consacrer suffisamment à leur mission de pilotage du CICF ;
- ✗ une latitude d'action insuffisante des acteurs du CICF en raison d'un positionnement hiérarchique inadéquat, d'où une éventuelle non-adhésion (voire un rejet) de la démarche par les services.

1) Une gouvernance par une structure collégiale située au plus haut niveau de la hiérarchie

La structure de gouvernance va **définir la stratégie de déploiement ou de renforcement de la démarche de CICF** au sein de la collectivité : elle va arrêter les grandes orientations à suivre, prioriser les risques identifiés, valider le plan d'action de couverture des risques et s'assurer de sa mise en œuvre. Elle a vocation à constituer un espace d'échanges et de décisions autour des différents chantiers de renforcement du CICF.

La **composition** et le **positionnement** de la structure de gouvernance doivent lui conférer une légitimité suffisante et favoriser une appropriation large de la démarche, au-delà de la sphère comptable et financière. À ce titre, elle sera présidée par le directeur général des services (DGS) et réunira tous les directeurs concernés, y compris des services « métiers » dont les activités génèrent des impacts comptables. Le référent CICF de la collectivité ainsi que le comptable seront associés. La présence d'un « porteur » politique est également recommandée (par exemple, l'adjoint/le vice-président « Finances » ou « Évaluation/Pilotage/Performance »). L'expérience montre que cette collégialité favorise très clairement l'implication de tous les acteurs dans le renforcement du CICF.

En pratique, la gouvernance du CICF peut être déclinée sur **deux niveaux** :

- ✓ un **niveau « stratégique »** (exécutif local et direction générale des services), qui va se prononcer sur les grandes orientations, valider les documents de pilotage (cartographie des risques et plan d'action) et procéder aux derniers arbitrages ;
- ✓ une **structure d'appui (de type comité de pilotage)**, à vocation plus technique : elle va préparer les décisions du niveau stratégique (définition de la stratégie, préparation des documents de pilotage, coordination et suivi des travaux). Elle est positionnée au plus près de la direction générale,

associant les directions opérationnelles ainsi que, entre autres, les services informatiques et le comptable public. Elle est coordonnée par le référent CICF.

Le comité de pilotage peut par exemple préparer une note générale, expliquant les principes et enjeux de la démarche et à laquelle seront annexés les documents de pilotage, qui sera présentée au niveau stratégique. Il est important, lors de cette présentation, de veiller à ne pas entrer dans des considérations trop techniques et de bien cibler la communication sur les principaux enjeux. Il est en revanche souhaitable d'insister sur le fait que la maîtrise des risques est une démarche stratégique, dans la mesure où elle peut amener à une modification de l'organisation elle-même et a des conséquences sur le pilotage. Le niveau stratégique pourra alors échanger sur la démarche, sans nécessairement se prononcer explicitement sur les orientations.

Bonnes pratiques à favoriser :

- ① **Éviter de multiplier les structures de gouvernance.** L'objectif consiste plutôt à organiser des synergies entre les différentes démarches qui s'intéressent aux affaires financières et comptables : préparation de la venue du certificateur, préparation des documents budgétaires et comptables, déploiement d'une démarche « qualité » (intrinsèquement liée au contrôle interne), maîtrise des risques budgétaires et opérationnels, ... La même structure peut par exemple être réunie en formation comité de pilotage du CICF ou en formation comité de pilotage de la démarche « qualité ». Cette organisation est d'autant plus intéressante que le comité de pilotage pourra effectuer ses arbitrages sur une démarche en intégrant également des données liées à une autre démarche.
- ② **Composer une structure de gouvernance adaptée au degré de maturité de la démarche.** Les besoins en matière de gouvernance et pilotage ne sont pas les mêmes selon que la démarche est en phase d'initiation ou de consolidation. La composition du comité de pilotage peut ainsi varier au cours du temps, tout comme la périodicité de ses réunions. Dans un premier temps, l'accent sera mis sur la sensibilisation des acteurs et l'identification des atouts/faiblesses de la collectivité. En phase « consolidation », les axes fondamentaux se concentreront davantage sur l'accompagnement opérationnel des acteurs, le *reporting* et l'évaluation du dispositif mis en place.
- ③ **Associer les directions « métiers » aux réunions du comité de pilotage.** Ce point est d'autant plus important qu'il permet d'asseoir la légitimité de la démarche et de sensibiliser les acteurs « métiers » intervenant au début d'un processus sur les enjeux liés à la qualité des actes qu'ils initient.
- ④ **Adapter la composition du comité de pilotage au sujet qui figure à l'ordre du jour.** Les comités de pilotage seront constitués d'un « noyau dur » (référent CICF, directeur financier, comptable) auquel s'agrégeront des chefs de service intéressés aux sujets inscrits à l'ordre du jour. S'il est prévu l'adoption de la cartographie des risques du processus « Rémunérations » par exemple, le directeur des ressources humaines sera convié à la séance. Cette pratique permet au comité de recueillir l'avis de l'expert du dossier en fonction des sujets examinés, sans mobiliser inutilement les ressources disponibles.

2) Un accompagnement technique par un référent CICF, éventuellement soutenu par des relais au sein des directions opérationnelles

Le référent CICF désigné au sein de la collectivité sera en charge de la **coordination d'ensemble du dispositif de CICF** et de l'**accompagnement technique des acteurs opérationnels** dans la mise en œuvre de la démarche de renforcement. Il aura plus spécifiquement pour missions :

- ✓ l'impulsion et l'animation de la démarche de CICF au sein de la collectivité ;
- ✓ la sensibilisation et la formation des acteurs hiérarchiques et opérationnels à la maîtrise des risques comptables et financiers ;
- ✓ la préparation de la cartographie des risques et du plan d'action (dans le cadre du comité de pilotage, *cf. supra*) ;

- ✓ l'accompagnement des services dans la mise en œuvre des mesures de contrôle interne, notamment pour apporter une réponse aux éventuelles difficultés rencontrées sur le terrain ;
- ✓ le suivi et le reporting de la démarche, en veillant à l'effectivité, la cohérence et la pertinence des mesures de sécurisation mises en place par les services.

Le référent CICF aura ainsi une **fonction de « liant »** entre les acteurs en charge de la gouvernance et du pilotage de la démarche et les acteurs en charge de sa mise en œuvre. Il doit lui aussi bénéficier d'une latitude d'action suffisante et, pour cela, être **placé à un niveau hiérarchique élevé** : il peut être directement rattaché au DGS, ou bien au DGA en charge du pôle « transverse » ou « support ».

Si la taille de la collectivité le justifie, le référent CICF s'appuiera sur des **relais désignés au sein des directions opérationnelles**. Ces relais permettront non seulement de mobiliser les acteurs concernés dans les différentes composantes, mais également d'accéder plus facilement à l'information qui alimente les outils de pilotage de la maîtrise des risques (cartographie des risques et plan d'action).

Certaines collectivités préféreront toutefois opter pour des **relais par processus** (plutôt que par services). Cette approche présente l'avantage de s'adosser à l'architecture globale de la démarche de contrôle interne, qui repose sur un découpage de l'activité financière et comptable par processus.

3) Un effort de sensibilisation à mener auprès des acteurs opérationnels

La mise en œuvre des mesures de renforcement du contrôle interne décidées par la structure de gouvernance relève de la **responsabilité des chefs de service opérationnels**. Chargés de la supervision de leur service, ils doivent s'assurer de l'effectivité du contrôle interne au sein de leur service (répartition pertinente des tâches au sein du service, identification des besoins de formation, mise en place de mesures de traçabilité des opérations exécutées, etc.).

La bonne compréhension des enjeux de la démarche et son appropriation par les acteurs qui seront en charge de sa mise en œuvre sont des préalables indispensables pour garantir son succès. Dès lors, le renforcement du CICF nécessite un **effort de pédagogie vis-à-vis des acteurs opérationnels**, étape primordiale qui conditionne très largement leur adhésion et leur implication dans la démarche. Une phase préalable de sensibilisation est indispensable pour expliciter le concept de contrôle interne et éviter toute confusion voire réticence à son égard, exposer la méthodologie retenue et présenter les actions attendues des chefs de service.

Il faut en effet « **dédramatiser** » la **démarche** : par définition, toute structure met déjà en œuvre des mesures de contrôle interne, même si les acteurs n'en ont pas nécessairement conscience. Il s'agit donc, à partir de ce socle, d'améliorer l'existant afin d'atteindre l'objectif de qualité des comptes. Les **bénéfices que peut générer la démarche de CICF** en termes d'amélioration de la gestion doivent également être mis en avant.

Cette approche présente l'avantage d'introduire une **dimension participative** à la démarche, ce qui augmente sa légitimité et son acceptation par les acteurs en charge de son application. Cela permet également d'**identifier les bonnes pratiques sur le terrain**.

Différents canaux sont mobilisables pour sensibiliser et/ou former les services :

- ✓ une communication des instances de direction à l'ensemble du personnel de la collectivité, dans la mesure où la démarche de CICF concerne tous les acteurs : une telle communication permettra de présenter les enjeux de la démarche tout en insistant sur les retombées positives qu'elle est susceptible de générer (perspectives d'amélioration de la gestion, etc.) ;
- ✓ des actions de sensibilisation et de formation : 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 ;
- ✓ un site intranet dédié au CICF (mise en ligne des documents de sensibilisation et de formation, de modèles d'outils, d'instructions, de référentiel de contrôle interne, etc.) ;
- ✓ la diffusion d'instructions ou notes de service précisant les modalités d'application du CICF, expliquant la documentation et les outils à disposition, ou précisant les mesures à prendre (elle est complémentaire aux autres modes d'information) ;
- ✓ la formation de groupes de travail consacrés à l'étude d'un processus (rémunérations, interventions, commande publique, etc.) ou de thématiques transverses (la documentation des procédures et des risques, l'élaboration d'organigrammes fonctionnels, etc.). Constitués d'au plus une dizaine de

personnes volontaires issues des différents services gestionnaires concernés, ces groupes de travail permettront d'enrichir l'analyse des risques des retours d'expérience des acteurs opérationnels. Ils seront des espaces d'échanges favorisant l'émergence d'une analyse partagée et une identification conjointe des actions de sécurisation les plus pertinentes à mettre en place.

4) *Une approche partenariale entre l'ordonnateur et le comptable*

Tout dispositif de CICF doit nécessairement intégrer le **partage de la fonction comptable entre l'ordonnateur et le comptable**. Pour garantir le succès de la démarche de renforcement, il convient d'organiser un **partage d'informations** et une **coordination** entre ces deux acteurs. Le dispositif de CICF mis en place par l'ordonnateur et celui du comptable public doivent être coordonnés (identification conjointe des dysfonctionnements, formalisation d'objectifs à atteindre ensemble, articulation des contrôles de l'ordonnateur et du comptable pour éviter les redondances, etc.).

Ce partenariat peut être formalisé sous la forme d'une convention (« **convention de services comptables et financiers** » (CSCF) ou « **engagements partenariaux** » (EP) selon la taille de la collectivité). Conclues pour une durée de 3 à 5 ans, les CSCF et les EP permettent à l'ordonnateur et au comptable d'arrêter une liste d'objectifs communs, assortis d'indicateurs de suivi et d'un calendrier de réalisation. Ils comprennent une convention, des fiches-actions, et un tableau de suivi. Leur contenu s'articule en général autour de cinq axes définis au niveau national, dont l'un cible spécifiquement la fiabilité des comptes, le CICF, et la préparation de la certification pour les structures concernées (**axe 4 : « Renforcer la fiabilité des comptes et la démarche de contrôle interne comptable et financier »**)¹⁰.

Le **Comité national relatif à la fiabilité des comptes publics locaux** met à la disposition des collectivités des fiches d'aide à la rédaction des fiches-actions pouvant venir enrichir l'axe 4 :

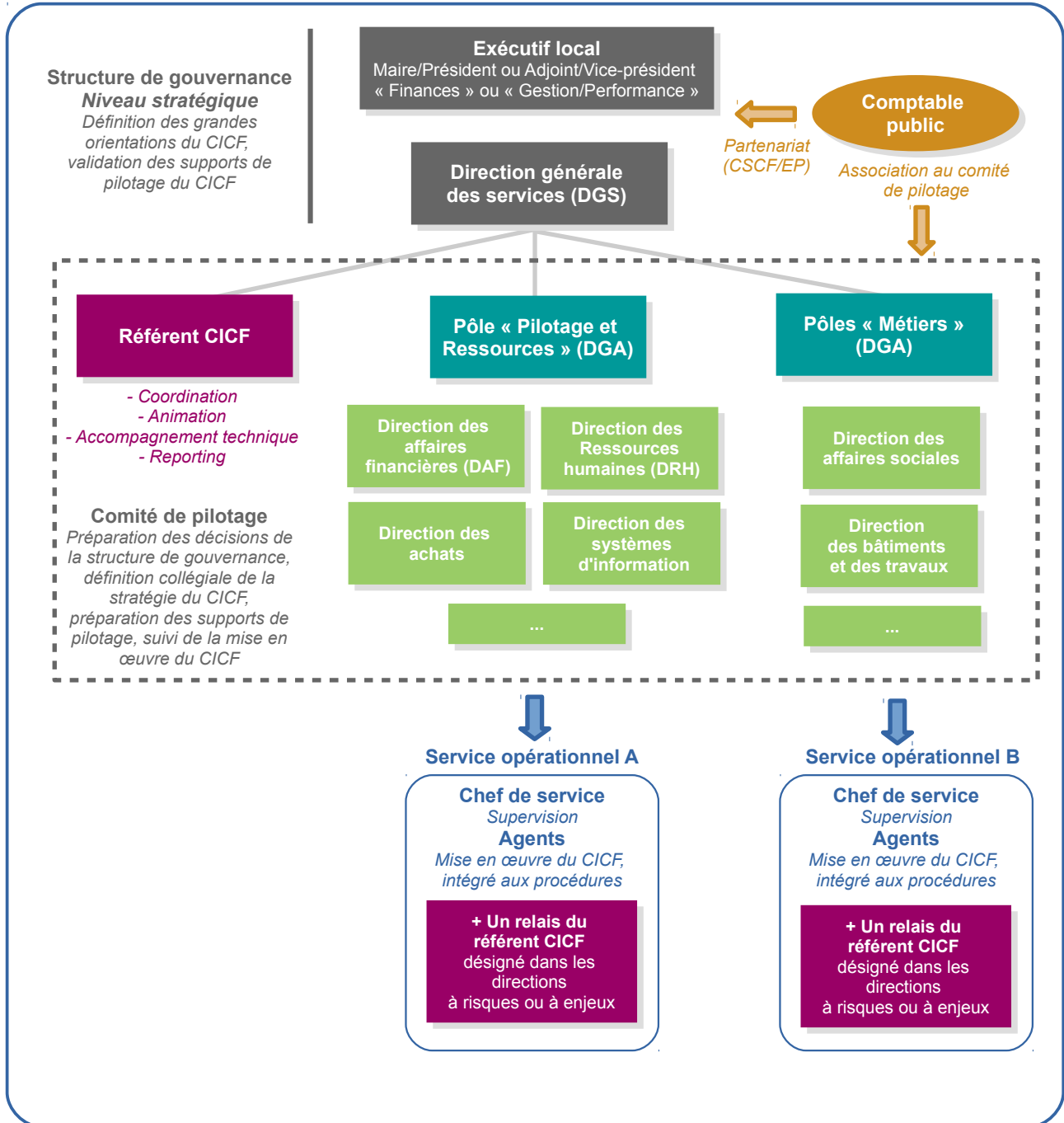
- ◆ [Réaliser un diagnostic de la qualité des comptes de la collectivité en commun](#)
- ◆ [Réaliser une première évaluation du dispositif de contrôle interne](#)
- ◆ [S'assurer de l'exhaustivité des recettes et des dépenses prises en compte](#)
- ◆ [Maîtriser le calendrier de production des comptes](#)
- ◆ [Fiabiliser le suivi comptable des éléments de l'actif patrimonial](#)
- ◆ [Améliorer le suivi des frais d'études et d'insertion et des travaux en cours](#)

L'ordonnateur se rapprochera de son comptable afin d'avoir communication des fiches actions proposées.

¹⁰ Les autres axes concernent la dématérialisation et les mutualisations (axe 1), l'optimisation des chaînes de la dépense et de la recette (axes 2 et 3), et le développement de l'expertise comptable, fiscale, financière et domaniale (axe 5).

L'articulation entre les différents acteurs du CICF au sein d'une collectivité
Exemple d'organigramme

Le CICF est l'affaire de tous...



II. 2. Délimiter le périmètre du CICF

Le dispositif de CICF doit couvrir l'ensemble du champ de la comptabilité générale, c'est-à-dire l'**ensemble des opérations générant *in fine* des impacts comptables**. Dans une comptabilité générale tenue en droits constatés, les opérations font l'objet d'un enregistrement en comptabilité dès la naissance du droit (notion de fait générateur, qui se produit au sein des services gestionnaires), indépendamment du dénouement de l'opération.

La délimitation du périmètre du CICF revient donc à identifier toutes les opérations liées au traitement de l'information comptable, y compris celles situées en amont du fait générateur. Celles-ci peuvent être recensées et classées selon une typologie structurée autour de la **notion de « processus »**. Un processus comptable correspond un ensemble cohérent d'acteurs et de comptes, placés sous un régime juridique spécifique et utilisant les mêmes systèmes d'information. Un processus se décompose en procédures, en tâches et en opérations.

Exemples de processus comptables :

- ◆ Processus « Commande publique » (processus « métier » correspondant : les achats)
- ◆ Processus « Rémunérations » (processus « métier » correspondant : la gestion des ressources humaines)
- ◆ Processus « Interventions » (processus « métier » correspondant : le versement de subventions)
- ◆ Processus « Produits des services »
- ◆ Processus « Parc immobilier » (processus « métier » correspondant : la gestion du patrimoine)
- ◆ Processus « Provisions pour risques et charges »

La formalisation d'une **cartographie des processus comptables** de la collectivité constitue un important préalable à la démarche de CICF. Elle va permettre à la collectivité d'identifier son champ comptable et, par conséquent, de délimiter le périmètre de sa stratégie de couverture des risques comptables.

La cartographie des processus comptables a vocation recenser l'ensemble des éléments permettant d'appréhender, depuis leur origine en gestion jusqu'à leur traduction en comptabilité, les opérations de la collectivité ayant *in fine* vocation à figurer dans les comptes. Elle présente, pour chaque processus comptable, l'enchaînement des procédures et tâches qui le composent et qui aboutissent à des écritures comptables, ainsi que les acteurs qui mettent en œuvre chacune d'elles.

Ce travail servira également de structure de base pour les supports de pilotage de la maîtrise des risques (cartographie des risques et plan d'action associé), également construits autour de la notion de processus, ainsi qu'à d'autres outils du CICF (guides de procédures, référentiels de contrôle interne par processus, organigrammes fonctionnels dont le point d'entrée est la tâche, *etc.*).

Exemple de cartographie simplifiée des processus comptables des collectivités locales

Cycles	Processus
Immobilisations et stocks	Immobilisations incorporelles et autres immobilisations corporelles
	Parc immobilier
	Immobilisations financières – Prêts, avances, dépôts et cautionnements versés
	Immobilisations financières – Participations et titres immobilisés
	Stocks
Engagements et provisions	Engagements donnés
	Engagements reçus
	Provisions pour risques et charges
Dettes financière et trésorerie	Compte bancaire
	Gestion des dépôts et des fonds des tiers - Fonds déposés
	Excédents de versement et reliquats divers
	Dettes financière – Endettement à long terme
	Placements et avances de trésorerie - Gestion de la trésorerie à court terme
États financiers	Centralisation des opérations des régisseurs (régies)
	États financiers infra-annuels
	États financiers annuels
Produits	Avances de fiscalité directe locale
	Dotations annuelles et subventions d'investissement
	Recettes – Produits des services, ventes diverses et autres produits de gestion courante
Charges	Achats – Commande publique
	Baux
	Déplacements
	Impôts et taxes
	Interventions
	Rémunérations
Système d'information et organisation informatique	Doctrine d'emploi des applications informatiques et logiciels utilisés
	Politique de sécurité logique (sécurisation des accès, habilitations, profils, etc.)
	Politique de sécurité physique (sauvegarde, archivage, gestion des incidents, etc.)

**Extrait d'un exemple de cartographie détaillée des processus comptables des collectivités locales :
le processus « Rémunérations »**

Processus	Procédure	Tâche	Acteur	Statut	
Rémunérations (Cycle charges)	Gestion du dossier de rémunération	Évaluation des droits et mise à jour permanente du dossier de l'agent (y compris saisie des éléments individuels de l'agent dans le système d'information RH)	Gestionnaire RH	Ordonnateur	
		Paramétrage du système d'information RH	Service informatique (ou prestataire extérieur)	Ordonnateur	
		Liquidation de la paie (dont récupération des indus de paie)	Gestionnaire RH	Ordonnateur	
	Mandatement de la paie	Gestion des avances et acomptes	Gestionnaire RH	Ordonnateur	
		Mandatement	Direction des affaires financières	Ordonnateur	
	Gestion des oppositions	Contrôle et enregistrement de la notification de l'opposition	Comptable	Comptable	
		Prise en charge et paiement	Contrôle et prise en charge	Comptable	Comptable
	Inventaire / opérations de fin d'exercice		Paie	Comptable	Comptable
		Inventaire / opérations de fin d'exercice	Recensement des charges à payer (CAP) et des produits à recevoir (PAR)	Gestionnaire RH	Ordonnateur
			Enregistrement des CAP et des PAR	Direction des affaires financières	Ordonnateur
Comptabilisation des CAP et des PAR	Comptable		Comptable		

Bonne pratique à favoriser : s'engager progressivement dans la démarche de CICF en commençant par quelques processus pilotes

Le large champ que doit recouvrir le CICF permet difficilement d'inclure, dès l'initiation de la démarche, l'ensemble des processus comptables de la collectivité. Une approche trop ambitieuse pourrait compromettre la réussite de la démarche. En fonction des moyens disponibles, il convient plutôt de procéder de façon pragmatique et progressive, en sélectionnant un ou plusieurs processus pilotes sur lesquels les efforts seront dans un premier temps concentrés. Ceux-ci devront être retenus en raison des enjeux qu'ils portent et/ou des apports que ce choix pourrait engendrer en termes de communication sur les retombées positives de la démarche de CICF.

Cette première phase « d'expérimentation » sur un périmètre restreint doit permettre d'affiner la méthode, de mieux maîtriser les risques du projet et de communiquer ensuite sur la base d'une bonne pratique. Les améliorations, simplifications et allègements générés par le renforcement du CICF sur ces quelques processus favoriseront l'adhésion de tous les acteurs à la démarche globale de CICF.

Témoignage d'une collectivité :

« La collectivité a choisi d'adopter une approche pragmatique, en travaillant dans un premier temps sur un circuit particulier : la gestion des frais de déplacement. Malgré un poids financier faible en comparaison d'activités comme la gestion de la paie ou les achats, ce processus était source de dysfonctionnements connus, d'une mobilisation surdimensionnée d'agents et de délais de traitement trop longs.

En partant d'un objectif de sécurisation et d'optimisation fondées sur la mise en place de règles claires, documentées et maîtrisées par tous, l'apport du dispositif de contrôle interne initié par la collectivité a été de favoriser la mobilisation des différents acteurs de la chaîne : les gestionnaires en charge du fait générateur, les responsables de service en charge des contrôles, la direction des affaires financières et ce, afin de travailler collectivement à la mise en place d'un circuit rationalisé.

Ce choix stratégique a permis de démontrer concrètement à tous les acteurs qu'une démarche de CICF peut aboutir à augmenter la maîtrise d'un processus par une simplification des circuits et un accès facilité à la documentation. La suppression de contrôles en doublon et la mise en place de circuits de signature simplifiés ont ainsi fluidifié le traitement administratif de ces dossiers et ont permis de redéployer l'activité de contrôle sur des risques à enjeux financiers plus importants. L'adhésion des acteurs à la démarche globale de CICF a ainsi pu être renforcée. »

II. 3. Réaliser une première évaluation de l'existant

La réalisation d'un **état des lieux du dispositif de CICF** constitue un préalable important à la mise en œuvre d'une démarche de renforcement de la maîtrise des risques. Ce premier diagnostic va permettre de faire le point sur les forces et les faiblesses du dispositif pré-existant au sein de la collectivité et orientera par la suite les travaux : les efforts de renforcement seront dimensionnés en fonction des résultats de cette évaluation. Elle pourra également constituer un levier de mobilisation des équipes, en démontrant que l'on ne part pas de zéro et en valorisant les actions déjà menées. Elle constituera un support de communication qui pourra être utilisé ultérieurement pour valoriser les progrès enregistrés d'une année sur l'autre.

Pour mener cette première évaluation, la collectivité peut recourir aux travaux d'**auditeurs** internes (si une cellule d'audit interne a été mise en place au sein de la collectivité, ce qui dénote déjà un certain niveau de maturité en matière de maîtrise des risques) ou externes. L'évaluation peut également être réalisée par les acteurs du CICF, au moyen d'une **échelle de maturité de la gestion des risques (EMR)**.

L'EMR est un outil d'évaluation du contrôle interne, qui entend permettre à tout acteur de comparer le dispositif de CICF mis en œuvre au sein de sa structure ou de son service à une échelle de référence décrivant les différents paliers tendant vers un contrôle interne optimisé. Elle autorise ainsi, sur la base d'un système de cotation, une **auto-évaluation de la maturité du contrôle interne au sein de la collectivité**, distincte mais complémentaire de l'évaluation réalisée par l'audit.

Sur le plan pratique, cette auto-évaluation est menée au moyen d'un fichier, structuré par levier de contrôle interne (un onglet par levier : « Organisation », « Documentation », « Traçabilité », ainsi qu'un onglet « Pilotage »). Pour chacun d'eux, la trame d'évaluation fait apparaître :

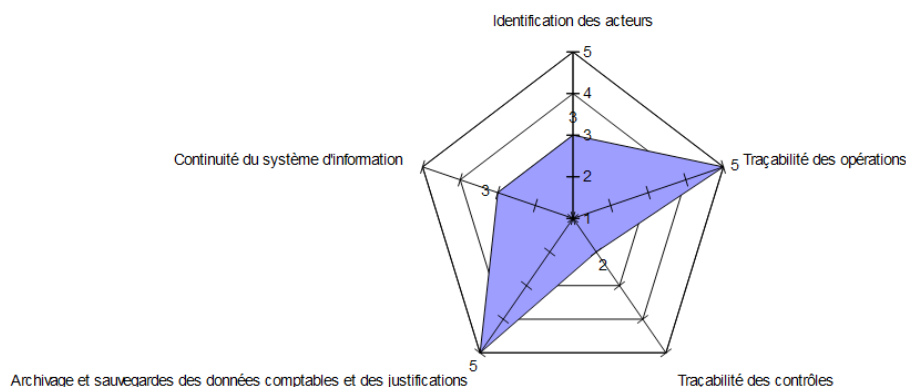
- ✓ les **composantes** constitutives du levier, pour chacune desquelles une note sera attribuée ;
- ✓ pour chaque composante, **cinq niveaux de maturité**, les caractéristiques de ces cinq paliers et la note correspondant à chacun d'eux (allant de 1 pour « non fiable » à 5 pour « optimisé ») ;
- ✓ les **éléments probants** nécessaires à la justification de la note retenue.

***Extrait de l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) :
le levier « Organisation », la composante « Attribution des tâches »***

Palier	Critères	Éléments probants	Notation	Observations
Attribution des tâches				
5	3. Attribution des tâches : L'organisation est structurée, c'est-à-dire conçue d'avance (et non empiriquement) par processus, de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. L'attribution des tâches correspond aux profils informatiques. Chaque tâche est attribuée à un opérationnel et à un ou plusieurs suppléants lorsque cela est requis.	Organigramme fonctionnel avec l'organisation de la suppléance. Liste des profils informatiques.	Cellule à remplir par une note allant de 1 à 5	
4	3. Attribution des tâches : L'organisation est structurée, c'est-à-dire conçue par processus, de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. L'attribution des tâches correspond aux profils informatiques. Cependant, chaque tâche n'est pas attribuée à un ou plusieurs suppléants lorsque cela est requis (pouvant dès lors conduire à des interruptions de services).	Organigramme fonctionnel. Liste des profils informatiques. Matrice d'incompatibilité.		
3	3. Attribution des tâches : L'attribution des tâches est définie et documentée, mais il y a absence de suppléances et de correspondance aux profils informatiques.	Dernier organigramme fonctionnel.		
2	3. Attribution des tâches : L'attribution des tâches est définie mais de manière partielle ou informelle, sans référence aux processus. Absence de suppléances et de correspondance aux profils informatiques.	Organigramme éventuellement existant.		
1	3. Attribution des tâches : l'attribution des tâches n'est pas correctement ou clairement réalisée induisant des interrogations permanentes des acteurs : absence de consignes sur « qui fait quoi » ; absence de suppléances et de correspondance aux profils informatiques.	-		

Après attribution d'une note à chaque composante, une note moyenne est automatiquement calculée par levier. En outre, des synthèses graphiques sont automatiquement établies, permettant de visualiser d'une part le degré de maturité par levier de maîtrise (reprenant les notes attribuées par composante), et d'autre part la maturité globale du dispositif existant au sein de la collectivité (reprenant les notes par levier).

Extrait de l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) :
synthèse graphique du levier « Traçabilité »



L'auto-évaluation menée par le biais d'une EMR demeure subjective mais se doit d'être **objectivée par des éléments probants**, venant étayer les cotations retenues. Sa réalisation sera **coordonnée par le référent CICF** de la collectivité, mais devra **associer l'ensemble des acteurs intéressés** (directeur financier, chefs de service, comptable, ...) afin de faire émerger (lors de réunions, de groupes de travail, d'échanges par courriel, ...) un consensus qui sera proposé à la structure de gouvernance pour validation. Elle peut être réalisée de manière globale pour toute la collectivité ou par processus.

Bonne pratique à favoriser : initier la démarche de CICF par la réalisation d'une EMR

- 1 L'EMR met à la disposition de la collectivité un document synthétique listant les attentes en matière de maîtrise des risques comptables et financiers et décrivant les caractéristiques d'un dispositif de contrôle interne optimisé. Elle permet donc de **s'approprier les notions du CICF** et d'**identifier les objectifs à atteindre**.
- 2 L'EMR permet à la collectivité de se situer dans la démarche : l'utilisation de cet outil permet à tout moment d'obtenir une « photographie » du niveau de maturité du dispositif. Elle constituera par la suite un **support de communication permettant de valoriser les progrès enregistrés**, tant à destination des acteurs opérationnels que de la structure de gouvernance ou des auditeurs internes et externes de la collectivité.
- 3 Relativement explicite et facile d'accès, l'EMR constitue un **outil adapté pour un premier contact du référent CICF avec les services opérationnels**. L'association de ces derniers à sa réalisation permettra au référent CICF de faire connaître les composantes de la démarche de CICF, de faire comprendre que le contrôle interne ne se limite pas aux activités de contrôle mais constitue, plus largement, un levier d'amélioration de la performance dans les services.
- 4 Les constats découlant de l'évaluation menée constitueront une **source pour enrichir la cartographie des risques et le plan d'action** de la collectivité.

CHAPITRE III. DÉFINIR LA STRATÉGIE DU CICF

À l'issue de la phase d'initialisation de la démarche de CICF, qui consiste à mettre en place les acteurs, identifier le périmètre de déploiement et réaliser un état des lieux de l'existant, il convient de **définir la stratégie de renforcement de la maîtrise des risques** qui sera mise en œuvre au sein de la collectivité. Cette phase se décompose en deux temps :

- ✓ l'identification et la hiérarchisation des risques comptables et financiers portés par la collectivité (cette analyse sera formalisée au moyen d'une cartographie des risques) ;
- ✓ la détermination des actions de couverture des risques qui seront mises en place (qui seront programmées dans un plan d'action).

Bonne pratique à favoriser : cibler les processus à enjeux

La démarche de contrôle interne doit être pragmatique : il n'est pas possible de couvrir avec un niveau maximum de sécurité la totalité des risques comptables et financiers portés par la collectivité. D'ailleurs, l'objectif de qualité comptable n'est pas d'obtenir des états financiers exacts au centime près, mais plutôt de réduire l'incertitude liée à la conformité des comptes, afin que ceux-ci reflètent une image fidèle de la réalité financière et patrimoniale de la collectivité.

C'est la raison pour laquelle des choix, fondés sur une **approche par les enjeux et les risques**, doivent être formalisés par la collectivité afin de déterminer les processus et les zones de risques qu'il s'agira de fiabiliser en priorité. Le travail d'analyse des risques doit donc être précédé d'une **identification des processus à enjeux** de la collectivité, sur lesquels les efforts seront concentrés.

Les enjeux financiers associés à chaque processus (part que chacun représente dans les dépenses de la collectivité) constituent le principal indicateur pour la détermination des processus prioritaires, mais d'autres facteurs peuvent également être pris en compte (processus connaissant d'importants dysfonctionnements connus des acteurs ou susceptibles de générer des impacts au-delà de la sphère comptable : dégradation de la qualité de service à l'usager, de l'image de la collectivité, ...).

Dans la plupart des cas, les enjeux au sein d'une collectivité se concentrent sur quelques processus parmi les suivants : la **rémunération**, la **commande publique**, les **interventions**, la **dette**, les **produits**, le **parc immobilier**, les **provisions pour risques et charges** et les **engagements hors bilan**.

III. 1. Identifier et hiérarchiser les risques

1) Diverses sources exploitables pour identifier les risques comptables et financiers de la collectivité

Le référent CICF, chargé de la coordination du travail d'analyse des risques (qui sera discuté collégalement au sein du comité de pilotage avant d'être validé par la structure de gouvernance), dispose de **multiples ressources** pouvant lui apporter des informations utiles à l'identification des zones de risques et des dysfonctionnements de la collectivité :

- ✓ les constats et recommandations issus des rapports d'audit (interne et externe) ;
- ✓ les productions des juridictions financières (examens de la gestion, avis budgétaires, jugements des comptes) ;
- ✓ les conclusions tirées des auto-évaluations menées par les acteurs du contrôle interne (cf. chapitre V : contrôles de supervision *a posteriori* et diagnostics de processus) ;

- ✓ les outils du comptable¹¹ qui révèlent les anomalies comptables récurrentes et donnent une indication formelle sur la qualité des comptes¹².

La **connaissance que possèdent les acteurs opérationnels** des processus sur lesquels ils interviennent constitue également une importante source d'information et doit être valorisée. L'échange avec les acteurs opérationnels permettra de compléter et d'enrichir les constats tirés des autres sources exploitées. Il présente également l'avantage de faire émerger un diagnostic partagé entre le référent CICF et les acteurs opérationnels qui seront en charge de l'application des actions de couverture des risques identifiés. Il est donc important que le constat soit partagé et accepté, une bonne appropriation par les acteurs opérationnels constituant un gage de succès dans la mise en œuvre ultérieure du plan d'action.

L'analyse des risques ne pourra pas être approfondie dès le premier exercice de renforcement du CICF. L'approche sera **nécessairement graduelle** : l'attention sera d'abord focalisée sur les processus à enjeux et la première identification des risques réalisée pourra être approfondie au fur et à mesure (notamment au vu des résultats des évaluations menées à échéances régulières). Des diagnostics pourront par la suite être menés sur les processus à plus forts enjeux pour affiner cette première analyse. L'élaboration d'une première cartographie des risques, même incomplète, et d'un plan d'action associé permet de lancer effectivement la démarche et aboutira naturellement à un enrichissement progressif des supports de pilotage du CICF.

Un outil utile à l'identification des risques : les référentiels de contrôle interne

Les référentiels de contrôle interne (RCI), construits par processus, sont un **support de documentation des risques**. Ils listent de manière détaillée, pour chaque processus, les procédures et tâches qui le composent et identifient, pour chacune d'elles, les risques comptables et financiers susceptibles de se produire. Pour chaque risque identifié, une mesure correctrice est proposée, en fonction des trois leviers du contrôle interne (« Organisation », « Documentation » et « Traçabilité »).

Exemple : Extrait du RCI « Provisions pour risques et charges », procédure « Établissement des provisions », liste des risques attachés à la tâche « Recensement des provisions » :

- ◆ *Carence dans l'identification des risques et charges à provisionner*
- ◆ *Erreur dans le calcul des provisions à constituer*
- ◆ *Carence dans les justificatifs appuyant la constitution des provisions*
- ◆ *Absence de transmission ou transmission hors délai de la liste des provisions et de leurs pièces justificatives à la direction des finances*
- ◆ *Non réception des informations par la direction des finances*
- ◆ *Erreur dans le montant des provisions pour risques et charges au regard des pièces transmises*
- ◆ *Erreur dans l'imputation des provisions pour risques et charges*
- ◆ *Provisions non comptabilisables par défaut de crédit budgétaires*
- ◆ *Défaut d'ordonnancement, ordonnancement hors délai ou non conforme à la délibération*
- ◆ *Absence de transmission ou transmission hors délai des documents et pièces justificatives au comptable*

L'exploitation des RCI facilite ainsi le travail d'analyse des risques, en pré-identifiant les risques comptables et financiers généralement attachés à chaque tâche de la chaîne comptable et financière des collectivités locales.

Les RCI des collectivités locales ont été élaborés dans le cadre du Comité de fiabilité des comptes locaux. Ils sont disponibles à l'adresse suivante : <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/contrôle-interne>.

11 Les contrôles comptables automatisés (CCA), l'indicateur de qualité des comptes locaux (IQCL), les restitutions du plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD), etc.

12 Il est d'ailleurs recommandé de mener le travail d'analyse des risques comptables et financiers de la collectivité dans le cadre du partenariat ordonnateur / comptable. Cf. Fiche « [Réaliser un diagnostic de la qualité des comptes de la collectivité en commun ordonnateur et comptable](#) ».

2) La cotation et la hiérarchisation des risques inhérents

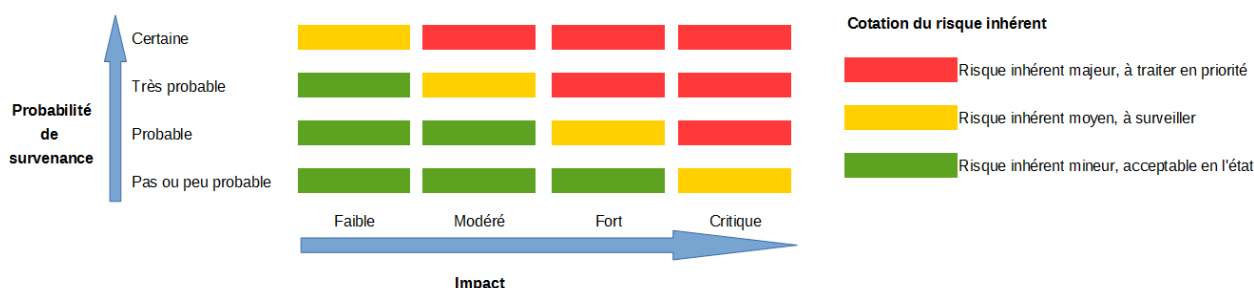
La difficulté, une fois les risques recensés, consiste souvent à les **hiérarchiser**. Il n'est en effet pas possible de traiter de front l'intégralité des risques identifiés. Il serait par ailleurs contre-productif de se concentrer sur la réduction de risques mineurs aux dépens d'actions de maîtrise des risques majeurs. Il convient dès lors d'évaluer la criticité des différents risques afin de déterminer les actions de couverture à mettre en œuvre en priorité.

Le recours à une **méthodologie de cotation** des risques va permettre à la collectivité d'objectiver les arbitrages effectués entre les différentes actions de traitement des risques. La technique de cotation utilisée peut être adaptée à l'environnement spécifique à chaque collectivité, elle tiendra généralement compte de **deux facteurs** :

- ✓ la **probabilité de survenance** du risque (allant de « peu ou pas probable » à « certaine »), considérée avant l'application de toute mesure visant à maîtriser le risque. La complexité de la procédure à laquelle le risque est attaché, un contexte de changements fréquents de réglementation, un volume important d'opérations à traiter, une rotation importante des agents et la présence de postes vacants, ou encore le déploiement récent d'un nouveau système d'information sont, par exemple, des facteurs tendant à l'accroissement de la probabilité de survenance du risque.
- ✓ l'**impact comptable** susceptible d'être généré en cas de réalisation du risque (allant de « faible » à « critique »). Un impact comptable « critique » peut correspondre, par exemple, à un refus de certification ou à une réserve substantielle de certification, à une dépense supplémentaire supérieure à un certain seuil, au non versement d'une dépense sensible, à un accroissement du risque de fraude, etc. Ce second facteur est intrinsèquement lié aux enjeux financiers portés par le processus¹³.

Les **risques inhérents** (c'est-à-dire considérés avant l'application de toute mesure de contrôle interne, sans prendre compte leur degré de maîtrise par les services opérationnels) peuvent alors être positionnés sur une matrice croisant ces deux facteurs afin de déterminer leur **niveau de criticité**.

Exemple de matrice de criticité du risque inhérent



Chaque collectivité peut, sur cette base, simplifier (par exemple, en recourant à une échelle de cotation à 3 niveaux au lieu de 4) ou au contraire affiner l'analyse (par exemple, en incluant les impacts juridiques ou opérationnels) en fonction de ses ressources disponibles et de son degré de maturité dans la gestion des risques.

3) L'évaluation du dispositif de maîtrise existant et la détermination du risque résiduel

Après avoir positionné les risques inhérents sur cette matrice de criticité, il importe de nuancer l'analyse en **intégrant le niveau de maîtrise de chaque risque par les acteurs**. En effet, si un risque inhérent peut être identifié comme critique compte tenu de sa probabilité de survenance et son impact potentiel, il ne devra néanmoins pas nécessairement faire l'objet d'une action prioritaire s'il est déjà maîtrisé par les acteurs opérationnels. Il convient alors d'**évaluer les risques de contrôle interne**.

La notion de « risque de contrôle interne » permet d'appréhender le dispositif de maîtrise existant pour

¹³ À titre purement indicatif, on peut considérer que l'impact d'un risque sera systématiquement fort voire critique si le processus auquel il se rattache représente plus de 20 % de l'actif / du passif du bilan ou des produits / des charges du compte de résultat.

chaque risque inhérent et, par conséquent, de déterminer son degré de maîtrise par les acteurs. Le risque de contrôle interne peut être défini comme le risque lié à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne mis en œuvre. Un risque de contrôle interne majeur indique que la conception du dispositif existant est inopérante ou que sa mise en œuvre est lacunaire¹⁴. L'absence de séparation des tâches sur les opérations sensibles, l'insuffisance des points de contrôle, une documentation des procédures ou une formation des agents incomplètes, des carences dans la conservation des pièces justificatives sont, par exemple, des facteurs tendant à l'accroissement du risque de contrôle interne.

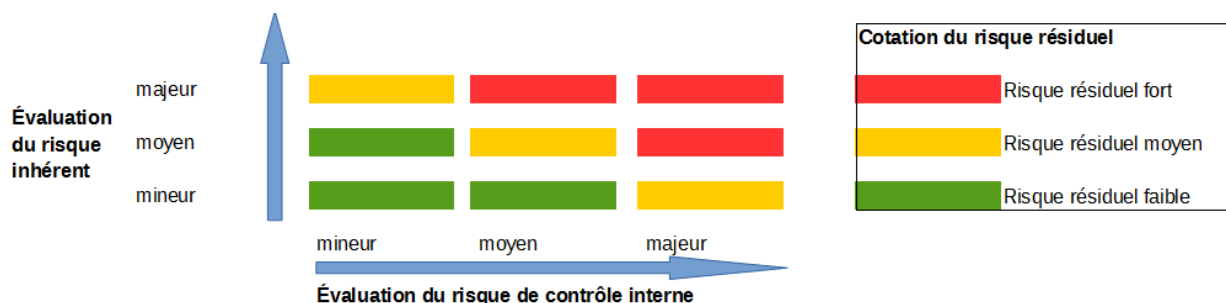
La cotation du risque de contrôle interne attaché à chaque risque inhérent, qui correspond à une évaluation du dispositif de maîtrise existant, pourra être menée au moyen de l'**échelle de maturité de la gestion des risques (EMR)** (cf. supra). Cet outil détaille les composantes attendues d'un dispositif de CICF optimisé. Le niveau de maîtrise du risque retenu pour chaque composante devra être **étayé par des éléments probants** : existence d'une documentation des procédures, contrôles formalisés par les agents et le chef de service, contrôles intégrés aux systèmes d'information, traçabilité des opérations, séparation des tâches incompatibles, etc.

La note globale de maîtrise du risque inhérent obtenue par l'EMR résultera de l'addition des trois notes (sur 5) attribuées à chacun des trois leviers évalués par le biais de l'EMR (« Organisation », « Documentation » et « Traçabilité »). Il pourra alors être considéré que :

- ➔ si cette note globale est comprise entre 0 et 5 (sur 15), alors le dispositif de maîtrise du risque existant est défaillant voire inexistant, le risque de contrôle interne est majeur ;
- ➡ si cette note globale est comprise entre 6 et 10 (sur 15), alors le dispositif de maîtrise du risque existant est insuffisant, le risque de contrôle interne est moyen ;
- ➡ si cette note globale est comprise entre 11 et 15 (sur 15), alors le dispositif de maîtrise du risque existant est mature, le risque de contrôle interne est mineur.

La cotation du risque de contrôle interne pourra ensuite être croisée avec la criticité du risque inhérent afin d'apprécier le **risque résiduel**, c'est-à-dire le risque réel qui subsiste après prise en compte des mesures de contrôle interne existantes. Les risques résiduels majeurs seront à traiter en priorité.

Exemple de matrice d'appréciation du risque résiduel



Cette technique de cotation a cependant des **limites** qu'il faut avoir à l'esprit.

Tout d'abord, elle **ne prétend pas à une objectivité totale** : la détermination de la probabilité de survenance ou de l'impact d'un risque peut parfois être difficile à effectuer. De même, le niveau de maîtrise du risque par les acteurs opérationnels peut être difficile à évaluer : comment par exemple quantifier et restituer l'expérience qu'a un agent d'une opération ? La cotation d'un risque se fait donc la plupart du temps par réunion d'un faisceau d'indices, dans le cadre d'un **échange entre le chef du service concerné, les acteurs opérationnels et le référent CICF**. C'est dans le cadre de ce dialogue qu'émerge souvent un consensus concernant la cotation des risques, la vision de l'agent opérationnel étant nécessairement différente de celle du chef de service et de celle du référent CICF.

Ensuite, cette méthode de cotation doit être considérée **d'avantage comme un outil d'aide à la décision** que comme un système infaillible. Il ne faut pas appliquer de manière mécanique les résultats d'une cotation pour déterminer les actions à mener en priorité, au risque de déresponsabiliser les acteurs. Ainsi, ce

¹⁴ À la différence du risque inhérent qui doit être maîtrisé mais ne peut être supprimé dans la mesure où il résulte des caractéristiques propres à la procédure à laquelle s'attache le risque, le risque de contrôle peut être éliminé par des mesures de renforcement du contrôle interne (cf. infra : élaboration et diffusion d'un organigramme fonctionnel nominatif formalisant l'attribution des tâches, insertion de points de contrôle dans les procédures, rédaction de modes opératoires, etc.).

système de cotation ne doit pas se substituer à la décision de la structure de gouvernance, qui est la seule responsable en matière d'arbitrages.

4) Une analyse formalisée au sein d'une cartographie des risques comptables et financiers

L'élaboration d'une cartographie des risques comptables et financiers va permettre à la collectivité de **formaliser l'ensemble du travail d'analyse des risques** mené. Elle constituera un important support d'aide à la décision dans le pilotage du renforcement du CICF.

Cette cartographie pourra prendre différentes formes, elle aura le plus souvent pour **point d'entrée le processus**. La forme la plus complète consistera à détailler les différentes étapes d'analyse des risques présentées *supra*, à savoir :

- ✓ l'identification des enjeux financiers associés au processus ;
- ✓ la désignation des acteurs qui mettent en œuvre le processus ;
- ✓ l'identification des principaux risques inhérents attachés au processus ;
- ✓ l'appréciation de la criticité de chacun de ces risques inhérents, par détermination de leur probabilité de survenance et de leurs impacts comptables et financiers (*cf.* matrice de criticité du risque inhérent) ;
- ✓ l'évaluation du dispositif de maîtrise existant pour chacun de ces risques, par cotation des trois leviers du CICF (*cf.* échelle de maturité de la gestion des risques) (la colonne « Maturité de la gestion des risques » correspond alors à la cotation du risque de contrôle interne) ;
- ✓ l'appréciation du risque résiduel par croisement du niveau de criticité du risque inhérent avec le niveau de maturité de la gestion du risque (*cf.* matrice d'appréciation du risque résiduel).

Un lien peut être effectué entre le risque détaillé dans la cartographie et l'action de maîtrise correspondante prévue au plan d'action.

Modèle de cartographie des risques comptables et financiers

Processus comptable	Enjeux financiers	Acteurs	Risque inhérent majeur	Appréciation du risque inhérent			Appréciation du dispositif de maîtrise des risques			Appréciation du risque résiduel	Actions de maîtrise prévues au plan d'action
				Impacts	Probabilité de survenance	Criticité	Levier Organisation (périmètre, structuration du SI, attribution et séparation des tâches, points de contrôles, sécurités physiques)	Levier Documentation (de l'organisation, des procédures, des risques, des contrôles, du SI, formation)	Levier Traçabilité (des acteurs, des opérations, des contrôles, archivage, continuité du SI)		

Il est recommandé de compléter la cotation par code couleur par des explications littérales, qui viendront justifier les cotations retenues.

**Exemple de cartographie des risques comptables et financiers complétée
Collectivité X - Processus « Rémunérations »**

Processus comptable	Enjeux financiers	Acteurs	Risque inhérent majeur	Appréciation du risque inhérent			Appréciation du dispositif de maîtrise des risques				Appréciation du risque résiduel	Actions de maîtrise prévues au plan d'action
				Impacts comptables	Probabilité de survenance	Criticité	Levier Organisation (périmètre, structuration du SI, attribution et séparation des tâches, points de contrôles, sécurités physiques)	Levier Documentation (de l'organisation, des procédures, des risques, des contrôles, du SI, formation)	Levier Traçabilité (des acteurs, des opérations, des contrôles, archivage, continuité du SI)	Maturité de la gestion des risques		
Rémunérations	XXX €	- Direction des ressources humaines - Service de la paye - services gestionnaires d'affectation des agents	Carence dans l'ouverture ou la mise à jour permanente du dossier de l'agent	Fort (liquidation erronée, dépense irrégulière fraude)	Probable (stabilité des effectifs)	Orange	- Organisation de contrôles de supervision contemporains pour les « entrants » et les changements de situation	- Élaboration et diffusion d'un dossier type remis à l'agent lors de son installation pour collecte de l'information - Existence et diffusion d'organigramme fonctionnel nominatif précisant les tâches, les titulaires et suppléants, les profils attribués dans le système d'information	- Constitution d'un dossier par agent regroupant l'ensemble des pièces justifiant sa rémunération initiale et les modifications ultérieures - Conservation des épreuves de contrôles	Vert	Vert	-
			Saisie erronée dans le SI des éléments individuels constitutifs du dossier agent	Moderé (trop perçu ou versement incomplet)	Très Probable (SIRH récent, déployé depuis peu)	Orange	- Absence de séparation des tâches et de rôles par portefeuille (pes de contrôles mutuels)	- Existence et diffusion d'organigramme fonctionnel nominatif précisant les tâches, les titulaires et suppléants, les délégations accordées, les profils attribués dans le système d'information - Absence de guide utilisateur du système d'information et d'actions de formation au SI	- Absence de conservation des restitutions informatiques permettant d'historiser les éléments de paie qui ont été modifiés d'un mois sur l'autre	Rouge	Rouge	N - 01 N - 02 N - 03
			Application erronée de la réglementation relative aux indemnités et primes	Fort (dépense irrégulière)	Très probable (complexité du régime indemnitaire)	Rouge	- Absence d'un circuit formalisé de circulation de l'information entre les services gestionnaires et la RH concernant la réalité du service fait - Absence de contrôles de supervision sur les principales primes représentant les plus forts enjeux financiers	- Absence de supports documentaires actualisés et complets concernant les primes versées	- Absence de conservation des restitutions informatiques permettant d'historiser les éléments de paie qui ont été modifiés d'un mois sur l'autre	Rouge	Rouge	N - 04 N - 05 N - 06

L'intérêt d'une telle présentation est double :

- ✓ obtenir une vision globale et consolidée, à un moment donné et pour tous les processus de la collectivité, des activités où les risques inhérents sont élevés, moyens ou faibles : cela va faciliter l'identification des zones de risques qui doivent être couvertes en priorité ;
- ✓ avoir un diagnostic clair et synthétique du dispositif de maîtrise des risques existant, dont va se dégager visuellement (grâce au code couleur) les axes d'amélioration prioritaires en termes de contrôle interne.

La cartographie des risques comptables et financiers doit être **régulièrement actualisée** (en général, une fois par an) et **systématiquement validée par la structure de gouvernance**. Elle est la plupart du temps présentée par le référent CICF, qui a coordonné son élaboration et son actualisation en centralisant les informations que lui auront transmises les chefs de service opérationnels.

III. 2. Programmer les actions de maîtrise

Afin de couvrir les risques recensés et hiérarchisés dans la cartographie des risques, il convient de définir des actions de maîtrise. Celles-ci vont cibler les zones de risques et les axes d'amélioration du contrôle interne identifiés comme prioritaires dans la cartographie. La programmation de ces actions va être réalisée au moyen d'un **plan d'action**, qui va **formaliser les choix stratégiques** retenus par la collectivité en matière de renforcement du CICF. Le plan d'action constitue ainsi un outil de pilotage de la mise en œuvre du renforcement du CICF au sein de la collectivité.

L'**articulation entre la cartographie des risques et le plan d'action** est essentielle : à chaque risque résiduel identifié comme majeur dans la cartographie des risques doit correspondre une ou plusieurs action(s) de couverture dans le plan d'action.

Pour chaque risque résiduel majeur, le plan d'action doit préciser :

- ✓ le **libellé de l'action** : celui-ci doit être le plus précis, concret et explicite possible pour faciliter la mise en œuvre de l'action ;
- ✓ la **priorité** : le plan d'action peut différencier, en fonction des constats issus de la cartographie des risques, des actions de priorité 1 ou 2 ;
- ✓ le(s) **responsable(s) de la réalisation de l'action** : il peut s'agir, en fonction du type d'action, du référent CICF, des chefs de service opérationnels, etc. ;
- ✓ l'**échéance** : elle peut être annuelle ou pluriannuelle, l'important étant de fixer un objectif à la fois réaliste mais qui incite toutefois à une mise en œuvre de l'action dans des délais raisonnables au vu des enjeux ;
- ✓ l'**état d'avancement** : ce paramètre sera mis à jour à chaque actualisation du plan d'action, il peut être exprimé en pourcentage (0, 25, 50, 75 ou 100%) ou de manière littérale (« action non commencée », « action en phase de démarrage », « action en phase d'achèvement », « action terminée ») ;
- ✓ les **éléments probants** venant prouver l'état d'avancement atteint.

Modèle de plan d'action

Processus comptable	Risque détecté	Référence de l'action	Libellé de l'action	Priorité	Responsable(s) de la réalisation de l'action	Echéance	Etat d'avancement	Commentaires sur l'état d'avancement de l'action

Le plan d'action doit être **régulièrement actualisé** (en général, deux fois par an) :

- ✓ **lors de la mise à jour de la cartographie des risques** : de nouvelles actions pourront être programmées au regard des nouvelles zones de risques identifiées comme prioritaires ;
- ✓ une **mise à jour intermédiaire** est conseillée, où seul l'état d'avancement des actions déjà prévues sera actualisé.

Le plan d'action est **systématiquement validé en structure de gouvernance**. Le référent CICF est en charge du suivi de sa mise en œuvre et de la mise à jour du niveau de réalisation de chaque action grâce aux données de *reporting* que lui transmettent les différents services. Il rend compte de la réalisation du plan d'action à la structure de gouvernance.

Bonne pratique à favoriser :

Il est suggéré de compléter le plan d'action par :

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

Exemple de plan d'action complété
Collectivité X - Processus « Rémunérations »

Processus comptable	Risque détecté	Référence de l'action	Libellé de l'action	Responsable(s) de la réalisation de l'action	Échéance	État d'avancement	Commentaires sur l'état d'avancement de l'action
Rémunérations	Saisie erronée dans le SI des éléments individuels constitutifs du dossier agent	N - 01	Rédiger et diffuser un guide utilisateur indiquant les modalités de saisie des informations, les contrôles automatisés ainsi que les restitutions du système d'information (SI).	Direction des ressources humaines / Service informatique	30/09/N	25%	Guide en cours de rédaction
		N - 02	Mettre en place un contrôle, par sondage, de la conformité des modifications saisies dans le SI avec le dossier de l'agent.	Direction des ressources humaines	31/12/N	Action non commencée	
		N - 03	Élaborer un plan de formation permettant d'assurer la formation des agents en charge de la gestion des rémunérations, notamment sur le plan de la maîtrise du système d'information.	Direction des ressources humaines / Service informatique	30/06/N+1	Action non commencée	
	Application erronée de la réglementation relative aux indemnités et primes	N - 04	Formaliser et diffuser à tous les acteurs un circuit d'information entre les services gestionnaires et la RH concernant la réalité du service fait (absences, congés, heures supplémentaires, ...) et les changements de situation des agents.	Direction des ressources humaines / services gestionnaires d'affectation des agents	30/06/N	50%	Document partiellement rédigé
		N - 05	Élaborer et diffuser un guide précisant, pour les principales primes versées, les textes applicables, les conditions pour en bénéficier, les modalités de liquidation et les pièces à fournir éventuellement.	Direction des ressources humaines	31/12/N	25%	Exploitation en cours de la documentation mise à disposition (fiches centres de gestion, gazette des communes...). Ce guide devra être mis à jour régulièrement. Il pourra par ailleurs s'accompagner de la diffusion des textes législatifs et réglementaires, des délibérations prises par l'assemblée délibérante (notamment celles relatives au régime indemnitaire adopté par la collectivité) et des arrêtés individuels.
		N - 06	Définir des contrôles thématiques réguliers sur les principaux éléments du régime indemnitaire à partir d'un échantillon de 30 dossiers afin de s'assurer de la régularité des primes et indemnités versées.	Direction des ressources humaines	31/03/N	Action non commencée	

CHAPITRE IV. MOBILISER LES LEVIERS DE RENFORCEMENT DU CICF

Les actions inscrites au plan d'action ont vocation à venir consolider les trois leviers de renforcement du CICF que sont l'organisation, la documentation et la traçabilité¹⁵.

IV. 1. Organiser la fonction comptable et financière

1) *S'assurer de la correcte attribution des tâches*

Au sein d'un service, l'encadrant doit veiller, en vertu du **principe de continuité**, à ce que l'ensemble des opérations relevant de sa compétence soit exécuté dans les délais.

Pour cela, l'**attribution des tâches** au sein du service doit être claire et structurée. Chaque agent doit connaître à l'avance les tâches qui lui incombent, et celles-ci doivent être délimitées de manière précise. Les **délégations de signature** et les **habilitations informatiques** doivent être recensées et suivies afin de correspondre aux attributions de chacun (par exemple, seul le chef de service ou son délégué doivent être habilités à valider informatiquement les opérations sensibles) tout en couvrant leur champ de responsabilité respectif. Des **suppléances** doivent être organisées afin de ne laisser aucune tâche vacante en l'absence d'un membre du service.

2) *Garantir la séparation des tâches*

L'attribution des tâches au sein d'un service doit en outre prévoir la **séparation des tâches entre les fonctions incompatibles ainsi que sur les opérations sensibles**. Elle se traduit par la répartition des opérations entre plusieurs acteurs tout au long d'une procédure (par exemple, séparation des tâches entre la personne qui passe une commande et celle qui la réceptionne, entre la personne qui gère quotidiennement un stock et celle chargée de l'inventaire physique, etc.).

Ce principe offre une **garantie efficace contre les risques d'erreur ou de fraude**, en insérant des possibilités de contrôles mutuels entre acteurs. Son application est parfois mise en défaut en raison de la taille réduite des unités de travail. Dans ce cas, les points de contrôle doivent être renforcés afin de compenser cette fragilité. Par ailleurs, si une procédure est déjà scindée entre trois acteurs, aller au-delà dans la séparation des tâches est susceptible de générer des difficultés de liaison et d'entraver la fluidité de l'enchaînement des opérations.

3) *Insérer des points de contrôle dans les procédures*

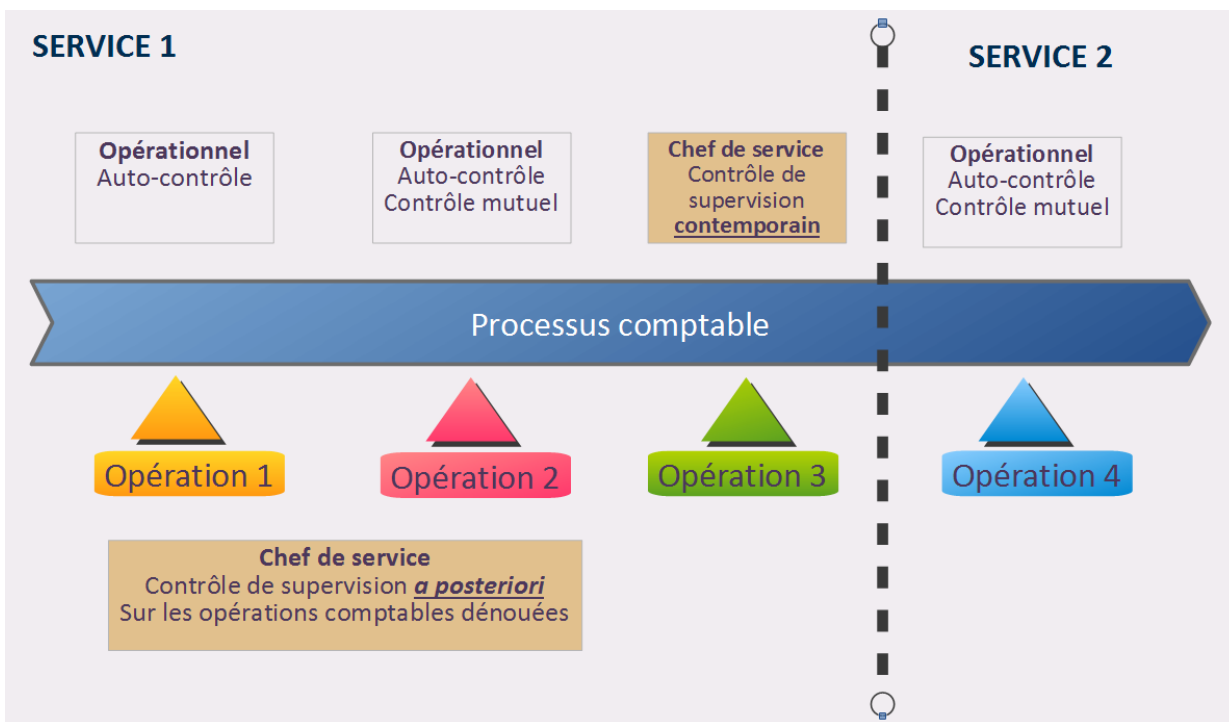
Des **contrôles « de premier niveau »** doivent être prévus par le chef de service afin que les erreurs ou anomalies soient détectées au plus tôt et corrigées dans les meilleurs délais. Ceux-ci sont de trois types :

- ✓ les **auto-contrôles** : un agent opérationnel s'assure de la qualité des opérations qu'il a lui-même réalisées (exemple : l'agent réalise un contrôle de cohérence globale entre le montant total de ses dossiers de liquidation et le montant total de ses enregistrements dans l'application informatique) ;
- ✓ les **contrôles mutuels** : un agent opérationnel contrôle les opérations d'un autre agent opérationnel intervenant en amont sur la même procédure (exemple : lors de la liquidation d'une dépense, le service ordonnateur contrôle les données saisies lors de l'engagement) ;
- ✓ les **contrôles de supervision** (contemporains ou *a posteriori*¹⁶) : le chef de service ou son délégué vérifie les opérations et contrôles réalisés par les agents de son service (exemple : le chef de service réalise un contrôle périodique aléatoire sur les opérations des agents du service).

¹⁵ L'EMR (échelle de maturité de la gestion des risques) détaille les différentes composantes des trois leviers du CICF. Les RCI par processus proposent, pour chaque risque générique pré-identifié, des exemples de mesures de contrôle interne, agissant sur chacun des trois leviers du CICF.

¹⁶ Les contrôles de supervision contemporains correspondent à une étape de validation par le chef de service nécessaire au déroulement de la procédure. Les contrôles de supervision *a posteriori* interviennent après le dénouement de la procédure (cf. chapitre V).

Articulation des contrôles de premier niveau sur un processus comptable



Il revient au chef de service de définir et d'actualiser régulièrement la politique en matière de contrôles de premier niveau qui sera mise en œuvre au sein du service afin que celle-ci soit **pertinente, adaptée aux enjeux** (choix du moment – *a priori* ou *a posteriori* – et du champ – exhaustif ou par sondage – des contrôles) et **suffisante sans être excessive** (évitant les redondances avec les contrôles embarqués dans le système d'information par exemple).

IV. 2. Documenter l'organisation et les procédures

1) Documenter l'organisation : l'organigramme fonctionnel nominatif (OFN)

L'organigramme fonctionnel nominatif (OFN) est un outil de contrôle interne qui sert à **décrire l'organisation d'un service**. Il consiste à formaliser sur papier la répartition des tâches existante au sein du service. À ce titre, il constitue un **support d'information**, qui a vocation à être largement diffusé (aux agents du service, aux autres services). Il contribuera de cette manière à favoriser le bon déroulement des procédures et le découplage entre les services en permettant à chacun d'identifier le champ de responsabilité de ses collègues.

L'élaboration d'un OFN délivre un panorama complet de l'organisation du service, qui va faciliter la détection des éventuelles incohérences (doublons, cumuls de tâches, continuité de service non assurée, absence de polyvalence, ...). À partir de ce support, le chef de service va pouvoir **porter un regard critique sur l'organisation de son service** au regard des normes du contrôle interne (*cf.* levier « Organisation » : l'ensemble des tâches relevant du service sont-elles effectivement prises en compte ? les fonctions de chaque intervenant sur le processus sont-elles clairement définies et délimitées ? la répartition des tâches au sein du service permet-elle de garantir le respect du principe de continuité de service ? des suppléants sont-ils désignés pour assurer la mise en œuvre des opérations clés en l'absence des titulaires ? les tâches incompatibles sont-elles séparées ? l'organisation comporte-t-elle des opérations de sécurisation : contrôles mutuels, contrôles de supervision, *etc.* ?).

Les OFN sont **construits par processus, au niveau de chaque unité opérationnelle** intervenant sur celui-ci. Ils peuvent être élaborés à partir de la cartographie des processus comptables de la collectivité. Par exemple, dans le modèle de cartographie des processus comptables des collectivités locales, le processus « Parc immobilier » est mis en œuvre par trois unités opérationnelles distinctes : le service gestionnaire, le service en charge du parc immobilier, et le comptable. Chacune d'elles a vocation à élaborer un OFN sur ce processus, pour les tâches qui relèvent de sa responsabilité.

Extrait du modèle de cartographie des processus comptables des collectivités locales : le processus « Parc immobilier »

Processus	Procédure	Tâche	Acteur	Statut	
Parc immobilier (Cycle immobilisations et stocks)	Réception et enregistrement des biens immobilisés (acquis à titre gratuit ou onéreux)	Réception des biens immobilisés (dont mise en service des « travaux en cours » achevés)	Services gestionnaires	Ordonnateur	
		Inscription au registre d'inventaire physique	Services gestionnaires	Ordonnateur	
		Enregistrement au registre d'inventaire comptable	Service en charge du suivi du parc immobilier	Ordonnateur	
		Enregistrement en comptabilité générale	Comptable	Comptable	
	Inventaire		Inventaire physique des biens immobilisés	Services gestionnaires	Ordonnateur
			Enregistrement de l'inventaire physique au registre d'inventaire comptable	Service en charge du suivi du parc immobilier	Ordonnateur
			Détermination des amortissements et dépréciations	Service en charge du suivi du parc immobilier	Ordonnateur
			Mandatement des opérations d'inventaire (amortissements et dépréciations)	Direction des affaires financières	Ordonnateur
			Gestion comptable des biens inventoriés (<i>enregistrement des écritures d'inventaire, ajustement avec l'état de l'actif</i>)	Comptable	Comptable
			Gestion comptable des travaux en cours	Comptable	Comptable
	Sortie des biens immobilisés du patrimoine		Identification et évaluation de la sortie de biens (mise à jour de l'inventaire physique)	Services gestionnaires	Ordonnateur
			Enregistrement de la sortie de biens au registre d'inventaire comptable	Service en charge du suivi du parc immobilier	Ordonnateur
			Enregistrement de la sortie de biens en comptabilité	Comptable	Comptable

Les services qui déploient un OFN peuvent néanmoins **adapter les tâches de la cartographie des processus en fonction de leurs spécificités** : création de nouvelles tâches, suppression des tâches sur lesquelles les agents opérationnels n'interviennent pas (sauf s'il s'agit de mettre en évidence une tâche qui serait à tort vacante). Les OFN peuvent trouver leurs limites dans des structures de petite taille (services de un, deux ou trois agents).

Pour chaque tâche doivent être précisés dans l'OFN :

- ✓ le nom du/des titulaire(s) ainsi que du/des suppléant(s) ;
- ✓ les délégations de signature dont il(s) dispose(nt) éventuellement (la référence et la date de l'acte de délégation doivent être mentionnées) ;
- ✓ le nom de l'application informatique utilisée pour exécuter la tâche, le profil informatique (consultation, saisie, validation, ...) et l'identifiant du/des titulaire(s) et suppléant(s) ;
- ✓ le nom du responsable de la supervision (le chef de service ou son délégué) ;
- ✓ la nature de la supervision (contemporaine ou *a posteriori*).

**Exemple d'organigramme fonctionnel nominatif
Collectivité X - Processus « Parc immobilier » - Service gestionnaire 1**

Date :		COLLECTIVITÉ X							
		OFN Processus « Parc immobilier », service gestionnaire 1							
PROCÉDURE	TACHE	TITULAIRE			SUPPLÉANT			SUPERVISION	
		NOM	DÉLÉGATION DE SIGNATURE	APPLICATION / HABILITATION INFORMATIQUE	SUPPLÉANT	DÉLÉGATION DE SIGNATURE	APPLICATION / HABILITATION INFORMATIQUE	RESPONSABLE DE LA SUPERVISION	NATURE DE LA SUPERVISION
Réception et enregistrement des biens immobilisés (acquis à titre gratuit ou onéreux)	Réception des biens immobilisés (dont mise en service des « travaux en cours » achevés)	Nom(s) du/des titulaire(s)	Le cas échéant, référence et date de la délégation de signature	Nom de l'application utilisée + profil (consultation / saisie/ validation ...) + identifiant	Nom(s) du/des suppléant(s)	Le cas échéant, référence et date de la délégation de signature	Nom de l'application utilisée + profil (consultation / saisie/ validation ...) + identifiant	Nom du chef de service ou de son délégué	Contemporaine ou a posteriori
	Inscription au registre d'inventaire physique								
Inventaire	Inventaire physique des biens immobilisés								
Sortie des biens immobilisés du patrimoine	Identification et évaluation de la sortie de biens (mise à jour de l'inventaire physique)								

**Exemple d'organigramme fonctionnel nominatif
Collectivité X - Processus « Parc immobilier » - Service en charge du suivi du parc immobilier**

Date :		COLLECTIVITÉ X							
		OFN Processus « Parc immobilier », service en charge du suivi du parc immobilier							
PROCÉDURE	TACHE	TITULAIRE			SUPPLÉANT			SUPERVISION	
		NOM	DÉLÉGATION DE SIGNATURE	APPLICATION / HABILITATION INFORMATIQUE	SUPPLÉANT	DÉLÉGATION DE SIGNATURE	APPLICATION / HABILITATION INFORMATIQUE	RESPONSABLE DE LA SUPERVISION	NATURE DE LA SUPERVISION
Réception et enregistrement des biens immobilisés (acquis à titre gratuit ou onéreux)	Enregistrement au registre d'inventaire comptable	Nom(s) du/des titulaire(s)	Le cas échéant, référence et date de la délégation de signature	Nom de l'application utilisée + profil (consultation / saisie/ validation ...) + identifiant	Nom(s) du/des suppléant(s)	Le cas échéant, référence et date de la délégation de signature	Nom de l'application utilisée + profil (consultation / saisie/ validation ...) + identifiant	Nom du chef de service ou de son délégué	Contemporaine ou a posteriori
	Enregistrement de l'inventaire physique au registre d'inventaire comptable								
Inventaire	Détermination des amortissements et dépréciations								
	Enregistrement de la sortie de biens au registre d'inventaire comptable								

Les OFN sont d'ores et déjà déployés dans les postes comptables.

Extrait de la maquette d'OFN Trésorerie SPL - Processus « Parc immobilier »

Chef de Service :		Adjoint (s) :		Date de mise à jour de l'OF :					
Trésorerie spécialisée SPL									
Procédures	Tâches	Cotation du risque	Titulaire			Suppléant			Responsable de la supervision contemporaine (visa)
			Nom	Délégation de signature	Applications informatiques / Profils informatiques	Nom	Délégation de signature	Applications informatiques / Profils informatiques	
Processus : parc immobilier Processus : autres immobilisations corporelles et immobilisations incorporelles Processus : immobilisations financières – participations Processus : immobilisations financières – avances et prêts									
Réception et détention des biens	Comptabilisation des acquisitions à titre gratuit Comptabilisation des acquisitions à titre onéreux	3							
Inventaire	Apurement des immobilisations en cours	3							
Inventaire	Comptabilisation des dotations aux amortissements et provisions	2							
Inventaire	Ajustement comptable de l'état de l'actif	3							
Sortie des biens immobiliers	Comptabilisation de la sortie des éléments d'actifs	2							

L'OFN est **élaboré par le chef du service** concerné, éventuellement avec l'aide du référent CICF. Il doit être **daté et régulièrement mis à jour** par le chef de service, en fonction des mouvements de personnel et des changements de procédures au sein du service.

L'OFN peut par ailleurs être mis à jour en fonction des actions menées pour maîtriser les risques portés par l'organisation du service. La première version de l'OFN permet en effet d'avoir une photographie de l'organisation à un moment donné. Cette version peut faire apparaître des risques qu'il conviendra de corriger (risque de rupture dans la continuité du service ou de non séparation des tâches). Une seconde version de l'OFN doit alors être établie en fonction des améliorations introduites dans l'organisation du service.

La mise en place d'un OFN dans un service peut être l'objet d'une action mentionnée dans le plan d'action de la collectivité. Il est recommandé de déployer les OFN **d'abord dans les services porteurs d'enjeux** financiers importants (achats, ressources humaines, ...) avant de les étendre progressivement aux autres services.

2) Documenter les procédures

Un nombre important de risques susceptibles d'entraver le bon déroulement des opérations financières et d'affecter la qualité comptable résulte d'une documentation des procédures incomplète, insuffisamment mise à jour, peu diffusée, voire inexistante pour certains processus. La démarche de documentation des procédures au sein d'une collectivité a vocation à réduire ces risques en **décrivant, au niveau le plus fin, les opérations qui composent les procédures** ainsi que l'enchaînement logique entre chacune d'elles. Ces opérations vont être présentées de la manière la plus opérationnelle et avec le degré de précision le plus important possible, tant sous les aspects « métiers » qu'« outils » (copies d'écran des applications informatiques par exemple). Les acteurs concernés et les contrôles élémentaires attendus doivent être précisés pour chacune d'elles.

La documentation des procédures peut prendre **différentes formes** : guides/fiches de procédures, modes opératoires, logigrammes (qui modélisent la procédure sous forme d'un schéma), etc. Elle concourt à une **sécurisation accrue des chaînes de travail** par une meilleure maîtrise par les agents opérationnels des tâches qui leur incombent et une harmonisation des pratiques. La rédaction de fiches de procédures est également une **occasion de rationaliser l'organisation de la fonction comptable et financière** au sein de la collectivité, en mettant à plat les procédures et en identifiant des possibilités de simplification des circuits, l'objectif étant d'aboutir à un mode de fonctionnement optimisé, connu et partagé par tous.

La documentation des procédures exige toutefois du temps et des ressources. Là encore, un arbitrage doit être réalisé entre les **procédures à enjeux**, qui doivent être documentées et sécurisées en priorité, et les autres. Souvent, la décision de documenter une procédure découle d'une analyse préalable des risques portant sur la procédure en question, analyse ayant révélé des lacunes en matière de documentation à disposition des agents opérationnels. La rédaction d'une fiche de procédure et/ou l'élaboration d'un logigramme font alors l'objet d'une action portée dans le plan d'action afin de couvrir le risque identifié.

La documentation des procédures, **destinée aux agents opérationnels**, est généralement **rédigée par les chefs de service** concernés. Les agents opérationnels peuvent être associés à la rédaction ou à la relecture de ce type de document, car ils peuvent apporter un éclairage intéressant sur des pratiques qui ne sont pas forcément formalisées mais qui peuvent être autant d'atouts pour la procédure. La validation suit ensuite un circuit hiérarchique et se fait par une remontée des fiches de procédures au référent CICF, qui va émettre un avis sur la forme avant de transmettre le document à la structure de gouvernance.

Bonne pratique à favoriser : privilégier une élaboration collective des fiches de procédures

Une fois le besoin de documentation identifié, la logique consiste à réunir l'ensemble des acteurs concernés (encadrants et agents opérationnels) au sein d'un **groupe de travail**, dont l'objectif va être de définir collectivement les différentes étapes de la procédure. L'émergence d'une solution partagée va permettre de légitimer le schéma de procédure retenu, ce qui constitue un gage supplémentaire pour sa bonne application. Cela permet, à travers l'échange avec les agents opérationnels, d'identifier des zones de risques dont l'encadrement n'avait pas forcément conscience. Cette approche a également le mérite de raisonner en « procédure » et non en « service », participant ainsi à une logique de décloisonnement de la fonction comptable et financière.

Il est essentiel de « faire vivre » la documentation des procédures existante en la mettant **largement à la disposition des agents opérationnels**. La diffusion des supports de documentation peut prendre la forme d'une mise en ligne sous un espace informatique partagé (espace dédié sur l'intranet de la collectivité par exemple). Le référent CICF est en règle générale chargé de la publication de cette documentation.

Il convient également de veiller à la **mise à jour régulière** de la documentation, en fonction des évolutions de la réglementation, des outils informatiques, *etc.* Les documents doivent mentionner la date de leur dernière mise à jour et décrire les modifications apportées à la version initiale. Cette tâche revient en règle générale au chef du service concerné, mais la supervision de la mise à jour relève du référent CICF.

3) La formation

La formation constitue le complément de la documentation des procédures. L'attention portée par un chef de service à la mise à niveau des compétences de ses agents est un vecteur essentiel de prévention des anomalies dans le traitement des tâches. Il revient à l'encadrant d'**identifier les besoins de formation** au sein de son service. Ceux-ci doivent être couverts par un **plan de formation** élaboré à l'échelle de la collectivité. L'**actualisation régulière des supports de formation** doit également être un point d'attention majeur.

IV. 3. Tracer les opérations, les acteurs et les contrôles

La traçabilité a pour objectif de permettre à tout moment de **justifier une écriture comptable**, en remontant de l'enregistrement en comptabilité jusqu'au fait générateur et inversement. Elle comporte trois dimensions :

- ✓ la traçabilité des opérations (quelles opérations ont été passées ?) ;
- ✓ la traçabilité des acteurs (qui a passé ces opérations ?) ;
- ✓ la traçabilité des contrôles (quels contrôles ont été réalisés sur ces opérations et par qui ?).

La traçabilité est un levier essentiel en matière de maîtrise des risques. Réfléchir à l'organisation de la traçabilité sur un processus est une manière pour la collectivité de **s'assurer de la correcte exécution des tâches** qui composent le processus : les opérations sont-elles formalisées ? les interventions sont-elles identifiées ? les contrôles sont-ils effectifs ? existe-t-il un risque de perte d'informations ? La traçabilité permet en outre à la collectivité de **justifier ses opérations dans le cadre d'un audit** (interne ou externe) : en effet, pour un auditeur ou pour le certificateur, une opération ou un contrôle qui n'est pas tracé sera réputé n'avoir jamais existé.

Les **actions qui visent à renforcer la traçabilité** sont multiples :

- ✓ les mesures garantissant l'intégrité des données informatiques : dispositif de sauvegarde du système d'information et plan de continuité de l'activité, sécurité dans l'accès au système d'information eu égard au risque d'intrusions extérieures, interfaçage des différentes applications informatiques intervenant sur un processus pour éviter la rupture de la piste d'audit et le risque de perte d'information, *etc.*
- ✓ les mesures garantissant l'identification des acteurs dans le système d'information : modification du système d'information afin qu'il garde en mémoire l'intervention des acteurs, accès sécurisé par identifiants et mots de passe, mise en place d'habilitations informatiques avec profils adaptés aux attributions de chacun, revue périodique des habilitations, *etc.*
- ✓ les mesures concernant le renseignement et l'archivage des documents comptables : harmonisation des règles de renseignement des documents comptables (libellé, référence aux pièces justificatives, *etc.*)¹⁷, archivage des pièces justificatives à l'aide d'un plan de classement afin d'éviter les pertes ou les conservations multiples, *etc.*
- ✓ les mesures garantissant la traçabilité des contrôles : formalisation des auto-contrôles et contrôles mutuels, archivage des grilles de contrôle de supervision, *etc.*

En pratique, la traçabilité des opérations et des acteurs est le plus souvent **portée par les systèmes d'information** (sous réserve du respect du dispositif d'habilitations, du caractère individuel des codes utilisateurs et du secret des mots de passe).

Ici encore, l'organisation de la traçabilité doit être **adaptée aux enjeux**, notamment financiers, portés par chaque processus de la collectivité. Il convient de sécuriser en priorité la traçabilité des processus porteurs d'enjeux financiers importants ou sur lesquels les risques ne sont pas maîtrisés.

Bonne pratique à favoriser : constituer un dossier de CICF

Le dossier de CICF (ou dossier de révision) réunit l'ensemble des documents qui **retracent la politique de contrôle interne de la collectivité** pour un exercice donné :

- ◆ cartographie des risques et plan d'action,
- ◆ comptes-rendus des réunions de la structure de gouvernance et du comité de pilotage,
- ◆ organigrammes fonctionnels nominatifs,
- ◆ liste des habilitations au système d'information,
- ◆ guides de procédures,
- ◆ plan des contrôles intégrés aux procédures,
- ◆ plan de contrôle de supervision *a posteriori*,
- ◆ grilles de formalisation des contrôles,

¹⁷ Par exemple, élaboration du dossier justificatif type à renseigner dans le cadre des travaux de recensement et de valorisation du parc immobilier.

- ◆ échelle de maturité de la gestion des risques,
- ◆ rapports d'audit comptable et financier.

Le dossier de CICF constitue ainsi la « mémoire » de la démarche de CICF mise en œuvre pour un exercice donné au sein de la collectivité. Il constituera une base de travail pour les auditeurs, internes ou externes : l'appréciation de l'effectivité du CICF au sein de la collectivité qu'ils en tireront leur permettra de déterminer leur programme d'audit¹⁸.

Un **dossier de clôture** peut compléter le dossier de CICF. Il comprend (papier ou dématérialisé) :

- ◆ les comptes de la collectivité (bilan, compte de résultat, annexes) ;
- ◆ les documents et pièces justifiant les opérations (balance, livre journal, états de développement, pièces justificatives, etc.).

¹⁸ Les auditeurs modulent en effet l'étendue de leurs contrôles en fonction de leur appréciation du degré de maturité du dispositif de CICF au sein de la collectivité.

CHAPITRE V. ÉVALUER L'EFFICACITÉ DU DISPOSITIF DE CICF

Une fois le dispositif de CICF défini et mis en œuvre, il est important d'en évaluer périodiquement l'effectivité et l'efficacité. Cette évaluation peut être réalisée **par les acteurs de la fonction comptable et financière**, par l'analyse des résultats des contrôles de supervision *a posteriori* réalisés¹⁹, ou **par des acteurs extérieurs** à celle-ci, par l'audit interne et externe. Les constats tirés de ces évaluations ont vocation à venir alimenter la redéfinition périodique de la stratégie du CICF menée dans le cadre de l'actualisation des supports de pilotage (cartographie des risques et plan d'action), dans une logique d'amélioration continue.

V. 1. Auto-évaluer les mesures de CICF mises en place : les contrôles de supervision *a posteriori*

1) Les objectifs des contrôles de supervision *a posteriori*

La réalisation des contrôles de supervision *a posteriori* relève de la **responsabilité des chefs de service**, pour les procédures qu'ils supervisent. Ces contrôles se distinguent des autres contrôles réalisés dans les services (contrôles dits « de premier niveau », *cf. supra*) à la fois par leur positionnement et par leur objectif. Ils sont réalisés **après le dénouement des procédures comptables**²⁰ et ne visent pas expressément la détection des anomalies en vue de leur correction (qui n'est que l'objectif secondaire).

Leur objectif premier est, pour l'encadrement, de s'assurer de l'application des directives au sein du service et de la pertinence des choix opérationnels retenus en termes de sécurisation des chaînes financières. Ils vont permettre au chef de service d'**appréhender le degré de maîtrise des risques au sein du service et l'efficacité des mesures mises en œuvre** pour couvrir les risques détectés. Si les résultats du contrôle ne sont pas satisfaisants, il devra repenser le dispositif de CICF (diffusion de la documentation, formation adaptée des agents opérationnels, reconfiguration des points de contrôle pour les rendre plus pertinents, séparation des tâches, *etc.*).

Les contrôles de supervision *a posteriori* doivent **cibler, en priorité, les processus/opérations à enjeux et/ou à risques**. Les résultats obtenus ont vocation à être **restitués à la fois à la structure de gouvernance et aux services gestionnaires concernés**, afin que ceux-ci puissent bénéficier d'un retour sur les points forts et faiblesses dans le déroulé de leurs procédures.

2) La constitution de l'échantillon

Un contrôle de supervision *a posteriori* peut être **exhaustif** (toutes les opérations seront contrôlées), notamment pour les procédures à très forts enjeux ou comportant un faible nombre d'opérations. Dans la majorité des cas, il sera réalisé **par sondage**, après détermination d'un échantillon d'opérations à contrôler.

La **constitution de l'échantillon** s'effectue après délimitation d'un périmètre et d'une période de contrôle. Le **périmètre de contrôle** est défini par la nature des opérations à contrôler : un échantillon doit être composé d'opérations homogènes (par exemple : actes d'engagement, frais de déplacement, dossiers de subventions, *etc.*). La **période contrôlée** correspond aux bornes temporelles à l'intérieur desquelles seront retenues les opérations de l'échantillon (un mois, un trimestre, une année, *etc.*).

Les **montants des éléments contrôlés** doivent également être pris en compte : il n'est pas pertinent de mélanger, dans un même échantillon, des opérations de faible montant avec des opérations de très forts enjeux. Les « top écritures » (c'est-à-dire les écritures comptables dépassant un seuil jugé comme significatif eu égard à la taille de la collectivité) – si elles ne font pas déjà l'objet d'un contrôle de supervision contemporain exhaustif – devront faire l'objet d'un contrôle de supervision *a posteriori* spécifique.

La taille de l'échantillon sera arrêtée en fonction des enjeux et des risques attachés à la procédure contrôlée et des moyens (notamment du temps) disponibles. D'un point de vue statistique, un échantillon est réputé **pertinent à partir de 30 éléments** de même nature.

¹⁹ L'échelle de maturité de la gestion de risques (EMR) permet également aux acteurs d'auto-évaluer leur progression dans la démarche de renforcement du CICF (*cf. supra*).

²⁰ Au contraire, auto-contrôles, contrôles mutuels et contrôles de supervision contemporains sont intégrés aux procédures comptables.

3) La formalisation des contrôles

Pour garantir l'auditabilité du dispositif de CICF, les contrôles de supervision *a posteriori* réalisés doivent être **documentés** (constitution de l'échantillon, mode opératoire du contrôle, fiche de formalisation ou grille de contrôle) et **tracés** (tableau de suivi, copie des documents litigieux ou erronés, etc.). Cette formalisation constitue une condition *sine qua non* pour un auditeur afin de s'assurer de l'existence et de la qualité des mesures de contrôle déployées par la collectivité.

La **grille de contrôle** doit être remplie par le chef de service lors de la réalisation du contrôle. Elle doit notamment préciser :

- ✓ l'identité de la personne ayant effectué le contrôle ;
- ✓ la date à laquelle le contrôle a été pratiqué ;
- ✓ le périmètre du contrôle (type d'opérations contrôlées) ;
- ✓ la période retenue ;
- ✓ la composition de l'échantillon (nombre d'opérations contrôlées, montant total qu'elles représentent, seuil de sélection retenu, etc.) ;
- ✓ la périodicité du contrôle (contrôle mensuel, semestriel, annuel, etc.) ;
- ✓ les points analysés (ou la thématique du contrôle) ;
- ✓ le nombre d'opérations en anomalie détectées (et le taux d'erreur global correspondant, cf. *infra*) ;
- ✓ les constats opérés (erreurs, mauvaise application des procédures, oublis, etc.) ;
- ✓ les mesures à mettre en œuvre pour remédier aux anomalies détectées (rappel des directives ou actions sur le moyen-long terme).

Un contrôle de supervision *a posteriori* non formalisé est réputé ne pas exister. Les grilles de contrôle devront être archivées dans le dossier de CICF.

Exemples de thématiques de contrôle de supervision *a posteriori*

◆ Processus « Commande publique » :

Ordonnateur : contrôle de la correcte saisie dans le système d'information des items liés à l'engagement (tiers, montant, imputation, antériorité de l'engagement, personne habilitée à engager, etc.)

Comptable : contrôle de la conformité des pièces justificatives adressées à l'appui des mandats

◆ Processus « Rémunérations » :

Ordonnateur : - contrôle de la régularité des primes et indemnités versées (droit à bénéficier de certaines primes, cohérence entre les primes attribuées et l'activité effective de l'agent, respect du principe d'incompatibilité de certaines primes, etc.)

- revue des habilitations au système d'information RH afin de s'assurer que le profil informatique attribué à chaque agent correspond à ses attributions (saisie, validation, paramétrage, etc.)

Comptable : - contrôle de l'ancienneté des opérations comptabilisées au compte 425 « Personnel – Avances et acomptes » et du délai de régularisation

- contrôle de la réalisation effective des contrôles par les agents de la trésorerie (respect du calendrier et du plan de contrôle, qualité du visa, renseignement du tableau de suivi des anomalies constatées, etc.)

Les RCI présentent, pour la plupart des risques détaillés, un contrôle de supervision *a posteriori* permettant de s'assurer de la maîtrise du risque en question.

Les contrôles de supervision *a posteriori* peuvent porter sur une thématique précise, ils peuvent également concerner l'ensemble d'un processus (on parle alors de « **diagnostic de processus** »). Il s'agit alors de passer en revue les différents risques attachés à un processus et de s'assurer de l'existence et l'effectivité des mesures de contrôle interne prévues pour couvrir chacun d'eux. Les diagnostics de processus sont menés au moyen des RCI, sur les processus porteurs d'enjeux. La réalisation d'un diagnostic de processus permet d'établir aisément la cartographie des risques de ce processus (évaluation des risques inhérents et de leur criticité, appréciation du degré de maîtrise de ces risques).

4) L'analyse des résultats

A l'issue de la réalisation du contrôle de supervision *a posteriori*, il est essentiel d'en analyser les résultats afin d'en retirer une appréciation sur la performance des mesures de maîtrise des risques à l'œuvre et d'identifier d'éventuels axes d'amélioration dans la conception même du dispositif. Le calcul du « **taux d'erreur global** » (TEG) vient accompagner le chef de service dans l'interprétation des résultats obtenus.

Le TEG est calculé à partir de la taille de l'échantillon et du nombre d'opérations en anomalie détectées au sein de celui-ci, il permet d'avoir une approximation du pourcentage d'opérations en anomalie dans la population totale. Sa détermination s'effectue à partir du tableau suivant :

Taille de l'échantillon	Intervalle de confiance (approximation de la loi binomiale par la loi normale)								
	Nombre d'opérations en anomalie au sein de l'échantillon								
10 opérations	0	1	1	1	1	2	3	4	5
20 opérations	1	1	2	2	2	4	6	7	8
30 opérations	1	2	2	3	3	6	8	10	12
40 opérations	1	2	3	4	4	7	10	11	15
50 opérations	1	2	3	4	5	9	12	12	18
60 opérations	2	3	4	5	6	10	14	15	21
70 opérations	2	3	4	6	7	11	16	18	24
80 opérations	2	4	5	6	7	13	18	20	27
TEG	< ou = à 1 %	< ou = à 2 %	< ou = à 3 %	< ou = à 4 %	< ou = à 5 %	< ou = à 10 %	< ou = à 15 %	< ou = à 20 %	< ou = à 25 %

Cette loi statistique s'applique avec un intervalle de confiance de 95 %, et donc un risque d'erreur de 5 %. Cela signifie, par exemple, que pour un contrôle réalisé sur un échantillon de 70 opérations, si 6 opérations en anomalie sont détectées lors du contrôle, alors il y a 95 % de chance que le pourcentage d'opérations en anomalie dans la population totale soit inférieur ou égal à 4 %.

Il est généralement considéré que :

- si le taux d'erreur global est inférieur ou égal à 3 %, le dispositif est réputé efficace ;
- si le taux d'erreur global est compris entre 3 et 10 %, le dispositif doit être renforcé ;
- si le taux d'erreur global est supérieur à 10 %, le dispositif doit être renforcé et un inventaire des opérations de même nature doit être réalisé par les acteurs opérationnels.

Le dispositif ne sera toutefois pas modifié si l'absence de maîtrise des risques n'est pas liée au dispositif de contrôle interne en lui-même mais à sa non-application par les acteurs opérationnels. L'encadrement devra alors procéder à un rappel des directives et éventuellement programmer une action de formation des agents.

Le TEG constitue ainsi un indicateur chiffré ayant vocation à **aider le chef de service à porter une analyse plus qualitative** sur l'efficacité de son dispositif de CICF. Ces seuils ne représentent en effet que des repères préconisés, que chaque chef de service doit adapter aux spécificités, aux risques et aux enjeux propres à son service.

Dans tous les cas, les erreurs détectées doivent faire l'objet d'une analyse détaillée (les causes d'une dégradation du TEG d'une année sur l'autre doivent en particulier être recherchées) et, si besoin, **conduire l'encadrement à actionner les leviers de renforcement du CICF** que sont l'organisation, la documentation et la traçabilité.

5) Le plan de contrôle de supervision *a posteriori*

Le plan de contrôle de supervision *a posteriori* constitue le **support de programmation et de suivi de la réalisation** des contrôles de supervision *a posteriori* au sein de la collectivité. Élément majeur du dispositif de CICF, il exprime, pour un exercice donné, la politique de contrôle retenue par la collectivité et reflète, de ce fait, son appréciation des enjeux et des risques. Il a plus particulièrement pour objectifs :

- ✓ de fixer les choix et les objectifs en matière de contrôles de supervision *a posteriori* et d'en faciliter le suivi ;
- ✓ de préciser aux différents chefs de service de la collectivité la nature, la fréquence, les modalités, la formalisation et l'archivage des opérations de contrôle attendues d'eux ;
- ✓ de permettre aux auditeurs internes et externes d'appréhender, au travers d'un document synthétique, l'architecture et les modalités d'exercice des opérations de contrôle au sein de l'entité.

L'élaboration du plan de contrôle de la collectivité sera **coordonnée par le référent CICF, qui associera étroitement les chefs de service**. Ce travail collectif est primordial dans la mesure où il permet de compléter la vision opérationnelle que les chefs de service peuvent avoir des risques liés à leur activité d'une

approche plus globale et transverse portée par le référent CICF. La **validation du plan de contrôle par la structure de gouvernance** est également une étape importante dans la mesure où elle va acter les choix de contrôles opérés et légitimer la démarche vis-à-vis des acteurs opérationnels.

Le plan de contrôle doit être articulé avec la cartographie des risques de la collectivité, et ainsi être **orienté vers les zones de risques jugées prioritaires**. Les objectifs qu'il assigne aux acteurs doivent être réalistes et tenir compte à la fois des enjeux et des moyens disponibles : la démarche est avant tout qualitative et non quantitative. Il est important de **bien « doser » la programmation** des contrôles de supervision *a posteriori* afin de ne pas engorger l'activité opérationnelle des services.

Exemple de plan de contrôle de supervision a posteriori

PLAN DE CONTRÔLE INTERNE												
COLLECTIVITÉ X												
ANNÉE 20...												
Liste des personnes chargées de la supervision												
Services	Noms		Personnes ayant délégation en matière de supervision				Périmètre de la délégation					
Planning des diagnostic de processus												
Liste des diagnostics à réaliser												
Services						Diagnostics de processus						
Planning des diagnostics à réaliser												
Diagnostics	janv	fev	mars	avril	mai	jun	juil	août	sept	oct	nov	déc
Autres contrôles de supervision a posteriori												
Thèmes de contrôle	Périmètre du contrôle		Périodicité du contrôle	Nombre minimum d'opérations à contrôler		Service	Observation					

V. 2. Organiser une fonction d'audit interne

La mise en place d'un service d'audit interne n'est recommandée **que dans les collectivités de taille importante**. Dans les collectivités de plus petite taille, le volume d'activité et la complexité de l'organisation ne seront pas suffisants pour que l'investissement dans une telle structure soit réellement justifié.

L'Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI) définit l'audit interne comme « *une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour les améliorer* ».

Cette démarche apparaît donc comme pleinement complémentaire au renforcement du CICF : elle vise elle aussi à appréhender le degré de maîtrise des risques et à contribuer à la fiabilisation des processus qui composent la fonction comptable et financière d'une entité. Plus spécifiquement, l'audit interne doit **s'assurer de l'efficacité du dispositif de contrôle interne existant et formuler des recommandations afin de l'optimiser**. Il constitue donc un outil d'évaluation du CICF et contribue, par ses conseils, à son renforcement.

L'audit interne se caractérise par l'**indépendance de l'auditeur** : l'auditeur interne est un acteur extérieur à la fonction comptable et financière, il n'est pas associé à la mise en place du CICF. En revanche, il appartient à la collectivité (en cela, il est « interne »). Le service d'audit interne doit être **rattaché au plus au niveau hiérarchique** (à la direction générale des services) de manière à être bien dissocié des acteurs opérationnels et à disposer de la légitimité nécessaire à l'exercice de sa fonction d'évaluation.

Il est essentiel de bien structurer sa fonction d'audit interne : la mise en place d'un service d'audit interne, qui sera chargé de la réalisation des missions d'audit, doit être accompagnée de la formation d'un **comité d'audit interne**, qui va exercer des fonctions de gouvernance. Il se réunira au moins une fois par an pour se prononcer sur le programme d'audits internes de la collectivité, prendre acte des rapports d'audit achevés et s'assurer du suivi des recommandations. Il sera en général de taille réduite, composé de personnalités indépendantes des services susceptibles d'être audités, et présidé par le directeur général des services. Des personnes extérieures à la collectivité peuvent être associées au comité d'audit interne (par exemple, un responsable de l'audit interne d'une autre collectivité).

Il est conseillé de veiller à une **distinction claire entre la structure de gouvernance du CICF et le comité d'audit interne**. À défaut, si un comité de gouvernance unique est mis en place, les chefs de service qui siègent au sein du comité de gouvernance réuni sous son format « CICF » ne pourront pas assister aux réunions du comité de gouvernance sous son format « audit interne »²¹.

Bonne pratique à favoriser : rédiger une charte de l'audit interne

Les collectivités qui organisent en leur sein une fonction d'audit interne peuvent rédiger une charte de l'audit interne, qui va venir **préciser les missions, pouvoirs et responsabilités des différents acteurs** en matière d'audit (service d'audit interne, comité d'audit interne, services audités).

Cette charte, adoptée par le comité d'audit interne, permettra de légitimer la démarche et d'en rendre les modalités transparentes vis-à-vis des services susceptibles d'être audités.

Si la mission d'audit pourra varier dans son périmètre (audit d'un service, audit d'une procédure), la **méthode d'audit employée**²² sera toujours rigoureusement la même :

- ✓ **définition du programme des missions d'audit** par le comité d'audit interne (thématiques et objectifs des missions d'audit, durée et dates d'intervention, compétences et ressources à mobiliser,) (le programme d'audit retenu devra prendre en compte l'analyse des enjeux et des risques formalisée au sein de la cartographie des risques de la collectivité) ;
- ✓ **établissement d'un cahier des charges de la mission d'audit** par le service d'audit interne (objectif et périmètre de la mission d'audit, composition de l'équipe d'audit, inventaire des forces et faiblesses résumées, définition du programme de travail) ;
- ✓ **réalisation de la mission d'audit** (vérifications, entretiens) (les mesures et outils du CICF déployés dans le service ou sur la procédure auditée feront l'objet d'une attention particulière de la part de

²¹ Pour l'État, le décret du 28 juin 2011 et la circulaire du Premier ministre impose la stricte distinction dans chaque ministère entre comité d'audit et comité du contrôle interne. Mais la complexité et le volume d'activité d'un ministère justifie pleinement cette règle.

²² Cf. le site de l'IFACI qui définit les normes à respecter en matière de méthodologie de l'audit interne : <http://www.ifaci.com/>

l'équipe d'audit) ;

- ✓ rédaction des conclusions de l'audit (constats et recommandations), consignées dans un rapport faisant l'objet d'une contradiction avec les services audités.

La réelle légitimité de l'audit interne est de **dépasser le simple constat d'un dysfonctionnement pour aborder l'analyse des causes** : il ne s'agit pas de se borner à relever des erreurs ou des difficultés, mais il faut expliquer pourquoi elles se sont produites et comment faire pour qu'elles ne se produisent plus.

Les recommandations issues du rapport d'audit ont vocation à être **insérées dans le plan d'action** de la collectivité. À ce titre, la phase contradictoire est fondamentale pour obtenir l'adhésion de l'audité, qui sera en charge de la mise en œuvre des recommandations.