

# **Guide du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local**

**Service des Collectivités Locales  
Sous-direction de la Gestion Comptable et Financière  
des Collectivités Locales  
Projet Qualité des Comptes Locaux**

## INTRODUCTION

Le présent guide du contrôle interne comptable et financier (CICF) est un document à l'usage de tous les agents de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) en charge de la gestion comptable et financière du secteur public local (SPL), tant dans les trésoreries mixtes et spécialisées que dans les Directions Régionales et Départementales des Finances Publiques (DRFiP/DDFiP).

La notion de SPL intègre les collectivités territoriales, leurs établissements publics (à l'exclusion des établissements publics locaux d'enseignement dotés d'agents comptables et des offices publics de l'habitat gérés en comptabilité de commerce), les établissements publics de santé, les établissements publics de coopération culturelle, les associations syndicales de propriétaires ainsi que, lorsque leurs comptes sont tenus par un comptable de la DGFIP, les groupements de coopération sanitaire, les groupements de coopération sociale et médico-sociale et les groupements d'intérêt public à caractère local (même si leurs comptes ne sont pas tenus avec l'application Hélios).

Le guide est issu des travaux d'approfondissement du contrôle interne dans le SPL menés par l'administration centrale avec le réseau de la DGFIP. Ces travaux ont vocation à être progressivement enrichis avec les recommandations formulées par le Comité partenarial de fiabilisation des comptes publics locaux constitué en 2010 à l'initiative du Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'Etat.

Dans l'attente de la diffusion d'outils élaborés par ce comité, le guide du CICF dans le SPL constitue un cadre méthodologique pouvant servir de base de réflexion commune à l'ordonnateur et au comptable car, bien que chacun d'entre eux dispose de son propre dispositif de CICF, la démarche de CICF associe nécessairement les deux acteurs de la fonction comptable. L'ordonnateur et le comptable sont amenés à partager des informations, des éléments de méthodologie et des outils pour fiabiliser de bout en bout les chaînes administratives comptables et financières. Cette démarche commune formalisée notamment par la signature des conventions de services comptable et financier et des engagements partenariaux participe à l'amélioration de la fiabilité des comptes publics locaux qui est l'un des axes stratégiques de la DGFIP.

Le CICF s'exerce sur le périmètre de la tenue des comptes publics locaux et constitue, à ce titre, une composante du contrôle interne qui porte sur l'ensemble de l'activité. La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne permet de s'assurer de la maîtrise du fonctionnement des services et des activités et s'inscrit dans la démarche globale de maîtrise des risques de la DGFIP.

Le guide du CICF dans le SPL définit la méthodologie, l'organisation et les outils du dispositif de contrôle interne qui doit être adapté par les directions locales et les comptables aux missions, aux besoins, aux enjeux financiers et aux effectifs.

Les documents mentionnés dans le guide du CICF dans le SPL (y compris les maquettes à compléter et les exemples de documents complétés) sont consultables et téléchargeables sur l'intranet de la DGFIP, dans l'espace SPL, sous la rubrique consacrée à la qualité des comptes locaux (cf. plan de la rubrique joint en annexe).

Les documents concernant la maîtrise des risques au sein de la DGFIP sont publiés par la Mission Nationale de Maîtrise des Risques (MNMR) sur l'intranet Ulysse Cadres, sous la rubrique « Piloter ».

Tous les concepts utilisés sont définis dans le glossaire de la maîtrise des risques et dans le glossaire complémentaire du contrôle interne dans le SPL, également mis en ligne sur les espaces intranet précités.

## SOMMAIRE

|                                                                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. La maîtrise des risques comptables et financiers dans le SPL .....</b>                                   | <b>4</b>  |
| <b>2. Les objectifs de la DGFIP dans le SPL .....</b>                                                          | <b>4</b>  |
| 2.1. <i>La typologie des objectifs.....</i>                                                                    | 4         |
| 2.2. <i>L'objectif de fiabilité des comptes publics locaux.....</i>                                            | 5         |
| <b>3. La démarche de contrôle interne comptable et financier dans le SPL .....</b>                             | <b>5</b>  |
| 3.1. <i>La définition du contrôle interne.....</i>                                                             | 6         |
| 3.2. <i>Les fondements du CICF.....</i>                                                                        | 7         |
| 3.3. <i>La maîtrise des activités comptables et financières .....</i>                                          | 7         |
| 3.4. <i>L'identification des risques.....</i>                                                                  | 8         |
| 3.5. <i>Les outils de contrôle interne.....</i>                                                                | 9         |
| <b>4. Les caractéristiques du dispositif de CICF dans le SPL .....</b>                                         | <b>11</b> |
| 4.1. <i>L'organisation.....</i>                                                                                | 11        |
| 4.2. <i>La traçabilité.....</i>                                                                                | 12        |
| 4.3. <i>L'évaluation .....</i>                                                                                 | 12        |
| <b>5. Le dispositif de maîtrise des risques au niveau national.....</b>                                        | <b>14</b> |
| 5.1. <i>Le Directeur Général et le Comité National de Maîtrise des Risques .....</i>                           | 14        |
| 5.2. <i>La Mission Nationale de Maîtrise des Risques .....</i>                                                 | 14        |
| 5.3. <i>Le Service des Collectivités Locales .....</i>                                                         | 14        |
| <b>6. Le dispositif de maîtrise des risques au niveau des DRFiP/DDFiP .....</b>                                | <b>14</b> |
| 6.1. <i>Les intervenants .....</i>                                                                             | 14        |
| 6.2. <i>L'identification des risques dans le SPL au niveau départemental.....</i>                              | 16        |
| 6.3. <i>La fixation des objectifs en matière de contrôle interne et de fiabilité comptable .....</i>           | 17        |
| 6.4. <i>La mise en œuvre du plan départemental de contrôle interne du SPL.....</i>                             | 18        |
| 6.5. <i>Le reporting et la valorisation des résultats du contrôle interne au niveau départemental.....</i>     | 23        |
| 6.6. <i>Le suivi et l'actualisation des plans d'actions .....</i>                                              | 25        |
| 6.7. <i>Les mesures d'accompagnement du dispositif de CICF.....</i>                                            | 25        |
| 6.8. <i>Le calendrier des travaux de CICF en DRFiP/DDFiP .....</i>                                             | 26        |
| <b>7. Le dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers au niveau des trésoreries .....</b>       | <b>29</b> |
| 7.1. <i>L'identification des risques dans le SPL au niveau de la trésorerie .....</i>                          | 29        |
| 7.2. <i>Le plan de contrôle interne de la trésorerie.....</i>                                                  | 31        |
| 7.3. <i>Le plan d'actions de la trésorerie .....</i>                                                           | 32        |
| 7.4. <i>La démarche partenariale avec les ordonnateurs en matière de fiabilité comptable .....</i>             | 32        |
| 7.5. <i>La mise en œuvre du plan de contrôle interne de la trésorerie.....</i>                                 | 32        |
| 7.6. <i>Le reporting et la valorisation des résultats du contrôle interne au niveau de la trésorerie .....</i> | 36        |
| 7.7. <i>Le suivi et l'actualisation du plan d'actions de la trésorerie.....</i>                                | 36        |
| 7.8. <i>Le calendrier des travaux de CICF en trésorerie .....</i>                                              | 36        |

## 1. La maîtrise des risques comptables et financiers dans le SPL

La DGFIP a engagé une démarche globale de maîtrise des risques dont l'organisation est définie par la note au réseau de la MNMR n° 2009/06/15997 du 30 juillet 2009 et qui a pour objectifs :

- la maîtrise par chaque service de ses activités ;
- la réalisation sécurisée des missions par la diminution de l'exposition aux risques ;
- l'amélioration de la performance globale de la DGFIP par la diminution du nombre et de l'impact des incidents et le renforcement en conséquence de sa fiabilité auprès de ses interlocuteurs et partenaires.

La **maîtrise des risques** se définit comme la mise en place d'un dispositif administratif s'assurant que, dans chaque entité de travail, il existe une description précise de l'organisation, des processus de travail et des types de contrôle permettant, si les prescriptions sont respectées, d'assurer la couverture des risques et de donner une assurance raisonnable de la maîtrise du fonctionnement des services et des activités.

Elle s'appuie sur les trois leviers du contrôle interne :

- la définition et l'organisation des tâches, des acteurs et des contrôles ;
- la documentation des procédures ;
- la traçabilité des opérations.

Le Service des Collectivités Locales (SCL) conçoit et met à disposition du réseau les outils de toute nature en termes d'organisation, de documentation, de contrôle et de formation lui permettant de maîtriser ses activités dans le SPL.

Le présent guide est un document permettant d'approfondir la démarche de maîtrise des risques dans le SPL pour les activités comptables et financières. Certains concepts relatifs à la maîtrise des risques et au contrôle interne sont explicités pour faciliter la compréhension du périmètre et de l'organisation du dispositif de CICF dans le SPL.

## 2. Les objectifs de la DGFIP dans le SPL

Les risques ne peuvent être identifiés qu'au regard des objectifs que la DGFIP s'est fixés. Ces objectifs ont été classés dans une typologie élaborée par la MNMR.

### 2.1. La typologie des objectifs

La classification des objectifs de la DGFIP comporte trois catégories qui sont déclinées en neuf sous-objectifs :

- la sécurité et la régularité des opérations : sécurité des biens et des personnes  
maîtrise du système d'information  
respect des règles déontologiques
- la qualité des activités opérationnelles et de soutien : qualité de l'organisation  
qualité de service  
qualité des travaux
- la qualité des opérations comptables et financières : qualité budgétaire  
qualité comptable  
qualité bancaire

Le sujet spécifique de la maîtrise des risques déontologiques à la DGFIP a fait l'objet d'une note au réseau de la MNMR n° 2009/11/7729 du 14 janvier 2010.

La qualité comptable est l'une des composantes essentielles du concept plus large de fiabilité comptable qui recouvre les notions de régularité, de sincérité et d'image fidèle. L'objectif de fiabilité comptable revêt une importance particulière pour les activités comptables et financières du SPL.

## **2.2. L'objectif de fiabilité des comptes publics locaux**

Les instructions budgétaires et comptables du SPL (M14, M52, M71,...) reposent sur l'application des principes généraux du droit comptable, selon lesquels les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat.

Les exigences de fiabilité comptable et de transparence financière de tous les comptes publics ont été renforcées par l'article 47-2 de la Constitution dévolu aux missions de la Cour des Comptes qui dispose que « *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* ».

Certains comptes publics locaux font d'ailleurs l'objet d'une certification visant à sanctionner cette obligation. Ainsi, l'article 17 de la loi portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (loi n°2009-879 du 21 juillet 2009) dispose que « *Les comptes des établissements publics de santé définis par décret sont certifiés* ». Toutefois, d'autres procédés alternatifs de contrôle de cette obligation sont aussi envisageables, notamment au regard du coût de la certification.

Le respect de ce cadre normatif correspond à une obligation juridique pour les administrations publiques, mais répond aussi à leur intérêt et à celui de leurs partenaires. En effet, la comptabilité est un outil utile à la gestion, notamment patrimoniale, et elle contribue à la préservation des intérêts financiers. Elle assure une visibilité indispensable en amont des prises de décision et constitue la base de l'analyse et de la communication financières, ainsi que le support de contrôle des comptes.

Disposer de comptes fiables est à la fois une nécessité et un atout pour les administrations et les collectivités. Depuis plusieurs années, l'amélioration de la fiabilité comptable est l'un des axes stratégiques de la DGFIP et un souci croissant des juridictions financières.

L'**objectif de fiabilité comptable** recouvre à la fois le respect des principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle et le souci d'une bonne gestion. Cette distinction est reprise dans l'indicateur de pilotage utilisé par la DGFIP dans ce domaine. L'Indice Agrégé de Suivi Qualitatif des Comptes Locaux (IASQCL) comprend des items de régularité et des items des bonnes pratiques de gestion.

Chacun des critères de fiabilité comptable (régularité, sincérité, exactitude, exhaustivité, imputation et rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice) doit être respecté. Le contrôle interne comptable et financier vise à s'assurer que les principes de qualité comptable sont respectés et que l'objectif de fiabilité comptable est atteint.

## **3. La démarche de contrôle interne comptable et financier dans le SPL**

Le CICF dans le SPL a fait l'objet de travaux d'approfondissement menés par l'administration centrale avec le réseau en 2009 dans le cadre d'ateliers. Ces travaux se concrétisent par la diffusion du présent guide qui actualise et se substitue au dispositif précédemment défini par les notes au réseau suivantes :

- Note au réseau n° 2930 du 28 décembre 2005 relative aux attributions et principes d'organisation des services SPL en trésoreries générales et recettes des finances ;

- Note au réseau n° 2845 du 19 janvier 2006 sur l'évolution du dispositif de contrôle interne dans les trésoreries ;
- Note au réseau n° 17755 du 16 mai 2006 sur la prise en charge par les services SPL du suivi du vade-mecum Hélios ;
- Note au réseau n° 1292 du 31 mai 2006 relative à l'expérimentation du dispositif rénové de contrôle interne comptable de l'État aux postes comptables non centralisateurs du Trésor public ;
- Note au réseau n° 2007/06/016 du 27 juin 2007 relative à l'organisation et aux modalités de mise en œuvre du contrôle interne et du contrôle interne comptable pour le SPL.

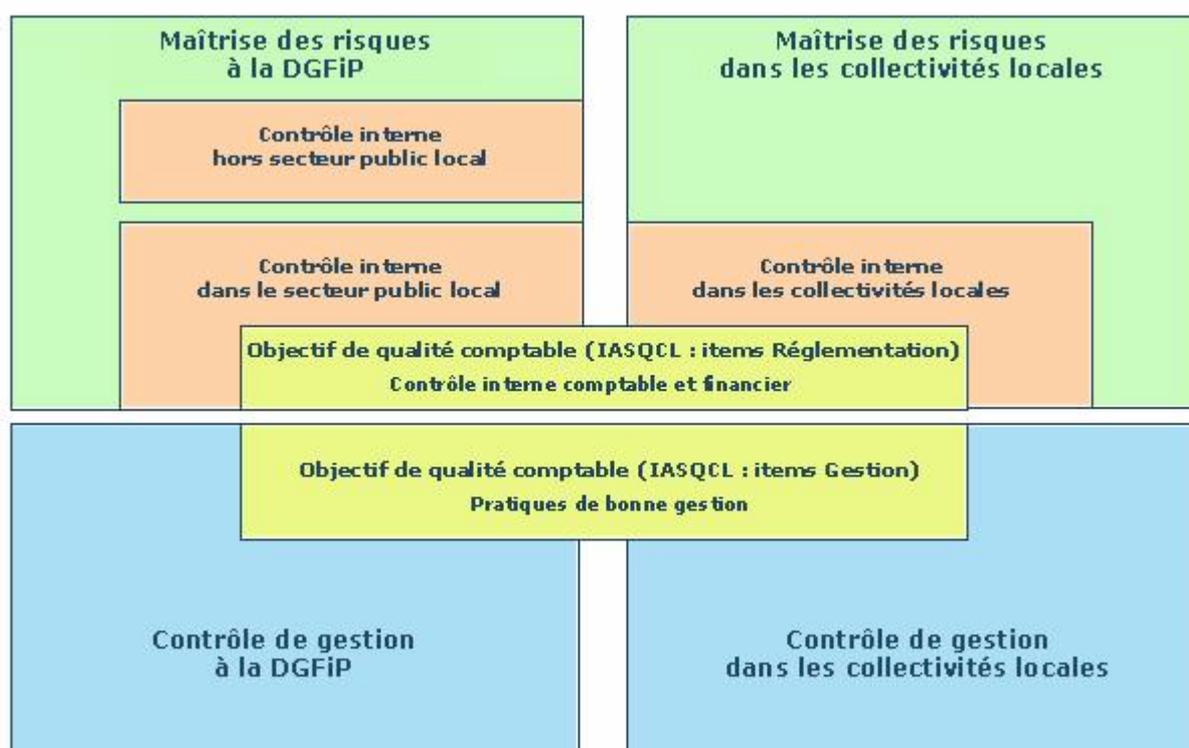
### 3.1. La définition du contrôle interne

Le **contrôle interne** se définit comme l'ensemble des dispositifs ou processus organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les opérationnels de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs.

Le CICF est une composante du contrôle interne dans le SPL qui porte également sur les activités d'expertise et de conseil. Le CICF s'exerce sur les activités comptables et financières et il a pour objectifs :

- la réalisation et l'optimisation des opérations de recette, de dépense et de tenue des comptes;
- la protection des actifs et des ressources financières ;
- la fiabilité des informations comptables et financières ;
- la conformité aux lois et règlements ;
- la qualité des prestations.

### Maîtrise des risques, contrôle interne et qualité comptable à la DGFIP et au sein des collectivités locales



### **3.2. Les fondements du CICF**

Le dispositif de CICF dans le SPL s'appuie sur la démarche de maîtrise des risques au sein de la DGFIP. Il s'agit de documenter l'organisation des services et les opérations à réaliser, d'identifier et de hiérarchiser les risques pour définir les modalités de leur traitement et enfin d'évaluer l'efficacité du dispositif.

Le socle commun de la documentation et des outils est constitué par la **cartographie des processus** qui permet d'identifier et de classer tous les processus composant les activités des services selon une typologie structurée.

La cartographie des processus comptables et financiers du SPL présente la particularité d'être commune à l'ordonnateur et au comptable et donc d'intégrer la chaîne complète des opérations (à la différence de la cartographie des processus de la DGFIP qui ne concerne pas ses partenaires).

Limitée au périmètre comptable et financier du SPL, elle permet d'identifier et de classer les opérations ayant un impact comptable selon une typologie basée sur les cycles comptables (ensembles cohérents de processus et de comptes).

Un processus organisationnel transverse complète les six cycles comptables qui ont été définis :

- immobilisations et stocks ;
- provisions et engagements hors bilan ;
- charges ;
- produits ;
- trésorerie et dette ;
- états financiers.

Au sein de chacun de ces cycles comptables, le découpage par processus est opéré selon l'axe des règles juridiques. Chaque processus est un ensemble de procédures réalisées par différents opérationnels ou entités participant d'une même activité, soumise à normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.

Les opérations sont ainsi regroupées en tâches, procédures, processus et cycles (cf. glossaire de la maîtrise des risques).

La **cartographie des processus comptables et financiers du SPL**, commune à l'ordonnateur et au comptable, est régulièrement actualisée et diffusable par les comptables aux ordonnateurs. Elle sert de base aux travaux d'amélioration de la fiabilité comptable menés par l'ordonnateur et le comptable.

La cartographie des processus constitue l'ossature à partir de laquelle sont élaborés les outils de maîtrise des activités et les outils d'identification et de traitement des risques.

### **3.3. La maîtrise des activités comptables et financières**

L'organisation des services et les activités sont documentées au moyen des organigrammes fonctionnels et des guides de procédure.

- Les **organigrammes fonctionnels** ont pour objet de définir le rôle et les attributions des agents au sein d'un service ou d'une trésorerie (répartition des tâches entre les acteurs, formalisation des délégations de signature, recensement des habilitations informatiques, gestion de la suppléance, supervision des opérations), d'indiquer la documentation mise à leur disposition et de définir les contrôles qu'ils doivent effectuer.  
Les organigrammes fonctionnels sont structurés par processus et tâches comme la cartographie des processus.

Ils permettent à l'encadrement d'analyser la pertinence de l'organisation mise en place et de prendre d'éventuelles mesures correctrices (cf. note au réseau de la MNMR n° 2010/06/5802 du 9 juillet 2010).

- Les **guides de procédure** décrivent précisément chaque processus identifié dans la cartographie. Ils se présentent sous forme de fiches de procédure détaillant les opérations devant être accomplies et les points de vigilance fonctionnels et informatiques. Ils récapitulent également la documentation disponible. Les guides de procédure permettent ainsi aux agents de maîtriser le déroulement des tâches qui leur sont confiées et constituent un mode opératoire de référence.
- Le **manuel des procédures de l'application Hélios** décrit les opérations dites « métier » faisant appel à différentes transactions de cette application désormais généralisée à l'ensemble du SPL. Il est découpé en processus, procédures et opérations. De plus, il comporte une référence à la cartographie des processus comptables et financiers du SPL assurant une correspondance entre les documents.

### **3.4. L'identification des risques**

Le dispositif de contrôle interne ne vise pas à réaliser un contrôle exhaustif de toutes les opérations chaque année. Il faut donc identifier les processus à enjeux présentant des risques en établissant une cartographie nationale des risques.

Deux types de risques complémentaires sont distingués : les risques stratégiques et les risques opérationnels (cf. note au réseau de la MNMR n° 2009/06/15997 du 30 juillet 2009).

- La **cartographie nationale des risques stratégiques** comprend les risques identifiés par l'administration centrale et susceptibles de remettre en cause l'atteinte d'un objectif stratégique de la DGFIP, de dégrader le fonctionnement des services ou d'altérer les services rendus aux partenaires.
- La **cartographie nationale des risques opérationnels majeurs** renseigne les responsables opérationnels sur les risques susceptibles d'altérer le bon fonctionnement des services et la réalisation des missions dans des conditions satisfaisantes. Elle est établie à partir d'une description des processus métier et d'une appréciation du risque associé tenant compte des mesures de contrôle préconisées.

Chaque année, le SCL actualise la **cartographie nationale des risques opérationnels comptables et financiers du SPL** qui est diffusable par les comptables aux ordonnateurs.

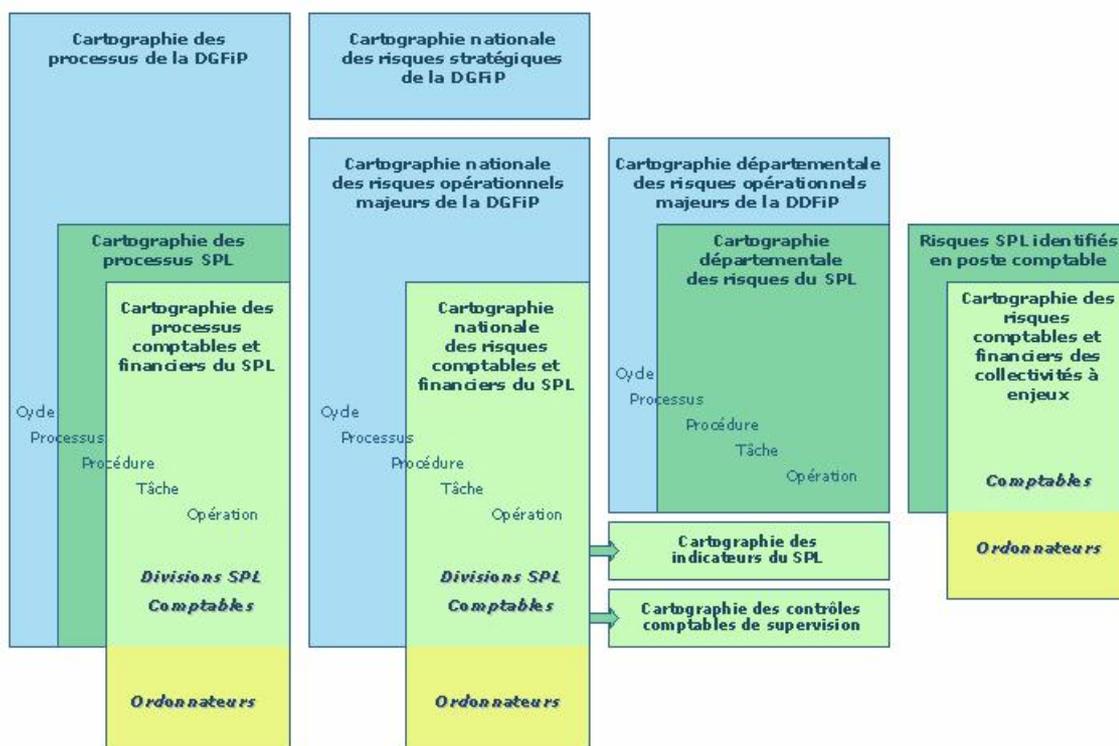
La cartographie nationale des risques opérationnels majeurs est déclinée au plan local par la Mission de Maîtrise des Risques (MMR) qui apporte son appui aux responsables de pôle dans l'élaboration de la cartographie des risques propres à leurs services.

- Les **indicateurs** de qualité comptable contribuent à identifier les risques de ne pas atteindre l'objectif de fiabilité comptable. Ils doivent être analysés pour éviter les biais d'interprétation et déterminer les processus ou procédures sur lesquels les contrôles doivent être renforcés.

Les principaux indicateurs du SPL sont extraits de l'infocentre INCA (données de l'IASQCL) et disponibles dans l'application Hélios (contrôles comptables automatisés), ainsi que dans l'infocentre Delphes. Ils sont répertoriés par processus dans la **cartographie des indicateurs du SPL**.

- L'analyse des résultats des indicateurs du SPL est complétée par les risques identifiés à l'occasion des audits des trésoreries, du visa des comptes de gestion sur chiffres et de l'apurement administratif et juridictionnel des comptes publics locaux pour établir la **cartographie départementale des risques opérationnels majeurs du SPL**.

### Articulation des différentes cartographies des risques



- Le recensement et la hiérarchisation des risques aboutissent à l'élaboration d'un **plan d'actions** pluriannuel d'amélioration du contrôle interne. Le plan d'actions hiérarchise et détaille les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures, maîtriser les risques et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable.

Le plan d'actions doit être formalisé et diffusé aux acteurs concernés. Il doit désigner les acteurs responsables de la mise en œuvre des actions, les échéances imparties et les différentes origines des actions. Il doit enfin être régulièrement alimenté par les constats opérés par les acteurs du contrôle interne et les auditeurs.

### 3.5. Les outils de contrôle interne

Des contrôles de supervision adaptés à chaque procédure permettent de s'assurer qu'elles sont correctement mises en œuvre.

- Les **référentiels de contrôle interne** (RCI) s'appuient sur l'analyse des principaux risques pouvant affecter le bon déroulement des processus à n'importe quelle étape de leur exécution. Ils présentent les mesures de contrôle interne les plus adaptées pour couvrir les risques métiers et organisationnels et sécuriser ainsi le fonctionnement des services.

Ils sont normatifs car les mesures de contrôle interne doivent être mises en œuvre par l'encadrement, sauf s'il décide, sous sa responsabilité et en fonction des circonstances (volumétrie de l'activité, effectifs...), d'adopter un dispositif plus adéquat qu'il devra justifier, notamment devant l'audit interne.

Réalisées dans le cadre de l'activité courante, les opérations de contrôle interne permettent d'apprécier le niveau effectif de maîtrise des risques en analysant la nature des anomalies constatées, les conditions dans lesquelles elles sont intervenues et leur fréquence.

Les RCI servent de support aux diagnostics réalisés par l'encadrement et se déclinent en RCI organisationnel et RCI par processus. Chaque RCI détaille par procédure et par tâche l'identification des principaux risques, l'indication des modalités de détection de ces risques et l'énumération des dispositifs à mettre en œuvre pour éviter la réalisation des risques.

Chaque RCI comporte une grille de diagnostic à compléter et une grille de dépouillement retraçant les contrôles effectués sur des échantillons d'opérations.

- Le **RCI organisationnel** traite des risques et des mesures de contrôle interne sur des thèmes transversaux intéressant tous les processus (organisation des structures, des compétences et des responsabilités ; attribution des tâches, délégations des signatures ; sécurité physique ; circulation de l'information). Il n'a pas pour objectif de normer les organisations, mais de fixer les mesures de maîtrise des risques à adapter.
- Les **RCI par processus** identifient, pour chaque processus, les risques susceptibles de compromettre les critères de qualité comptable et indiquent les mesures de contrôle interne les plus appropriées pour couvrir ces risques.
- Le **guide d'autodiagnostic SPL (GDA)** est un document synthétique qui regroupe, par cycle et processus, les principales questions que doit se poser un comptable qui souhaite diagnostiquer les dysfonctionnements et les risques opérationnels majeurs, en matière de SPL, dans sa trésorerie. Moins détaillé que les RCI par processus, il présente l'intérêt de proposer un diagnostic complet pouvant être mené notamment à l'occasion de la prise de fonction du comptable. Il permet également de diagnostiquer des processus non encore couverts par un RCI.
- La **cartographie des contrôles comptables dans le SPL** présente, par processus, les contrôles comptables de supervision à exercer par l'encadrement. Elle liste les outils informatiques qui facilitent la détection des anomalies comptables et elle décrit les modalités, la traçabilité et la périodicité de chaque contrôle. La périodicité préconisée pour chaque contrôle varie en fonction du poids financier de chaque collectivité et des risques identifiés par le comptable.
- Les **orientations nationales** pour le SPL sont définies par le pôle gestion publique de la DGFIP en vue de couvrir les risques opérationnels majeurs et sont coordonnées par la MNMR. Elles sont prises en compte pour élaborer annuellement les plans départementaux de contrôle interne (PDCI) qui tiennent compte des spécificités locales pouvant influencer sur la cotation et la fréquence des risques.
- Le **plan départemental annuel de contrôle interne** matérialise pour un exercice donné la politique de contrôle interne définie par l'encadrement en fonction de l'appréciation des risques et des enjeux. Élément majeur du dispositif du contrôle interne, il fixe les choix et les objectifs en matière de contrôle a posteriori. Il précise la nature, la fréquence, les modalités, la formalisation et l'archivage des opérations de contrôle attendues. Le plan départemental de contrôle interne et ses avenants doivent être formalisés et diffusés aux acteurs.

## 4. Les caractéristiques du dispositif de CICF dans le SPL

Le dispositif de contrôle interne est un ensemble de mesures qui s'appliquent de manière permanente à toutes les activités de l'entité, aussi bien sur le plan fonctionnel que sur le plan informatique.

L'organisation, la documentation et la traçabilité constituent les leviers du contrôle interne qui permettent de renforcer le degré de maîtrise des procédures.

L'évaluation du dispositif de contrôle interne permet d'améliorer progressivement son efficacité et sa pertinence.

### 4.1. L'organisation

L'organisation du dispositif de contrôle interne doit être adaptée à la nature et au volume des activités, aux enjeux financiers et aux risques identifiés. Elle est conçue pour maîtriser toutes les activités.

La circulation de l'information comptable et financière doit être fluide et le contrôle interne doit s'intégrer dans les procédures de chacune des activités. Il convient d'éviter toute rupture dans la continuité des processus et de prévoir une séparation des tâches. Il faut s'assurer que les contrôles relevant d'acteurs différents dans un processus ou un ensemble de processus sont bien réalisés ou ne sont pas redondants.

La fonction comptable et financière étant partagée, les risques sur la qualité de l'information comptable doivent être maîtrisés par l'ordonnateur et le comptable grâce à un dispositif de contrôle interne basé sur une cartographie commune des processus.

La cartographie nationale des processus comptables et financiers du SPL peut ainsi être déclinée par le comptable pour une collectivité, au vu des informations fournies par l'ordonnateur sur les processus de ses activités.

Le dispositif de contrôle interne comptable et financier s'appuie sur une architecture comprenant deux niveaux de contrôle relevant d'acteurs distincts.

- Le **premier niveau de contrôle interne comptable et financier** vise à s'assurer du respect des critères de qualité comptable. Les opérations de contrôle sont intégrées au fonctionnement courant du service sur les opérations impactant, directement ou indirectement, la comptabilité.

Le premier niveau de contrôle interne comptable et financier est assuré par l'encadrement des trésoreries mixtes et spécialisées en charge du SPL.

Les services de la division SPL du pôle gestion publique de la DRFiP/DDFiP ne procédant à aucun enregistrement en comptabilité, les opérations qu'ils réalisent n'impactent pas directement la qualité comptable et les contrôles exercés par l'encadrement de la division sur l'activité de ses services relèvent du dispositif de contrôle interne de premier niveau, mais pas du contrôle interne comptable et financier stricto sensu.

- Le **second niveau de contrôle interne comptable et financier** est chargé de piloter la fonction comptable et financière et d'évaluer de manière permanente le contrôle interne de premier niveau. Il ne lui revient pas d'exécuter et de contrôler les opérations comptables et financières, mais de fiabiliser les constats opérés par l'encadrement des trésoreries lors des contrôles.

Cette activité inclut également le conseil et le soutien aux différents acteurs du dispositif. Le second niveau de contrôle interne est assuré par la division SPL de la DRFiP/DDFiP.

## 4.2. La traçabilité

Les opérations comptables et financières, ainsi que les contrôles associés doivent être tracés. La traçabilité permet à un auditeur de vérifier une pièce justificative d'un fait générateur à partir d'une écriture comptable (ou inversement), en identifiant l'ensemble des acteurs et des opérations intervenues tout au long du processus. La traçabilité peut être graduée en fonction des risques.

- La traçabilité repose sur plusieurs principes :
  - le respect et le suivi des habilitations et paramétrages informatiques (traçabilité des opérationnels réalisant les opérations) ;
  - l'archivage des documents comptables et des pièces justificatives (y compris sous forme informatique) ;
  - le respect des modes de traçabilité définis pour les contrôles (informatique et sur support papier) ;
  - l'articulation des différents supports comptables de manière à assurer leur cohérence (ajustement entre les comptabilités principales et auxiliaires, ajustement entre les comptabilités locales et de l'Etat,...).
- Le **dossier de révision** retrace la mise en œuvre du plan de contrôle interne. Il intègre tous les contrôles de supervision réalisés par les acteurs du dispositif de contrôle interne au cours d'un exercice comptable.

Un seul et unique dossier de révision dématérialisé est constitué par trésorerie et par division SPL. Les documents ne pouvant pas être dématérialisés sont conservés dans un dossier papier annexé au dossier de révision. Les documents relatifs aux contrôles opérés sur l'exercice N doivent être conservés, a minima, jusqu'au 31/12/N+1.

Bien qu'il ne constitue pas exactement l'équivalent du dossier de révision existant dans le domaine de la comptabilité privée, le dossier de révision d'une trésorerie ou d'une division SPL est similaire aux dossiers de révision qui sont constitués chaque année pour l'Etat et les EPN.

Il est constitué de plusieurs séries de documents :

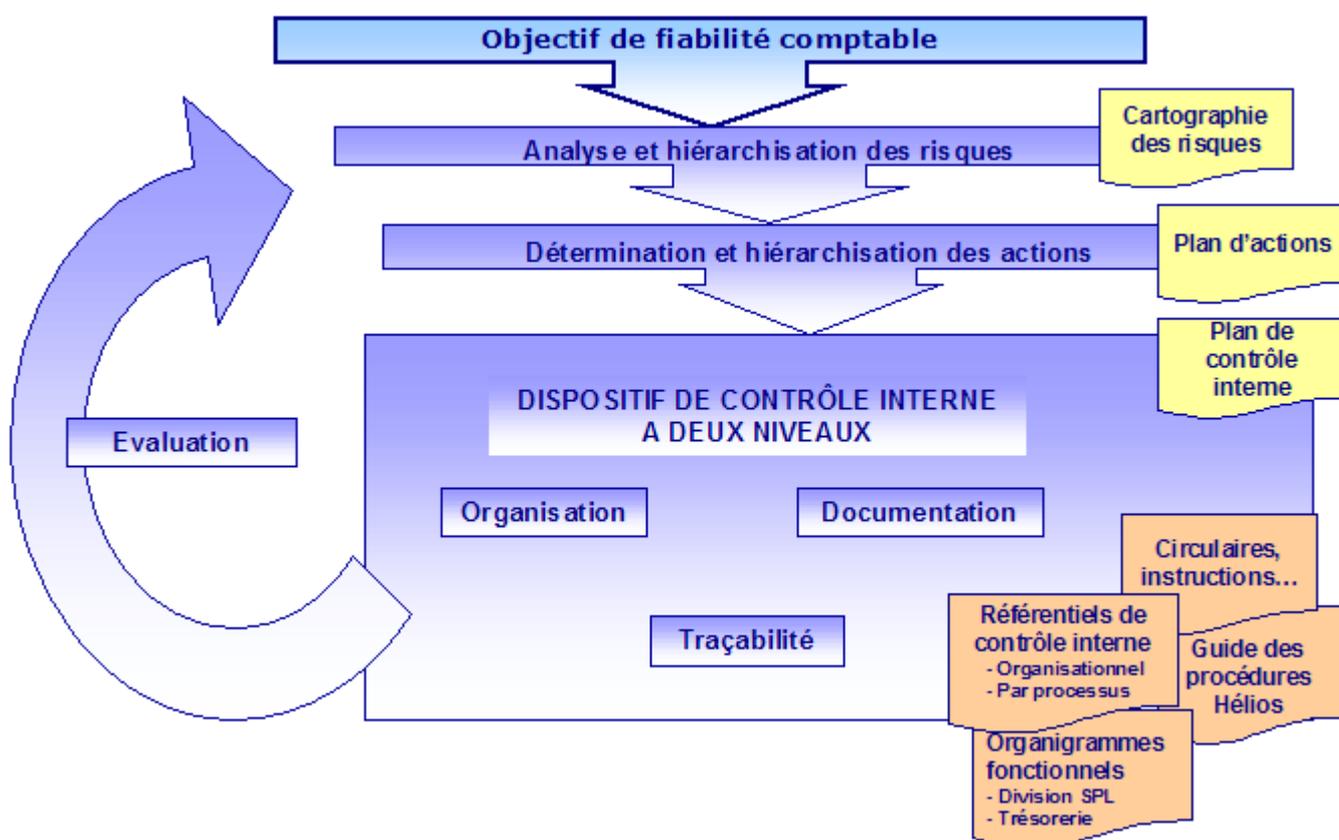
- les pièces générales relatives au contrôle interne (plan de contrôle interne, rapport d'audit interne...) ;
- les documents relatifs aux contrôles réalisés par les opérationnels (fiches de contrôle, liste des habilitations au système d'information, plan de contrôle hiérarchisé de la dépense et restitutions de ces contrôles, organigramme fonctionnel...) ;
- les documents relatifs aux contrôles de supervision réalisés a posteriori par l'encadrement ;
- les documents relatifs au pilotage et au suivi du contrôle interne des trésoreries (pour les divisions SPL uniquement) ;
- les documents relatifs aux contrôles de second niveau exercés par la division SPL ;
- les arrêtés comptables ;
- les contrôles spécifiques.

## 4.3. L'évaluation

Afin d'améliorer son efficacité et sa pertinence, le dispositif de CICF est évalué par les acteurs du contrôle interne et au moyen d'audits internes et externes. Les évaluations alimentent les mises à jour de la cartographie des risques et du plan d'actions.

- L'évaluation réalisée par les acteurs prend en compte les constats de l'encadrement effectués lors du déroulement du plan de contrôle interne et les anomalies détectées par les agents.  
L'évaluation est complétée par les résultats du contrôle de gestion utiles au renforcement du contrôle interne et par les indicateurs du SPL permettant de mesurer l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques et d'identifier les marges de progression, ainsi que par des indicateurs de progression du contrôle interne (pourcentage de processus diagnostiqués, nombre d'anomalies détectées et corrigées, ...).
- L'**audit interne** est une activité indépendante et objective spécifiquement chargée, dans une logique de contrôle périodique, de vérifier le fonctionnement du dispositif de contrôle interne, d'apprécier l'efficacité des procédures de maîtrise des risques et des procédures de contrôle associées, et de formuler des recommandations d'amélioration si nécessaire. Il est réalisé par les auditeurs de la DGFIP.
- L'**audit externe** évalue la qualité du dispositif de contrôle interne, formule des recommandations d'amélioration et émet un avis sur les comptes, le cas échéant, dans le cadre de leur certification. La certification des comptes peut être définie comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme tiers (Cour des Comptes ou commissaires aux comptes) sur la conformité des états financiers d'une entité à un référentiel comptable donné.

### Schéma général de la démarche de contrôle interne comptable et financier du SPL



## 5. Le dispositif de maîtrise des risques au niveau national

L'organisation de la maîtrise des risques au sein de la DGFIP est définie par la note au réseau de la MNMR n° 2009/06/15997 du 30 juillet 2009 qui précise le dispositif retenu en administration centrale et dans les DRFiP/DDFiP.

### 5.1. Le Directeur Général et le Comité National de Maîtrise des Risques

Le **Directeur Général** définit la politique nationale de la maîtrise des risques.

Il est assisté par le **Comité National de Maîtrise des Risques** (CNMR) qui détermine les axes stratégiques en matière de maîtrise des risques.

Le comité veille à l'élaboration, par le niveau central, des référentiels d'organisation, de procédure et de contrôle pour l'exercice de chaque mission et à leur mise en œuvre au niveau local. Il s'assure que les actions nécessaires pour pallier toute défaillance ou faiblesse importante sont diligentées dans les meilleurs délais. Il approuve les cartographies des risques et les contrôles y afférents.

### 5.2. La Mission Nationale de Maîtrise des Risques

La **MNMR** impulse, coordonne, homogénéise le dispositif de maîtrise des risques de l'ensemble de la DGFIP et s'assure de sa mise en œuvre.

Elle travaille en collaboration avec les pôles métiers afin qu'ils disposent d'un dispositif de maîtrise des risques de leurs activités, tant au niveau central que local.

Elle pilote et coordonne l'élaboration des outils de maîtrise des risques par les pôles métiers. Elle rend compte au comité national de l'état d'avancement des travaux, évalue leur pertinence et valide leur évolution.

### 5.3. Le Service des Collectivités Locales

Le **SCL** conçoit et met à disposition du réseau les outils d'organisation, de documentation, de contrôle et de formation lui permettant de maîtriser les activités du SPL.

En coopération avec la MNMR qui lui apporte son expertise, il identifie les risques et établit la cartographie des risques du SPL.

Il définit les mesures de traitement des risques et les actions de contrôle interne. Il propose au comité national de maîtrise des risques les thèmes nationaux annuels de contrôle interne.

Le **Projet Qualité des Comptes Locaux** (PQCL) est chargé de coordonner l'exercice de ces attributions au sein du SCL, en liaison avec la **Mission Doctrine Comptable et Contrôle Interne Comptable** (MDCCIC) du pôle gestion publique de la DGFIP.

## 6. Le dispositif de maîtrise des risques au niveau des DRFiP/DDFiP

La démarche de maîtrise des risques se concrétise dans le cadre de l'exercice des activités au sein des DRFiP/DDFiP. Le rôle des différents acteurs est précisé dans le kit sur l'organisation de la maîtrise des risques dans les DRFiP/DDFiP diffusé par la MNMR (cf. note au réseau de la MNMR n° 2010/06/5803 du 29 juin 2010).

### 6.1. Les intervenants

- Les **Délégués du Directeur Général** relaient dans le réseau la stratégie nationale de maîtrise des risques. Ils participent à l'animation du réseau en matière de qualité comptable, s'assurent de sa réactivité et mutualisent les bonnes pratiques.

Ils veillent à la qualité du reporting, analysent les données et dressent un bilan de la maîtrise des risques au sein de leur interrégion.

- Le **Directeur Régional ou Départemental des Finances Publiques** (DRFiP/DDFiP) est responsable de la maîtrise des risques au plan local.

Il s'appuie sur le **Comité Départemental de Maîtrise des Risques** (CDMR) composé nécessairement des chefs de pôle et du responsable de la mission de maîtrise des risques. Le comité s'assure de la mise en place des outils diffusés par l'administration centrale. Il veille à la mise en œuvre rapide des actions palliant toute faiblesse ou toute défaillance. Il suit l'état d'avancement des actions de contrôle interne et établit un bilan annuel.

- La **Mission Maîtrise des Risques** (MMR) qui est directement rattachée au DRFiP/DDFiP est garante de la maîtrise des risques au plan local.

Elle promeut la stratégie globale de maîtrise des risques opérationnels en diffusant une méthodologie commune et partagée. Elle s'assure de la mise en place des organigrammes, des guides et des contrôles dans tous les services.

Elle construit et actualise la cartographie locale consolidée des risques en apportant son appui aux responsables de pôles.

Elle décline au plan local les orientations nationales. A ce titre, elle s'assure que le plan départemental de contrôle interne qui est validé par le DRFiP/DDFiP en CDMR tient compte des risques détectés et des constats opérés lors des contrôles et des audits.

- Le **Responsable du pôle gestion publique** est chargé de la mise en œuvre de la maîtrise des risques métier du SPL.

Il participe à la définition de la stratégie départementale, met en place les outils de contrôle interne et s'assure de la mise en œuvre des actions de contrôle interne et des mesures correctrices par la division SPL et les trésoreries.

Il organise des comités thématiques auxquels participe le responsable de la MMR pour identifier les risques nouveaux et fixer les thèmes annuels départementaux de contrôle interne dans le SPL qui complètent les thèmes nationaux fixés annuellement par l'administration centrale.

- Le **Comité Comptable et Bancaire** est l'instance opérationnelle de la qualité comptable (cf. note au réseau de la MNMR et de la MDCCIC n° 2010/04/2291 du 3 mai 2010).

Présidé par le DRFiP/DDFiP et animé par la Cellule Qualité Comptable (CQC), il réunit trimestriellement le responsable de la maîtrise des risques, les chefs de division des trois pôles, les chefs de services du pôle gestion publique et les correspondants gestion des risques des pôles. Il associe des comptables et des représentants des services infra départementaux.

Il assure notamment le suivi du plan départemental de contrôle interne comptable et bancaire et l'enrichissement du plan d'actions qui en découle. Il a également pour mission de traiter des conséquences comptables du fonctionnement des processus métiers.

- Le **Chef de la division SPL** assure la fonction de correspondant gestion des risques dans le SPL sous l'autorité du responsable du pôle gestion publique (cf. note au réseau de la MNMR n° 2010/04/925 du 28 mai 2010).

Il identifie les risques opérationnels et propose les actions de contrôle interne à mettre en œuvre dont il suit la réalisation. Il s'assure de l'usage des outils de maîtrise des risques.

Il analyse les résultats du reporting (fiches de restitution) pour adapter et actualiser le dispositif. Il contribue à la mutualisation et à la valorisation des contrôles de supervision. Il prend en charge la communication à l'égard des acteurs de terrain pour les sensibiliser à la maîtrise des risques.

Il participe au comité comptable et bancaire, et, si possible, il est associé aux réflexions du comité départemental de maîtrise des risques.

- Les **Chefs de service SPL** et les **Comptables** assurent la promotion de la démarche de maîtrise des risques et mettent en œuvre le dispositif. Ils élaborent l'organigramme fonctionnel de leur service et opèrent les contrôles de supervision leur permettant de mesurer le niveau de maîtrise des risques associés aux processus de travail. La valorisation des résultats des contrôles réalisés constitue un élément important du dialogue professionnel à mener avec les agents.

## **6.2. L'identification des risques dans le SPL au niveau départemental**

Chargé de la maîtrise des risques métier du SPL, le responsable du pôle gestion publique élabore la cartographie départementale des risques opérationnels majeurs du SPL avec l'appui du responsable de la MMR.

Il dispose pour ce faire de la cartographie nationale des risques opérationnels majeurs de la DGFIP, de la cartographie nationale des risques opérationnels comptables et financiers du SPL et de la synthèse des risques classés par processus qui sont identifiés au plan local par le chef de la division SPL.

- **L'analyse des résultats des indicateurs du SPL**

Les résultats définitifs de l'IASQCL (année N – 1) sont disponibles à partir du mois de juillet (année N). Ils doivent être analysés par la division SPL pour évaluer le risque de ne pas atteindre l'objectif de fiabilité comptable et pour déterminer les processus et les items comptables sur lesquels les actions doivent porter, au niveau départemental et au sein de chaque trésorerie.

Le diagnostic est complété par le bilan des résultats des contrôles comptables automatisés (CCA) issus de l'application Hélios et des indicateurs de l'infocentre Delphes (les indicateurs de gestion peuvent fournir des informations sur les risques opérationnels).

Tous les indicateurs à exploiter sont répertoriés par processus dans la cartographie des indicateurs du SPL (cf. document téléchargeable).

- **Les observations formulées lors des contrôles, des audits, du visa et de l'apurement des comptes**

L'analyse des résultats des indicateurs est enrichie par les constats opérés lors des contrôles, des diagnostics établis lors du déroulement des RCI, des audits, du visa et de l'apurement administratif et juridictionnel des comptes publics locaux.

Les risques détectés en matière de sécurité et de régularité des opérations (sécurité des biens et des personnes, maîtrise du système d'information, respect des règles déontologiques) et en matière de qualité des activités opérationnelles et de soutien (qualité de l'organisation, du service et des travaux) complètent les risques comptables et financiers.

- **La cartographie départementale des risques opérationnels majeurs du SPL**

Le recensement et la hiérarchisation des risques sont matérialisés dans la cartographie départementale des risques opérationnels majeurs du SPL qui est classée par processus et alimente la cartographie locale consolidée des risques établie par le responsable de la MMR.

Chaque cartographie est nécessairement actualisée dès qu'un risque majeur nouveau est détecté et a minima une fois par an avant la fixation des objectifs, notamment en matière de contrôle interne et de qualité comptable.

### **6.3. La fixation des objectifs en matière de contrôle interne et de fiabilité comptable**

Au vu des risques recensés dans la cartographie départementale des risques opérationnels majeurs, le responsable du pôle gestion publique valide le plan départemental annuel de contrôle interne dans le SPL et le plan départemental d'amélioration de la qualité comptable élaborés par le chef de la division SPL.

Il s'assure ensuite que le plan d'actions départemental pluriannuel est actualisé.

Le contenu des plans permet de fixer les objectifs assignés aux trésoreries et à la division SPL en matière de contrôle interne et de fiabilité comptable à l'occasion du dialogue de gestion.

#### ➤ **Le plan départemental de contrôle interne du SPL**

Le plan départemental annuel de contrôle interne (PDCI) qui est validé par le DRFiP/DDFiP en Comité Départemental de Maîtrise des Risques tient compte des risques détectés et synthétisés dans la cartographie locale consolidée des risques.

Le PDCI fixe les objectifs en matière de contrôle a posteriori. Il précise la nature, la fréquence, les modalités, la formalisation et l'archivage des opérations de contrôle attendues, ainsi que les personnes responsables des contrôles de supervision. Il couvre la totalité d'un exercice donné (du 01/01/N à la clôture définitive de l'exercice en N+1).

Pour le SPL, il intègre les **thèmes départementaux de contrôle interne** sélectionnés par le responsable du pôle gestion publique et les **thèmes nationaux de contrôle interne** fixés par l'administration centrale.

La partie du PDCI consacrée au SPL comporte les opérations de contrôle interne à réaliser par la division SPL et intègre les plans de contrôle interne (PCI) des trésoreries en charge du SPL qui doivent être validés par la direction locale à l'occasion du dialogue de gestion.

Le plan de contrôle interne du SPL doit être formalisé (cf. maquette du PCI de la division SPL) et diffusé aux acteurs concernés. Il doit faire l'objet d'un avenant formalisé si de nouveaux risques sont détectés et que des contrôles supplémentaires s'imposent.

#### ➤ **Le plan départemental d'amélioration de la qualité comptable**

L'analyse des résultats définitifs de l'IASQCL permet au chef de la division SPL d'établir annuellement un diagnostic de la qualité comptable dans le département et au sein de chaque trésorerie. A partir de ce diagnostic, il identifie les risques de ne pas atteindre l'objectif de fiabilité comptable et financière.

Il élabore ensuite le plan départemental annuel d'amélioration de la qualité comptable qui traite à la fois du respect des principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle et du souci d'une bonne gestion. Ces deux aspects sont illustrés par les différentes catégories d'items de l'IASQCL : les items de régularité et les items des bonnes pratiques de gestion.

Le plan départemental d'amélioration de la qualité des comptes fixe les objectifs annuels de qualité comptable et financière du département et des trésoreries qui ont été validés au cours du dialogue de gestion et détaille les actions programmées dans l'année (cf. exemple de plan d'amélioration de la qualité des comptes). Les nouvelles actions identifiées pour améliorer la fiabilité comptable alimentent le plan d'actions départemental du SPL.

#### ➤ **Le plan d'actions de la division SPL**

Le plan d'actions pluriannuel de la division SPL comporte toutes les actions concernant l'activité SPL. Il permet à la fois de planifier les actions et de suivre leur réalisation. Il explicite les choix stratégiques effectués par la direction locale dans la gestion du SPL. Il intègre donc notamment les actions relatives à l'amélioration de la fiabilité comptable et du contrôle interne dans toutes ses dimensions.

La partie du plan d'actions de la division SPL consacrée à l'amélioration du contrôle interne hiérarchise et détaille les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures, maîtriser les risques recensés dans la cartographie départementale des risques opérationnels majeurs du SPL et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable.

Le plan d'actions de la division SPL doit être formalisé (cf. maquette du plan d'actions de la division SPL), validé par la direction locale à l'occasion du dialogue de gestion mené avec les chefs de service et diffusé aux acteurs concernés.

#### ➤ **La validation des plans de contrôle interne des trésoreries**

Chaque comptable établit annuellement un plan de contrôle interne unique pour l'ensemble de ses activités (SPL et hors SPL) qu'il transmet par courriel au DRFiP/DDFiP. La partie du PCI consacrée au SPL est analysée par la division SPL. Les objectifs en matière de contrôle interne sont négociés lors du dialogue de gestion et le PCI est validé, si nécessaire après amendements. La date de validation est mentionnée et formalisée par le verrouillage du classeur avec un mot de passe avant le retour du PCI au comptable par courriel.

Le dialogue de gestion doit être l'occasion d'adapter le PCI aux missions, aux besoins et aux effectifs de la trésorerie, ainsi qu'aux enjeux financiers que représentent les collectivités gérées. Le dispositif de CICF prévu dans les trésoreries (cf. infra) permet cette adéquation en laissant l'initiative au comptable de proposer un PCI intégrant ses risques et ses contraintes.

#### ➤ **La validation des plans d'actions des trésoreries**

Chaque comptable établit un plan d'actions pluriannuel unique pour l'ensemble de ses activités et quelle que soit l'origine de l'action (autodiagnostic, audit, contrôles, CSCF,...). Ce plan d'actions pluriannuel est alimenté et mis à jour régulièrement. Il est transmis au moins deux fois par an à la division SPL et doit être validé par la direction locale lors du dialogue de gestion mené avec les trésoreries (cf. maquette de plan d'actions d'une trésorerie intégrant la validation et le suivi par la division SPL).

L'application d'un filtre sur le document transmis par le comptable permet à la division SPL d'isoler les actions relevant du SPL afin d'évaluer la pertinence des nouvelles actions et le suivi des actions en cours.

### **6.4. La mise en œuvre du plan départemental de contrôle interne du SPL**

Le chef de la division SPL est chargé, sous l'autorité du responsable du pôle gestion publique, de la mise en œuvre du plan départemental de contrôle interne du SPL. Il suit l'exécution du plan de contrôle interne de la division SPL et des plans de contrôle interne des trésoreries.

Le PCI comporte nécessairement un contrôle à opérer sur l'élaboration ou la mise à jour de l'organigramme fonctionnel de la structure.

## ➤ **L'élaboration et la mise à jour des organigrammes fonctionnels**

L'organigramme fonctionnel (OF) est la traduction pratique du levier organisationnel du contrôle interne (cf. note au réseau de la MNMR n° 2010/06/5802 du 9 juillet 2010).

Le chef de la division SPL est chargé d'élaborer l'OF de sa division (cf. maquette d'OF de la division SPL) et de le mettre à jour au moins une fois par an, pour prendre en compte le mouvement de mutation du mois de septembre.

Dans le cadre du suivi des PCI des trésoreries et à l'occasion du dialogue de gestion, le chef de la division SPL s'assure que les comptables procèdent à une mise à jour annuelle de l'OF de leur trésorerie (cf. maquette d'OF trésorerie mixte et maquette d'OF trésorerie spécialisée).

## ➤ **Les contrôles exercés par les agents de la division SPL**

L'**autocontrôle** se définit comme le contrôle exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou a posteriori. Ces contrôles sont permanents car ils sont liés à l'exécution de la tâche. Ils sont, sauf exception, exhaustifs. Ils reposent sur les instructions et les guides de procédures diffusés par la DGFIP.

Le **contrôle mutuel** se définit comme le contrôle exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent ou par une entité sur les opérations d'une autre entité. Les opérations de contrôle mutuel sont liées à la notion de procédure. Elles reposent sur le principe, fondateur en matière de contrôle interne et de comptabilité publique, de séparation des tâches.

Les opérations de contrôle mutuel visent un double objectif : garantir la continuité de service à travers une véritable polyvalence des agents et éviter les « domaines réservés » générateurs de risques potentiels forts, dans la mesure où la taille et les ressources dont dispose la structure le permettent.

Entrent notamment dans cette catégorie, les contrôles exercés :

- au sein d'un service, quand au moins deux opérationnels participent à une procédure donnée ;
- entre services, quand plusieurs services interviennent dans le déroulement d'une procédure donnée ;
- entre services et trésoreries.

Les autocontrôles et les contrôles mutuels sont exercés par les agents de la division SPL sur toutes les opérations qu'ils réalisent et qui sont recensées dans la cartographie des activités de la division SPL. Les services de la division SPL ne procédant à aucun enregistrement en comptabilité, les opérations réalisées n'impactent pas directement la qualité comptable et les contrôles exercés relèvent du dispositif de contrôle interne, mais pas du CICF stricto sensu.

## ➤ **Les contrôles de supervision exercés par l'encadrement de la division SPL**

Le **contrôle de supervision** se définit comme le contrôle exercé par l'encadrement sur les opérations des agents au sein d'un service donné. Les contrôles de supervision se divisent en deux grandes catégories : contemporains et a posteriori.

Les **contrôles de supervision contemporains** et intégrés aux procédures constituent un contrôle clé obligatoire intégré au déroulement de la procédure. Il s'agit de la validation informatique lorsqu'un profil spécifique le permet ou de la validation de documents au vu de pièces justificatives. Ces contrôles sont exhaustifs et peuvent conduire au rejet d'une opération.

Les **contrôles de supervision a posteriori** et réalisés hors procédure sont programmés dans le plan de contrôle interne de la division SPL. Ces opérations de contrôle consistent, pour l'encadrement des services de la division SPL, à s'assurer du respect, par les opérationnels, des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières : calendrier, modalités de réalisation des opérations, modalités de contrôles (autocontrôles et contrôles mutuels). Sur ce dernier point, il s'assure notamment de leur traçabilité, de leur réalité et de leur efficacité.

L'encadrement des services appréhende la pertinence et l'efficacité des choix organisationnels qu'il a mis en œuvre pour maîtriser les risques détectés à travers les contrôles de supervision. Tous les points de fragilité détectés lors des contrôles de supervision doivent donner lieu à l'élaboration d'actions correctrices retracées dans un plan d'actions. Cependant, si les erreurs détectées ne sont pas liées au dispositif, mais à sa mauvaise ou non-application, l'encadrement procédera simplement à un rappel des directives.

À la différence des contrôles intégrés à la procédure (autocontrôles, contrôles mutuels et contrôles de supervision contemporains), les contrôles de supervision a posteriori font l'objet d'une formalisation assurée par la saisie de grilles de diagnostic associées aux référentiels de contrôle interne ou de grilles de contrôle.

Les résultats des contrôles de supervision sont communiqués au chef de la division SPL qui informe le responsable du pôle gestion publique des anomalies constatées et s'assure que les mesures correctrices sont mises en œuvre par les chefs de service.

Les contrôles de supervision réalisés par l'encadrement des services de la division SPL sur les opérations des services de la division SPL (qui n'impactent pas directement la qualité comptable) relèvent du dispositif de contrôle interne, mais pas du CICF stricto sensu, à l'exception du diagnostic organisationnel.

En effet, le processus organisationnel transverse fait partie du périmètre du CICF. Il est fortement recommandé de dérouler le RCI organisationnel au sein d'un service à l'occasion d'un changement de chef de service ou d'une modification significative de l'encadrement, ainsi qu'en cas de taux de renouvellement des effectifs atteignant 25% ou de vacances d'emploi constatées depuis plus de six mois.

➤ **Les contrôles de corroboration exercés par le chef de la division SPL**

Sur décision du responsable du pôle gestion publique, le chef de la division SPL procède à des contrôles de corroboration sur les contrôles de supervision réalisés par les chefs de service. Ces contrôles de corroboration relèvent du dispositif de contrôle interne, mais pas du CICF stricto sensu, à l'exception de ceux portant sur le processus organisationnel transverse.

➤ **Les contrôles d'analyse et de corroboration exercés par la division SPL**

Dans le cadre du dispositif de CICF, la division SPL est chargée de piloter la fonction comptable et financière et d'évaluer de manière permanente le contrôle interne de premier niveau mis en œuvre par les trésoreries.

En tant que second niveau de contrôle, il ne lui revient pas d'exécuter et de contrôler les opérations comptables et financières, mais de fiabiliser les constats opérés par l'encadrement des trésoreries lors des contrôles de supervision en réalisant des contrôles d'analyse et de corroboration.

En l'absence de contrôle de supervision de premier niveau, la division SPL ne se substitue pas à l'encadrement de la trésorerie et elle établit un constat de carence sur la grille de restitution.

L'**analyse des opérations** de contrôle de premier niveau porte sur les grilles de contrôle et de diagnostic servies par l'encadrement de la trésorerie, afin de retracer les contrôles opérés au titre de la supervision a posteriori. Elle n'est pas pratiquée sur place, mais au vu des grilles transmises par la trésorerie.

Il s'agit de s'assurer que l'encadrement de la trésorerie s'est posé toutes les questions nécessaires, que les opérations de contrôle sont tracées (notamment, la précision du périmètre de l'échantillon) et que les objectifs fixés par la direction sont respectés.

Ces contrôles d'analyse, dont la périodicité est définie dans le PCI, sont retracés sur une grille archivée dans un dossier de révision.

Les **contrôles de corroboration** exercés par la division SPL visent à s'assurer de la réalité et de l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en œuvre au sein des trésoreries et de la fiabilité des constats opérés par l'encadrement dans le cadre de leurs contrôles de supervision.

Ces contrôles, dont le périmètre est identique à celui des contrôles de premier niveau, sont en principe réalisés sur place. Ils consistent à refaire une partie des contrôles déjà réalisés par l'encadrement de la trésorerie à l'occasion de ses contrôles de supervision.

Le contrôle de corroboration peut être réalisé sur le même échantillon que celui pris pour le contrôle de supervision ou sur un échantillon différent, voire une période différente. En prenant un échantillon similaire, la division SPL va s'assurer de la réalité et de la qualité du contrôle opéré par l'encadrement de la trésorerie au titre de la supervision. En prenant un échantillon différent, la division SPL va fiabiliser les constats opérés par l'encadrement de la trésorerie.

La division SPL convient avec l'encadrement de la trésorerie des modalités prévues pour réaliser le contrôle de corroboration avant l'intervention et elle l'informe ensuite de l'ensemble des constats opérés (positifs ou négatifs). L'organisation du contrôle de corroboration diffère ainsi de celle d'un audit.

### ➤ **Les contrôles comptables**

Le chef de la division SPL n'exerce aucun contrôle comptable de supervision puisque la division SPL n'enregistre aucune opération comptable. En revanche, la division SPL exerce un **contrôle comptable de corroboration** sur les opérations des trésoreries (cf. cartographie des contrôles de 2<sup>nd</sup> niveau à opérer par la division SPL).

L'application Hélios met à disposition de l'encadrement des trésoreries et des divisions SPL des restitutions relatives à la qualité comptable facilitant les contrôles comptables a posteriori. Son module de **contrôles comptables automatisés** (CCA) permet ainsi de restituer tout au long de l'année un état d'anomalies relatif à 67 points de contrôle (cf. module de formation en ligne et liste actualisée des contrôles opérants).

Dans la logique d'un contrôle de second niveau, la division SPL s'assure que les comptables exploitent l'état d'anomalies des CCA, sans se substituer aux comptables. Elle met à disposition de chaque comptable un fichier navette à renseigner justifiant les résultats des CCA exploités par le comptable et la suite donnée aux anomalies (cf. traitement des anomalies issues des CCA – fichier navette entre la trésorerie et la division SPL).

Le comptable exploite les CCA pour tous les budgets-collectivités, mais ne saisit dans le fichier navette que les anomalies significatives et les traitements effectués pour les corriger.

La division SPL fixe au niveau départemental les modalités pratiques (BALF destinataire, référent désigné,...) et les échéances des restitutions à opérer par les comptables sur les CCA (cf. infra calendrier des travaux de contrôle interne en DRFiP/DDFiP).

Au vu des résultats transmis par les comptables, la division SPL réalise un contrôle de corroboration par sondage et se substitue uniquement aux comptables défaillants dans l'exploitation des CCA, afin d'assurer un niveau de qualité comptable satisfaisant pour toutes les collectivités et l'édition d'un maximum de comptes de gestion chaque année avant le 31 mars.

Pour l'ensemble des nomenclatures budgétaires et comptables, la division SPL effectue chaque année un **visa des comptes de gestion sur chiffres** établis par les comptables. A ce titre, son contrôle comptable porte sur le compte 515, la balance d'entrée, le sens des soldes (valeurs inactives comprises), l'affectation du résultat, les derniers bordereaux de mandats et de titres, ainsi que les dépassements de crédits.

Un état d'anomalies des CCA est systématiquement édité à l'appui du compte de gestion et accompagné des justifications du comptable (cf. fichier navette). En cas d'anomalies non justifiées, le visa est mis en instance jusqu'à la réception des justifications.

Des contrôles supplémentaires peuvent être réalisés pour les comptes des établissements publics de santé et des offices publics de l'habitat.

Le visa des comptes de gestion sur chiffres effectué par la division SPL constitue un levier lui permettant de contribuer directement à la fiabilisation des comptes publics locaux (refus de visa, suivi pluriannuel des observations adressées aux comptables,...).

Les contrôles comptables exercés sont de différents types (cf. glossaire de la maîtrise des risques : définition des contrôles d'analyse, d'ajustement, d'inspection physique, de rapprochement ou circularisation).

Les **contrôles de circularisation** qui consistent à reconstituer une écriture comptable donnée en suivant le processus peuvent, dans certains cas, n'être réalisés qu'au niveau départemental (exemple des opérations croisées entre des collectivités gérées par des comptables distincts). Ces types de contrôle constituent des thèmes à programmer localement par la division SPL.

#### ➤ **Les contrôles de l'environnement comptable**

L'environnement comptable est constitué par tout ce qui « environne » l'enregistrement comptable, en amont et en aval de cet enregistrement, et qui a un impact sur la qualité des comptes. Il intègre également le processus organisationnel transverse.

Les contrôles de supervision exercés par l'encadrement de la division SPL au sein de ses services sur l'environnement comptable sont formalisés par la saisie de grilles de diagnostic associées aux référentiels de contrôle interne ou de grilles de contrôle. Il en est de même pour les contrôles de corroboration réalisés par la division SPL sur les contrôles exercés par les trésoreries sur leur environnement comptable.

Les modalités définies dans le cadre du **contrôle hiérarchisé de la dépense** (CHD) et du **contrôle allégé partenarial** (CAP) constituent des modes de contrôle faisant intégralement partie de la démarche de contrôle interne.

À ce titre, elles définissent les modalités et le périmètre des contrôles attendus des agents et de l'encadrement sur cette nature d'opération.

La validation des plans de CHD par la division SPL est donc un élément structurant de la méthodologie du contrôle interne, permettant notamment d'encadrer la pratique du CHD.

Les restitutions des fonctionnalités du module CHD dans l'application Hélios assurent à l'encadrement de la trésorerie la traçabilité du visa réalisé par les agents, mais la fonctionnalité d'archivage des documents correspondants dans Hélios n'étant pas encore opérationnelle, les documents relatifs à la validation des plans par le comptable et par la division SPL doivent être édités et conservés pour assurer la traçabilité des contrôles exercés (cf. guides méthodologiques du CHD).

#### ➤ **Le dossier de révision de la division SPL**

Les travaux de contrôle interne de la division SPL sont retracés sur des grilles ou des documents ad hoc archivés dans le dossier de révision de la division SPL. Ce dossier est, dans la mesure du possible, dématérialisé (cf. maquette du dossier de révision de la division SPL).

Le dossier de révision de la division SPL doit notamment comporter les diagnostics et les grilles des contrôles de supervision exercés par l'encadrement de la division SPL sur les opérations de ses services et les grilles des contrôles d'analyse et de corroboration réalisés sur les contrôles de supervision des trésoreries.

Bien que ne constituant pas un véritable dossier de révision comptable puisque la division SPL n'enregistre aucune opération comptable, le dossier de révision de la division SPL est structuré comme le dossier de révision des trésoreries. Les documents relatifs aux contrôles opérés sur l'exercice N doivent être conservés, a minima, jusqu'au 31/12/N+1.

### **6.5. Le reporting et la valorisation des résultats du contrôle interne au niveau départemental**

Le dispositif de reporting du contrôle interne porte sur les opérations de contrôle de supervision a posteriori et les contrôles de corroboration. La restitution normalisée des résultats des contrôles est utile aux différents acteurs.

Ce dispositif permet :

- de rendre compte de la qualité des contrôles exercés au premier niveau et de leur fiabilisation par les responsables du contrôle de second niveau ;
- de suivre l'avancement de la mise en œuvre du PDCI ;
- d'analyser les résultats des opérations de contrôle interne (taux, nature et causes des anomalies constatées) et de définir les mesures correctrices à mettre en œuvre ;
- de mettre à jour la cartographie des risques, de contribuer à déterminer les orientations des plans de contrôle interne et des programmes d'audit et d'actualiser les plans d'actions.

Ces données sont nécessaires à tous les niveaux de pilotage et de mise en œuvre du dispositif de maîtrise des risques.

En effet, avec les conclusions des audits et l'analyse des incidents recensés, les résultats des travaux de contrôle permettent de mesurer le niveau de maîtrise des risques associés aux différents processus mis en œuvre par la DGFIP et de définir les mesures à prendre afin d'améliorer ce niveau de maîtrise.

Ils sont également pris en compte pour la mise à jour annuelle de la cartographie départementale des risques opérationnels majeurs.

➤ **Les outils du reporting du contrôle interne dans le SPL**

Pour les axes nationaux de contrôle interne du SPL, le reporting est assuré par les fiches de restitution et les annexes à compléter jointes aux notes au réseau traitant des thèmes concernés qui sont transmises au chef de la division SPL, ainsi qu'au responsable de la MMR.

Sous réserve des fonctionnalités de l'application HELIOS en cours de développement qui permettront le suivi de certains contrôles de supervision (contrôles comptables et CHD), aucun outil national n'est imposé pour le reporting des opérations de contrôle d'initiative locale.

➤ **La valorisation des résultats du contrôle interne et la mutualisation**

La mise en œuvre du programme de contrôle interne constitue un élément important du dialogue professionnel que doit mener le chef de service avec ses agents. Il convient d'explicitier les motifs qui ont conduit à programmer les thèmes retenus, d'annoncer la mise en œuvre des différents contrôles, d'en préciser les modalités et de faire part, à l'ensemble des agents, des constatations opérées et des mesures correctrices nécessaires, le cas échéant.

Les constats opérés n'intéressent pas que le service ou les trésoreries objets de l'opération de supervision, mais doivent pouvoir donner lieu à mutualisation auprès de l'ensemble des chefs de service et des comptables concernés.

Il revient au responsable du pôle gestion publique d'arrêter les mesures utiles et graduées à mettre en œuvre par le chef de division SPL (information orale des chefs de service et des comptables dans le cadre de réunions métiers, note à l'ensemble des services afin d'indiquer les points de fragilité et les moyens d'y remédier).

➤ **Le suivi de la mise en œuvre du PDCI**

La MMR suit l'avancement de la mise en œuvre du PDCI et réceptionne les fiches de restitution et les annexes aux notes au réseau complétées par les chefs de services de la division SPL. Une situation trimestrielle est transmise au responsable du pôle gestion publique et le responsable de la MMR présente une synthèse de la situation des travaux lors des réunions du CDMR.

En cas de situations individuelles présentant des difficultés, celles-ci sont examinées avec les chefs de service et les comptables concernés par le chef de la division SPL qui est le correspondant gestion des risques du SPL.

➤ **L'analyse des fiches et des annexes restituées sur les contrôles de supervision**

Le chef de la division SPL et le responsable de la MMR procèdent en coordination à une lecture critique des fiches de restitution et des annexes complétées par les chefs de service de la division SPL et les comptables au regard notamment de la cohérence entre les anomalies constatées et les mesures correctrices proposées. Le cas échéant, le chef de la division SPL prend contact avec les chefs de service ou les comptables concernés, avant validation de ces mesures.

L'examen de ces fiches sera d'autant plus riche qu'il portera sur l'ensemble des fiches rendues par les chefs de service ou les comptables au titre d'un même thème. En effet, l'analyse comparée des constatations opérées et des mesures proposées permet une véritable mutualisation.

Cette démarche suppose la mise en place d'un calendrier coordonnant la mise en œuvre des opérations de contrôle.

C'est également à l'issue de l'examen des fiches de restitution que pourront être identifiés les contrôles de supervision qui feront l'objet d'un contrôle de corroboration.

## **6.6. Le suivi et l'actualisation des plans d'actions**

### ➤ **Le suivi et l'actualisation du plan départemental d'amélioration de la qualité comptable**

Le chef de la division SPL est chargé de suivre la réalisation des objectifs annuels de fiabilité comptable et financière du département et des trésoreries inscrits dans le plan départemental d'amélioration de la qualité comptable.

Le plan départemental annuel peut, si nécessaire, être actualisé au vu des résultats intermédiaires de l'IASQCL. Le cas échéant, les nouvelles actions viennent actualiser le plan d'actions de la division SPL et les plans d'actions des trésoreries.

### ➤ **Le suivi et l'actualisation du plan d'actions de la division SPL**

Le chef de la division SPL est chargé de suivre le respect des échéances de toutes les actions concernant l'activité SPL et donc notamment des actions relatives à l'amélioration de la qualité comptable et au contrôle interne dans toutes ses dimensions.

Le plan d'actions pluriannuel de la division SPL doit être mis à jour régulièrement. Il est complété par les nouvelles actions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés chaque année, pour faire suite aux constats réalisés lors des audits et pour corriger les dysfonctionnements et les erreurs détectées lors des opérations de contrôle interne. Il est validé par le responsable du pôle gestion publique.

### ➤ **Le suivi des plans d'actions des trésoreries**

La division SPL doit s'assurer du respect des échéances fixées pour la mise en œuvre des différentes actions prévues dans le plan pluriannuel unique établi par chaque comptable et validé par la direction locale. Le suivi des actions des trésoreries doit être effectué par sondage lors de la transmission dématérialisée des plans actualisés à la division SPL au moins deux fois par an.

A l'occasion du dialogue de gestion, la division SPL examine les mises à jour des plans d'actions effectuées par les comptables et s'assure que les actions proposées permettront aux trésoreries d'atteindre leurs objectifs et de tenir compte des constats opérés lors des audits et des contrôles de supervision.

## **6.7. Les mesures d'accompagnement du dispositif de CICF**

### ➤ **L'animation et le soutien des services et du réseau**

La communication et la formation visent à diffuser une méthodologie commune et partagée en matière de maîtrise des risques. L'objectif est d'homogénéiser les pratiques en vigueur dans toutes les entités des directions et d'expliquer la nécessité de prendre en compte les risques dans l'exercice quotidien des métiers.

La communication et la formation sont assurées par la MMR qui soutient également les cadres dans la mise en œuvre des opérations de contrôle interne.

Le chef de la division SPL doit intégrer la démarche de maîtrise des risques dans les activités du SPL et sensibiliser les agents de sa division et du réseau dans le cadre des réunions métiers qu'il organise.

➤ **Les actions de formation**

La MMR assurant la présentation des concepts et de la méthodologie du contrôle interne, il revient au chef de la division SPL d'en expliquer l'application aux agents de ses services, ainsi qu'aux comptables en charge du SPL.

Dans le cadre de sa fonction de pilotage et d'animation du contrôle interne de premier niveau dans le SPL, le chef de la division SPL est chargé de présenter au réseau le dispositif à mettre en œuvre pour traiter les thèmes nationaux de contrôle interne fixés par la direction générale et les thèmes départementaux retenus par le DRFiP/DDFiP.

➤ **L'assistance comptable, juridique et méthodologique**

Le chef de la division SPL doit mobiliser ses services et les trésoreries pour atteindre les objectifs en matière de contrôle interne et parvenir à maîtriser les risques majeurs.

La division SPL assiste les comptables en apportant une expertise comptable et juridique, ainsi qu'un appui méthodologique en tant que de besoin. Elle assiste les comptables dans leur démarche auprès des ordonnateurs pour diagnostiquer les procédures, identifier les risques et définir les actions correctrices à mettre en œuvre.

➤ **L'accompagnement de la démarche partenariale avec les ordonnateurs**

Le comptable est l'interlocuteur privilégié de l'ordonnateur, mais pas son seul interlocuteur. La division SPL doit promouvoir la démarche partenariale et le responsable du pôle gestion publique doit s'investir personnellement dans les relations avec les élus et les gestionnaires locaux, y compris en l'absence de convention de services comptable et financier ou d'engagement partenarial.

La mise en œuvre des thèmes nationaux de contrôle interne est l'occasion de présenter le dispositif de maîtrise des risques aux ordonnateurs et d'accompagner les comptables dans leurs démarches sur le terrain, en valorisant les avantages qu'ils sont susceptibles de retirer de l'approfondissement du contrôle interne (fiabilisation des comptes, sécurisation des opérations, optimisation des tâches administratives, amélioration du service rendu à l'utilisateur,...).

### **6.8. Le calendrier des travaux de CICF en DRFiP/DDFiP**

Les principaux travaux à programmer et à réaliser par la division SPL d'une DRFiP/DDFiP en matière de contrôle interne comptable et financier dans le SPL ont été synthétisés dans un calendrier qui comporte quatre parties :

- l'identification des risques ;
- le pilotage et le suivi du CICF ;
- les contrôles comptables ;
- les contrôles de l'environnement comptable.

Un même outil ou document mentionné sur le calendrier peut être utilisé à plusieurs reprises, lors des différentes phases des travaux de CICF, notamment à l'occasion de l'identification des risques et au cours des opérations de pilotage et de suivi du CICF ou lors des contrôles.

A titre d'exemple, les résultats de l'IASQCL sont utilisés par la division SPL au cours des travaux suivants :

- l'analyse des résultats définitifs de l'exercice N-1 pour élaborer la cartographie départementale des risques opérationnels majeurs du SPL ;
- l'analyse des résultats de l'exercice N-1 pour fixer les objectifs des trésoreries de l'exercice N, élaborer le plan départemental annuel d'amélioration de la qualité comptable et alimenter le plan d'actions départemental pluriannuel du SPL ;
- l'exploitation des résultats intermédiaires de l'exercice N pour actualiser, si nécessaire, le plan départemental d'amélioration de la qualité comptable et opérer des contrôles comptables de corroboration ;
- le reporting et la valorisation des résultats auprès des agents et des ordonnateurs.

**Calendrier des travaux de contrôle interne comptable et financier d'une division SPL**

|                                                                                                                                                      | Année N |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   | N+1 |   |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------------------|-----------------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|-----|---|
|                                                                                                                                                      | J       | F                   | M                                 | A | M | J | J | A | S | O | N | D | J   | F |
|                                                                                                                                                      |         | Dialogue de gestion |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
|                                                                                                                                                      |         |                     | Entretiens<br>Evaluation-Notation |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| <b>Identification des risques</b>                                                                                                                    |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Analyse des résultats de l'IASQCL de N-1                                                                                                             |         |                     |                                   |   |   |   |   |   | ▲ |   |   | ▲ |     |   |
| Analyse des résultats des indicateurs CCA et DELPHES                                                                                                 | ▲       | ▲                   |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Observations majeures issues du visa et de l'apurement des CDG réalisés en N-1, des contrôles de corroboration et des audits                         | ▲       | ▲                   |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Synthèse des risques identifiés par processus, pour contribution à l'élaboration de la cartographie départementale des risques opérationnels majeurs | ▲       |                     | ▲                                 |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| <b>Pilotage et suivi du CICF</b>                                                                                                                     |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Etablissement du PDCI - division SPL                                                                                                                 |         |                     | ▲                                 | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Suivi de l'exécution du PDCI - division SPL                                                                                                          |         |                     |                                   |   |   | ▲ |   |   |   | ▲ |   |   | ▲   | ▲ |
| Validation des PCI des trésoreries                                                                                                                   |         |                     | ▲                                 |   | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Suivi de l'exécution des PCI des trésoreries                                                                                                         |         |                     |                                   |   |   |   | ▲ |   |   | ▲ |   |   | ▲   | ▲ |
| IASQCL : fixation des objectifs des trésoreries à partir des résultats exploités en oct N-1                                                          |         | ▲                   |                                   | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Elaboration du plan départemental d'amélioration de la qualité des comptes locaux de N+1                                                             |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   | ▲ |   | ▲   |   |
| Validation des plans d'actions des trésoreries                                                                                                       |         |                     | ▲                                 |   | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Suivi de l'exécution des plans d'actions des trésoreries                                                                                             |         |                     |                                   |   |   |   | ▲ |   |   | ▲ |   |   | ▲   |   |
| Analyse des restitutions CHD de N-1                                                                                                                  |         |                     |                                   |   | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Validation des plans de contrôle CHD des trésoreries                                                                                                 | ▲       |                     | ▲                                 |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Reporting et valorisation des résultats du CICF de N                                                                                                 |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   | ▲ |   |   | ▲   | ▲ |
| <b>Contrôles comptables</b>                                                                                                                          |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Exploitation des résultats intermédiaires de l'IASQCL                                                                                                |         |                     |                                   |   | ▲ | ▲ |   |   | ▲ |   | ▲ |   |     |   |
| Contrôle de l'exploitation des listes CCA par les trésoreries                                                                                        |         |                     |                                   |   |   | ▲ |   |   | ▲ |   |   |   |     | ▲ |
| Rapprochement des avances liquidées par le SFDL avec la comptabilité des collectivités                                                               |         |                     |                                   |   |   |   | ▲ |   |   |   |   |   | ▲   | ▲ |
| Visa des CDG sur chiffres : contrôles sur cf 515, BE, soldes, résultats, bordereaux, crédits                                                         | ▲       |                     |                                   | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Visa des CDG sur chiffres : contrôles approfondis sur nomenclatures spécifiques (M21, M31, M49)                                                      |         | ▲                   |                                   | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| <b>Contrôles de l'environnement comptable</b>                                                                                                        |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Mise à jour de l'organigramme fonctionnel de la division SPL                                                                                         |         |                     |                                   | ▲ |   |   |   |   | ▲ |   |   |   |     |   |
| Contrôle de la mise à jour des organigrammes fonctionnels par les trésoreries                                                                        |         | ▲                   |                                   |   | ▲ |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Suivi des fusions et dissolutions : collectivités et trésoreries                                                                                     | ▲       | ▲                   |                                   |   |   |   |   |   |   | ▲ |   |   |     | ▲ |
| Contrôle du paramétrage des budgets-collectivités dans HELIOS                                                                                        | ▲       | ▲                   |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   | ▲   | ▲ |
| Vérification par échantillonnage de l'actualisation des plans de contrôle CHD                                                                        |         |                     |                                   |   |   |   |   | ▲ |   | ▲ |   |   |     |   |
| Thème national - présentation et soutien aux comptables / contrôles de corroboration                                                                 | ▲       |                     |                                   |   |   | ▲ |   |   |   |   |   |   |     | ▲ |
| Thème départemental - présentation et soutien aux comptables / contrôles de corroboration                                                            |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
|                                                                                                                                                      |         |                     |                                   |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |

A déterminer par la direction locale

## **7. Le dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers au niveau des trésoreries**

La démarche de maîtrise des risques se concrétise dans le cadre de l'exercice des activités au sein des trésoreries. L'encadrement met en œuvre la politique de contrôle interne définie par le comptable et validée par la direction locale dans le respect du cadre national décrit dans le présent guide.

### **7.1. L'identification des risques dans le SPL au niveau de la trésorerie**

Le comptable procède annuellement à l'identification des risques propres aux activités de sa trésorerie afin d'élaborer un plan de contrôle interne annuel (PCI) et un plan d'actions pluriannuel.

Il dispose de plusieurs outils lui permettant, dans le domaine du SPL, d'établir une synthèse des risques identifiés par processus et d'opérer une cotation des risques pour les collectivités gérées.

#### **➤ L'analyse des résultats des indicateurs de la trésorerie**

Les résultats définitifs de l'IASQCL (année N – 1) sont disponibles à partir du mois de juillet (année N) et sont analysés par la division SPL pour déterminer les processus et les items comptables sur lesquels les actions de la trésorerie doivent porter et pour fixer les objectifs en matière de fiabilité comptable.

Le comptable analyse les résultats de l'IASQCL pour chacune des collectivités qu'il gère et il complète son diagnostic par le bilan des résultats des contrôles comptables automatisés (CCA) issus de l'application Hélios et des indicateurs de l'infocentre Delphes (les indicateurs de gestion peuvent fournir des informations sur les risques opérationnels).

Tous les indicateurs à exploiter sont répertoriés, par processus, dans la cartographie des indicateurs du SPL à laquelle le comptable peut se référer pour sélectionner ceux qui lui seront utiles :

- les restitutions issues des CCA Hélios qui sont exploitables en temps réel ;
- les données de l'infocentre Delphes qui sont utilisées dans le cadre d'un reporting à périodicité infra-annuelle (mensuelle, trimestrielle,...)
- les résultats de l'IASQCL et de ses différents items constitutifs qui sont connus a posteriori et servent de base au choix des actions visant à améliorer la qualité comptable.

Pour aider les comptables dans l'élaboration du dispositif de contrôle interne de leur trésorerie, un modèle simplifié de la cartographie des indicateurs du SPL a été constitué à partir d'une sélection d'indicateurs majeurs (cf. short-list des indicateurs du SPL).

#### **➤ L'analyse des restitutions du CHD**

Le comptable analyse les restitutions du CHD (bilan des contrôles exercés) pour identifier les risques spécifiques à chaque collectivité en matière de dépense, mettre en place les plans de contrôle du CHD en début d'année et actualiser les plans de contrôle du CHD en cours d'année.

Le comptable doit présenter le rapport annuel du CHD à l'ordonnateur et évoquer les modifications en terme de contrôle qui découlent de la qualité constatée dans le mandatement de l'ordonnateur (passage à un contrôle par sondage ou retour à un contrôle exhaustif).

Le comptable joue un rôle de conseil vis-à-vis de l'ordonnateur en lui proposant des solutions concrètes pour améliorer la qualité du mandatement et remédier aux erreurs constatées.

En fonction de l'évolution de l'organisation et des procédures de l'ordonnateur, il adapte son plan de contrôle (cf. guides méthodologiques du CHD).

➤ **Les observations formulées lors des contrôles, des audits, du visa et de l'apurement des comptes**

L'analyse des résultats des indicateurs et du CHD est enrichie par les constats opérés lors des contrôles de supervision et des diagnostics (déroulement des RCI et du GDA) réalisés par l'encadrement de la trésorerie et des contrôles de corroboration exercés par la division SPL.

Elle est complétée par les observations formulées à l'occasion des audits, du visa des comptes de gestion sur chiffres et de l'apurement administratif et juridictionnel des comptes publics locaux.

Les risques détectés en matière de sécurité et de régularité des opérations (sécurité des biens et des personnes, maîtrise du système d'information, respect des règles déontologiques) et en matière de qualité des activités opérationnelles et de soutien (qualité de l'organisation, du service et des travaux) complètent les risques comptables et financiers.

➤ **La synthèse des risques identifiés par processus et la classification des collectivités par cotation des risques**

Pour aider le comptable à recenser et à hiérarchiser les risques qui sont propres à chaque collectivité, un outil a été élaboré pour coter les risques et sélectionner automatiquement les contrôles comptables qui en découlent (cf. aide à l'élaboration du PCI).

Les contrôles comptables de supervision à exercer sur tous les processus ont été répertoriés dans une cartographie des contrôles comptables (cf. cartographie des contrôles comptables de supervision de 1<sup>er</sup> niveau) qui précise les modalités de contrôle (documents consultés ou édités à pointer ou à rapprocher) et propose quatre niveaux d'intensité correspondant à une périodicité des contrôles différenciée en fonction des risques propres à chaque collectivité.

Le niveau d'intensité de contrôle est basé sur la cotation d'un risque global évalué par le comptable pour chaque collectivité. Le risque global d'une collectivité se compose du risque inhérent à sa strate financière (enjeu financier) et du risque évalué par le comptable.

La cotation du risque évalué par le comptable permet, si nécessaire, de moduler le niveau d'intensité du contrôle basé sur l'appartenance à une strate financière. Quatre niveaux d'intensité ont été définis : de 1 à 4 (faible, moyen, élevé, très élevé). Le niveau 4 représente le niveau de contrôle maximal et concerne notamment les collectivités à très forts enjeux et/ou susceptibles, à terme, d'être certifiées.

Chaque année, le comptable doit donc réévaluer la cotation des risques propres à chaque collectivité pour en déduire le niveau d'intensité des contrôles comptables qui vont alimenter le PCI (la reconduction de la cotation d'une année sur l'autre est possible, mais le comptable doit l'acter et pouvoir la justifier). Pour mettre en œuvre le dispositif de cotation des risques, le comptable doit répartir l'ensemble des collectivités gérées entre les quatre niveaux d'intensité de contrôle.

La division SPL met à disposition du comptable un fichier prérempli à partir d'une extraction des fiches de situation financière (AEFF) de chaque organisme public

local ou le comptable télécharge lui-même l'outil et procède à son initialisation (cf. mode d'emploi de l'outil de cotation des risques).

A partir du montant des recettes réelles de fonctionnement, l'outil génère automatiquement la cotation du risque inhérent à la strate financière qui est complétée par le comptable à partir de quatre critères complémentaires qui sont cotés 0 (risque inexistant ou relativement faible) ou 1 (risque relativement élevé).

Les quatre critères complémentaires sont :

- le diagnostic issu de la cartographie des risques de la collectivité (points faibles de la collectivité connus du comptable) ;
- les résultats de l'IASQCL (marges de progression) ;
- les contrôles induits par une action d'amélioration de la qualité des comptes dans une convention de services comptable et financier ou un engagement partenarial ;
- la sensibilité de la collectivité (notoriété des élus, niveau faible de formation des personnels de la collectivité, etc...).

La cotation du risque global et l'intensité du contrôle associée sont affichées automatiquement par l'outil qui alimente la partie du PCI consacrée aux contrôles comptables.

## **7.2. Le plan de contrôle interne de la trésorerie**

Le comptable établit annuellement un PCI unique pour l'ensemble de ses activités. Le PCI matérialise la politique de contrôle interne définie en fonction de l'appréciation des risques et des enjeux. Il doit être adapté aux missions, aux besoins et aux effectifs de la trésorerie. Il fixe les choix et les objectifs de contrôle a posteriori et en facilite le suivi.

La partie du PCI consacrée au SPL est initiée avec l'outil d'aide à l'élaboration du PCI qui comporte les indications suivantes :

- les personnes chargées des contrôles de supervision (nom du comptable et de ses délégués à compléter le cas échéant) ;
- le planning de diagnostic des procédures et des contrôles spécifiques (prérempli par la division SPL) ;
- les contrôles de supervision présentés dans le planning du PCI :
  - les contrôles comptables sont répertoriés dans la cartographie des contrôles comptables et leur niveau d'intensité découle de la cotation du risque global pour chaque collectivité qui alimente automatiquement le PCI ;
  - les contrôles de l'environnement comptable concernent les contrôles réalisés dans le cadre d'un diagnostic de processus (parc immobilier ou régies par exemple), ainsi que les thèmes définis localement (hébergés par exemple) ;
  - les contrôles spécifiques sont relatifs à des travaux particuliers qui peuvent être demandés par une entité extérieure (Inspection générale des finances, juridictions financières...).

Le comptable transmet par courriel au DRFiP/DDFiP le PCI intégrant les risques et les contraintes identifiés dans sa trésorerie, ainsi que les contrôles obligatoires.

Les objectifs en matière de contrôle interne sont négociés lors du dialogue de gestion et le PCI est validé par la direction locale, si nécessaire après amendements.

La date de validation est mentionnée et formalisée par le verrouillage du classeur avec un mot de passe avant le retour par courriel du PCI au comptable (cf. exemple de PCI d'une trésorerie complété).

### **7.3. Le plan d'actions de la trésorerie**

Le comptable élabore un plan d'actions pluriannuel unique pour l'ensemble des activités de sa trésorerie et pour tous les objectifs qui lui sont fixés par la direction locale.

Le plan d'actions de la trésorerie précise notamment l'origine des actions définies par le comptable (autodiagnostic, suites données aux contrôles exercés par la division SPL ou aux constats opérés par les auditeurs), les personnes chargées de mettre en œuvre les actions et les échéances prévues. Il permet à la fois de planifier les actions et de suivre leur réalisation. Il explicite les choix stratégiques effectués par le comptable dans la gestion de son poste.

La partie du plan d'actions de la trésorerie consacrée à l'amélioration du contrôle interne hiérarchise et détaille les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures, maîtriser les risques identifiés et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable.

Le plan d'actions de la trésorerie doit être formalisé (cf. maquette du plan d'actions de la trésorerie et exemple de plan d'actions complété), validé par la direction locale à l'occasion du dialogue de gestion et diffusé aux acteurs concernés.

### **7.4. La démarche partenariale avec les ordonnateurs en matière de fiabilité comptable**

La fonction comptable étant partagée, la fiabilisation des comptes des collectivités locales s'inscrit dans une démarche partenariale avec les ordonnateurs. Les conventions de services comptable et financier (CSCF) et les engagements partenariaux (EP), qui comportent nécessairement des axes relatifs à l'amélioration de la qualité des comptes publics locaux et à l'optimisation des procédures, sont initiés par les comptables.

La direction locale appuie l'action du comptable pour promouvoir le partenariat en s'investissant dans les relations avec les élus et les ordonnateurs. Elle accompagne ainsi les comptables qui sont les interlocuteurs privilégiés des ordonnateurs dans leurs démarches sur le terrain.

La mise en œuvre des thèmes nationaux de contrôle interne est l'occasion pour le comptable de présenter le dispositif de maîtrise des risques aux ordonnateurs et de les associer aux travaux engagés sur la fiabilisation des processus en réalisant un diagnostic commun au moyen d'un RCI.

Même en l'absence de CSCF ou d'EP, le comptable doit expliquer à l'ordonnateur l'intérêt qu'il retirera de la fiabilisation de ses processus qui s'accompagnera d'une optimisation du fonctionnement de ses services, d'une amélioration du service rendu aux usagers, de la sécurisation de ses procédures et de la maîtrise de ses risques.

### **7.5. La mise en œuvre du plan de contrôle interne de la trésorerie**

Le comptable et les agents ayant reçu délégation sont chargés de la mise en œuvre du PCI de la trésorerie. Le PCI comporte nécessairement un contrôle à opérer sur l'élaboration ou la mise à jour de l'organigramme fonctionnel.

#### **➤ L'élaboration et la mise à jour de l'organigramme fonctionnel**

L'organigramme fonctionnel (OF) est la traduction pratique du levier organisationnel du contrôle interne (cf. note au réseau de la MNMR n° 2010/06/5802 du 9 juillet 2010). Le comptable est chargé d'élaborer l'OF de sa trésorerie (cf. maquette d'OF poste mixte et maquette d'OF poste spécialisé) et de le mettre à jour au moins une fois par an, pour prendre en compte les changements de personnel et notamment le mouvement de mutation du mois de septembre.

## ➤ **Les contrôles exercés par les agents de la trésorerie**

L'autocontrôle se définit comme le contrôle exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou a posteriori. Ces contrôles sont permanents et exhaustifs. Ils reposent sur les instructions, le manuel des procédures et les fiches pratiques Hélios.

Au sein d'une trésorerie, un certain nombre de contrôles automatiques a priori, portés par l'application informatique Hélios s'insèrent dans cette démarche d'autocontrôle de l'agent.

Le prévisa déroule ainsi un certain nombre de contrôles automatisés en amont de la prise en charge des documents budgétaires de prévision (budget) et d'exécution (titres et mandats). Ces contrôles peuvent donner lieu au signalement d'anomalies forçables (prise en charge possible) ou non forçables (prise en charge impossible).

L'application Hélios effectue par ailleurs des contrôles spécifiques au moment de l'initialisation de l'exercice : lors du paramétrage, l'application contrôle notamment la cohérence de la nomenclature budgétaire et comptable choisie avec le type de collectivité (contrôle basé sur des tables de concordance).

Le contrôle mutuel se définit comme le contrôle exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent. Les opérations de contrôle mutuel sont liées à la notion de procédure. Elles reposent sur le principe, fondateur en matière de contrôle interne, de séparation des tâches.

Les opérations de contrôle mutuel visent un double objectif : garantir la continuité de service à travers une véritable polyvalence des agents et éviter les « domaines réservés » générateurs de risques potentiels forts, dans la mesure où la taille et les ressources dont dispose le poste le permettent.

Entrent notamment dans cette catégorie, les contrôles exercés :

- au sein d'une trésorerie, quand au moins deux opérationnels participent à une procédure donnée ;
- entre services, quand plusieurs services d'une trésorerie interviennent dans le déroulement d'une procédure donnée ;
- entre services de l'ordonnateur, trésoreries et, le cas échéant, régies.

Les autocontrôles et les contrôles mutuels sont exercés par les agents de la trésorerie sur toutes les opérations qu'ils réalisent et qui sont recensées dans la cartographie des activités d'une trésorerie spécialisée SPL ou mixte.

## ➤ **Les contrôles de supervision exercés par l'encadrement de la trésorerie**

Le contrôle de supervision se définit comme le contrôle exercé par l'encadrement sur les opérations des agents au sein de la trésorerie. Les contrôles de supervision se divisent en deux grandes catégories : contemporains et a posteriori.

Les contrôles de supervision contemporains et intégrés aux procédures constituent un contrôle clé obligatoire intégré au déroulement de la procédure. Il s'agit de la validation informatique lorsqu'un profil spécifique le permet ou de la validation de documents au vu de pièces justificatives. Ces contrôles sont exhaustifs et peuvent conduire au rejet d'une opération.

Les contrôles de supervision a posteriori et réalisés hors procédure sont programmés dans le PCI de la trésorerie.

Ces contrôles, réalisés sur un échantillon d'opérations, consistent, pour l'encadrement, à s'assurer du respect, par les opérationnels, des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières : calendrier, modalités de saisie et d'enregistrement, modalités de contrôles (autocontrôles et contrôles mutuels). Sur ce dernier point, il s'assure notamment de leur traçabilité, de leur réalité et de leur efficacité.

L'encadrement appréhende la pertinence et l'efficacité des choix organisationnels qu'il a mis en œuvre pour maîtriser les risques détectés à travers les contrôles de supervision. Tous les points de fragilité détectés lors des contrôles de supervision doivent donner lieu à l'élaboration d'actions correctrices retracées dans un plan d'actions. Cependant, si les erreurs détectées ne sont pas liées au dispositif, mais à sa mauvaise ou non-application, l'encadrement procèdera simplement à un rappel des directives.

À la différence des contrôles intégrés à la procédure (autocontrôles, contrôles mutuels et contrôles de supervision contemporains), les contrôles de supervision a posteriori font l'objet d'une formalisation assurée par la saisie de grilles de diagnostic associées aux référentiels de contrôle interne ou de grilles de contrôle (cf. document téléchargeable). Seules les pièces afférentes à des opérations irrégulières au regard des critères de qualité comptable doivent être conservées en copie.

#### ➤ **Les contrôles comptables**

L'application Hélios qui est désormais généralisée à l'ensemble du SPL et comporte des fonctionnalités de contrôle interne, met à disposition de l'encadrement des trésoreries et des divisions SPL des restitutions relatives à la qualité comptable facilitant les contrôles comptables a posteriori.

Le module de contrôles comptables automatisés (CCA) de l'application Hélios permet ainsi de restituer tout au long de l'année un état d'anomalies relatif à 67 points de contrôle (cf. module de formation et liste actualisée des contrôles opérants).

Les contrôles comptables de supervision à exercer sur tous les processus ont été répertoriés dans une cartographie des contrôles comptables de premier niveau qui précise les modalités de contrôle (documents consultés ou édités à pointer ou à rapprocher), les références CCA et IASQCL, et propose quatre niveaux d'intensité correspondant à une périodicité des contrôles différenciée en fonction des risques propres à chaque collectivité.

Dans l'attente de la prochaine mise à disposition d'un module de contrôle interne comptable (CIN) intégré à l'application Hélios permettant, à partir de requêtes préformatées, de sélectionner des échantillons d'opérations à contrôler et d'enregistrer les contrôles effectués, le comptable doit archiver les grilles de contrôle et les états d'anomalies CCA pointés qui assurent la traçabilité de l'exécution du PCI de la trésorerie.

#### ➤ **Les contrôles de l'environnement comptable**

L'environnement comptable est constitué par tout ce qui « environne » l'enregistrement comptable, en amont et en aval de cet enregistrement, et qui a un impact sur la qualité des comptes.

Il intègre également le processus organisationnel transverse.

En effet, le processus organisationnel transverse fait partie du périmètre du CICF et il est fortement recommandé de dérouler le RCI organisationnel au sein d'une trésorerie dans les cas suivants :

- le changement de comptable ;
- une modification significative de l'encadrement ;
- un taux de renouvellement des effectifs atteignant au moins 25 % ;
- des vacances d'emploi constatées depuis plus de six mois ;
- une restructuration et/ou un déménagement de la trésorerie ;
- la mise à disposition de nouvelles fonctionnalités majeures de l'application Hélios.

Le comptable déroule les RCI des processus à diagnostiquer au titre des thèmes nationaux et départementaux de contrôle interne ou lorsqu'il a identifié des risques spécifiques au sein de la trésorerie.

Les contrôles de supervision exercés par l'encadrement de la trésorerie sur l'environnement comptable sont formalisés par la saisie de grilles de diagnostic associées aux RCI ou de grilles de contrôle.

Les modalités définies dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et du contrôle allégé partenarial (CAP) constituent des modes de contrôle faisant totalement partie de la démarche de contrôle interne. À ce titre, elles définissent les modalités et le périmètre des contrôles attendus des agents et de l'encadrement sur cette nature d'opération. L'élaboration, l'actualisation et le suivi des plans de contrôle par le comptable est un élément structurant de la méthodologie, permettant notamment d'encadrer la pratique du CHD.

Les restitutions des fonctionnalités du CHD dans l'application Hélios assurent à l'encadrement la traçabilité du visa réalisé par les agents, mais la fonctionnalité d'archivage des documents du module CHD dans Hélios n'étant pas opérationnelle, les documents relatifs à la validation des plans par le comptable et par la division SPL doivent être édités et conservés pour assurer la traçabilité des contrôles exercés (cf. guides méthodologiques du CHD).

#### ➤ **Le dossier de révision de la trésorerie**

Le dossier de révision détaille l'ensemble des contrôles réalisés au sein d'une trésorerie au cours d'un exercice comptable donné (cf. maquette et mode d'emploi du dossier de révision).

Le comptable constitue un seul dossier de révision annuel qui est alimenté avec les contrôles de premier niveau réalisés par l'encadrement et le comptable lui-même et avec les contrôles de second niveau exercés par la division SPL dont les résultats sont communiqués au comptable.

Ce dossier n'est pas adressé systématiquement à la division SPL. Il est conservé dans la trésorerie, a minima jusqu'au 31/12/N+1 et tenu à disposition de la direction locale qui peut demander à ce qu'il lui soit transmis ou le consulter sur place à l'occasion d'un audit interne.

Il sert de support aux missions d'audit (auditeurs internes et, le cas échéant, certificateur). Il doit donc donner une vision claire et complète du dispositif et des travaux mis en œuvre pour assurer la maîtrise des risques. Il doit également donner une assurance raisonnable en matière de fiabilité comptable.

Le dossier de révision permet à l'auditeur :

- d'analyser la pertinence et l'efficacité des contrôles mis en œuvre et d'évaluer le niveau de maîtrise des risques majeurs par le comptable ;

- de s'appuyer sur les constats réalisés par les acteurs du dispositif de contrôle interne au sein de la trésorerie, si la qualité des contrôles est avérée.

Le dossier de révision complète le compte de gestion et ne doit pas être confondu avec le dossier de clôture dont l'objectif est la justification du solde de certains comptes à la clôture de l'exercice. Un dossier de clôture ne sera constitué que pour une collectivité dont les comptes sont soumis à la certification.

### **7.6. Le reporting et la valorisation des résultats du contrôle interne au niveau de la trésorerie**

La restitution normalisée des résultats des contrôles de premier niveau réalisés dans les trésoreries est utile aux différents acteurs. Elle permet au comptable de rendre compte de la qualité de ses travaux à la direction locale, notamment sur les thèmes nationaux de contrôle interne du SPL qui font l'objet d'une restitution systématique et d'un contrôle de second niveau. S'agissant des contrôles de supervision exercés à l'initiative du comptable et de la direction locale, ils sont archivés dans le dossier de révision qui n'est communiqué à la division SPL que sur sa demande.

Le reporting permet au comptable de suivre l'avancement de la mise en œuvre du PCI, d'analyser les résultats des opérations de contrôle interne (taux, nature et causes des anomalies constatées) et de définir les mesures correctrices à mettre en œuvre. Il contribue à déterminer les orientations du PCI et à actualiser le plan d'actions.

La traçabilité assurée par le dossier de révision est utile au comptable en fonction, mais aussi au comptable entrant. Elle permet également à la direction locale de mutualiser les résultats des contrôles exercés par tous les comptables du département et de réduire la probabilité de non détection d'un risque.

La mise en œuvre du programme de contrôle interne constitue un élément important du dialogue professionnel que doit mener le comptable avec ses agents. Il convient d'explicitier les motifs qui ont conduit à programmer les thèmes retenus, d'annoncer la mise en œuvre des différents contrôles, d'en préciser les modalités et de faire part, à l'ensemble des agents, des constatations opérées et des mesures correctrices nécessaires, le cas échéant.

### **7.7. Le suivi et l'actualisation du plan d'actions de la trésorerie**

Le plan d'actions pluriannuel de la trésorerie doit être mis à jour régulièrement par le comptable qui suit et participe activement à la mise en œuvre des actions programmées.

Il est complété par les nouvelles actions nécessaires pour atteindre les objectifs fixés chaque année, pour faire suite aux constats réalisés lors des audits et pour corriger les dysfonctionnements et les erreurs détectés lors des opérations de contrôle interne.

Le plan d'actions actualisé est transmis par courriel à la division SPL au moins deux fois par an pour validation.

### **7.8. Le calendrier des travaux de CICF en trésorerie**

Les principaux travaux à programmer et à réaliser par une trésorerie en matière de contrôle interne comptable et financier dans le SPL ont été synthétisés dans un calendrier qui comporte quatre parties :

- l'identification des risques ;
- le pilotage et le suivi du CICF ;
- les contrôles comptables ;
- les contrôles de l'environnement comptable.

Un même outil ou document mentionné sur le calendrier peut être utilisé à plusieurs reprises, lors des différentes phases des travaux, notamment à l'occasion de l'identification des risques et au cours des opérations de pilotage et de suivi du CICF ou lors des contrôles.

A titre d'exemple, les restitutions du CHD sont utilisées par le comptable au cours des travaux suivants :

- l'analyse des restitutions pour identifier les risques en matière de dépense propres à chaque collectivité ;
- la mise en place des plans de contrôle en début d'exercice et l'alimentation éventuelle du PCI annuel et du plan d'actions pluriannuel ;
- le contrôle du respect des plans dans le cadre des contrôles de supervision exercés sur l'environnement comptable ;
- le reporting et la valorisation du bilan des contrôles exercés auprès des agents et des ordonnateurs.

| Calendrier des travaux de contrôle interne comptable et financier d'une trésorerie SPL                                         |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------------------|---------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|-----|---|
|                                                                                                                                | Année N |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   | N+1 |   |
|                                                                                                                                | J       | F                   | M                   | A | M | J | J | A | S | O | N | D | J   | F |
|                                                                                                                                |         | Dialogue de gestion |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
|                                                                                                                                |         |                     | Entretiens          |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
|                                                                                                                                |         |                     | Evaluation-Notation |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| <b>Identification des risques</b>                                                                                              |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Analyse des résultats de l'IASQCL de N-1                                                                                       |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Analyse des résultats des indicateurs CCA / DELPHES                                                                            |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Analyse des restitutions CHD                                                                                                   |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Constats opérés lors du diagnostic organisationnel de N-1 (RCI / organigramme fonctionnel)                                     |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Constats opérés lors des diagnostics de processus de N-1 (RCI / GDA SPL)                                                       |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Observations majeures issues de l'apurement et du visa des CDG réalisés en N-1, des contrôles de la Division SPL et des audits |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Synthèse des risques identifiés par processus et classification des collectivités par cotation des risques                     |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| <b>Pilotage et suivi du CICF</b>                                                                                               |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Mise en place des plans de contrôle CHD                                                                                        |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Actualisation des plans de contrôle CHD après analyse des restitutions                                                         |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Elaboration du PCI / envoi à la Division SPL pour visa                                                                         |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Exécution du PCI                                                                                                               |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Alimentation du plan d'actions / envoi à la Division SPL pour visa                                                             |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Exécution du plan d'actions                                                                                                    |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Reporting et valorisation des résultats du CICF de N                                                                           |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| <b>Contrôles comptables</b>                                                                                                    |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Exploitation des résultats intermédiaires IASQCL                                                                               |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Edition et exploitation des listes CCA                                                                                         |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Mise en œuvre des contrôles prévus par la cartographie des contrôles comptables                                                |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Alimentation du dossier de révision                                                                                            |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Préparation et édition des CDG sur chiffres                                                                                    |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| <b>Contrôles de l'environnement comptable</b>                                                                                  |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Mise à jour de l'organigramme fonctionnel du poste                                                                             |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Contrôle du respect des plans de contrôle CHD                                                                                  |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Préparation des fusions et dissolutions de collectivités - information de la Division SPL                                      |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Initialisation et contrôle du paramétrage des budgets-collectivités dans HELIOS                                                |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Thème national - diagnostic de processus / présentation de la démarche à l'ordonnateur                                         |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |
| Thème départemental - diagnostic de processus / présentation de la démarche à l'ordonnateur                                    |         |                     |                     |   |   |   |   |   |   |   |   |   |     |   |