

Cahier de la Recherche

# Contrôle interne des opérateurs de l'Etat :

Pour une maîtrise et un pilotage global des risques



#### DANS LA MÊME COLLECTION

- De la cartographie au plan d'audit, Groupe Professionnel « Banque » (décembre 2013)
- La cartographie des risques 2ème édition, Groupe Professionnel « Assurance » (septembre 2013)
- L'audit du versement des subventions aux associations, Groupe Professionnel « Collectivités Territoriales » (février 2013)
- Sélectionner un outil informatique pour les services d'audit et de contrôle internes : un véritable projet, Unité de Recherche Informatique IFACI (décembre 2012)
- L'accès et la conservation des documents relatifs aux missions d'audit, Unité de Recherche IFACI (novembre 2012)
- La délégation de gestion en assurance de personnes : pistes pour un contrôle interne efficace, Unité de Recherche IFACI (juin 2012)
- Les variables culturelles du contrôle interne, Unité de Recherche IFACI (décembre 2011)
- Des clés pour la mise en œuvre et l'optimisation du contrôle interne, Unité de Recherche IFACI (octobre 2011)
- Transposition des normes professionnelles de l'audit interne et bonnes pratiques : Edition spéciale Administrations d'Etat, Groupe Professionnel « Administrations de l'Etat » (septembre 2011)
- Transposition des normes professionnelles de l'audit interne et bonnes pratiques: Edition spéciale Collectivités Territoriales, Groupe Professionnel « Collectivités territoriales » (avril 2011)
- La fraude : Comment mettre en place un dispositif de lutte contre la fraude ? Unité de Recherche de l'IFACI (décembre 2010)
- La création de valeur par le contrôle interne, Unité de Recherche de l'IFACI (octobre 2010)
- Prise de Position du Groupe Professionnel Banque pour un urbanisme du contrôle interne efficient, Groupe Professionnel « Banque » (April 2010)
- L'audit de la fraude dans le secteur bancaire et financier, Unité de Recherche de l'IFACI (janvier 2010)
- Création et gestion d'une petite structure d'audit interne, Unité de Recherche IFACI (janvier 2009)
- Une démarche d'audit de plan de continuité d'activité, Unité de Recherche IFACI (juillet 2008)
- Guide d'audit du développement durable : comment auditer la stratégie et les pratiques de développement durable ?, Unité de Recherche IFACI (juin 2008)
- Contrôle interne et qualité : pour un management intégré de la performance, Unité de Recherche IFACI (mai 2008)
- Evaluer et développer les compétences des collaborateurs, Antenne régionale Aquitaine IFACI (novembre 2007)
- Audit des prestations essentielles externalisées par les établissements de crédit et les entreprises d'investissement—2ème Edition, Groupe Professionnel « Banque » (janvier 2007)
- La cartographie des risques, Groupe Professionnel « Assurance » (juillet 2006)
- L'audit interne et le management des collectivités territoriales, Unité de Recherche IFACI (mai 2006)
- Une démarche de management des connaissances dans une direction d'audit interne, Unité de Recherche IFACI (mai 2006)
- L'auto-évaluation du contrôle interne, Unité de Recherche IFACI (octobre 2005)
- Cartographie des Risques, Groupe Professionnel « Immobilier Locatif » (septembre 2005)
- Étude du processus de management et de cartographie des risques, Groupe Professionnel « Industrie et commerce » (janvier 2004)
- Pour un bon audit du dispositif de lutte contre le blanchiment des capitaux, Groupe Professionnel « Banque » (février 2004)
- L'efficacité des Comités d'audit Les meilleures pratiques, PwC The IIA Research Foundation Traduction IFACI PwC (mai 2002)
- Gouvernement d'entreprise et Conseil d'administration, PwC The IIA Research Foundation Traduction IFACI PwC (mai 2002)
- Évaluation de la compétence dans la pratique de l'audit interne, Prise de position de l'ECIIA Traduction IFACI (2001)
- Management des risques, IIA UK Traduction Unité de Recherche IFACI (2001)
- Le rôle de l'auditeur interne dans la prévention de la fraude, Prise de position de l'ECIIA Traduction IFACI (2000)

Pour plus d'informations : www.ifaci.com

© IFACI – Paris – juin 2014

ISBN: 978-2-915042-60-3 - ISSN: 1778-7327

Toute représentation ou reproduction, intégrale ou partielle, faite sans le consentement de l'auteur, ou de ses ayants droits, ou ayants cause, est illicite (loi du 11 mars 1957, alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 40). Cette représentation ou reproduction, par quelque procédé que ce soit, constituerait une contrefaçon sanctionnée par les articles 425 et suivants du Code Pénal.

2

#### REMERCIEMENTS

L'IFACI tient tout particulièrement à remercier toutes les personnes qui ont contribué aux différentes étapes de l'élaboration de ce cahier dans le cadre l'unité de recherche animée par **Béatrice CAUSSE**, Contrôleur général, Mission des audits, CGEFi, Ministère des finances et des comptes publics.

#### • Conception et rédaction :

Carole ABAJAS, Responsable maitrise des risques réseau, ACOSS

Marie-Caroline BEER, Directrice de l'audit interne, CNRS

Annie BRESSAC, Consultant, Annie Bressac Consulting

Corinne ESSADQUI, Responsable du contrôle interne, ACOSS

Bénédicte GERARD, Chef de la Mission Audit Interne, Universcience

Annelise MEISSIMILLY, Auditrice à la Mission Risques et Audit de la DGFiP

Jean-Pierre NICOL, Délégué général à l'audit interne, Agence de l'eau Rhône, Méditerranée & Corse

Xavier ORTMANS, Directeur de l'audit et du pilotage stratégique, EFS

Jean-Emmanuel RUDIO, Responsable de l'audit interne, Université de Strasbourg

Hervé TORO, Responsable ministériel de l'audit interne, Ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie

L'unité de recherche remercie, **Dominique BLOCMAN**, Chargé du contrôle interne, Cellule d'audit interne, Ministère de la Défense, **Alain JOSSERAND**, Administrateur des finances publiques, Responsable de la mission de doctrine comptable et de contrôle interne comptable, DGFiP, **Sophie MANTEL**, Contrôleur général ,Chef de service de la Direction du budget, Ministère des finances et des comptes publics, et **Gilbert TOULGOAT**, ancien Contrôleur budgétaire et comptable ministériel pour leur contribution.

#### • Comité de rédaction composé de :

Béatrice CAUSSE, Contrôleur Général, Mission des audits du CGEFi, Ministère des finances et des comptes publics

Béatrice KI-ZERBO, Directeur de la recherche, IFACI

Jean-Pierre NICOL, Délégué général à l'audit interne, Agence de l'eau Rhône, Méditerranée & Corse

Jean-Emmanuel RUDIO, Responsable de l'audit interne, Université de Strasbourg

Hervé TORO, Responsable ministériel de l'audit interne, Ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie

#### • Relecture :

Groupe Professionnel « Administrations de l'Etat » de l'IFACI

Philippe MOCQUARD, Délégué Général, IFACI

#### Avertissement aux lecteurs

Ce cahier de la recherche a été réalisé à partir de contributions de professionnels de l'audit et du contrôle internes. Ce travail collectif, réalisé sous l'égide de l'IFACI, fournit un état des lieux des pratiques professionnelles et des pistes d'amélioration qui n'engagent pas les établissements et administrations représentés.

4 ⊚ IFACI

### SOMMAIRE

Re	merciements	3
Int	roduction	7
1.	Les spécificités de l'environnement de contrôle des opérateurs	15
	1.1 Les attentes de l'Etat	17
	1.2 Les acteurs du contrôle interne	18
	1.2.1 Les acteurs internes	18
	1.2.2 Les ministères de tutelle	
	1.2.3 Les contrôles et les audits internes du groupe Etat	
	Zoom sur le rôle des instances de gouvernance dans le pilotage du contrôle interne	26
	1.3 Illustration des principes d'un environnement de contrôle robuste	31
2.	Identification des risques et stratégie de déploiement du contrôle interne au sein des opérateurs	43
	2.1 Présentation du tableau de recensement des risques	45
	Zoom sur des démarches de cartographie des risques	48
	2.2 Stratégie de déploiement	
	Zoom sur les conditions de succès de la collaboration entre l'ordonnateur et le comptable	51
	Zoom sur l'appui de l'audit interne	53
	Zoom sur l'articulation de la démarche de contrôle interne avec un SMQ existant	56
	Zoom sur la commande publique	60
Ar	nexes	65
	Annexe 1 - Documentation relative à l'environnement de contrôle et aux activités de contrôle des organismes publics	
	1.1 Les textes réglementaires	67
	1.2 Les guides et cadres de référence du contrôle interne budgétaire et comptable des opérateurs et établissements publics nationaux	69
	1.3 Les référentiels de contrôle interne comptable et financier relatifs aux opérateurs	72
	1.4 Recensement de la documentation relative au contrôle interne	78
	Annexe 2 - L'environnement de contrôle des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel	80
	Annexe 3 - Tableau de recensement des risques	94
	Annexe 4 - Articulation de la cartographie des processus SMQ et des processus de contrôle intern d'un opérateur	
	Annexe 5 - Carte d'identité d'un processus SMQ	107
I۵	vique	109

#### Introduction

Le champ de ce cahier de la recherche concerne les organismes qui concourent à la mise en œuvre de politiques publiques et qui figurent à ce titre dans les documents de performance (Projets Annuels de Performance (PAP) et Rapports Annuels de Performances (RAP)) annexés aux projets de Lois de Finances.

Ces organismes sont de statuts juridiques divers (établissements publics, groupements d'intérêt public – GIP –, associations, sociétés anonymes) et leur nombre varie selon les critères de qualification retenus. Le recensement le plus abouti concerne les organismes qui répondent aux critères de qualification des opérateurs de l'Etat. Cette liste est établie tous les ans et figure dans un document annexe au projet de loi de finances dit « Jaune Opérateurs ».

La notion d'opérateur est apparue avec la mise en place de la LOLF en 2006. Dès l'origine, il a été décidé d'exclure un certain nombre d'organismes du champ des opérateurs. Il s'agit :

- des entités, même majoritairement financées par l'État, pour lesquelles le contrôle ne se vérifie pas pleinement, pour des raisons d'indépendance éditoriale (organismes de l'audiovisuel public), du fait du paritarisme (établissements publics de la sphère sociale), parce que les dirigeants, élus par leurs pairs, jouissent d'une assez large autonomie d'action (réseaux consulaires), ou qu'ils sont considérés davantage comme partenaires (établissements d'enseignement privé sous contrat);
- des quelques 8 000 établissements publics locaux d'enseignement (EPLE), collèges et lycées ;
- des participations financières de l'État retracées dans le rapport sur l'État actionnaire annexé au Projet de Loi des Finances (PLF) y compris lorsqu'elles font partie des administrations publiques (APU), cf. encart ci-après.



#### La notion d'opérateur

**Jusqu'en 2012,** la qualification d'opérateur était adossée à une définition comptable figurant dans la norme 7 du Recueil des Normes Comptables de l'État (RNCE). Ainsi, une entité dotée de la personnalité morale, quel que soit son statut juridique (Etablissements Publics Nationaux – EPN –, GIP, association, etc.), était présumée appartenir au périmètre des opérateurs de l'État dès lors qu'elle répondait cumulativement à trois critères :

- une activité de service public, qui puisse explicitement se rattacher à la mise en œuvre d'une politique définie par l'État et se présenter dans la nomenclature par destination selon le découpage en mission-programme-action;
- un financement assuré majoritairement par l'État, directement sous forme de subventions ou indirectement via des ressources affectées, notamment fiscales. Ceci n'exclut pas la possibilité pour l'opérateur d'exercer des activités marchandes à titre subsidiaire. La comptabilité nationale (SEC 95) retient qu'un organisme est non marchand lorsque plus de 50 %

- des coûts de production liés à son activité sont couverts, directement ou non, par des ressources publiques. Ce caractère non marchand détermine l'appartenance de l'organisme au secteur des administrations publiques (APU)<sup>1</sup>;
- un contrôle direct par l'État, qui ne se limite pas à un contrôle économique ou financier mais doit relever de l'exercice d'une tutelle ayant capacité à orienter les décisions stratégiques, que cette faculté s'accompagne ou non de la participation au conseil d'administration. Le contrôle est défini comme la capacité de l'État à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une entité juridiquement autonome, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

**Depuis 2013,** la notion d'opérateur n'est plus définie dans la norme 7 du RNCE<sup>2</sup>. Elle ne permettait pas de refléter tous « les enjeux relatifs à la proximité budgétaire des opérateurs avec l'Etat, à la performance et l'emploi public ».

La notion d'opérateur revêt en effet une dimension budgétaire et constitue ainsi un élément structurant du cadre de gouvernance budgétaire des entités recevant une subvention de l'État ou bénéficiant de taxes affectées (taux de mise en réserve réduit, plafond d'emploi législatif, cadre de gouvernance et de pilotage stratégique, participation à la maîtrise des finances et de l'emploi publics...).

De ce fait, les critères de qualification ont été élargis : outre les organismes qui répondent aux trois critères précédemment exposés, peuvent être également qualifiés d'opérateurs des organismes qui sont considérés comme porteurs d'enjeux importants pour l'État. Ces enjeux peuvent résulter du poids de l'organisme dans les crédits ou la réalisation des objectifs d'un programme budgétaire, de l'exploitation de biens patrimoniaux de l'État³, etc.

Les administrations publiques (APU) sont l'ensemble des organismes dont la fonction principale est la production de services non marchands, la redistribution des richesses nationales ou la régulation de l'économie. Cet ensemble comprend l'État, ses ministères et les organismes divers d'administration centrale (ODAC), notamment les agences de l'Etat, les administrations publiques locales (APUL) et les administrations de sécurité sociale (ASSO).

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Cette décision fait suite de l'avis 2011-02 du Conseil de normalisation des comptes publics en date du 15 mars 2011

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Une fiche de qualification permettant d'établir l'appartenance à la catégorie des opérateurs figure en Annexe 8 – Opérateurs de la circulaire 1BPB-12-3282 du 30 janvier 2012 relative au lancement de la procédure budgétaire 2012 – réunions techniques (NOR: BCRB1202924C)

Au titre de l'exercice budgétaire 2014, il a été recensé 550 opérateurs de l'Etat dont les statuts juridiques se répartissent de la manière suivante :

Tableau 1 – Répartition des opérateurs par statut juridique

Statut juridique	Nombre d'opérateurs	% du total
EPA (Etablissement Public Administratif)	337	61,27
EPSCP (Etablissement Public à caractère Scientifique, Culturel et Professionnel)	130	23,63
EPIC (Etablissement Public Industriel et Commercial)	37	6,73
GIP (Groupement d'Intérêt Public)	20	3,64
Association	11	2
EPST (Etablissement Public à caractère Scientifique et Technologique)	8	1,46
sui generis	3	0,55
Fondation	2	0,36
GIE	1	0,18
Société d'Etat	1	0,18
TOTAL	550	100

Source : Documentation budgétaire, Jaune Opérateurs 2014

Le contrôle interne a fait l'objet de très nombreuses publications notamment de la part de l'IFACI (Cf. <u>annexe 1.4, page 78</u>). Pour une bonne part, les constats et les orientations établis par ces documents s'appliquent pleinement aux organismes concourant à la mise en œuvre d'une politique publique<sup>1</sup>. L'objectif du groupe de recherche est donc de se concentrer sur les spécificités du contrôle interne de ces organismes. Ces spécificités tiennent notamment aux aspects suivants :

- la participation à la mise en œuvre d'une politique publique génère des objectifs et des risques qui sont partagés avec l'administration qui pilote cette politique ;
- le statut juridique de l'organisme et son appartenance ou non à la catégorie des APU ou à celle des opérateurs ont un impact sur son environnement de contrôle ;
- même si le budget est présenté au conseil d'administration sous la forme d'un compte d'exploitation prévisionnel, les deux notions ne sont pas équivalentes, le budget voté étant contraignant en termes de capacité à engager des dépenses;
- les objectifs du contrôle interne sont, pour une part, déterminés par l'Etat en particulier en ce qui concerne les aspects comptables et budgétaires (Cf. annexe 1.3, page 72);
- les acteurs du contrôle interne sont nombreux avec une forte implication d'acteurs externes à l'organisme (le ou les ministère(s) de tutelle, les contrôles et l'audit interne du groupe

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Par convention, dans la suite du document il sera fait un usage extensif de la notion d'opérateurs.

Etat). La Cour des comptes participe également au dispositif de contrôle sous un double aspect : juridictionnel et de certification des comptes de l'Etat ;

- les niveaux de maturité des instances de gouvernance concernant le pilotage des risques et du système de contrôle interne sont très divers ;
- les stratégies de déploiement d'une démarche globale de maîtrise des risques restent généralement à formaliser ;
- pour les organismes qui commencent par le volet comptable, l'élargissement du périmètre du contrôle interne pour en faire un véritable instrument de pilotage stratégique, constitue un enjeu majeur ;
- pour les autres, l'articulation des dispositifs découlant des exigences en matière comptable et budgétaire avec les objectifs de maîtrise des activités opérationnelles de l'organisme, conduit à repenser l'urbanisation des contrôles ;
- tous les organismes ne disposent pas d'un service d'audit interne.

Ces spécificités invitent à être particulièrement attentifs aux composantes « environnement de contrôle » et « évaluation des risques ».



#### Composantes et principes de contrôle interne

La mise en œuvre et l'optimisation du contrôle interne sont sous-tendues par un référentiel de contrôle interne. Pour ce faire, les organisations adoptent un cadre de référence communément admis tel que celui de l'AMF ou celui du COSO. Ces deux référentiels sont compatibles. Profitant de la mise à jour du référentiel intégré de contrôle interne du COSO¹, l'unité de recherche s'est focalisée sur la déclinaison de deux de ces cinq composantes :

- l'environnement de contrôle ou « l'ensemble des normes, des processus et des structures qui constituent le socle de la mise en œuvre du contrôle interne dans toute l'organisation »;
- l'évaluation des risques qui « implique un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs ».

Les trois autres composantes sont tout aussi indispensables pour un contrôle interne efficace même si leur déclinaison présente moins de spécificités pour les opérateurs. De plus elles sont déjà fortement documentées par le cadre réglementaire et administratif:

- les activités de contrôles ;
- l'information et la communication ;
- le pilotage (partiellement abordé à travers le rôle de l'audit interne).

Ces cinq composantes doivent être mises en œuvre conjointement pour l'atteinte des objectifs de conformité, opérationnels et de reporting de l'organisation. Elles sont représentées dans le cube ci-contre.

10 © IFACI

-

COSO – Référentiel Intégré de Contrôle Interne : Principes de mise en œuvre et de pilotage, PwC / IFACI, Eyrolles, 2014.
COSO – Référentiel Intégré de Contrôle Interne : Application au reporting financier externe, PwC / IFACI, Eyrolles (à paraître fin 2014).



De plus, la dernière édition du COSO propose 17 principes ainsi que des points d'attention pour la conception et le suivi du système de contrôle interne.

Outre les principes communément admis en matière de contrôle interne, les travaux de l'unité de recherche ont été nourris par les retours d'expérience de ses membres et par les questions à se poser pour le déploiement et l'optimisation du contrôle interne<sup>1</sup>:

Exemple de questions à se poser	Illustration dans le cahier
<ul> <li>Pourquoi mettre en place un dispositif de contrôle interne ?</li> <li>S'agit-il uniquement de répondre à la demande de la tutelle, focalisée sur le CICF et le CICB, dans des délais restreints ?</li> <li>Les organes dirigeants de l'opérateur souhaitent-ils utiliser le contrôle interne comme outil de pilotage de l'établissement ?</li> <li>Dans ce cas, comment accroître l'usage managérial du contrôle interne dans le contexte propre à chaque établissement ?</li> </ul>	Les attentes de l'Etat  Zoom sur le rôle des instances de gouvernance dans le pilotage du contrôle interne
Quel périmètre de responsabilité souhaite-t-on couvrir (nature des activités, risques partagés avec l'Etat pour la mise en œuvre de politiques publiques, filiales, sous-traitants, partenaires externes)? Comment définir les priorités ?	<u>Les attentes de l'Etat</u>

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Le lecteur est invité à s'appuyer sur les référentiels et guides pratiques sur le contrôle interne. Par exemple, l'IFACI a publié deux cahiers sur ce sujet : « Des clés pour la mise en œuvre et l'optimisation du contrôle interne » (IFACI, 2011) et « La création de valeur par le contrôle interne » (IFACI, 2010).

Exemple de questions à se poser	Illustration dans le cahier
Qui sont les commanditaires et/ou les soutiens de la démarche (tutelles, directeur général, contrôleur budgétaire et financier, agent comptable) ? Le niveau d'impulsion est-il adapté aux objectifs et au périmètre du dispositif ?	<u>Les acteurs du contrôle</u> <u>interne</u>
Qui sont les acteurs internes et externes ? Leur rôle est-il compris de tous ? Comment mobiliser les acteurs ?	<u>Les acteurs du contrôle</u> <u>interne</u>
Quelle est la structure de gouvernance de l'établissement? Quelle est l'appétence des organes dirigeants à l'égard du contrôle interne ? Comment les impliquer dans la promotion de la démarche ?	Zoom sur le rôle des instances de gouvernance dans le pilotage du contrôle interne
Comment élaborer la planification de la démarche en tenant compte des exigences réglementaires, de la nature des risques, de la capacité à conduire le changement ? Quelle granularité du dispositif serait appropriée ?	<u>Les attentes de l'Etat</u>
Les objectifs de l'établissement sont-ils clairement définis et déclinés ?	<u>Les attentes de l'Etat</u>
Quelles sont les spécificités de l'environnement de contrôle interne de l'établissement ?	Illustration des principes d'un environnement de contrôle robuste
	Annexe 2
S'il y a une séparation ordonnateur/comptable, comment améliorer leur collaboration ?	Zoom sur les conditions de succès de la collaboration entre l'ordonnateur et le comptable
Quels rôles et responsabilités pour l'audit interne ?  • Au démarrage ?  • Dans l'accompagnement de la montée en maturité du dispositif ?	<u>Les acteurs du contrôle</u> <u>interne</u> <u>Zoom sur l'appui de l'audit</u> <u>interne</u>
Qui sont les acteurs pertinents pour l'évaluation des risques et de leur niveau de maîtrise ? Quelle place accorder à l'auto-évaluation des risques par les opérationnels ?	Zoom sur des démarches de cartographie des risques  Les acteurs du contrôle interne
Faut-il privilégier une évaluation à partir des processus ou à partir de grands domaines de risques ? Comment tirer profit de ces deux approches ? Comment les initier à partir d'une nomenclature des risques ?	Zoom sur des démarches de cartographie des risques  Annexe 3
Comment s'appuyer sur les dispositifs existants notamment en matière de management de la qualité ?	Annexe 4 : Articulation de la cartographie des processus SMQ et des processus de contrôle interne d'un opérateur

Exemple de questions à se poser	Illustration dans le cahier
Quelles structures d'animation (exemple : réseau de correspondants de contrôle interne) et de pilotage (exemple : comité de contrôle interne) envisager? A partir de quelle taille, de quelle étape de la mise en œuvre du contrôle interne faut-il déployer ces structures d'animation?  Comment assurer le suivi des plans d'action, l'optimisation continue du dispositif, l'homogénéité des méthodes, l'équilibre coût /bénéfice ?	Non détaillé dans cette publication. Se référer à l' <u>annexe 1.4 page 78</u> . Dépend fortement du contexte
Les ressources notamment en termes de SI, de formation, de communication sont-elles suffisantes ? Sont-elles planifiées en fonction de la montée en puissance de la démarche ?	Non détaillé dans cette publication. Se référer à l' <u>annexe 1.4 page 78</u> . Dépend fortement du contexte

L'option prise par l'unité de recherche, qui s'est focalisée essentiellement sur les composantes « environnement de contrôle » et « évaluation des risques », ne permet pas de répondre à toutes ces questions. D'autant plus que, d'une part il n'y a pas nécessairement de spécificités pour les opérateurs et, d'autre part, il n'y a pas de réponse unique, chaque dispositif devant en effet être ajusté au contexte de sa mise en œuvre.

Néanmoins, en illustrant et en transposant des principes qui font la robustesse de tout système de contrôle interne, l'unité de recherche entend donner aux utilisateurs de ce cahier des pistes pour un dispositif de contrôle interne performant et adapté, notamment aux exigences réglementaires. Cette performance passe par la prise en compte explicite de la dimension « maîtrise des risques/contrôle interne » dans le dialogue de gestion interne de l'organisme pour l'inscrire durablement dans le pilotage et la stratégie de l'opérateur. En effet, le contrôle interne ne se limite pas aux objectifs comptables et budgétaires.

Les recommandations de l'unité de recherche ont vocation à s'appliquer dans des environnements divers et quelles que soient les différences de maturité entre opérateurs. Dans un contexte de contraintes de ressources et de rareté de compétences, ces recommandations devraient contribuer à l'appropriation des démarches de contrôle interne qui sont nécessaires à la montée en puissance d'un véritable instrument de pilotage stratégique de l'opérateur.

## PARTIE 1

LES SPÉCIFICITÉS DE L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE DES OPÉRATEURS

Les spécificités de l'environnement de contrôle des opérateurs résultent principalement du caractère public de tout ou partie de leurs missions, de leur forme juridique et de la prégnance plus ou moins forte du droit public en matière de budget, de procédure d'achats (marchés publics), de comptabilité, de gestion des personnels (Cf. <u>Partie 1.3</u>, <u>page 32</u>).

Elle tient également aux relations fortes qui s'instaurent entre la direction générale de l'organisme et l'Etat, par le biais du ou des ministères responsables des politiques publiques auxquelles il participe. En effet, une partie des objectifs de l'organisme lui sont fixés par l'Etat, sous diverses formes et le rôle de la direction générale est d'en assurer la mise en œuvre en mobilisant des moyens qui lui sont en tout ou partie alloués par l'Etat. L'organisme partage donc des objectifs, et des risques, avec l'Etat (Cf. <u>Annexe 3, page 94</u>). Il interagit également avec différents acteurs de la sphère publique.

Dans ce contexte, la composition du conseil d'administration et du comité d'audit ainsi que les modes de fonctionnement de ces organes sont différents de ceux d'une entreprise privée, et à fortiori d'une société cotée. Le rôle du comité d'audit revêt donc une importance particulière pour diffuser une culture de maîtrise des risques au sein du conseil d'administration et de la direction générale (Cf. Zoom sur le rôle des instances de gouvernance dans le pilotage du contrôle interne, page 26).

#### 1.1 LES ATTENTES DE L'ETAT

Les attentes de l'Etat envers les organismes qui contribuent à l'exécution d'une politique publique sont multiples. Elles sont explicitées dans plusieurs documents<sup>1</sup>. Elles peuvent se décliner en quatre composantes qui s'appliquent en totalité pour les établissements ayant le statut d'opérateurs de l'Etat, sauf pour les EPSCP, et partiellement pour les autres.

#### Ces quatre composantes concernent :

- la gouvernance de l'organisme : l'existence d'un contrat d'objectifs et de performance entre l'établissement et le ou les ministères de tutelle, l'existence d'une lettre de mission adressée aux dirigeants, l'organisation d'une concertation préalablement à la tenue des conseils d'administration (pratique dite des pré-conseils d'administration);
- la performance de l'organisme en ce qu'elle contribue à celle des politiques publiques auxquelles il participe. Les attentes en matière de performance sont notamment précisées dans le contrat d'objectifs et de performance (ou document équivalent) et suivies sur cette base (rapport annuel de performance, réunions annuelles de bilan avec la tutelle);
- la qualité des comptes de l'organisme, en particulier lorsque ceux-ci sont intégrés dans le compte 26 « Participations de l'Etat » ;
- la soutenabilité et la qualité de la gestion budgétaires notamment pour les établissements soumis au règlement relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Pour les domaines budgétaire et comptable, les attentes de l'Etat s'accompagnent de préconisations en matière de contrôle interne depuis 2011 pour le contrôle interne comptable, depuis 2012 pour le contrôle interne budgétaire² et, en la matière, à partir de cette date, la norme juridique n'est plus du niveau de la circulaire mais du décret. Elles sont précisées par des textes spécifiques (Cf. Annexe 1.1, page 67): instructions comptables, instructions budgétaires, instructions spécifiques à certains domaines de gestion tels que l'immobilier ou les achats. Un décret³ précise par ailleurs des règles comptables et budgétaires spécifiques applicables aux EPSCP passés aux responsabilités et compétences élargies (RCE).

Ces attentes de l'Etat génèrent des pratiques spécifiques de reporting prévues dans des textes règlementaires ou dans des conventions spécifiques, notamment lorsque l'organisme gère des interventions pour le compte de l'Etat. Ces obligations peuvent également résulter d'engagements communautaires (exemple : « Rapportage. Le site des données sur l'eau rapportées à l'Union européenne »).

Voir les textes en annexe I et notamment la circulaire du Premier ministre n° 5454/SG du 26 mars 2010 relative au pilotage stratégique des opérateurs de l'Etat, le décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Circulaire du Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat n° 2011/03/6791 relative à la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier. Article 215 et suivants du décret n°2012-1046 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

<sup>3</sup> Décret n°2008-618 du 27 juin 2008 relatif au budget et au régime financier des EPSCP qui bénéficieront des responsabilités et des compétences élargies(RCE) prévues par la loi LRU.

Ce reporting est indépendant des mécanismes par lesquels la direction de l'établissement va rendre compte au conseil d'administration dans lequel l'Etat siège à titre d'administrateur même si un certain nombre d'informations sont communes avec les bilans transmis à la tutelle.



#### Le rôle triple de l'Etat

L'Etat impacte à plusieurs titres le contrôle interne des opérateurs. En tant que :

- membre du conseil d'administration
- tutelle technique et financière
- fonction de contrôle (CGEFi, CBCM) ou d'audit (Cf. Partie 1.2.3, page 21)

Les attentes des tutelles génèrent, particulièrement lorsque l'organisme appartient à la catégorie des opérateurs, des objectifs partagés avec l'Etat en matière de :

- réforme de l'action publique ;
- performance de l'action publique et plus particulièrement de la ou des politiques publiques auxquelles l'organisme contribue ;
- soutenabilité budgétaire et maîtrise des dépenses publiques ;
- levée de la réserve du certificateur des comptes de l'Etat sur le compte 26 « Participations de l'Etat ».

Elles génèrent une catégorie particulière de risques liés à la fixation et à l'atteinte de ces objectifs qui tiennent à la qualité du dialogue entre l'organisme et sa (ou ses) tutelle(s), au pilotage de la déclinaison des objectifs au sein de l'organisme et à la capacité du système informatique à produire l'information nécessaire au pilotage et au reporting de l'action en matière de politique publique.

#### 1.2 LES ACTEURS DU CONTRÔLE INTERNE

L'efficacité du contrôle interne repose sur la bonne coordination des acteurs concernés et leur compréhension commune des enjeux du dispositif. La diversité des acteurs et le niveau d'implication des parties prenantes externes constituent une des spécificités du contrôle des opérateurs.

#### 1.2.1 Les acteurs internes

Comme dans toutes les structures, le contrôle interne relève de l'ensemble des acteurs de l'établissement, à tous les niveaux ; l'implication de chacun est essentielle pour l'effectivité du contrôle interne. Le modèle des trois lignes de maîtrise¹ s'applique aux opérateurs avec en :

Prise de Position « Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance », IFACI/AMRAE, 2013.

- 1ère ligne : les dispositifs mis en œuvre au quotidien par les agents et les responsables opérationnels pour le pilotage direct de leur activité ;
- 2<sup>ème</sup> ligne: les dispositifs mis en œuvre par des services « fonctionnels », pour contribuer à l'animation du contrôle interne de l'opérateur et assurer un contrôle de deuxième niveau des activités des opérationnels;
- 3ème ligne: l'évaluation ponctuelle et, indépendante du management, du niveau de maîtrise des risques effectuée par l'audit interne. Lorsqu'ils existent, les services d'audit interne se réfèrent aux normes professionnelles internationales et interagissent avec les acteurs internes et externes du système de contrôle interne. Leur périmètre d'intervention couvre l'ensemble de l'organisation et ne se limite donc pas aux aspects comptables et budgétaires pour lesquels les attentes de l'Etat sont plus formalisées. Les missions, pouvoirs et responsabilités de l'audit interne sont approuvés par les instances dirigeantes.

Les opérateurs organisent leur contrôle interne en fonction de leurs caractéristiques, missions et objectifs spécifiques. Toutefois, ils doivent intégrer la maîtrise des risques liés à la qualité comptable et à la soutenabilité budgétaire qui font désormais l'objet d'un cadrage beaucoup plus strict par l'État¹. Ainsi :

- la réglementation<sup>2</sup> impose un certain nombre de règles d'organisation, notamment la séparation de l'ordonnateur et du comptable qui constitue en soi une mesure de maîtrise des risques (Cf. Zoom sur les conditions de succès de la collaboration entre l'ordonnateur et le comptable, page 51);
- en cohérence avec le décret GBCP, les modalités d'organisation et de mise en œuvre du contrôle interne budgétaire et comptable font l'objet d'instructions très précises (guides, instructions, référentiels, etc.³) et d'un appui de l'État;
- pour les organismes publics soumis aux règles budgétaires et comptables publiques, l'audit interne budgétaire et comptable devient obligatoire avec l'élaboration d'un programme d'audit arrêté par l'organe délibérant. L'objectif de l'audit interne comptable et budgétaire est défini par l'article 216 du décret GBCP : « donner à chaque organisme une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations budgétaires et comptables qu'il conduit ». Il vise donc à formuler une appréciation sur la qualité du contrôle interne budgétaire et comptable. La fonction d'audit interne peut être assurée, soit par un service d'audit appartenant à l'organisme, soit par des auditeurs placés sous l'autorité du ministre du budget ou d'un autre ministre de tutelle de l'organisme.

L'élargissement du champ du contrôle et de l'audit internes ministériel à la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques par le <u>décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration</u> devrait conduire les opérateurs qui ne l'ont pas encore fait, à intégrer les risques « métier » à leurs dispositifs.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> De ce point de vue, on peut comparer la situation des opérateurs vis-à-vis de l'État à celle des filiales vis-à-vis d'une société-holding.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Notamment les titres I et III du décret GBCP du 7/11/2012.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Par exemple, la MDCCIC (mission chargée de la doctrine comptable et du contrôle interne comptable) diffuse les éléments méthodologiques et les orientations à déployer par les ministères pour améliorer la qualité des données financières.

#### 1.2.2 Les ministères de tutelle

Les opérateurs sont soumis à la tutelle du ou des ministères auxquels ils sont rattachés en raison de leur contribution aux politiques publiques qu'ils conduisent. Ils sont également soumis aux règles déterminées par les ministères économique et financier dans leur mission d'élaboration et de suivi du budget d'une part, de teneur des comptes de l'Etat d'autre part. Certains organismes peuvent contribuer à des politiques publiques conduites par plusieurs ministères, chacun leur fixant dans ce cadre des objectifs et leur allouant des moyens budgétaires et humains qu'ils négocient avec la direction du budget.

Les objectifs des établissements sont en grande partie fixés par leur tutelle technique¹ et font l'objet de documents pluriannuels (contrats d'objectifs et de performance) et annuels, ainsi que d'un reporting précis².

Sauf pour les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), les réunions des organes délibérants sont précédées d'une réunion de préparation (pré-conseil d'administration) entre la tutelle et la direction de l'établissement (Cf. Zoom sur le rôle des instances de gouvernance dans le pilotage du contrôle interne, page 26).

La direction des affaires financières du ministère technique supervise la maîtrise des risques financiers des opérateurs placés sous sa tutelle, en liaison avec le Contrôleur budgétaire et Comptable ministériel (CBCM). C'est l'interlocuteur de la Cour des comptes dans sa mission de certification des comptes de l'État, à travers l'évaluation annuelle de l'effectivité et l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques organisé par chaque ministère dans le cadre de la note d'évaluation du contrôle interne comptable (NEC). Le cas échéant, le responsable de la fonction financière ministérielle transmet à chaque directeur général d'opérateur une « feuille de route » annuelle de déploiement du contrôle interne.

Par ailleurs, les ministères économique et financier assurent un rôle de définition des normes budgétaires et comptables. La DGFiP (Direction générale des finances publiques) et la direction du Budget élaborent les circulaires budgétaire et comptable annuelles et les textes d'application du décret GBCP. La direction du Budget s'adresse aux ordonnateurs (directeurs généraux, directeurs financiers) et diffuse les informations sur le site de la performance publique et au cours de réunions. La DGFiP, producteur des comptes de l'État, est le principal interlocuteur de la Cour des comptes dans sa mission de certification. Elle formule auprès des CBCM, des DAF et des comptables des conseils, notamment pour lever les réserves portées sur les comptes de l'État, et plus particulièrement la réserve relative au compte 26 (participations de l'Etat) qui concerne l'ensemble des opérateurs. La Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable (MDCCIC) élabore les documents-cadre du contrôle interne comptable et financier de l'État. Plus spécifiquement, le

¹ Lorsqu'un opérateur a plusieurs ministères de tutelle, l'un d'eux joue le rôle de tutelle principale. Dans le « Jaune Opérateurs », un tableau indique les programmes budgétaires auxquels l'opérateur est rattaché, en distinguant entre le programme « chef de file » et les autres. Le ministère (ou la direction générale) responsable du programme « chef de file » exerce la tutelle principale.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Cf. Circulaire du Premier ministre n° 5454/SG du 26 mars 2010 relative au pilotage stratégique des opérateurs de l'État.

bureau des opérateurs de l'Etat (Bureau CE2B de la DGFiP) est l'interlocuteur des agents comptables publics, auxquels il transmet des instructions comptables (en ligne sur l'Intranet « NAUSICAA ») et apporte des conseils pour les mettre en œuvre. A la direction du Budget, c'est la mission de l'audit et du contrôle interne budgétaires (MACIB) qui assure la responsabilité de la définition d'un cadre de contrôle interne budgétaire commun à l'ensemble des établissements soumis au GBCP.



#### Impact de la certification des comptes de l'Etat

Les réserves formulées par la Cour des Comptes dans le cadre de la démarche de certification des comptes de l'Etat, incitent les différents ministères à poursuivre le déploiement du contrôle interne comptable, aussi bien dans les administrations centrale et déconcentrée, qu'au sein des opérateurs ou structures publiques qui leur sont rattachés.

Cette démarche repose sur la mise en œuvre d'outils spécifiques :

- une cartographie des risques, limitée aux processus à enjeux financiers et concentrée sur les aspects organisation, documentation et tracabilité;
- des organigrammes fonctionnels nominatifs qui détaillent pour chacune des tâches liées à un processus les personnes chargées de l'exécution et de la supervision de la tâche, leurs suppléants éventuels, les délégations de pouvoir et de signature, les accès informatiques;
- des référentiels de contrôle interne, en général à adapter sur la base de la documentation fournie par la DGFIP;
- des fiches de contrôles, qui permettent de formaliser la nature, le périmètre et le résultat des contrôles de supervision opérés.

La justification des réserves formulées par la Cour des comptes lors de la certification des comptes pour l'exercice 2012, souligne la nécessité de compléter ces outils par une cartographie des processus de gestion qui permette de vérifier l'exhaustivité des processus mentionnés dans les cartographies des risques existantes et la correcte identification des enjeux financiers supportés par chacun d'entre eux.

#### 1.2.3 Les contrôles et les audits internes du groupe Etat

Les opérateurs de l'Etat et les organismes délégataires d'une mission de service public disposent de la personnalité juridique mais leur contribution aux politiques publiques les soumet aux contrôles et audits des tutelles techniques et financières. Ces contrôleurs et ces auditeurs interviennent dans un cadre distinct de celui des auditeurs externes.

#### 1.2.3.1 Le contrôle économique et financier



Pour en savoir plus :

- <u>http://www.economie.gouv.fr/cgefi/mission-controle-cgefi</u> et
- <a href="http://www.economie.gouv.fr/cgefi/operateurs-letat-0">http://www.economie.gouv.fr/cgefi/operateurs-letat-0</a> (liste des opérateurs de l'Etat contrôlés par le CGEFI)

Le contrôle économique et financier de l'Etat s'exerce obligatoirement sur trois catégories d'organismes :

- les établissements publics de l'Etat ayant pour objet principal une activité commerciale, industrielle ou agricole ;
- les sociétés ou groupements d'intérêt économique dans lesquels l'Etat détient plus de 50% du capital;
- les groupements et organismes professionnels ou interprofessionnels autorisés à percevoir des taxes, redevances ou cotisations de caractère obligatoire.

Un décret contresigné par les ministres chargés de l'économie et du budget peut élargir le champ de ce contrôle :

- à différentes catégories d'organismes et d'entreprises exerçant une activité économique et bénéficiant du concours financier de l'Etat sous une forme quelconque (apport en capital, subventions, prêts, avances, garanties);
- aux groupements d'intérêt économique (GIE) financés majoritairement par l'Etat ou dans lesquels l'Etat est majoritaire en voix dans les organes de gouvernance.

En outre, sur la base d'un décret contresigné par ces mêmes ministres et par le ministre intéressé, le contrôle économique et financier de l'Etat peut également s'exercer sur :

- des organismes de protection sociale ;
- des organismes ou entreprises dans lesquels l'Etat ou l'un de ses établissements publics, séparément ou conjointement, directement ou indirectement, détiennent la moitié du capital, des voix dans les organes délibérants ou apportent la majorité des ressources.

La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances a conduit à confier davantage de liberté aux gestionnaires des établissements publics et à réduire les cas de contrôle a priori ou de visa préalable. Depuis 2005, le contrôle économique et financier se définit comme un contrôle externe portant sur l'activité économique et la gestion financière des entreprises et organismes qui en relèvent. Il a pour objet d'analyser les risques et d'évaluer les performances de ces entreprises et organismes en veillant aux intérêts patrimoniaux de l'Etat.

Le contrôle économique et financier est principalement exercé par les missions du CGEFi. Sous certaines conditions, ce contrôle peut être confié à un contrôleur budgétaire et comptable ministé-

riel ou un directeur régional ou départemental des finances publiques (anciennement trésorierspayeurs généraux).

En avril 2014, 811 organismes sont soumis au contrôle économique et financier de l'Etat.

#### 1.2.3.2 Le contrôle budgétaire.



Pour en savoir plus:

• <a href="http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/controle-budgetaire/approfondir/fondamentaux/controle-budgetaire">http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/controle-budgetaire</a>

Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique abroge les dispositions relatives au contrôle financier des établissements publics administratifs¹ et les soumet, ainsi que certains établissements publics industriels et commerciaux, au contrôle budgétaire.

Les articles 220 à 229 du décret définissent le champ et la nature du contrôle budgétaire auquel ils sont désormais soumis ainsi que les autres établissements qui relèvent de la catégorie des administrations publiques (APU) quel que soit leur statut. Au total, en 2013, 424 organismes sont ainsi soumis au contrôle budgétaire dont une soixantaine relevait antérieurement du contrôle financier.

Le contrôle budgétaire a pour objet « d'apprécier le caractère soutenable de la gestion au regard de l'autorisation budgétaire et la qualité de la comptabilité budgétaire. Il contribue à l'identification et à la prévention des risques financiers, directs ou indirects, auxquels l'organisme est susceptible d'être confronté, ainsi qu'à l'évaluation de la performance de l'organisme au regard des moyens qui lui sont alloués »².

Selon les organismes, le contrôle budgétaire peut être exercé soit par le département de contrôle budgétaire du service de contrôle budgétaire et comptable ministériel (SCBCM) de son ministère de tutelle, soit par le directeur régional des finances publiques soit par un chef de mission du Contrôle général économique et financier ou le collaborateur qu'il aura délégué pour ce faire. Les modalités sont fixées par un arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre dont relève l'établissement. L'autorité qui assure le contrôle budgétaire a pour interlocuteur les services ordonnateurs des opérateurs.

<sup>1</sup> Il s'agit du décret n° 2005-757 du 4 juillet 2005 relatif au contrôle financier au sein des établissements publics administratifs de l'Etat.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Article 221 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

#### 1.2.3.3 Le contrôle comptable ministériel



Pour en savoir plus ...

• <a href="http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/controle-budgetaire/approfondir/fondamentaux/controleurs-budgetaires-comptables-ministeriels">http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/controle-budgetaire/approfondir/fondamentaux/controleurs-budgetaires-comptables-ministeriels</a>

Le département comptable du SCBCM est l'interlocuteur des comptables publics en fonction au sein des organismes publics. Il assure sur la base des états comptables transmis par les opérateurs une revue de qualité comptable et financière (RQCF) de leurs documents financiers pour les aider à détecter d'éventuelles anomalies en vue de la certification des comptes. Cette revue, exercée de manière expérimentale au cours de l'exercice 2011, est étendue en 2014 à l'ensemble des opérateurs transmettant leurs comptes à l'infocentre de la DGFiP.

#### 1.2.3.4 Les inspections générales et les missions d'audit interne des ministères de tutelle

Depuis le décret du 28 juin 2011, chaque ministère a mis en place un dispositif de contrôle et d'audit internes « visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge ». La fonction d'audit interne s'articule avec les missions dévolues aux inspections générales, selon des modalités propres à chaque ministère.

Les inspections générales ou les structures en charge de l'audit ministériel interviennent régulièrement chez les opérateurs. Ces interventions programmées, ou diligentées en tant que de besoin à la demande du ministère de tutelle, peuvent porter sur tout ou partie des missions et activités de l'opérateur.

La mission risques et audit (MRA) de la DGFiP et la mission des audits du CGEFi peuvent également assurer des audits comptables et financiers au sein de ces organismes. Des audits conjoints, entre la mission d'audit ministérielle et la MRA, peuvent également avoir lieu.

#### 1.2.4 Les auditeurs externes

#### 1.2.4.1 Les commissaires aux comptes

Sauf cas particuliers des opérateurs réalisant des comptes consolidés ou des établissements universitaires qui souhaitent bénéficier d'une autonomie budgétaire, le recours à un commissaire aux comptes n'est pas obligatoire. Il existe néanmoins une forte incitation de la part de la DGFiP et de la Cour des comptes envers les opérateurs présentant des enjeux financiers les plus importants à faire certifier leurs comptes<sup>1</sup>. Lorsque l'établissement a recours à des commissaires aux comptes,

24 © IFACI

-

La circulaire budgétaire 2014 précise « L'opportunité d'une telle décision devant s'apprécier au regard de son coût, la certification à titre volontaire concerne prioritairement les organismes les plus importants, notamment en termes de valeur d'équivalence au sein des comptes de l'État ».

leur rôle est identique à celui d'une société de droit privé. La DGFiP ainsi que la Cour des comptes peuvent s'appuyer sur leurs travaux.

#### 1.2.4.2 La Cour des comptes

Dans le cadre de sa mission juridictionnelle, la Cour des comptes effectue périodiquement des contrôles sur la gestion des opérateurs<sup>1</sup>. Au titre de son contrôle sur la bonne utilisation des fonds publics, elle évalue la régularité, l'efficience et l'efficacité de leurs actions. Après échange contradictoire avec la direction de l'établissement, ses observations et recommandations sont portées à la connaissance de l'organe délibérant.

Dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'État, elle s'intéresse à la qualité des comptes des opérateurs consolidés dans les comptes de l'État. Par ailleurs, elle vérifie chaque année, que la direction des affaires financières du ministère de tutelle pilote le déploiement d'un dispositif de maîtrise des risques financiers auprès des opérateurs. Elle se prononce également sur la maturité du dispositif de contrôle et d'audit internes ministériel.

Le rapport de certification des comptes de l'Etat est public ; les observations les plus importantes au titre du contrôle juridictionnel sont regroupées dans un rapport annuel public. Certaines observations font l'objet d'une forte médiatisation.

#### 1.2.4.3 La Commission Européenne et la Cour des comptes européenne

Les opérateurs et organismes qui gèrent des fonds communautaires, ou qui participent à des contrats de recherche financés en tout ou en partie par l'Union Européenne ou ses agences, sont de plus en plus fréquemment invités à mettre en place des dispositifs de contrôle interne et à produire à la Commission des rapports d'audits externes et indépendants évaluant la qualité de ces dispositifs.

Pour autant, la Cour des comptes européenne peut, dans son rôle d'évaluation des politiques communautaires ou dans son rôle de certificateur des comptes, diligenter ou effectuer des audits sur pièces et sur place auprès des organismes gestionnaires ou bénéficiaires. A ce titre, l'évolution du règlement financier européen va vers davantage d'exigences, notamment en termes de comptabilité analytique et de reporting.

La Commission peut faire de même dans le cadre de ses activités de prévention des risques et, sur la base des conclusions de ces audits, demander d'éventuels reversements.

<sup>1</sup> Selon l'importance et le « poids » des opérateurs, ces contrôles peuvent être réalisés chaque année ou revenir périodiquement tous les 5 à 6 ans.



# ZOOM SUR LE RÔLE DES INSTANCES DE GOUVERNANCE DANS LE PILOTAGE DU CONTRÔLE INTERNE

Les référentiels confèrent au Conseil d'administration un rôle majeur dans la surveillance du dispositif de contrôle interne mis en place par la direction de l'établissement. Trois principes soustendent cette action : responsabilité, compétence, indépendance vis-à-vis de la direction de l'établissement.

Fonctions et conditions d'exercice des fonctions du Conseil d'administration	Points d'attention du COSO¹	Principe sous-jacent
Assurer la surveillance du système de contrôle interne	Le conseil a la responsabilité de la surveillance concernant la conception, la mise en œuvre et le pilotage du contrôle interne par le management.	Les trois principes ci-après
Etablir les responsabilités de surveillance	Le conseil appréhende et accepte ses responsabilités de surveillance dans le cadre des exigences et des attentes définies.	Responsabilité
Mettre en œuvre l'expertise requise	Le conseil définit, maintient et évalue périodiquement les compétences et l'expertise requises parmi ses membres pour leur permettre de poser des questions pertinentes à la direction générale et de suivre les actions qui s'imposent.	Compétence et expertise
Agir en toute indépendance	Le conseil compte suffisamment de membres indépendants du management et agissant objectivement dans leurs évaluations et leurs prises de décisions.	Indépendance

Le fonctionnement des conseils d'administration des établissements publics présente des spécificités qui tiennent à l'exercice d'une mission de service public mais qui sont plus ou moins prononcées en raison de la diversité des statuts, de la taille et des missions de ces établissements<sup>2</sup>.

26 ⊗ IFACI

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Ces points d'attention déclinent le principe n°2 du référentiel COSO relatif au contrôle interne : « le conseil fait preuve d'indépendance visà-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne ».

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Voir notamment les développements et la recommandation 22 consacrés aux conseils d'administration par l'Etude annuelle 2012 du Conseil d'Etat : « Les agences : une nouvelle gestion publique », p 165 et suivantes.

#### La désignation du président du Conseil d'administration et du directeur général

La responsabilité du Conseil d'administration d'une entreprise privée sur la direction générale de l'établissement (et donc sur le contrôle de sa gestion) est très élevée : lorsque la fonction est distincte de celle du Président du Conseil d'administration, le directeur général est nommé par le Conseil d'administration et peut être révoqué par lui à tout moment. C'est également le Conseil d'administration qui détermine sa rémunération. Ce n'est généralement pas le cas dans un établissement public dont le directeur général est fréquemment nommé par la tutelle : ce mode de nomination étant alors prévu par le décret portant création de l'établissement. Dans les EPSCP, le directeur général est choisi par le président, lui-même élu par le Conseil d'administration.

Dans un certain nombre d'établissements, les présidents des conseils d'administration sont nommés par l'Etat. Même lorsqu'ils sont formellement élus par le Conseil, l'Etat propose généralement un candidat choisi en raison de la légitimité que lui confère un parcours administratif et/ou politique antérieur et pour sa capacité à partager les orientations de politique publique qui soustendent les missions de l'établissement. Dans bien des cas, il n'y a pas d'autre candidature exprimée.

L'articulation entre le président et le directeur général résulte des pouvoirs respectifs que leur confèrent les textes, de la qualité de la communication entre eux et de leurs relations.

#### L'indépendance des administrateurs

Les administrateurs d'une société privée sont désignés par les actionnaires, qui en sont propriétaires, pour défendre leurs intérêts et garantir la pérennité de la société. Les codes de gouvernance préconisent la désignation d'administrateurs indépendants à la fois vis-à-vis de la direction de la société et de son actionnaire majoritaire, dont la proportion peut varier entre 1/3 et 1/2 des membres de l'organe de gouvernance en fonction de la dispersion de l'actionnariat.

Pour les organismes qui participent à la mise en œuvre d'une politique publique, la composition du conseil d'administration est soit fixée par des textes de nature législative qui définissent des principes communs¹, soit par les textes qui instituent l'établissement, textes de nature règlementaire (décrets) et parfois législative. La nomination de « personnalités extérieures » ou de « personnalités qualifiées » choisies en raison de leur connaissance du secteur d'activité de l'organisme, qui constitue une bonne pratique de gouvernance, n'est pas systématique. Les personnalités qualifiées sont pratiquement toujours minoritaires et souvent proposées par le président ou le directeur de l'organisme pour nomination par les tutelles. En revanche, leur présence est plus fréquente dans des comités ad hoc qui préparent certaines décisions du Conseil d'administration ou conseillent la direction générale.

¹ Il s'agit des articles 4, 5 et 6 de la loi nº83-675 du 26 juillet 1983 relative à la démocratisation du secteur public qui s'appliquent, sauf exceptions mentionnées en annexe au décret, aux sociétés anonymes dans lesquelles l'Etat détient des participations directes ainsi qu'aux établissements publics industriels et commerciaux ou exerçant des missions à caractère mixte (administratif et industriel et commercial) dont la totalité ou la majorité du personnel est soumis à un régime de droit privé.

Pour autant, les Conseils d'administration de ces organismes ne sont pas dénués de la possibilité de constituer un contrepoids aux décisions de la direction générale car leur composition traduit la diversité des parties concernées par l'activité de l'organisme et les administrateurs ne sont pas tous nommés par les tutelles.

Parmi les administrateurs figurent des membres des administrations nommés en raison de leur fonction administrative. Dans certains cas, l'Etat bénéficie d'une prépondérance réelle en raison du nombre de ses représentants. A l'inverse, l'Etat peut être minoritaire dans le Conseil d'administration de certains établissements. Les textes peuvent également conférer un droit de véto au commissaire du gouvernement.

En fonction des missions ou de l'histoire de l'établissement, le Conseil d'administration peut également être composé d'une forte représentation de représentants des usagers, de partenaires de l'établissement, de représentants des collectivités territoriales ou des personnels de l'opérateur (élus par leurs pairs¹). La multiplicité des parties peut conduire à des conseils de taille importante dont certains peuvent dépasser une cinquantaine de personnes. Dans ce contexte, si certains conseils ont un fonctionnement proche de ceux des sociétés privées, d'autres sont avant tout le lieu de la confrontation et de la conciliation d'intérêts souvent divergents. Les qualités premières attendues des administrateurs sont alors leur représentativité et leur capacité à dialoguer.

Les obligations et responsabilités des administrateurs des sociétés privées sont définies par le code du commerce, et peuvent aller jusqu' à l'implication de leur patrimoine personnel en cas de faute. S'agissant d'un établissement public, les responsabilités des administrateurs résultent de l'application des dispositions législatives de droit commun susceptibles d'engager leur responsabilité civile ou pénale. Ces dispositions générales peuvent être complétées par des obligations spécifiques fixées par le règlement intérieur du conseil d'administration. Pour les administrateurs fonctionnaires, leur responsabilité peut être engagée dans les conditions prévues par le statut de la fonction publique et la jurisprudence associée à la notion de faute détachable du service. Le chapitre 3 de la loi n° 83-675 du 26 juillet 1983 précise le statut des représentants des salariés, les cas d'incompatibilité et prévoit la procédure de révocation pour faute grave dans l'exercice de son mandat. Les cas de mise en cause de la responsabilité des administrateurs sont rares mais ils ont conduit à la mise en place de formations spécifiques pour les représentants de l'Etat.

#### L'implication et l'expertise en matière de contrôle interne

L'émergence d'une culture partagée du contrôle interne au sein du Conseil d'administration est difficile et ce d'autant plus que les obligations imposées aux opérateurs et établissements publics concernent les domaines budgétaires et comptables qui peuvent apparaître, pour les membres du

28 ⊗IFACI

¹ C'est une obligation pour les établissements publics industriels et commerciaux, autres que ceux dont le personnel est soumis à un régime de droit public ainsi que pour les établissements publics de l'Etat qui assurent des missions de service public à caractère mixte (administratif et industriel et commercial) dès lors que la majorité de leur personnel est soumise aux règles du droit privé. Cette obligation résulte de la loi n°83-675 du 26 juillet 1983 relative à la démocratisation du secteur public.

Conseil d'administration, secondaires au regard des missions de l'établissement. Lorsqu'une culture de la maîtrise des risques s'est développée, elle a souvent résulté des missions des établissements (fort impact de l'action en matière de santé publique par exemple) ou du recours à des techniques potentiellement dangereuses en cas d'accidents d'exploitation.

L'accent mis depuis quelques années sur le contrôle interne budgétaire et le contrôle interne comptable par la tutelle conduit à la généralisation de la démarche à tous les établissements soumis aux règles de la comptabilité publique. Si les textes placent le Conseil d'administration au cœur de la supervision du dispositif de contrôle interne, cette instance n'est pas nécessairement le lieu le plus favorable à des travaux de fond sur le sujet. Un comité d'audit, faisant appel à une forte proportion de personnalités qualifiées indépendantes, constitue un bon moyen d'accompagner la mise en place du contrôle interne ou de renforcer le dispositif existant. Le principe 2 du COSO illustre ces implications au niveau de chacune des cinq composantes :

	Principe 2 du COSO	Circulaire contrôle interne 2011	Règlement budgétaire et comptable publics	Circulaire. Préparation budget des EPN pour 2014
Environne- ment de contrôle	Établir les attentes de l'organisation en matière d'intégrité et de valeurs éthiques, d'instances de surveillance, de pouvoirs et responsabilités ainsi que les attentes concernant les compétences et le devoir de rendre compte au conseil.	Renvoi au cadre de réfé- rence du CICF	Article 215 et renvoi au cadre de référence existant pour CICF et pour contrôle budgé- taire (en cours de réalisation)	
Évaluation des risques	Surveiller l'évaluation, faite par le management, des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs, notamment l'impact potentiel de changements significatifs, de fraudes et du contournement par le management des principes de contrôle interne.	Cartographie des risques limitée au CICF	Pas de disposition spécifique (ce niveau de détail relève de la circulaire)	P59.Demande d'actualisation de la cartographie des risques (CICF)
Activités de contrôle	Surveiller les actions de la direction générale pour s'assurer de la mise en place et du bon fonction- nement des activités de contrôle.	Plan d'action associé à la cartographie des risques mais limité au CICF.		P 59. Demande d'actualisation du plan d'action (CICF)

	Principe 2 du COSO	Circulaire contrôle interne 2011	Règlement budgétaire et comptable publics	Circulaire. Préparation budget des EPN pour 2014
Information et communi- cation	Analyser et discuter des informations sur la réalisation des objectifs de l'entité.	Restitution annuelle à la tutelle Communica- tion au conseil d'administra- tion	Pas de disposition spécifique (ce niveau de détail relève de la circulaire)	P 59 et 60. Présentation au CA. Restitutions à la tutelle (questionnaire et pour opérateurs à enjeux renseignement d'une échelle de maturité de la gestion des risques sur le processus de leur choix)
Pilotage	Apprécier et surveiller la nature et le périmètre des activités de pilotage ainsi que l'évaluation par le management des défi- ciences et les mesures prises pour y remédier.	Plan d'action associé à la cartographie des risques mais limité au CICF	Article 216 et 217. Programme d'audit interne arrêté par l'or- gane de gouver- nance Article 216. Alinéa 2 Comité d'audit.	P59.Incitation à améliorer le pilotage (organisation, SI) P60. Comité d'audit

Tableau n°2 : implication du conseil (et le cas échéant du comité d'audit) dans la mise en œuvre des cinq composantes du contrôle interne

Depuis peu, l'existence d'un plan ou programme d'audit est devenue une obligation dans les domaines budgétaire et comptable. La création d'un comité d'audit reste à la discrétion de l'opérateur qui en fixe la composition. L'article 216 du décret GBCP prévoit cependant que l'agent comptable assiste aux délibérations et que le contrôleur budgétaire ou l'autorité chargée du contrôle économique et financier en est membre de droit.

Il est donc recommandé d'instituer un comité d'audit chaque fois que la taille de l'établissement le permet et de le constituer d'un nombre restreint de membres qui ne participent pas directement à la direction opérationnelle de l'établissement.

Le comité d'audit est, selon les bonnes pratiques en matière de gouvernance, une émanation du Conseil d'administration dont il constitue un comité spécialisé; il est également préconisé de privilégier le choix d'administrateurs indépendants et disposant de compétences en matière de maîtrise des risques. En l'absence de tels profils, ou en complément, ou encore si la culture de contrôle interne est naissante, il peut être opportun de choisir des personnalités compétentes en matière de contrôle interne en dehors du Conseil d'administration. C'est une option qui a pu utilement être mise en œuvre au sein de certains établissements publics.

30 ♥ IFACI

La présence de personnalités indépendantes, expérimentées et connaissant le domaine d'activité renforce la capacité du comité d'audit d'informer et de conseiller utilement le Conseil d'administration et la direction de l'opérateur en matière de gestion des risques et de contrôle interne.

Il peut par exemple s'agir de professionnels de l'audit interne, de membres des corps d'inspection ministériels, d'administrateurs détenant la certification proposée par l'Institut Français des Administrateurs (IFA) en partenariat avec Sciences Po.

Le champ de compétences du comité d'audit devrait s'étendre à l'ensemble des domaines d'activité de l'établissement de manière à intégrer les aspects comptables et budgétaires dans une vision globale des risques.

#### 1.3 Illustration des principes d'un environnement de contrôle robuste

Les référentiels communément admis reconnaissent l'importance fondamentale d'une organisation appropriée et de l'existence de conditions préalables (vocable du cadre de référence de l'AMF) autrement dit d'un environnement de contrôle (selon le COSO) robuste. En effet, cette composante constitue le socle de tout système de contrôle interne visant l'atteinte des objectifs de conformité, opérationnels et de reporting d'une organisation.

Le tableau ci-après part du cadre de référence de l'AMF et du COSO pour :

- mettre en exergue le contexte spécifique de leur mise en œuvre chez les opérateurs ;
- indiquer les particularités de certains types d'opérateurs et certains textes de référence.

En outre, le groupe propose une illustration de ces principes dans le cadre des EPSCP (Cf. <u>Annexe 2</u>, page 80).

Eléments du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Contexte spécifique aux opérateurs	Commentaires et références
Définition des objectifs de l'organisation	Objectifs (page 40, paragraphes 80 et 81) La définition des objectifs est une condition préalable au contrôle interne et un maillon essentiel du processus managérial de planification stratégique. Dans le cadre du contrôle interne, le management explicite des objectifs appropriés de telle sorte que les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ces objectifs puissent être identifiés et évalués. Ces objectifs doivent être formulés de façon à être spécifiques, mesurables ou observables, réalistes, pertinents et limités dans le temps.  Le management définit, pour chaque objectif fixé à l'échelle de l'entité, des objectifs détaillés plus spécifiques. Des objectifs détaillés sont également fixés dès l'élaboration de la stratégie ou lors de sa déclinaison. Le management [] assure la coordination des objectifs de 101)  Principe 6: l'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.	Contrats d'objectifs et de performance avec les tutelles. Une série d'indicateurs et de jalons sont associés à ces contrats. Elle constitue une piste pour identifier des processus et des risques clés au-delà des aspects comptables et budgétaires Lettres d'objectifs de la tutelle au directeur général.  L'opérateur doit définir ses objectifs dans le respect des orientations fixées par sa ou ses tutelle(s).  Pour les aspects comptables, déploiement du CICF et l'offre de service de la DGFiP.  Contrôle interne budgétaire pour les catégories d'établissements listés dans le GBCP et listés dans l'arrêté d'application.	Le cas échéant, existence de documents stratégiques internes à l'opérateur, élaborés en accord avec la tutelle.  La circulaire du Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat n°2011/03/6791 relative à la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF) prévoit la présentation d'une cartographie des risques et d'un plan d'action pluriannuel au conseil d'administration.  Vademecum sur la mise en œuvre du cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux de la DGFiP.  Cadre de référence du contrôle interne budgétaire (CRICIB).
		tion.	interne budgétaire (CR

32 ⊚ IFACI

Commentaires et références		L'établissement pouvant se voir imposer certaines composantes des SI par ses tutelles, un opérateur peut se trouver dans l'impossibilité technique (et fonctionnalla) d'accurar une	tracabilité satisfaisante de l'attracabilité satisfaisante de l'attribution des pouvoirs et responsabilités au niveau des transactions.	
Contexte spécifique aux opérateurs	Déclinaison dans le cadre de plans annuels ou du dialogue de gestion avec les entités hors siège (pour les opérateurs à réseau).			Les textes réglementaires sont un axe de communication propre à l'Etat et structurant en termes d'attribution des responsabilités.
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Le contrôle interne et la définition des objectifs (page 51, paragraphe 121)  Dans le cadre du contrôle interne, une organisation définit les objectifs en [] communiquant des objectifs généraux et des objectifs détaillés dans l'ensemble de l'entité.	Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.  Le management et le conseil [] utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour accione les responsabilités et cénarer les régules.	designed tes respondantes et separet les facties comme il convient aux différents niveaux de l'organisation.  Principe 14: L'organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle interne	Un processus est en place afin de communiquer les informations nécessaires, permettant à l'ensemble des collaborateurs de comprendre et d'exercer leurs responsabilités en matière de contrôle interne.
Eléments du cadre de référence AMF	Déclinaison et communica- tion des objec- tifs de l'organisation			

Eléments du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Contexte spécifique aux opérateurs	Commentaires et références
Règles d'exemplarité et d'intégrité	Principe n°1: L'organisation démontre son engage- Service public (application du ment en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.	Service public (application du droit public).	EPA, EPSCP, EPST: Personnel majoritairement soumis au droit de la fonction publique.
	Le conseil et le management, à tous les niveaux de l'entité, démontrent à travers leurs instructions, leurs actes et leur comportement, l'importance de l'intégrité et des valeurs éthiques pour le bon fonctionnement du système de contrôle interne.  Les attentes du conseil et de la direction générale quant à l'intégrité et les valeurs éthiques sont définies dans les normes de conduite et sont comprises à tous les niveaux de l'organisation, ainsi que par les prestataires externes et autres partenaires.	Une partie au moins des personnels est soumise aux obligations découlant du droit de la fonction publique en matière de déontologie.  Existence de comités d'éthique dans certains établissements (Recherche notamment).	EPIC: Application du droit privé pour les personnels sous contrat.  GIP: Application du droit privé ou du droit public selon statut¹.  Associations: Organismes de droit privé : les règles de déontologie sont édictées par l'établissement.

1 Décret nº 2013-292 du 5 avril 2013 relatif au régime de droit public applicable aux personnels des groupements d'intérêt public et la circulaire d'application du 17 septembre 2013.

34 ⊗ IFACI

Eléments du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Contexte spécifique aux opérateurs	Commentaires et références
<u> С                                   </u>	Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.	Le cadre réglementaire des établissements publics détermine en partie l'organisation de la gouvernance (composition du Conseil d'administration de Composition et des comités) allant parfois jusqu'à la définition des missions et des responsabilités pour certains postes de direction.  Séparation réglementaire ordonnateurs / comptables.	EPIC: Dans le cadre du code du travail, les dispositions du droit social s'appliquent et notamment la consultation obligatoire du CE et CHSCT préalablement à la mise en œuvre de toute réorganisation. EPA, EPSCP, EPST: les changements d'organisation sont soumis à des modalités de consultation préalable (Comité technique d'établissement). EPSCP: Forte évolution de l'organisation sous l'effet de plusieurs facteurs: Modernisation de l'Etat (RGPP, MAPP), Evolution législative (loi pour l'enseignement supérieur et la recherche (ESR) qui entraine des fusions ou des rapprochements) GIP: Convention constitutive soumise à l'avis préalable des services déconcentrés de la DGFIP depuis la loi 2011-525 du 17 mai 2011 et ses textes d'application.  Association: Conventions

e Commentaires et références	traire) Irage par les par les par les ces. EPSCP: Coexistence de différents types d'acteurs (persondités dus, équipe présidentielle, directeurs de composantes).  GIP et EPIC: La séparation ordonnateur comptable s'applique lorsqu'il existe un comptable public.  Association: Le principe de séparation ordonnateur comptable ne s'applique pas.
Contexte spécifique aux opérateurs	Une partie du dispositif de contrôle interne (notamment le volet comptable et budgétaire) peut faire l'objet d'un cadrage indicatif ou contraignant par les autorités de tutelle.  Séparation réglementaire des missions et des responsabilités pour certains postes notamment de direction
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Principe n°2: Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.  Le conseil a la responsabilité de la surveillance concernant la conception, la mise en œuvre et le pilotage du contrôle interne par le management (Cette responsabilité s'exprime au niveau de chaque composante).  Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.  Le management et le conseil [] utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour assigner les responsabilités et séparer les tâches comme il convient aux différents niveaux de l'organisation :  • La direction générale définit les instructions permettant au management et aux collaborateurs de contrôle interne.  • Le management guide et facilite l'exécution des instructions de la direction générale au sein de l'entité et de ses unités.  • Les collaborateurs comprennent les normes de conduite, les risques susceptibles d'affecter la réalise sation des objectifs de l'entité et les activités de
Eléments du cadre de référence AMF	Définition des responsabilités et des pouvoirs

ique Commentaires rs et références		de diffé- naires, soumis au même statut (droit sourt soumis au même statut (droit privé ou régime de droit public à définir par les statuts).  d d'em- à partir A définir par les statuts).  EPIC: En cas de fusion ou de regroupement avec un EPA, asse sala-serants différents, y compris des fonctionnaires.  chans nction e de rtains
Contexte spécifique aux opérateurs		Coexistence d'agents de différents statuts (fonctionnaires, contractuels, vacataires).  Existence d'un plafond d'emploi en ETP (en ETPT à partir de 2015) et d'un encadrement de l'évolution de la masse salariale.  Pour certains établissements, obligation de recruter dans certains corps de la fonction publique.  Limitation du nombre de renouvellement de certains types de contrats.
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	contrôle associées à leurs niveaux respectifs, les flux de communication et d'information attendus, et les activités de pilotage utiles pour la réalisation des objectifs.  • Les prestataires externes adhèrent à la définition par le management de l'étendue de leurs pouvoirs et responsabilités.	Politique et principe n°4: L'organisation démontre son engage- pratique de ment à attirer, former et fidéliser des personnes gestion des RH  Ces politiques Ces politiques et les modalités pratiques reflètent les compétences attendues, nécessaires à la réalisation des objectifs.  Les politiques et les modalités pratiques reflètent les compétences attendues, nécessaires à la réalisation des objectifs.  Le conseil et le management évaluent les compétences disponibles dans l'ensemble de l'organisation et chez les prestataires externes au regard de politiques et de modalités pratiques établies, et le cas échéant, prendanisation  ganisation
Eléments du cadre de référence AMF	Définition des responsabilités et des pouvoirs (suite))	Politique et pratique de gestion des RH Ces politiques devraient permettre de recruter des collaborateurs à même d'exercer leur responsabilité et à l'atteinte des objectifs actuels et futurs de l'organisation

Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.	Divorcité des outils utilisés	
Per management usemment et evalue res ratadurantements pour chaque structure de l'entité afin de favoriser l'exercice des pouvoirs et des responsabilités et le flux d'informations nécessaires à la gestion des activités de l'entité.  Le management et le conseil utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour assigner les responsabilités et séparer les tâches comme il convient aux différents niveaux de l'organisation  Principe 11: L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs.  Le management comprend et détermine la dépendance et le lien entre processus métier, activités de contrôles automatisées et contrôles généraux.  Le management sélectionne et développe des contrôles relatifs à l'infrastructure informatique, qui sont conçus et mis en œuvre afin de contribuer à l'exhaustivité, l'exactitude et la disponibilité du traitement informatique.	entre établissement publics (EP) et au sein d'un EP. Obligation de choisir des outils respectant les normes comptables et budgétaires publiques. Possibilité d'un appui de la DGFIP pour les logiciels de gestion comptable.  Exigence d'évolution des SI pour s'adapter au RNCE et au GBCP.  Instructions concernant la sécurité des SI en fonction des obligations (Santé, Défense), émises par l'Agence Nationale de la Sécurité des SI.	brscp: Evolution des outils du SI (effet des changements institutionnels notamment à la suite de fusions ou de rapprochements, de l'évolution réglementaire (GBCP), de la protection du patrimoine scientifique et technique.  Grand nombre d'utilisateurs du SI (personnels mais également étudiants).  Partage de ressources avec les EPST (unités de recherche mixtes).  Pluralité des outils SI, dont de nombreuses « productions maison ».  La sécurité des SI est complexe pour les opérateurs multi-
ss e sai: co co co nat la se e sai: nat	rt des responsabilités et le flux res à la gestion des activités de na appropriés pour assigner our appropriés pour assigner ouveaux de l'organisation ation sélectionne et dévenéraux informatiques pour des objectifs.  and et détermine la dépencessus métier, activités de et contrôles généraux.  Inne et développe des astructure informatique, qui auvre afin de contribuer à le et la disponibilité du traite-	

38 

◎ IFACI

Eléments du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Contexte spécifique aux opérateurs	Commentaires et références
Systèmes d'in- formation (suite)	Le management sélectionne et développe des contrôles conçus et mis en œuvre afin de restreindre les habilitations informatiques aux utilisateurs autorisés dans la limite de leurs responsabilités, mais également afin de protéger les actifs de l'entité contre les menaces externes.	Adaptation du SI à l'obligation de mettre certaines données à disposition du public.	tutelles, ayant de nombreux partenariats, travaillant de façon étroite avec d'autres opérateurs et des collectivités territoriales, des structures européennes et dont les
	Afin de réaliser ses objectifs, le management sélectionne et développe des contrôles liés à l'acquisition, au développement et à la maintenance des systèmes d'information et de son infrastructure.	comsanon miposee par la tutelle de certains outils (Par exemple Chorus-REFX pour le recensement de l'immobilier domanial).	diverse. Dans un environne- ment qui se veut agile et ouvert, la définition d'une architecture séparant les appli-
	Principe n° 12 : L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui permetent de mettre en œuvre ces règles.		et les applications internes peut être une gageure.
	Le management établit, grâce à des règles fixant ce qui est attendu et à des procédures précisant les mesures associées, les contrôles qui seront intégrés aux processus métier et aux activités quotidiennes des collaborateurs.		
	Le management assigne la responsabilité et le devoir de rendre compte des activités de contrôle au person- nel d'encadrement (ou à d'autres collaborateurs) de l'unité opérationnelle ou de la fonction concernés par le risque.		

du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Contexte spécifique aux opérateurs	Commentaires et références
Principe r ment en f éthiques.	Principe n°1 : L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.	Pour certains établissements, application du code des marchés publics.	Le principe n°1 s'applique particulièrement à la commande publique, aux pres- tations de services, aux recours
luar lans	Les attentes du conseil et de la direction générale quant à l'intégrité et aux valeurs éthiques sont définies dans les normes à de conduite et contronneises à tous		à des experts. I oc FPA intervionnent dans dos
es 1 aire	les niveaux de l'organisation, ainsi que par les presta- taires externes et autres partenaires.		domaines pour lesquels les logiciels du commerce ne sont
	of creek the control that the control of the contro		souvent pas adaptés, nécessi-
	surveillance du conseil, définit les structures, les		fique d'outils.
ab	rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.		
r P	Le management et le conseil [] utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour		
SSI	assigner les responsabilités et séparer les tâches comme il convient aux différents niveaux de l'organisa-		
tion	2		
Ţ	Principe n°4: L'organisation démontre son engage-		
ne or	être adaptés aux ment à attirer, former et fidéliser les personnes besoins de compétentes conformément aux objectifs.		
es con	Les politiques et les modalités pratiques reflètent les compétences attendues, nécessaires à la réalisation des objectifs.	Obligation générale de rendre compte de l'exécution des contrats de performance. Et	

e Commentaires et références	eevue stion- des s à qui artici-	FiP Démarche de contrôle interne plus ou moins mature. Dans les établissements où il existe une démarche qualité il on est important de l'articuler avec liques le contrôle interne.  Fitat I'in- Etat Ivre Irrec- ntrôle
Contexte spécifique aux opérateurs	dispositifs spécifiques concernant le contrôle interne (revue de qualité comptable, questionnaire, échelle de maturité des risques pour les opérateurs à enjeux). Impact sur le SI (qui doit être en capacité de participer à la production et d'alimenter le reporting).	Offre de service de la DGFiP pour déployer le CICF.  Offre de service de la direction du budget (DB), la direction générale des finances publiques (DGFiP) et l'Agence pour l'informatique financière de l'Etat (AIE) pour la mise en œuvre du GBCP.  Travaux en cours avec la direction du budget pour le contrôle interne budgétaire.
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Principe n°5: L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre les objectifs.	Principe n° 12: L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles.  Le management établit, grâce à des règles fixant ce qui est attendu et à des procédures précisant les mesures associées, les contrôles qui seront intégrés aux processus métier et aux activités quotidiennes des collaborateurs.  Le management assigne la responsabilité et le devoir de rendre compte des activités de contrôle au personnel d'encadrement (ou à d'autres collaborateurs) de l'unité opérationnelle ou de la fonction concernés par le risque.
Eléments du cadre de référence AMF	Il convient également de prendre en compte les pratiques communément admises au sein de la société	

Eléments du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Contexte spécifique aux opérateurs	Commentaires et références
gouvernance	Principe n°2: Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.  Le conseil a la responsabilité de la surveillance concernant la conception, la mise en œuvre et le pilotage du contrôle interne par le management (Cette responsabilité s'exprime au niveau de chaque composante).	Gouvernance fixée par les textes (composition du CA et des comités).  Dans la plupart des cas, le directeur général est nommé par l'Etat. De même, les dirigeants reçoivent de l'Etat des lettres de mission qui leur fixent des objectifs, dont il sera tenu compte dans la part variable de leur salaire/traitement.  Les objectifs des dirigeants sont en général liés aux objectifs du COP qui peut concerner la mise en œuvre du contrôle interne.  Dans certains cas nomination du président du conseil d'administration par l'Etat.	
Devoir de rendre compte / Reporting	Principe n°5: L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre les objectifs.  Le management et le conseil déterminent les mécanismes de communication des responsabilités individuelles en matière de contrôle interne et de devoir de rendre compte, et prennent, si nécessaire, les mesures correctives.	Plan annuel et rapport annuel en fonction des objectifs du contrat.  Reporting aux tutelles sur le contrôle interne budgétaire et comptable dans le cadre des exigences posées par la circulaire budgétaire annuelle.	

## PARTIE 2

ÎDENTIFICATION DES RISQUES ET STRATÉGIE DE DÉPLOIEMENT DU CONTRÔLE INTERNE AU SEIN DES OPÉRATEURS

La situation des organismes participant à des missions de service public au regard du contrôle interne est extrêmement variable :

- certains organismes n'ont pas de démarche structurée de contrôle interne, ce qui n'exclut pas l'existence de pratiques. Ils entrent souvent dans une approche structurée pour répondre à la demande des tutelles. Ils commencent donc par une approche des risques comptables et financiers qui sera prolongée par les risques budgétaires. Pour eux, l'enjeu est d'élargir la démarche aux risques opérationnels ;
- à l'inverse, certains organismes soumis à la réglementation applicable au secteur des assurances et de la banque ont développé une démarche très structurée, régulièrement auditée par l'Autorité de Contrôle Prudentiel et de Résolution (ACPR). D'autres ont mis en place des systèmes de management par la qualité dont certains aspects recoupent la démarche de contrôle interne. Pour ces organismes, l'enjeu est notamment d'articuler les démarches antérieures avec les attentes des tutelles;
- d'autres encore ont initié une démarche de contrôle interne qui a perduré ou parfois qui s'est essoufflée. Pour cette dernière catégorie, les exigences de l'Etat relatives à la mise en œuvre d'une démarche de contrôle interne comptable et financier chez les opérateurs constituent une opportunité pour relancer le dispositif au sein de l'organisme.

Le groupe de recherche s'est focalisé sur les spécificités des opérateurs de l'État vis-à-vis de la mise en place concrète d'un contrôle interne. Sans prétendre à l'exhaustivité, il a cherché à présenter des outils ou des expériences susceptibles d'aider les opérateurs dans cette démarche, en complément des guides généraux relatifs au contrôle interne de toute structure auxquels on pourra utilement se reporter (<u>Annexe 1.2, page 69</u>).

Les activités de contrôle doivent être proportionnées aux risques. L'unité de recherche propose donc dans cette partie un recensement des risques les plus courants chez les opérateurs, ainsi qu'un rappel sur les démarches de construction d'une cartographie. Celle-ci n'étant pas une fin en soi, il convient d'adopter une stratégie de déploiement en s'appuyant sur des acteurs clés. Partant de leur expérience, les membres de l'unité de recherche partagent des bonnes pratiques concernant la collaboration ordonnateur comptable, l'appui de l'audit interne ou l'articulation avec les démarches existantes tels que les systèmes de management de la qualité.

#### 2.1 Présentation du tableau de recensement des risques

La présentation d'une cartographie des risques au Conseil d'administration constitue le levier préconisé par l'Etat pour sensibiliser la gouvernance au contrôle interne. L'exigence est formulée dans la circulaire du ministre du Budget du 1er juin 2011 relative à la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier.

Au-delà des obligations règlementaires, qui se focalisent sur les risques susceptibles d'affecter la qualité comptable et la soutenabilité budgétaire, la démarche a vocation à concerner l'ensemble des objectifs liés aux missions de l'établissement. En amont de la cartographie des risques, chaque organisme doit donc avoir précisément établi ses objectifs avant de passer à l'identification des éléments susceptibles d'empêcher leur réalisation.

La construction de la cartographie des risques se déroule classiquement selon les étapes suivantes :

- le recensement des risques susceptibles d'affecter la réalisation des différents objectifs de l'établissement ;
- l'évaluation de leur criticité en fonction de leur impact et de leur probabilité ;
- la présentation des risques dans une cartographie et la détermination des actions à conduire pour maîtriser les risques les plus critiques<sup>1</sup>.

Le document élaboré par l'unité de recherche s'inscrit dans la perspective d'une présentation de l'ensemble des risques de l'établissement et se focalise sur la première phase de la démarche de cartographie, que constitue le recensement des risques.



Les difficultés les plus fréquentes dans un exercice de cartographie des risques tiennent :

- à la difficulté à dissocier le libellé du risque de ses manifestations ou ses causes ;
- au niveau de granularité. En effet, un recensement exhaustif est impossible et une granularité trop fine conduit à un très grand nombre de risques qui rend le document difficile à
  utiliser en termes de pilotage (notamment par l'impossibilité d'identifier les risques majeurs
  pour la structure). A l'inverse, des risques trop génériques ne permettent pas la définition
  de plans d'action efficaces.

Le niveau de granularité retenu par le groupe de travail est compatible avec l'objectif de faire de la cartographie un outil de pilotage, utilisable par la gouvernance. Le document figurant en annexe 3 présente une liste de risques potentiels communs à la plupart des organismes assurant des missions de service public. Cette liste indicative résulte de l'analyse et du retraitement effectués à partir d'un exemple réel. Elle doit donc être modifiée, adaptée et complétée en fonction de la situation de l'organisme. Il ne s'agit en aucun cas d'un modèle à appliquer tel quel.

© IFACI

٠

Pour aller plus loin, consulter le cahier de la recherche La cartographie des risques, 2<sup>ème</sup> édition, Groupe professionnel Assurance, IFACI, 2013.



Le tableau proposé en <u>Annexe 3</u> fonctionne de la façon suivante :

- Les risques ont été regroupés par grandes thématiques. Dans les trois premières colonnes, selon le principe des poupées russes, chaque catégorie de risque a été divisée en domaine de risque puis illustré par des libellés plus précis. Ce découpage n'est pas une fin en soi, mais un moyen de mieux cerner les thématiques.
- La quatrième colonne (illustration du risque) doit être adaptée aux risques spécifiques aux processus « métiers ». Ces risques varient donc en fonction des opérateurs, de leurs missions et de leurs domaines d'intervention. On pourra utilement se référer aux cahiers de recherche de l'IFACI, relatifs notamment au contrôle interne des systèmes d'information ou des RH ainsi qu'aux référentiels par processus développés par la DGFiP et la direction du Budget pour les risques comptables et budgétaires (cf. Annexe 1, pages 67 à 79).
- La dernière colonne permet de mettre en avant les risques partagés avec les tutelles. En
  effet, pour les organismes publics, il existe des risques stratégiques liés à la relation avec les
  tutelles et à la gestion des objectifs de politique publique qui leur sont propres. En fonction
  des missions particulières de chaque organisme, cette colonne peut être adaptée ou
  complétée chaque fois que:
  - la tutelle a formulé, pour le risque identifié et l'activité donnée, une exigence particulière en matière de maîtrise des risques (sur ce point, <u>cf. 1.2.2, page 20</u>) ;
  - la défaillance de l'organisme dans ce domaine a un impact significatif pour l'Etat en termes d'image, de responsabilité, de finances publiques ...

Le recensement proposé par l'unité de recherche peut être utilisé par :

- les organismes qui ne disposent que d'une cartographie limitée au volet comptable, développée pour répondre aux instructions de la tutelle et qui souhaitent se doter d'un dispositif global. La nomenclature proposée facilitera le recensement des autres catégories de risques;
- ceux qui disposent déjà de cartographies partielles, disjointes ou élaborées avec des méthodologies différentes. Cette nomenclature constituera alors un aide-mémoire ou un cadre pour la consolidation de l'existant.

Dans les deux cas, il s'agit de viser une cartographie globale des risques pour disposer d'un outil de pilotage de l'organisme (Cf. Zoom sur des démarches de construction de cartographie des risques, page 48 et Partie 2.2, page 50).

46 ♥ IFACI

Selon les caractéristiques de l'organisation (taille, autonomie des unités,....), la liste des risques peut être utilisée comme :

 base de départ pour recenser, préciser et coter les risques pertinents pour l'opérateur;

L'intérêt de cette méthode, notamment pour de grandes organisations complexes, est d'assurer un cadrage fort des travaux réalisés par les différents groupes et de faciliter leur consolidation ultérieure. Cela permet également de mettre en lumière les bonnes pratiques de contrôle déployées par certains et, éventuellement, de mettre l'accent sur certains plans d'actions qui paraissent nécessaires à un niveau plus général.



Le recensement est effectué par une équipe resserrée, qui soumet la liste qu'elle a adaptée aux principaux responsables de l'organisation afin de s'assurer que les principaux risques susceptibles d'affecter l'atteinte des objectifs ont été identifiés.

 aide-mémoire. Après un premier recensement des risques fondé sur la vision des collaborateurs participant à la démarche de cartographie, la nomenclature proposée pourra contribuer à la vérification de l'exhaustivité du recensement effectué au sein de l'organisme.

L'intérêt d'un recensement fondé sur la perception des collaborateurs est de s'assurer que les opérationnels mettent à profit leur connaissance approfondie du fonctionnement du processus pour en identifier les risques sans a priori. Elle facilite également l'appropriation de la démarche. En effet, une liste préétablie peut être considérée comme représentant le point de vue de la direction générale et paraître éloignée de la réalité vécue par les équipes.

Néanmoins, cette seconde méthode peut s'avérer lourde à mettre en œuvre.



Des entretiens avec chaque responsable de l'organisation permettent d'identifier les principales catégories, domaines et natures de risque. L'équipe en charge de la démarche rapproche les éléments ainsi recensés de la nomenclature proposée. In fine, la liste des risques est soumise à la validation des responsables qui sont interrogés et à celle des instances dirigeantes.

Ces deux méthodes reposent nécessairement sur un échange avec les principaux responsables de l'organisation.

La démarche retenue doit privilégier l'efficacité plutôt que la perfection du modèle. L'enjeu est d'assurer une progression suffisamment rapide pour maintenir la mobilisation des acteurs et aboutir rapidement à une production qui permettra de lancer les premières actions. A l'inverse, une démarche trop lente présente un double risque d'essoufflement et de perte de crédibilité.



## ZOOM SUR DES DÉMARCHES DE CARTOGRAPHIE DES RISQUES<sup>1</sup>

Selon la stratégie de déploiement adoptée, la démarche retenue privilégiera l'articulation avec les activités opérationnelles et/ou la vision stratégique des risques par les dirigeants. Ces deux approches sont complémentaires. Elles peuvent être menées successivement ou concomitamment.

### Une démarche d'analyse des risques par processus

Certains opérateurs ont fait le choix de lancer des démarches basées sur l'analyse systématique des risques liés à chaque étape des processus de l'organisation. Une méthode de ce type repose donc sur deux piliers :

- un découpage de l'activité de l'organisation en processus, et une description de ces processus qui permette d'en identifier les principales étapes. C'est souvent le cas dans les organisations dotées d'un système de management de la qualité;
- une liste des risques génériques, généralement établie avec la direction, qui recense les principaux éléments qui sont susceptibles d'affecter les objectifs de l'organisation.

La démarche repose ensuite sur une identification des risques au niveau de chacun des processus, par ou avec les personnes directement impliquées dans ce processus. L'avantage est de pouvoir plus facilement faire contribuer à ce travail les personnes qui connaissent le mieux la réalité des activités et des risques correspondants.

Pour chaque processus, les risques de non atteinte des objectifs sont identifiés et cotés, en détaillant les situations à risque de façon à les rendre aisées à appréhender et compréhensibles par les responsables concernés, ceux-ci devant indiquer pour chaque situation les moyens de maîtrise mis en œuvre et leur perception du risque résiduel.

Pour des raisons de disponibilité de moyens, il n'est souvent pas possible de travailler sur tous les processus en même temps. L'un des enjeux est alors de déterminer les processus à analyser de façon prioritaire. Cela peut se faire en sollicitant chaque responsable ou en s'appuyant sur un groupe de travail restreint.



L'accent doit être mis sur la nécessité d'une co-construction entre les opérationnels et l'équipe en charge de la démarche. Ce point de vigilance est particulièrement important quand cette équipe est constituée de professionnels du contrôle et de l'audit qui pourraient avoir tendance à fonctionner en vase clos à partir de leurs référentiels. Cette collaboration doit débuter dès l'identification des risques et devient particulièrement cruciale au moment de la hiérarchisation, celle-ci étant par nature de la responsabilité des managers. Le succès de la mise en œuvre du plan d'action en dépend, tant pour assurer sa faisabilité que son acceptation.

48 ♥ IFACI

¹ Pour aller plus loin, voire « La cartographie des risques – Groupe professionnel Assurance – 2ème Edition » (IFACI, 2013) ou « La création de valeur par le contrôle interne » (IFACI, 2010).

Une liste des risques adoptée par l'organisation peut faciliter cette hiérarchisation. Chaque risque est analysé au niveau de chaque processus à l'aide d'une matrice de cotation. Par exemple :

- 0 : Risque n'impactant pas le processus ;
- 1 : Risque correctement maîtrisé ;
- 2 : Risque insuffisamment maîtrisé ;
- 3 : Risque non maîtrisé.

La consolidation de ces réponses permet d'avoir une vision de la perception de la maîtrise du risque par les opérationnels, et donc de déterminer les processus qui semblent être à analyser en priorité. Une pondération des réponses est à mettre en œuvre si un processus est réparti entre plusieurs services ou entités.

Idéalement, le choix des processus doit être arrêté en réunissant les acteurs de l'organisation dont la connaissance de l'activité peut permettre d'arbitrer l'ordre des priorités.

#### La construction d'une cartographie des risques « stratégiques »

Ce type de démarche descendante (« top-down ») vise à déterminer, en travaillant avec les dirigeants, les principaux risques auxquels une organisation est confrontée. De façon schématique, cette approche s'organise en trois temps :

- des entretiens avec les dirigeants pour faire émerger les principaux risques. Les entretiens individuels sont à privilégier de façon à permettre à chacun de s'exprimer sans contrainte ;
- une consolidation et une synthèse des éléments recueillis afin de mettre en évidence des regroupements possibles ou des thématiques récurrentes;
- une hiérarchisation, réalisée avec l'ensemble des acteurs interrogés, qui permet de classer les risques dans des catégories en fonction de leur impact et de leur fréquence. In fine, cela permet de hiérarchiser les plans de maîtrise des risques et de désigner le dirigeant qui sera chargé d'en assurer le suivi.

Cette démarche peut être moins complexe à déployer qu'une démarche par processus. Elle permet alors d'obtenir plus rapidement une cartographie balayant l'ensemble des risques majeurs de l'entité. En mobilisant les dirigeants, cet exercice de mise en perspective suscitera plus facilement leur intérêt, par rapport à une approche axée sur les processus qui intéressera en priorité les responsables concernés.

A contrario, une approche par les risques stratégiques ne permet pas de faire facilement le lien avec les activités opérationnelles. Elle peut donc parfois paraître trop théorique pour les opérationnels. Comme ce sont ces collaborateurs qui seront amenés à mettre en œuvre les actions de maîtrise des risques, cela peut être un frein à la diffusion de la culture de contrôle interne. Les deux approches complémentaires doivent donc être mises en œuvre selon un ordre de priorité et un niveau d'imbrication propre à chaque organisation.

#### 2.2 STRATÉGIE DE DÉPLOIEMENT

Le contrôle interne est un dispositif global dont la mise en œuvre doit être pensée pour répondre aux objectifs fixés par les organes dirigeants tout en permettant l'engagement des acteurs clés dans le temps. Cette stratégie est déclinée au niveau de chaque composante en veillant à maintenir la cohérence d'ensemble et à couvrir de manière adéquate et efficiente le périmètre retenu.

Si l'objectif initial est de satisfaire strictement aux seules obligations règlementaires, la déclinaison des risques peut utilement s'appuyer sur des référentiels existants¹ et sur des formations ad hoc telles que celles qui sont proposées par la MDCCIC et la MACIB. Il faut ensuite hiérarchiser les processus qui présentent les enjeux les plus importants en matière budgétaire et comptable (montants, nombre d'opérations, complexité des procédures...).

Pour les autres processus, lorsque l'établissement ne dispose pas d'un ensemble organisé de procédures, il convient de recenser les éléments de formalisation des activités de contrôle (par exemple les manuels d'utilisateur des applications, les instructions internes, les modes opératoires, ....). L'avantage de la démarche est d'associer les acteurs de premier niveau et de faciliter leur adhésion. Elle permet également de valider collectivement l'existant et de l'enrichir au regard des risques métiers. La consolidation de risques identifiés à la faveur d'autres démarches est également une option possible : démarche qualité, plans de continuité ou dispositifs de sécurité informatique, dispositifs de prévention en matière d'hygiène et de sécurité et des risques psycho-sociaux.

Dans tous les cas, on ne saurait trop insister sur le caractère décisif, pour la diffusion de la culture de contrôle interne, d'une impulsion au plus haut niveau. En l'absence d'une telle impulsion, le risque est grand de voir le contrôle interne limité aux exigences réglementaires dans le domaine comptable. Il serait alors exclusivement perçu comme une contrainte externe.

Référentiels de contrôle interne comptable à demander au comptable ; Référentiel de contrôle interne budgétaire à télécharger à partir du site « Performance Publique ».



# ZOOM SUR LES CONDITIONS DE SUCCÈS DE LA COLLABORATION ENTRE L'ORDONNATEUR ET LE COMPTABLE

Les comptes et la trésorerie d'une partie des opérateurs sont sous la responsabilité d'un agent comptable public. Il assure la bonne tenue des comptes, le règlement des factures fournisseurs, des salaires et l'encaissement des créances. Il est également en charge de la gestion de la trésorerie de l'établissement.

#### Points forts de la séparation ordonnateur/comptable

- L'agent comptable a un double rattachement au directeur général ou au président de l'établissement et à la DGFiP qui assure son indépendance vis-à-vis de l'ordonnateur et lui permet d'exercer pleinement sa responsabilité de préservation des fonds publics.
- La répartition des rôles entre le chef des services financiers et le comptable se concrétise le plus souvent par une séparation des tâches entre l'ordonnateur et le comptable sur la chaîne de traitement des factures fournisseurs, de la paie et des factures clients.

### Principaux risques<sup>1</sup>

- Système d'information de gestion qui ne permet pas d'assurer la séparation nette entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable ou à l'inverse problème d'interface entre les outils.
- Dédoublement des contrôles entre les services de l'ordonnateur et les services comptables.
- Déresponsabilisation des services amont lorsque l'agent comptable exerce ou est réputé exercer un contrôle exhaustif.
- Perte de confiance entre les services de l'ordonnateur et du comptable se traduisant notamment par du sur-contrôle.
- Allongement des délais de règlement des factures, difficultés à régler certains litiges fournisseurs si les périmètres ne sont pas clairement définis.
- Faible communication entre les services.

### Bonnes pratiques

- Mettre en place une bonne communication :
  - Partager les plans de contrôles entre les services de l'ordonnateur et les services du comptable : recenser les lacunes et les redondances. Répartir les contrôles entre les deux fonctions ;
  - Partager les résultats des contrôles effectués. Un échange mutuel de rapports de contrôles mensuels ou trimestriels peut être envisagé ;
  - Organiser des réunions afin de faire le point sur les difficultés rencontrées et sur l'état d'avancement des plans d'action ;

¹ Dans le cas où l'agent comptable est également responsable des services financiers, le principal risque est l'absence de séparation des tâches au sein de son service.

- Instaurer des contrôles des habilitations pour s'assurer de l'effectivité de la séparation ordonnateur/comptable<sup>1</sup>;
- Mettre en place des procédures cohérentes sur l'ensemble des processus partagés entre l'ordonnateur et le comptable et chercher dès que possible la complémentarité pour éviter la redondance, ce qui suppose de concevoir de concert une architecture des contrôles;
- Travailler à la mise en place du contrôle hiérarchisé de la dépense ou du contrôle partenarial. L'objectif est de moduler les contrôles en fonction des risques et des enjeux, qui peuvent évoluer en fonction du nombre d'anomalies détectées;
- Alléger, dès que cela est possible, la transmission des pièces justificatives, en mettant en place une organisation qui permette de répondre facilement et rapidement à toute demande de communication du comptable.

52 ⊗IFACI

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Cela est d'autant plus important dans les cas où l'agent comptable est également chef des services financiers. Dans ce cas, des requêtes permettant de s'assurer que le pré-enregistrement et l'enregistrement comptable ont bien été réalisés par des personnes distinctes sont indispensables.



## ZOOM SUR L'APPUI DE L'AUDIT INTERNE

Lorsque la culture de contrôle interne est peu développée au sein de l'organisme et de son conseil d'administration, l'une des options possibles est de s'appuyer sur la création d'un comité d'audit (cf. Zoom sur le rôle des instances de gouvernance, page 26) et d'une mission d'audit interne.

Dans ce contexte, l'une des premières missions de l'audit interne<sup>1</sup>, rattaché à la direction générale ou à la présidence, peut consister à établir ou à être le moteur de la première cartographie des risques majeurs de l'établissement; celle-ci servant de support au premier plan d'action de contrôle interne établi et mis en œuvre par les services opérationnels et fonctionnels.

De par son positionnement et son expertise, l'audit interne présente l'avantage de disposer de ressources humaines qui peuvent être consacrées à ces travaux ainsi que d'une légitimité auprès des directions et services de l'établissement. Cette implication facilite la sensibilisation de la gouvernance et de l'état-major de l'établissement à la culture du risque. Le principal écueil est l'absence d'appropriation de la démarche par les services opérationnels, soit que les risques identifiés restent à un niveau stratégique, soit que les services manquent de ressources et/ou de méthode pour décliner les risques dans les processus qu'ils mettent quotidiennement en œuvre.

Le transfert de la mise à jour de la cartographie aux entités et services concernés constitue un point essentiel pour la réussite de la démarche. Elle suppose l'identification préalable des propriétaires des risques, ce qui nécessite :

- que la répartition des compétences et missions entre les différents services ne présente pas d'ambiguïtés ou de redondances ;
- que les objectifs fixés à chaque composante de l'établissement puissent être reliés à ses objectifs globaux, tels qu'ils résultent notamment des contrats d'objectifs et de performance signés avec la tutelle<sup>2</sup>.

La démarche nécessite également une impulsion constante de la part de la gouvernance et la mobilisation des services opérationnels (encadrement de proximité, agents). Afin d'animer la démarche et d'en consolider les résultats, le relais est pris par des acteurs internes, éventuellement assistés par des consultants.

L'audit interne peut toutefois être sollicité à nouveau en cas d'essoufflement de la démarche.

¹ Voir la prise de position de l'IIA sur le rôle de l'audit interne dans le management des risques de l'entreprise et le guide pratique de l'IIA « Évaluer l'adéquation du management des risques ».

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> La condition sous-jacente est l'existence d'un système de contrôle de gestion performant fondé d'une part sur une déclinaison formelle et mesurable des objectifs entre les entités (dialogue de gestion) et sur un dispositif de compte-rendu. L'absence ou la faiblesse de ce dispositif peut constituer un obstacle; son renforcement doit accompagner le déploiement du contrôle interne.



## Un exemple de contribution de l'audit interne

L'établissement concerné est un opérateur de l'Etat de taille importante dont l'organisation déconcentrée comporte plusieurs centaines d'implantations réparties sur l'ensemble du territoire national et administrées par des structures régionales.

Le premier dispositif de contrôle interne a été structuré autour de la création d'une direction de l'audit interne et d'un comité d'audit interne. Il a conduit à l'élaboration d'une cartographie des risques et d'un registre des risques marqués par les enjeux de nature stratégique de cet opérateur. Ces éléments ont été soumis à l'approbation du comité de direction et ont servi de base à une démarche d'envergure visant au renforcement de la qualité comptable en vue de permettre la certification des comptes de l'opérateur.

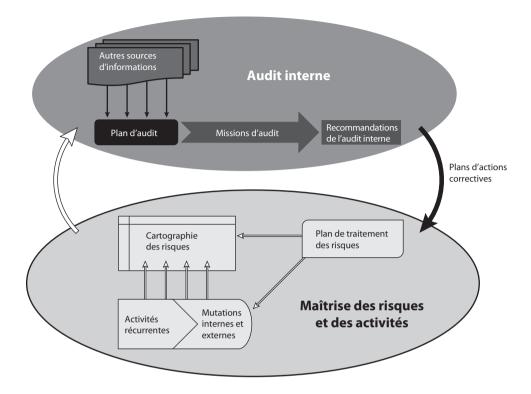
Au bout de quelques années, ce dispositif a commencé à perdre de sa dynamique initiale.

La gouvernance, sous l'impulsion de l'audit interne, s'est donc appuyée sur la circulaire de la DGFiP du 1er juin 2011 relative à la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier pour relancer son dispositif de contrôle interne selon une approche globale, intégrant également les aspects métiers.

Pour y parvenir, l'opérateur s'est notamment doté d'un comité des risques présidé par le directeur général et associant, outre l'audit interne et le comptable public, des représentants des processus métiers. Chaque processus qui avait été identifié comme porteur des principaux enjeux comptables et financier, a fait en outre l'objet d'une analyse transverse associant les représentants des fonctions supports et des métiers de l'opérateur. Cette approche complémentaire, motivée par des exigences en matière de CICF, a permis de renforcer la prise en compte explicite des risques opérationnels par rapport aux risques de nature stratégique, pour lesquels les leviers d'action sont partagés entre un moins grand nombre d'acteurs

Par ailleurs, l'opérateur a également intégré des indicateurs de maturité du contrôle interne et de mesure des risques dans les tableaux de pilotage de la gouvernance, ce qui a constitué un autre levier efficace pour le redéploiement puis l'entretien de la dynamique de son dispositif de contrôle interne.

#### Maîtrise des risques et audit interne : le cercle vertueux



Après avoir joué un rôle de conseil et d'accompagnement dans la définition et la mise en place du dispositif de maîtrise des risques, l'audit interne se concentre sur son évaluation (périmètre, effectivité et efficacité). Les conclusions de ces audits et le suivi des recommandations permettent d'enrichir et de mettre à jour la cartographie des risques et le plan d'action de contrôle interne, dans le cadre d'une démarche d'amélioration continue, qui constitue également un « cercle vertueux ».



# ZOOM SUR L'ARTICULATION DE LA DÉMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE AVEC UN SYSTÈME DE MANAGEMENT DE LA QUALITÉ

Si les démarches de management de la qualité et de contrôle interne sont, historiquement, issues de préoccupations différentes (satisfaction des clients d'un côté, maîtrise des risques financiers de l'autre), leurs méthodes et leurs référentiels incitent à rechercher des synergies entre elles.

Le cahier de la recherche IFACI « Contrôle interne et qualité – Pour un management intégré de la performance », auquel on pourra utilement se référer, mettait déjà en évidence ces convergences et tout l'intérêt de s'appuyer sur un système de management de la qualité (SMQ) préexistant pour mettre en place un dispositif de contrôle interne intégré aux métiers. Ces convergences se sont encore renforcées depuis avec les évolutions des pratiques et des référentiels, notamment l'évolution envisagée dans le cadre de la révision de la norme ISO 9001¹.

Lorsqu'un établissement dispose déjà d'un SMQ du type ISO 9001, ce qui est fréquemment le cas dans les établissements assurant des fonctions de production ou de services, la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne peut :

- profiter de la « culture qualité » existante pour faciliter l'appropriation du contrôle interne par les équipes,
- le cas échéant, utiliser le réseau de correspondants et le dispositif de reporting existant.

En tout état de cause, il est important d'éviter les redondances, facteurs de pertes d'efficience et de démotivation des équipes. En pratique, pour assurer la cohérence, l'efficacité et l'efficience du dispositif global, certains points de convergence s'imposent et concernent :

- la cartographie des processus utilisée;
- l'identification des risques et des dispositifs de contrôle ;
- l'amélioration et l'adaptation du dispositif au fil du temps.

#### La cartographie des processus

Lorsque les travaux de mise en place du contrôle interne sont organisés par processus, il convient de s'appuyer sur la cartographie des processus du système de management de la qualité.

Au sein des opérateurs de l'État, la mise en place d'un contrôle interne commence généralement par les volets comptables et financiers, du fait de l'impulsion donnée par les tutelles et des contraintes réglementaires (LOLF, décret GBCP). Or :

Dans le cadre de la version actuelle (2008) de la norme ISO 9001, la démarche d'évaluation des risques est considérée comme une bonne pratique mais n'est pas imposée. Une nouvelle version est prévue en 2015.

- la cartographie des processus du SMQ couvre la totalité de l'activité de l'établissement (ou tout au moins la totalité de l'activité certifiée); elle est généralement d'un niveau générique.
   Cf. Annexe 4 : Articulation de la cartographie des processus SMQ et des processus de contrôle interne d'un opérateur, et Annexe 5 : Carte d'identité d'un processus SMQ;
- la cartographie des processus élaborée pour la mise en œuvre du CICF sur la base des guides et référentiels transmis par la DGFiP ne couvre généralement pas la totalité de l'activité de l'établissement : elle se focalise sur ce qui peut avoir un impact sur l'objectif de qualité comptable. Par contre, elle descend à un niveau beaucoup plus fin.

Il faut donc assurer l'articulation entre ces deux niveaux. Si le découpage des processus SMQ n'est pas assez fin pour les besoins du CICF, il faut néanmoins garder le lien avec la cartographie des processus qui est déjà connue au sein de l'opérateur. Cela suppose d'affecter chaque processus CICF à un processus SMQ. Le tableau de correspondance entre les processus de contrôle interne comptable et financier et les processus SMQ (page 58) illustre la façon dont, dans l'établissement présenté par l'annexe 4, les multiples processus identifiés dans le cadre du CICF sont affectés à 6 des 13 processus du SMQ.

Si le processus « gérer la comptabilité» inclut les processus spécifiques à l'agent comptable, les autres processus nécessitent l'intervention conjointe des services métier et/ou support et celle du service comptable.

Lorsque que dans l'organisation de l'établissement, le service comptable de l'ordonnateur et le service de l'agent comptable sont distincts, deux choix sont possibles concernant les processus propres à l'agent comptable : soit les intégrer dans le SMQ de l'organisme, soit ne pas les intégrer dans les processus SMQ, dans la mesure où l'agence comptable est seule concernée. La première option a l'avantage d'intégrer la qualité comptable dans une dynamique commune à l'ensemble de l'entité : elle peut être opportune lorsque la comptablité de l'organisme n'est pas tenue par un comptable public.

Tableau de correspondance entre les processus de contrôle interne comptable et financier et les processus SMQ

PROCESSUS MÉTIER	DEFINIR ET PERCEVOIR LES REDEVANCES	Recette principale¹	Primes 21	Autres recettes						
PROCESSI	DEFINIR ET METTRE EN GUVRE LES INTERVEN- TIONS	Aides remboursables¹	Autres interventions							
	GÉRER LA COMPTABILITÉ	Organisation des services compta- bles	Prise en charge et décaissement des mandats¹	Prise en charge et recouvrement des titres de recettes¹	Excédent de versement	Répétition de l'indû	Opposition	Compte Bancaire	Numéraire	Etats financiers Autre processus : centralisation des régisseurs
	GÉRER LE SI	Organisation des services DSI	Organisation SI							
PROCESSUS SUPPORT	METTRE À DISPOSITION LES RESSOURCES HUMAINES	Rémunérations	Frais de déplace- ment							
PROCESSU	GÉRER LES MOYENS GÉNÉRAUX	Parc immobilier	Baux							
	GÉRER LES RESSOURCES FINANCIÈRES	Organisation comptable	Trésorenie court terme	Provisions pour risques et charges	Dette financière					
	ACHETER	Commande publique	Stocks							
	PROCESSUS SMQ				Processus CICF					

1 Les référentiels correspondant à ces procédures n'ont pas été dévoloppés par la DGFiP en raison de la diversité de l'assiette de ces recettes.

Pour disposer d'une vision homogène et complète des processus partagés, il faut compléter la démarche par une analyse plus précise des tâches des uns et des autres, des risques associés et des dispositifs de maîtrise adaptés.

#### L'identification des risques et des dispositifs de maîtrise

Les risques et les dispositifs de maîtrise afférents aux objectifs de qualité comptable et de soutenabilité budgétaire d'une part, aux autres objectifs de l'organisation (notamment les objectifs « métier ») d'autre part, ne sont pas indépendants. Ce qui est mis en place pour assurer la qualité comptable permet souvent de maîtriser également des risques non comptables. Inversement, les non-conformités ou points sensibles détectés dans le cadre de la démarche qualité doivent être mis à profit pour alimenter l'identification et l'évaluation des risques financiers et comptables.

Le zoom sur la commande publique (Cf. <u>page 60</u>) qui croise le référentiel de contrôle interne « commande publique » élaboré par la DGFiP avec les travaux réalisés au sein d'un établissement dans un cadre plus large, illustre la façon dont le CICF, même s'il ne traite que partiellement la commande publique, s'intègre dans le pilotage global de ce processus.

#### L'amélioration et l'adaptation continues du dispositif

Le contrôle interne ne doit pas être conçu comme un ensemble de dispositifs élaborés une fois pour toutes. Il doit s'améliorer progressivement et s'adapter à l'évolution de l'environnement et des activités de l'opérateur.

L'organisation mise en place dans le cadre du système de management de la qualité (notamment le suivi des plans d'action, les audits qualité, le repérage et le traitement des non-conformités, les revues de processus et les revues de direction) offre pour ce faire un cadre robuste et bien structuré. Élargir ce dispositif à l'ensemble du contrôle interne de l'établissement permet, plus aisément et de façon efficiente, de s'assurer que :

- le contrôle interne reste en phase avec les difficultés, risques et contraintes rencontrés par les équipes sur le terrain ;
- les risques nouveaux sont identifiés et pris en compte par le dispositif;
- les plans d'action sont suivis et pilotés ;
- le dispositif est évalué périodiquement (fréquence annuelle) et adapté au fur et à mesure en tant que de besoin.



Pour illustrer la complémentarité entre les démarches de contrôle interne et de SMQ, l'unité de recherche a croisé les tâches identifiées dans le référentiel de contrôle interne (RCI) pour la commande publique, élaboré par la Mission de doctrine comptable et de contrôle interne comptable (MDCCIC) de la DGFiP, et les tâches recensées dans la démarche qualité d'un établissement public administratif.

Par nature, le référentiel « commande publique » porte principalement sur le contrôle interne comptable (qui vise à donner une assurance raisonnable de la qualité des comptes) et recense les risques au regard des différents critères de qualité comptable¹. Toutefois s'il est très détaillé (cf. rubrique signalée en gris clair tramé dans le schéma ci-contre) et permet de veiller à la fiabilité des comptes, les opérations propres à l'ordonnateur sont traitées à plus grosses mailles. Ces opérations et les risques associés ne sont pas identifiés de manière exhaustive. En revanche le SMQ se focalise sur les opérations effectuées par l'ordonnateur (cf. rubrique signalée en gris moyen dans le schéma ci-contre).

#### S'agissant des achats :

- Si le risque d'irrégularité de la procédure de passation des marchés publics est identifié (dans la partie Engagements du RCI), il n'apparaît aucun risque en termes de non optimisation des coûts, de performance du processus, de conflit d'intérêt ou de fraude et de lutte contre les collusions éventuelles. Les achats sont pourtant l'une des activités les plus exposées au risque de gaspillage et de fraude.
- Par ailleurs, la dématérialisation des procédures de l'achat public a fait émerger de nouveaux risques liés aux systèmes d'information et nécessite de s'intéresser aux sécurités informatiques mises en place sur ces procédures, le RCI se limitant au SI comptable.

Le même constat peut être formulé s'agissant des opérations d'inventaire : là encore, en complément des aspects purement comptables, une démarche globale associant ordonnateurs et comptables permet d'aller au-delà des points identifiés dans le référentiel « Commande publique » et d'envisager le processus de gestion des immobilisations dans son intégralité, y compris :

- les opérations de gestion des immobilisations (dont l'affectation des immobilisations, leur entretien et réparation) ;
- la réalisation de l'inventaire physique ;
- les décisions de réforme et de sortie des équipements de l'inventaire.

60 ⊗ IFACI

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Critères définis dans le référentiel de contrôle interne Comptable interministériel de la DGFiP: Réalité; Justification; Présentation et bonne information; Sincérité; Exactitude; Totalité; Non-contraction; Imputation; Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice.

### Expression de besoins • Rédiger et valider le besoin arbitré Choisir la procédure Choix du fournisseur • Rédiger les éléments de la consultation • Envoyer l'avis de publicité • Mettre en ligne ou envoyer les dossiers de consultation • Répondre aux questions des candidats • Réceptionner les plis • Examiner les candidatures et valider les candidatures • Analyser les offres et retenir l'offre la plus économiquement avantageuse Engager les dépenses • Signer et notifier le marché Archiver les pièces de procédure Engagements Commande - Contrôle de l'établissement de l'engagement - Enregistrement comptable des engagements - Archivage des engagements Avances - Contrôle des conditions de versement de l'avance - Evaluation du montant de l'avance - Transmission de la demande Liquidation Réception de - Contrôle de la réception de la commande la commande - Evaluation de la dette de l'établissement - Transmission et archivage des réceptions de commande

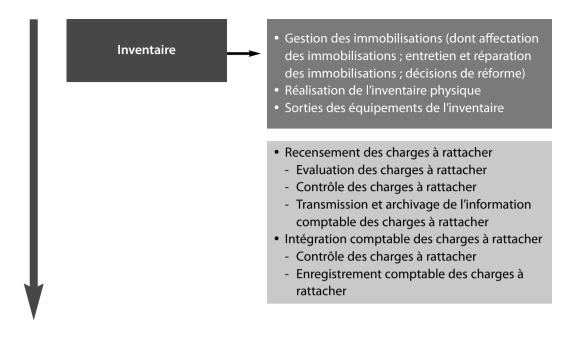
#### Ordre de payer

- Versement des avances
  - Contrôle de la liquidation de l'avance
  - Enregistrement comptable de l'ordre de payer l'avance
- Acomptes et versements définitifs
  - Contrôle de la liquidation
  - Enregistrement comptable de l'ordre de payer l'acompte ou le versement définitif
  - Transmission de l'ordre de payer et des pièces justificatives

#### Prise en charge

#### • Visa – niveau agent comptable

- Contrôle de la régularité de la dépense en fonction du plan de contrôle hiérarchisé de la dépense
- Contrôle de la récupération des avances
- Enregistrement comptable de la prise en charge de l'ordre de payer
- Archivage et transmission des pièces justificatives et documents comptables
- Visa niveau régisseur
  - Contrôle de la régularité de la dépense
  - Enregistrement comptable de la prise en charge de l'ordre de payer
- Réception des oppositions et mainlevées
  - Contrôle de l'opposition ou de la mainlevée
  - Enregistrement comptable de l'opposition et des autres évènements (mainlevée...)
- Désintéressement du créancier opposant
  - Contrôle de la présence d'oppositions
  - Evaluation du montant à verser au créancier opposant
  - Enregistrement comptable du désintéressement du créancier opposant
- Retenues de garantie et assimilées
  - Evaluation de la retenue de garantie
  - Enregistrement comptable de la retenue de garantie
  - Conservation des sûretés
- Libération des garanties du fournisseur et reversement de la retenue de garantie
  - Contrôle de la régularité de la libération de garantie
  - Enregistrement comptable de la libération des garanties



Ce schéma est un exemple et n'est pas exhaustif. La nature de la commande peut engendrer de nouveaux contrôles.

Au-delà des risques traités, dans le cadre du contrôle interne budgétaire et comptable, la conjonction des deux démarches de management par la qualité et de contrôle interne comptable est nécessaire pour appréhender l'ensemble des risques liés à un processus. Elle suppose une réflexion conjointe de l'ordonnateur et du comptable pour parvenir à une analyse globale et commune de ce processus. Cette démarche commune permet de s'assurer de l'efficacité du processus et d'améliorer sa performance (optimisation des modes de fonctionnement, rationalisation du processus, accroissement de la maîtrise des activités et de la qualité des services rendus, coordination des contrôles de l'ordonnateur et du comptable).

© IFACI

## **A**NNEXES

66 ⊗ IFACI

# ANNEXE 1 - DOCUMENTATION RELATIVE À L'ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE ET AUX ACTIVITÉS DE CONTRÔLE DES ORGANISMES PUBLICS

### 1.1 Les textes réglementaires

Titre	Références JORF	Liens internet
Décret n°2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration	JORF du 30 juin 2011	http://www.legifrance.go uv.fr
Circulaire du Premier ministre n° 5540/SG du 30 juin 2011 relative à la mise en œuvre de l'audit interne dans l'administration		http://circulaire.legi- france.gouv.fr/pdf/2011/0 7/cir_33414.pdf
Décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique		http://www.legifrance.go uv.fr
Arrêté du 1 <sup>er</sup> juillet 2013 fixant la liste des personnes morales de droit public relevant des administrations publiques mentionnées au 4° de l'article 1 <sup>er</sup> du décret no 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgé- taire et comptable publique	JORF du 9 juillet 2013	http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/gbcp-organismes-publics#.U6gL8 label{Eq: Rubrique: Ressources documentaires}
Référentiel fonctionnel de mise en œuvre des titres I et III du décret n°2012-1246 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) dans les organismes. Juillet 2013	Ministère de l'Economie et des Finances. Direction du Budget	http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/gbcp-organismes-publics/consulter-referentiel-fonctionnel-mise-en-oeuvre-decret-gbcp-dans-organismes#. U6gMgfl t8E
Dossier de prescriptions générales (Version de mars 2014)		http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/gbcp-organismes-publics/consulter-referentiel-fonctionnel-mise-en-oeuvre-decret-gbcp-dans-organismes#. U6gMgfl t8E

Titre	Références JORF	Liens internet
Circulaire du Premier ministre n° 5454/SG du 26 mars 2010 relative au pilotage stratégique des opérateurs de l'Etat		http://www.performance- publique.budget.gouv.fr/c adre-gestion- publique/operateurs-etat Rubrique : Textes de réfé- rence.
Circulaire du Ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat n° 2011/03/6791 rela- tive à la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF): présentation au conseil d'administra- tion en 2011 d'une cartographie des risques et d'un plan d'action pluriannuel		Le décret GBCP fixe à présent le cadre. Cf. circulaire à la rubrique suivante.
Circulaire du ministre du Budget relative au cadre budgétaire et comptable des opérateurs de l'Etat et des établissements publics nationaux pour 2014		http://www.performance- publique.budget.gouv.fr/c adre-gestion- publique/operateurs-etat Rubrique : Textes de réfé- rence
Documents budgétaires : Documents annexes à la loi de finances. Jaune Opérateurs	Ministère de l'Economie et des Finances. Direction du Budget	http://www.performance- publique.budget.gouv.fr/c adre-gestion- publique/operateurs-etat Rubrique : Ressources documentaires
Règlement n° 97-02 modifié du Comité de Réglementation Bancaire et Financière		http://acpr.banque- france.fr/fileadmin/user_u pload/acp/Controle_prud entiel/reglt97-02-conso- lide.pdf

68 ◎ IFACI

# 1.2 Les guides et cadres de référence du contrôle interne budgétaire et comptable des opérateurs et établissements publics nationaux

Pour suivre la préparation des nouveaux modes de gestion budgétaire et comptable, résultant du GBCP, dont l'entrée en vigueur est fixée au 1 janvier 2016, il convient de consulter régulièrement le site de la Performance Publique et plus particulièrement dans l'Onglet « Cadre de la gestion publique », les trois rubriques suivantes :

- Les opérateurs de l'Etat ;
- GBCP et organismes Publics;
- Le contrôle interne budgétaire.

Le tableau ci-après correspond à l'état des références utiles à la date de publication de ce cahier.

Titre	Références JORF	Liens internet
Cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux	Ministère des Finances et des Comptes Publics (DGFIP)	http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/s ites/performance publiqu e/files/files/documents/ge stion_publique/operateurs/OPE_cadre%20de% 20reference_032009.pdf
Vademecum sur la mise en œuvre du cadre de référence de la maîtrise des risques finan- ciers et comptables des établissements publics	Ministère des Finances et des Comptes Publics (DGFIP)	http://www.performance- publique.budget.gouv.fr/s ites/performance_publique/files/files/documents/ge stion_publique/opera- teurs/OPE_Vademecum_ 032009.pdf
Guide de la maîtrise des risques comptables et financiers dans les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel	Ministère de l'Economie et des finances (DGFIP) et Ministère de l'Enseignem ent supé- rieur et de la recherche	

Titre	Références JORF	Liens internet
Guides propres à certaines entités, diffusés sur leur site	Santé Publique	http://www.sante.gouv.fr/ IMG/pdf/Guide_controle_interne_comptable_et_fi nancier_secteur_public_l ocal.pdf
Cartographie des risques et échelle de maturité des risques (EMR) - nouveaux modèles - Août 2013	Ministère de l'Economie et des finances (DGFIP)	http://www.performance- publique.budget.gouv.fr/c adre-gestion- publique/operateurs- etat#.U6gJuvl_t8E
Cartographie des risques et échelle de maturité des risques (EMR) - mode opératoire - Août 2013	Ministère de l'Economie et des finances (DGFIP)	http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/s ites/performance publique/files/files/documents/gestion_publique/operateurs/OPE_EMR_mode_operatoire_2013.pdf
Pour information, en attendant la publication o opérateurs (en cours de finalisation)	le la documen	tation relative aux
Cadre de référence du contrôle interne budgétaire (CRICIB)	Ministère de l'Economie et des Finances. Direction du Budget	http://www.performance- publique.budget.gouv.fr/c adre-gestion- publique/controle- interne-budgetaire Rubrique : ressources documentaires
Fiches d'aide à l'élaboration des matrices ministérielles de contrôle interne budgétaire	Ministère de l'Economie et des Finances. Direction du Budget	http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/controle-interne-budgetaireRubrique: ressourcesdocumentaires
Documentation des macro-processus budgé- taires	Ministère de l'Economie et des Finances. Direction du Budget	http://www.performance- publique.budget.gouv.fr/c adre-gestion- publique/controle- interne-budgetaire Rubrique : ressources documentaires

70 ⊗ IFACI

#### Le site « FORUM de la PERFORMANCE »

Le site « le forum de la performance » est un site Internet qui regroupe l'ensemble des informations relatives au budget de l'Etat et à la performance des administrations publiques. L'adresse en est http://www.performance-publique.budget.gouv.fr.

Il contient également de très nombreuses informations relatives aux opérateurs de l'Etat, essentiellement sous la rubrique « Cadre de la gestion publique » du bandeau supérieur :

Le forum de la PERFORMANCE								
FINANCES PUBLIQUES	BUDGET ET COMPTES DE L'ETAT	PERFOR- MANCE ET GESTION PUBLIQUES	CADRE DE LA GESTION PUBLIQUE	DOCUENTS BUDGE- TAIRES	VEILLE INTERNA- TIONALE	RESSOURCES DOCUMEN- TAIRES		

L'onglet relatif aux opérateurs de l'Etat est un espace public où l'on trouve une présentation générale des opérateurs ainsi que des liens vers l'ensemble des textes qui leur sont applicables. Ces liens concernent également les référentiels méthodologiques de contrôle interne comptable.

Deux rubriques concernent le contrôle interne budgétaire et le

Le cadre et la gestion budgétaire
Emplois et dépenses de personnel
Le contrôle budgétaire
Le contrôle interne budgétaire
Réseau des référents du contrôle interne budgétaire
Les opérateurs de l'Etat
GBCP et organismes publics
Espace tutelles et organismes

Les circulaires budgétaires

règlement de gestion budgétaire et comptable publics avec les liens correspondants.

L'espace tutelles et organismes est un espace réservé dont l'accès se fait sur la base d'un mot de passe qui peut être obtenu auprès des services de la DGFiP, en envoyant un message à : assistance-operateurs.budget@finances.gouv.fr

# 1.3 Les référentiels de contrôle interne comptable et financier relatifs aux opérateurs de l'Etat

Les documents cités ci-après sont des documents élaborés par la Direction Générale des Finances Publiques pour accompagner la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics et autres organismes opérateurs de l'Etat. Ces documents sont accessibles aux comptables publics sur l'Intranet de la DGFiP.

Ils se répartissent en trois familles :

• Le référentiel organisationnel : il s'agit d'une catégorie de référentiels de contrôle interne (RCI) qui a pour objet de définir des mesures communes de maîtrise des risques à l'ensemble des processus et des services. Il identifie les risques liés à l'organisation administrative, comptable et informatique des services, ainsi que les dispositifs de contrôle interne attendus. La partie relative à l'organisation s'appuie fortement sur l'existence d'organigrammes fonctionnels et nominatifs selon la démarche retenue pour les services de l'Etat. Ce type de document n'est pas systématiquement utilisé chez les opérateurs : il est fréquent dans les services comptables, il peut exister dans les services support de l'ordonnateur si le ministère de tutelle a donné des orientations fortes sur ce point.

Cycle	Processus	Auteur	Date	Acteurs concernés
Transverse		DGFiP Bureau CE2B	Octobre 2009	Ordonnateur / comptable

 Les grilles de diagnostic qui recensent par processus, l'existence des dispositifs de contrôle interne identifiés au regard de chaque risque dans le référentiel de contrôle interne du processus concerné.

Cycle	Processus / activités de contrôle	Auteur	Acteurs concernés
Charges	Commande Publique	DGFiP Bureau CE2B	Ordonnateur / comptable
Charges	Frais de déplacement	DGFiP Bureau CE2B	Ordonnateur / comptable
Charges	Rémunération	DGFiP Bureau CE2B	Ordonnateur / comptable
Charges	Supervision a posteriori	DGFiP Bureau CE2B	Comptable
Transverse	Organisation	DGFiP Bureau CE2B	Ordonnateur / comptable

72 ⊗ IFACI

• Les référentiels de contrôle interne comptable et financier (RCIC) qui décrivent pour chaque processus les risques susceptibles d'impacter les critères de qualité comptable et les mesures de contrôle interne attendues.

Les travaux conduits par la DGFiP depuis 2006 assurent la couverture de la quasi-totalité des processus types par des référentiels de contrôle interne comptable.

Dans le cadre du renforcement du dialogue « ordonnateur/comptable » (cf. Zoom sur les conditions de succès de la collaboration entre l'ordonnateur et le comptable, p.51), les comptables publics devraient sensibiliser les services ordonnateurs à l'existence de ces référentiels, et les leur transmettre pour qu'ils puissent les compléter (cf. Zoom commande publique, p. 60).

Les RCIC sont élaborés selon une cartographie de processus, proche de celle qui existe par ailleurs pour les administrations de l'Etat. Les processus comptables, dont la liste figure dans le <u>tableau page 76</u>) sont regroupés par cycles qui correspondent aux classes de comptes : cycle des immobilisations, et des stocks (classe 2 et 3), cycle engagements et provisions (classe 8 : hors bilan et classe 1), cycle charges (classe 6 et comptes de classe 4, comptes de classe 2 pour flux d'entrée des biens, achetés donnant lieu à amortissement), cycles produits (classe 7 et comptes de classe 4), cycle trésorerie et dette (classe 1 et classe 5), cycle états financiers (comptes de classe 1 pour l'essentiel). La cartographie type compte 29 processus.

Chaque processus est découpé en procédures et chaque procédure en tâches qui peuvent concerner aussi bien les services de l'ordonnateur que ceux de l'agent comptable. Pour chaque tâche, les risques sont recherchés au regard des critères de qualité comptable suivants<sup>1</sup>:

Critère	Définition	Sous-critère	Définition
Régularité	Les opérations financières conduisant à des enregis- trements comptables doivent se conformer aux lois et règlements	Réalité	Les éléments d'actif et de passif existent réellement et appartiennent bien à l'entité

<sup>1</sup> Ces critères sont repris dans le vademecum produit par le CHAI en 2013 « Conduire et réaliser une mission d'audit interne comptable »

Critère	Définition	Sous-critère	Définition
Régularité (suite)		Justification	Tous les éléments enre- gistrés en comptabilité sont correctement justi- fiés par une pièce
		Présentation et bonne informa- tion	Respect des règles de présentation
Sincérité	Application sincère des règles afin de retranscrire en comptabilité le plus justement possible les droits et obligations actuels, à venir ou éventuels de l'entité		
Exactitude	Les actifs et les passifs de l'entité sont correctement évalués dans la comptabi-	Totalité	Tous les droits et obliga- tions sont enregistrés
	lité	Non contraction	Les droits et obligations de l'entité sont enregis- trés sans contraction possible
Imputation	Les droits et les obliga- tions de l'entité sont imputés conformément à la norme comptable		
Rattachement à la bonne période comp- table ou au bon exercice	L'enregistrement compta- ble des opérations est définitif et concerne le bon exercice		

Pour chaque risque identifié, les faits générateurs du risque sont décrits et les dispositifs de contrôle interne à mettre en œuvre sont énumérés en suivant un ou plusieurs des trois leviers de contrôle interne retenus : l'organisation, la documentation, la traçabilité. A ces trois leviers s'ajoute la dimension « pilotage ».

74

#### Exemple tiré du référentiel de contrôle interne comptable sur la commande publique

#### Objectif de qualité comptable : réalité

#### Risque 1 : irrégularité de la procédure

#### Détail des risques susceptibles d'intervenir :

La procédure retenue n'est pas conforme à la réglementation.

#### Dispositifs de contrôle interne à mettre en œuvre :

Documentation : diffusion du <u>code des</u> <u>marchés publics</u> et de la <u>circulaire d'application du 3 août 2006</u>. Diffusion des textes relatifs aux acquisitions immobilières.

Organisation : contrôle du respect de la procédure.

Contrôle de supervision, lors du diagnostic de processus, de la mise en place et de l'effectivité de ces mesures.

Observations:

Le niveau de granularité de la cartographie des risques comptables est donc très fin.

La prise en compte des risques décrits par ces référentiels dans les cartographies des organismes publics nécessite une collaboration entre les agents comptables, les services administratifs et opérationnels pour plusieurs raisons :

- la diffusion limitée de ces documents ;
- leur caractère générique qui ne prend pas en compte les spécificités de l'établissement et de ses outils de gestion : des adaptations et des compléments peuvent donc être nécessaires ;
- le parti pris de ne pas développer les étapes antérieures à l'engagement qui sont décrites de manière succincte ;
- l'origine du risque, qui peut se situer très en amont dans la chaîne de travail, au sein des services opérationnels (décompte des stocks, certification du service fait notamment).

#### Liste des référentiels de contrôle interne comptable et financier développés par la DGFiP

Cycle	Processus	Auteur	Date	Acteurs concernés
Immobilisations et stocks	Parc immobilier	DGFiP MDCCIC et CE2B	Octobre 2009	Ordonnateur / comptable
Immobilisations et stocks	Autres immobili- sations corporelles	DGFiP Bureau CE2B	Décembre 2006	Ordonnateur / comptable
Immobilisations et stocks	Immobilisations incorporelles-Brevets	DGFiP Bureau CE2B	Novembre 2006	Ordonnateur / comptable
Immobilisations et stocks	Stocks	DGFiP Bureau CE2B	Novembre 2006	Ordonnateur / comptable
Engagements et provisions	Engagements donnés	DGFiP Bureau CE2B	Mai 2007	Ordonnateur / comptable
Engagements et provisions	Provisions pour risques et charges	DGFiP MDCCIC et CE2B	Octobre 2009	Ordonnateur / comptable
Charges	Commande Publique	DGFiP MDCCIC et CE2B	Octobre 2009	Ordonnateur / comptable
Charges	Interventions	MDCCIC	Décembre 2011	Ordonnateur / comptable
Charges	Baux	DGFiP Bureau CE2B	Décembre 2006	Ordonnateur / comptable
Charges	Frais de déplace- ment	DGFiP MDCCIC et CE2B	Octobre 2009	Ordonnateur / comptable
Charges	Rémunérations	DGFiP MDCCIC et CE2B	Décembre 2009	Ordonnateur / comptable
Charges	Oppositions	DGFiP Bureau CE2B	Mai 2007	Comptable
Produits	Recettes diverses	DGFiP MDCCIC et CE2B	Octobre 2009	Ordonnateur / comptable
Produits	Répétition de l'indû	DGFiP Bureau CE2B	Février 2008	Ordonnateur / comptable

Cycle	Processus	Auteur	Date	Acteurs concernés
Trésorerie et dette	Compte Bancaire	DGFiP MDCCIC- Bureau CE2B	Février 2010	Comptable (et régisseurs le cas échéant)
Trésorerie et dette	Numéraire	DGFiP Bureau CE2B	Août 2007	
Trésorerie et dette	Excédents de versements et reliquats divers	DGFiP Bureau CE2B	Juillet 2007	Comptable
Etats financiers	Centralisation des opérations des régisseurs	DGFiP MDCCIC- Bureau CE2B	Septembre 2009	Ordonnateur / comptable
Etats financiers	Etats financiers infra-annuels et annuels	DGFiP MDCCIC- Bureau CE2B	Novembre 2009	Comptable

#### 1.4 Recensement de la documentation relative au contrôle interne

Titre	Compléments de titre / Secteur professionnel	Date
Référentiel Intégré de Contrôle Interne - Principes de mise en œuvre et pilotage	COSO – IFACI – PwC	Mai 2014
La cartographie des risques – 2 <sup>ème</sup> édition	IFACI – Groupe Professionnel « Assurance »	Novembre 2013
Le contrôle interne des ressources humaines	Groupe de travail IFACI/ ANDRH	Septembre 2013
L'audit du versement des subventions aux associations (A utiliser notamment lorsqu'un opérateur effectue des versements de subventions pour le compte de l'Etat)	IFACI – Groupe Professionnel « Collectivités Territoriales »	Février 2013
Mieux appréhender l'environnement et la culture de contrôle de l"organisation pour un dispositif de contrôle interne plus efficace	Actes du Colloque IFACI du 17 octobre 2011	Octobre 2011
Les variables culturelles du contrôle interne	Groupe de recherche IFACI	Décembre 2011
Des clés pour la mise en œuvre et l'optimisation du cadre de référence de contrôle interne	Du bon usage du cadre de référence de l'AMF. Groupe de recherche IFACI	Septembre 2011
La création de valeur par le contrôle interne	Groupe de recherche IFACI	Septembre 2010
Cadre de référence - Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne	AMF	Juillet 2010
Pour un urbanisme du contrôle interne efficient	Prises de position du Groupe Professionnel Banque	Avril 2010
Le contrôle interne du système d'information des organisations	Groupe de travail CIGREF / IFACI	Mars 2009
Contrôle interne et qualité : pour un management intégré de la performance	Groupe de recherche IFACI	Mai 2008

Titre	Compléments de titre / Secteur professionnel	Date
Guide d'audit. Cartographie des risques	IFACI – Groupe professionnel Assurances	Juillet 2006
Guide d'audit. L'audit interne et le management des collectivités territo- riales. La cartographie des risques	Groupe de recherche IFACI	Mai 2006
L'auto-évaluation du contrôle interne	Groupe de recherche IFACI	Octobre 2005
Cartographie des Risques	IFACI – Groupe Professionnel « Immobilier Locatif »	Septembre 2005
Guide d'audit. Etude du processus de management et de cartographie des risques. Conception, mise en place et évaluation	IFACI – Groupe professionnel « Industrie et Commerce »	Décembre 2003

#### Annexe 2 - L'environnement de contrôle des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel

Ce tableau est une illustration de l'analyse qui peut être faite des spécificités de l'environnement de contrôle des opérateurs qui est exposée de façon générale dans le <u>chapitre 1.3</u>. Il est construit selon le même principe : les deux premières colonnes sont reprises du <u>tableau 1.3 (p. 32 et suivantes)</u>, les deux autres colonnes appliquent l'analyse au cas d'un EPSCP et met en regard des spécificités identifiées des risques et des actions de maîtrise envisageables.

Eléments	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne)	Illustration dans	Ricanes of
de référence AMF	Principes et extrait des points d'attention	le cas des EPSCP	actions de maîtrise
Définition des objectifs de l'organisation	Objectifs (page 40, paragraphes 80 et 81) La définition des objectifs est une condition préalable au contrôle interne et un maillon essentiel du processus managérial de planification stratégique.  Dans le cadre du contrôle interne, le management explicite des objectifs appropriés de telle sorte que les risques susceptibles d'affecter la réalisation de ces objectifs puissent être identifiés et évalués. Ces objectifs doivent être formulés de façon à être spécifiques, mesurables ou observables, réalistes, pertinents et limités dans le temps.  Le management définit, pour chaque objectif fixé à l'échelle de l'entité, des objectifs détaillés plus spécifiques. Des objectifs détaillés sont également fixés dès l'élaboration de la stratégie ou lors de sa déclinaison. Le management [] assure la coordination des objectifs dans l'ensemble de l'entité. (page 46, paragraphe 101)  Principe 6: l'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.	Les EPSCP signent avec le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche (MESR) un « contrat de site » pour une durée de 5 ans. Ce contrat associe les établissements de l'enseignement supérieur et de la recherche (ESR) d'un territoire autour d'une stratégie commune qui est déclinée pour chacun des établissements. Il comporte une liste d'objectifs, avec des jalons annuels et est assorti d'une annexe financière pluriannuelle (moyens spécifiques).  Il est accompagné d'une liste d'indicateurs (pour partie nationaux, donc imposés, pour partie locaux, donc spécifiquement négociés avec chaque établissement).  Chaque EPSCP élabore, en amont du contrat de site, un texte stratégique pour la période quinquennale, qui prépare le contrat de site et le cas échéant le contrat de site et le cas échéant le CICF est imposée par le Ministère de tutelle et la DGFIP.	Risques:  • Objectifs insuffisamment précis • Objectifs trop nombreux • Moyens déconnectés des objectifs • Dynamique territoriale conflictuelle • Articulation difficile entre objectifs nationaux et locaux • Implication des collectivités territoriales complexe dans le contexte de finances publiques contraintes  • Crientations stratégiques explicitées et traduites en actions à mener (fixées en termes de calendrier, de moyens, d'acteurs à mobiliser) • Réalisation d'une analyse FfOM (Forces, faiblesses, opportunités, menace s ou SWOT) et d'une cartographie des risques

Eléments du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Illustration dans le cas des EPSCP	Risques et actions de maîtrise
		Ses objectifs sont exposés au conseil d'administration et un point d'avancement du plan d'action lui est présenté périodiquement.	
Déclinaison et communication des objectifs de l'organisation	Le contrôle interne et la définition des objectifs (page 51, paragraphe 121)  Dans le cadre du contrôle interne, une organisation définit les objectifs en [] communiquant des objectifs généraux et des objectifs détaillés dans l'ensemble de l'entité.  Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.  Le management et le conseil [] utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour assigner les responsabilités et séparer les tâches comme il convient aux différents niveaux de l'organisation.  Principe 14: L'organisation communique en interne l'information nécessaire au bon fonctionnement du contrôle interne, notamment les informations relatives aux objectifs et aux responsabilités du contrôle	Les objectifs stratégiques généraux sont déclinés en objectifs opérationnels assortis de jalons, de valeurs cibles et affectés à des acteurs (élus ou opérationnels) responsables de leur réalisation.  La répartition des moyens doit prendre en compte les besoins liés à la réalisation des objectifs.  Les EPSCP doivent produire annuellement un Projet Annuel de Performance (RAP) puis un Rapport Annuel de Performance (RAP), reprenant l'ensemble des indicateurs (nationaux et locaux) mentionnés dans le contrat de site.  Le PAP et RAP sont soumis au conseil d'administration de l'EPSCP.	Risques:  Déclinaison incomplète ou insuffisante (omission d'acteurs, manque de priorisation, surcharge d'un acteur, etc.)  Manque de fiabilité des indicateurs  Valeurs cibles mal déterminées (trop ou pas assez ambitieuses)  Indicateurs pertinents nationalement mais perdant de leur sens localement (établissements disciplinaire ou structure très variées)  Moyens nécessaires sous évalués ou non disponibles à temps ou  Moyens nécessaires sous évalués ou non disponibles à temps ou  Moyens nécessaires sous évalués ou non disponibles à temps ou

Risques et actions de maîtrise	Actions de maîtrise:  • Traduire les orientations stratégiques en actions à mener, en précisant le calendrier, les acteurs et les moyens  • Affecter les objectifs aux acteurs et programmer les moyens ; rédiger des lettres de mission ou des feuilles de route des services en veillant à les articuler  • Définir précisément les indicateurs, évaluer la fiabilité et la disponibilité des données source  • Fixer des valeurs cibles et intermédiaires réalistes en rapport avec les moyens mobilisables
Illustration dans le cas des EPSCP	
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Un processus est en place afin de communiquer les informations nécessaires, permettant à l'ensemble des collaborateurs de comprendre et d'exercer leurs responsabilités en matière de contrôle interne.
Eléments du cadre de référence AMF	

Illustration dans Risques et le cas des EPSCP actions de maîtrise	Les EPSCP ont une mission de service public et relèvent du code de l'éducation ainsi que du code de la recherche.  • Coexistence de personnels de la fonction publique et relèvent des contractuels fonctionnaires et contractuels fonctionnaires. A ce titre, ils sont soumis aux droits et obligations des fonctionnaires, qui constituent le code éthique de la fonction publique.  • Ces règles peuvent utilement être rappelées dans un livret d'accueil des personnels d'accueil des personnels a l'enseignement dans certaines et usagers (étudiants notamment)  • Différentes chartes peuvent également compléter le règlement pour certaines d'accueil des personnels et usagers (étudiants notamment)  • Différentes chartes peuvent également compléter le règlement pour certaines activitées des activitées des des des des des des des des des d
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention le	Principe n°1: L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.  Le conseil et le management, à tous les niveaux de l'enterche. itié, démontrent à travers leurs instructions, leurs actes et leur comportement, l'importance de l'intégrité et des valeurs éthiques pour le bon fonctionnement du système de contrôle interne.  Les personnels charactes et leur comportement, l'importance de l'intégrité et des najoritairement de contrôle interne.  Les attentes du conseil et de la direction générale quant à fonctionnaires, de l'intégrité et les valeurs éthiques sont définies dans les code éthique de normes de conduite et sont comprises à tous les niveaux de l'organisation, ainsi que par les prestataires externes et autres partenaires.  Il existe des règla autres partenaires.  Il existe des règla autres partenaires.  Il existe des règla autres partenaires.
Eléments du cadre de référence AMF	Règles d'exem- plarité et d'in- tégrité

1 Exemple: mise en place de la PFST (protection du patrimoine scientifique et technique) versus caractère intrinsèquement international et collaboratif de la recherche publique.

Risques et actions de maîtrise	Risques:  Changement non maîtrisé  Manque de transversalité notamment entre chercheurs et administratifs  Actions de maîtrise:  Organiser et développer le mode projet (formation des acteurs notamment)  Anticiper et accompagner le changement
Illustration dans le cas des EPSCP	Evolution des structures en raison des fusions et regroupements découlant plus ou moins directement de la RGPP, de la MAP, des investissements d'avenir, de la loi LRU, de la loi sur l'ESR.  Evolution vers un fonctionnement « en mode projet », nécessitant une forte transversalité et un décloisonnement du fonctionnement en silo selon les lignes hiérarchiques. Cette évolution est modaliférentes fonctions et des modaliférentes fonctions et des modalités de financement engageant plusieurs bailleurs différents aux exigences parfois différentes en termes de reporting.  Les modifications organisationnelles doivent être soumises, pour avis, au comité technique (CT) de l'établissement, composé des représentants des personnels.
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.
Eléments du cadre de référence AMF	Organisation appropriée  Une organisation qui fournit le cadre dans lequel les activités nécessaires à la réalisation des objectifs sont planifiées, exécutées, suivies et contrôlées

dans Risques et PSCP actions de maîtrise	eur compta-  Ix principes  Wanque de transversalité  Défaut d'articulation entre élus et administratifs  ruchique igramme aveloppé).  Peuilles de maîtrise:  Lettres de mission des élus  Peuilles de routes des services  Peciolsonnement (entre services), gestion de la transversalité uation  Poécloisonnement des organi- services), gestion de la transversalité  Développement des organi- grammes fonctionnels  pairs. Ce est marqué  Pairs souvent ganants cher- pairs. Ce est marqué  Pressonnels  ministratifs  on prévoit direction  CP direction  CP direction  CP direction  CP sont assu-
Illustration dans le cas des EPSCP	Séparation ordonnateur comptable conformément aux principes de la comptabilité publique.  Organigramme hiérarchique répandu (mais organigramme fonctionnel moins développé).  Pour les fonctionnaires non enseignants, il existe un dispositif réglementaire d'évaluation professionnelle annuelle obligatoire dans lequel les objectifs sont définis et leur atteinte évalué.  Les EPSCP sont le plus souvent dirigés par des enseignants chercheurs élus par leurs pairs. Ce type d'établissement est marqué par la coexistence de personnels académiques (enseignants – chercheurs) et de personnels non-enseignants (administratifis et techniques).  Le code de l'éducation prévoit que les fonctions de direction (présidence de l'EPSCP direction des composantes d'enseigne-ment et de recherche) sont assument et de recherche) sont assu-
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Principe n°2: Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.  Le conseil a la responsabilité de la surveillance concernant la conception, la mise en œuvre et le pilotage du contrôle interne par le management (Cette responsabilité s'exprime au niveau de chaque composante).  Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.  Le management et le conseil [] utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour assigner les responsabilités et séparer les tâches comme il convient aux différents niveaux de l'organisation:  • La direction générale définit les instructions permettant au management et aux collaborateurs de comprendre et d'exerce leurs responsabilités de contrôle interne.  • Le management guide et facilite l'exécution des instructions de la direction générale au sein de l'entité et de ses unités.  • Les collaborateurs comprennent les normes de conduite, les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entité et les activités de contrôle associées à leurs niveaux respectifs, les flux de communication et d'information attendus, et les activités de pilotage utiles pour la réalisation des objectifs.
Eléments du cadre de référence AMF	Définition des responsabilités et des pouvoirs

Risques et actions de maîtrise		Risques:  Décalage entre compétences et besoins  Décalage entre grade et fonctions  Soutenabilité de la masse salariale  Insuffisance du vivier pour le recrutement de certaines compétences  Absence de marge de manœuvre effective malgré les possibilités ouvertes par les responsabilités et compétences élargies (RCE)  Actions de maîtrise:  La politique de formation continue des personnels est cruciale (notamment pour les personnels non enseignants)  Un règlement de gestion des autres catégories de personnels est cruciale (contractuels, vacataires)
Illustration dans le cas des EPSCP	rées par des personnels académiques élus au sein de l'établissement. Existence d'un contrôle par les chancelleries d'université.	Les personnels étant majoritairement fonctionnaires, les règles de recrutement et de mobilité sont définies par la règlementation.  Selon les types de population de fonctionnaires, l'établissement a plus ou moins de maîtrise sur les recrutements pour adapter les compétences aux besoins.  Les règles de rémunération, d'avancement et de promotion sont fixées par les statuts des différents corps de personnels et sont décidées au niveau ministériel après consultation des instances paritaires de l'établissement.  Le régime indemnitaire est contraint par la réglementation nationale.  Différents statuts de contractuels (académiques et non-acadé-
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	<ul> <li>Les prestataires externes adhèrent à la définition par le management de l'étendue de leurs pouvoirs et respon- sabilités.</li> </ul>	Principe n°4: L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des personnes compétentes conformément aux objectifs.  Les politiques et les modalités pratiques reflètent les compétences attendues, nécessaires à la réalisation des objectifs.  Le conseil et le management évaluent les compétences disponibles dans l'ensemble de l'organisation et chez les prestataires externes au regard de politiques et de modalités pratiques établies, et le cas échéant, prennent des mesures pour remédier aux insuffisances.
Eléments du cadre de référence AMF		Politique et pratique de gestion des RH Ces politiques devraient permettre de recruter des collaborateurs à même d'exercer leur responsabilité et à l'atteinte des objectifs actuels et futurs de l'organisation

Eléments du cadre de référence AMF	COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Illustration dans le cas des EPSCP	Risques et actions de maîtrise
		miques) coexistent à côté des fonctionnaires. Coexistence au sein des unités de recherche de personnels de l'établissement et de personnels des EPST. La loi Sauvadet impose un mouvement de titularisation avec une pression forte du Ministère de tutelle, qui vient interférer avec la politique RH de l'établissement.	d'administration après concertation avec les partenaires sociaux  • Pilotage de la masse salariale
	Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.  Le management définit et évalue les rattachements pour chaque structure de l'entité afin de favoriser l'exercice des pouvoirs et des responsabilités et le flux d'informations nécessaires à la gestion des activités de l'entité.  Le management et le conseil utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour assigner les responsabilités et séparer les tâches comme il convient aux différents niveaux de l'organisation  Principe 11: L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs.	Evolution importante des SI dans le sillage des évolutions organisationnelles (fusions/ regroupements) ou réglementaires (ex : décret GBCP).  Utilisation imposée de certains outils (ex : Girafe pour la paie) qui ne sont pas interfacés avec les autres outils du SI de l'EPSCP.  Existence d'une structure de mutualisation entre les universités et le MESR. L'Agence de Mutualisation des Universités et le MESR. L'Agence de stablissements (AMUE) qui a un statut de GIP diffuse des progi-	Risques:  • Vulnérabilité du SI  • Défaut d'anticipation des évolutions organisationnelles induites par le changement de SI  • Défaut d'accompagnement du changement  • Sous-évaluation des incidences financières et humaines  • Mauvaise évaluation de l'impact des évolutions réglementaires  • Actions de maîtrise:  • Se doter d'un schéma directeur numérique

Risques et actions de maîtrise	Désignation d'un correspondant Informatique et Liberté     Organisation des instances de pilotage du numérique     Désignation d'un responsable de la sécurité du SI     Réaliser une analyse des risques du SI et définir une politique de sécurité du SI     Diffuser une charte du numérrique     Gérer les incidents de sécurité     Appliquer les principes de référentiels appropriés (ITIL, ISO, COBIT, etc.)
Illustration dans le cas des EPSCP	ciels adaptés aux EPSCP. Grand nombre d'utilisateurs du SI des EPSCP : personnels (enseignants, chercheurs et administratifs) et étudiants Nécessité de protéger les données de la recherche (propriété industrielle).  Interaction entre le SI de l'EPSCP et des EPST dans le cadre des unités mixtes de recherche.
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Le management comprend et détermine la dépendance et le lien entre processus métier, activités de contrôles automatisées et contrôles généraux.  Le management sélectionne et développe des contrôles relatifs à l'infrastructure informatique, qui sont conçus et mis en œuvre afin de contribuer à l'exhaustivité, l'exactitude et la disponibilité du traitement informatique.  Le management sélectionne et développe des contrôles conçus et mis en œuvre afin de restreindre les habilitations informatiques aux utilisateurs autorisés dans la limite de leurs responsabilités, mais également afin de protéger les actifs de l'entité contre les menaces externes. Afin de réaliser ses objectifs, le management sélectionne et développe des contrôles liés à l'acquisition, au développe pement et à la maintenance des systèmes d'information et de son infrastructure.  Principe n° 12: L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles.  Le management établit, grâce à des règles fixant ce qui est attendu et à des procédures précisant les mesures associées, les contrôles qui seront intégrés aux processus métier et aux activités quotidiennes des collaborateurs.
Eléments du cadre de référence AMF	auxquels chaque utilisateur devrait être dûment formé

Risques et CP actions de maîtrise		nteme et Risques:  Absence d'une approche processus transversale, orientée vers l'amélioration du service rendu (orientation « client ») et l'optimisation des processus  n au et raçabilité ables de traçabilité de traçabilité des risques dans la conception des procédures des risques dans la conception des procédures des procédures  Actions de maîtrise:  • Formation/sensibilisation du management au contrôle interne et à l'approche par les processus  • Mettre en place une instance de pilotage du contrôle interne omptables sation et de description des trôles  ses procédures  gé parte-
Illustration dans le cas des EPSCP		La culture du contrôle interne et de la démarche qualité n'est pas très répandue.  Les responsables de l'EPSCP sont des acteurs issus du cœur de métier (enseignants / chercheurs) qui ont rarement une formation/sensibilisation au contrôle interne et à la maîtrise des risques. Les responsables administratifs ne sont en général pas familiers de ces notions.  Le contrôle interne tend essentiellement à se développer sur le volet financier:  • sous l'impulsion du MESR qui a lancé en 2011 un chantier enjoignant les EPSCP à développer le CICF;  • par la recherche d'un allègement des contrôles comptables en se concentrant sur les zones de risques (contrôle hiérarchisé des dépenses (CHD) / contrôle allégé partenarial (CAP)).
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Le management assigne la responsabilité et le devoir de rendre compte des activités de contrôle au personnel d'encadrement (ou à d'autres collaborateurs) de l'unité opérationnelle ou de la fonction concernés par le risque.	Principe n°1:L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.  Les attentes du conseil et de la direction générale quant à l'intégrité et aux valeurs éthiques sont définies dans les normes de conduite et sont comprises à tous les niveaux de l'organisation, ainsi que par les prestataires externes et autres partenaires.  Principe n°3: Le management, agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.  Le management et le conseil [] utilisent des processus et des systèmes d'information appropriés pour assigner les responsabilités et séparer les tâches comme il convient aux différents niveaux de l'organisation  Principe n°4: L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser les personnes compétentes conformément aux objectifs.  Les politiques et les modalités pratiques reflètent les compétences attendues, nécessaires à la réalisation des objectifs.
Elements du cadre de référence AMF		Procédures, modes opératoires, outils et pratiques  Des procédures et des normes claires et cohérentes précisent la manière dont devrait s'accomplir une action ou un processus  Les outils ou instruments de travail (bureautique, informatique, informatique, informatique) doivent être adaptés aux besoins de chacun et chaque utilisateur devrait être dûment formé

Risques et actions de maîtrise		
Illustration dans le cas des EPSCP		
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Principe n°5 : L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre les objec- tifs.	Principe n° 12: L'organisation déploie les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs, et de procédures qui permettent de mettre en œuvre ces règles.  Le management établit, grâce à des règles fixant ce qui est attendu et à des procédures précisant les mesures associées, les contrôles qui seront intégrés aux processus métier et aux activités quotidiennes des collaborateurs.  Le management assigne la responsabilité et le devoir de rendre compte des activités de contrôle au personnel d'encadrement (ou à d'autres collaborateurs) de l'unité opérationnelle ou de la fonction concernés par le risque.
Eléments du cadre de référence AMF	Il convient également de prendre en compte les pratiques communément admises au sein de la société	

Risques et actions de maîtrise	Risques:  • Parialité des membres du conseil d'administration (défense d'intérêts corporatistes)  Actions de maîtrise:  • Création d'un comité d'audit chargé d'éclairer et conseiller la présidence et le conseil d'administration en matière de maîtrise des risques
Illustration dans le cas des EPSCP	Les EPSCP sont marqués par la coexistence de personnels académiques (enseignants – chercheurs) et de personnels non-enseignants (administratifs et techniques).  La loi prévoit que les fonctions de direction (présidence de l'EPSCP direction des composantes d'enseignement et de recherche) sont assurées par des personnels académiques élus au sein de l'établissement.  Le conseil d'administration de l'Université est composé majoritairement de personnels académiques élus. Il compte également des élus des personnels nonenseignants et des usagers (étudiants). Il est complété par des personnalités extérieures issues de l'environnement socioéconomique.
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Principe n°2: Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.  Le conseil a la responsabilité de la surveillance concernant la conception, la mise en œuvre et le pilotage du contrôle interne par le management (Cette responsabilité s'exprime au niveau de chaque composante).
Eléments du cadre de référence AMF	Instances de gouvernance

Risques et CP actions de maîtrise	tuire Risques:  • Ne pas être en mesure d'éva- quennal  • Ne pas être en mesure d'éva- luer l'atteinte des objectifs  • Absence de suivi de la maîtrise des risques des risques  • Définir systématiquement des rrévoit indicateurs associés aux objectifs afin de faciliter l'évaluation de la rifs afin de faciliter l'évaluation de leur atteinte de à lenr atteinte e lue de pilotage de l'établissement santes / vune ifs est
Illustration dans le cas des EPSCP	Les EPSCP doivent produire annuellement un RAP et PAP, en lien avec le contrat quinquennal conclu avec le tutelle. Chaque agent fonctionnaire nonacadémique est soumis à la procédure réglementaire des entretiens annuels qui prévoit explicitement un retour sur la réalisation des objectifs de la période écoulée et la fixation d'objectifs pour la période à venir. Dans le cadre du dialogue de gestion annuel interne entre la présidence et les composantes / direction de l'Université, une discussion sur les objectifs est menée, en liaison avec les moyens alloués.
COSO (Référentiel intégré de contrôle interne) Principes et extrait des points d'attention	Principe n°5: L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne afin d'atteindre les objectifs.  Le management et le conseil déterminent les mécanismes de communication des responsabilités individuelles en matière de contrôle interne et de devoir de rendre compte, et prennent, si nécessaire, les mesures correctives.
Eléments du cadre de réference AMF	Devoir de rendre compte / GReporting t

## ANNEXE 3 - TABLEAU DE RECENSEMENT DES RISQUES

de risques	de risques	Exemples de libellé	Illustrations du risque	Risque partagé avec l'Etat
		Absence ou insuffisance de formalisation des principes éthiques de l'établissement		
ш б	Ensemble des principes éthiques	Non respect des principes éthiques Absence d'adhésion aux principes éthiques adoptés par l'établissement	Manquement aux valeurs du secteur public, aux règles de bonnes conduites, aux normes professionnelles.  Instructions, actes ou comportements non exemplaires des dirigeants.  Absence de gestion des écarts en temps voulu.	
		Conflits d'intérêts	Absence d'identification préalable des risques de conflits d'intérêts potentiels ou avérés.	
		Mauvaise qualité de la relation avec les	Communication inefficace ou conflit avec les tutelle ou les instances de contrôle. Conflit de personnes.	
	Relation avec les	tutelles	Champs de compétences réciproques mal définis.	
Strategiques	מוסדוורם מר ומוכדור		Absence de procédures de pilotage stratégique.	
		Complexité de la relation avec les tutelles	Multiplicité des ministères de tutelle ou multiplicité des interlocuteurs au sein d'un même ministère.	
		Multiplicité voire divergence des objectifs assignés par une ou plusieurs tutelles		
		Méconnaissance des objectifs fixés par les tutelles		
U iii	Gestion des objectifs fixés par les tutelles	Appropriation insuffisante des objectifs fixés par la tutelle (non déclinaison, suivi insuffisant)	Absence d'organisation ou mauvaise organisation du dispositif de pilotage des entités	
		Non harmonisation des indicateurs d'évaluation de la performance		
		Non atteinte des objectifs du COP		

é													
Risque partagé avec l'Etat													
Illustrations du risque	Absence de veille juridique et réglementaire	Insuffisance des outils de suivi et d'analyse	Choix politique ou arbitrages sur l'affectation des moyens	Absence ou inefficacité du pilotage opérationel	Absence de veille technologique et/ou scientifique	Défaut de planification stratégique	Insuffisance des outils de suivi et d'analyse	Contraintes politiques et sociales	Absence de veille technologique et/ou scientifique	Absence ou inefficacité du dispositif d'accompagnement du changement	Moyens budgétaires et humains inadaptés	Absence ou inefficacité du dispositif d'accompagnement du changement	Absence de veille
Exemples de libellé	Choix d'orientations ne permettant pas un	(communautaires ou nationales)	Choix d'orientations générant une hétérogé- néité des produits et des conitose	iteite des produits et des services	Défaut d'anticipation des évolutions techno-	logiques et sociétales (EPIC notamment)	Choix d'orientations ne répondant pas aux besoins des clients ou des usagers	Mauvaise adaptation à l'ouverture à la concurrence d'activité pour les activités monopolistiques		Incapacité à suivre les évolutions technologiques majeures		Incapacité à s'adapter aux changements	SOCIETARY
Domaines de risques					Choix stratégiques						Adaptation à l'environnement		
Catégories de risques								otrategiques					

Risque partagé avec l'Etat													
Illustrations du risque		Absence d'établissement d'un plan d'action ou absence de suivi de ce plan	Absence de plan d'action de contrôle interne	Dispositifs de contrôle interne spécifiques (SI, comptable, budgétaire, métier-qualité) non coordonnés	Absence de hiérarchisation des dispositifs de maîtrise : sur-qualité ou sur-contrôle/sous-qualité et défaut de contrôle		Non respect des normes et règlementations	Absence de politique de sécurité des locaux (contrôle d'accès, prévention des risques, dispositifs spécifiques)	Défaut de communication interne sur dispositifs existants	Défaut de formation des personnels (le cas échéant)	Absence de dispositif d'hygiène et de sécurité	Absence de prise en compte de la sécurité des collaborateurs en déplacement (zones à risques) ou travaillant sur des sites exposés (sites SEVESO)	Veille insuffisante
Exemples de libellé	Absence d'analyse prospective des activités et des risques associés à leur évolution	Absence de mise en oeuvre des recommandations d'audit (interne/externe) et des inspections		Niveau de contrôle interne inadapté aux risques comus		Absence d'un dispositif formalisé de gestion (prévention, détection, correction) du risque de fraude		<i>(n</i> →	locaux recevant du public, sites de stockage d'approvisionnements,)			Absence de prise en compte des enjeux liés à la protection des salariés	Analyse insuffisante de l'impact environne- mental et social des activités
Domaines de risques	Organisation et de la maîtrise de sisques locc de la maîtrise locc locc d'al a post la persona d'al a la persona de la persona d'al a martini maitrise locc locc locc locc locc locc locc loc												
Catégories de risques	Organisatic pilotage de des risques												

ıgé									
Risque partagé avec l'Etat									
Mustrations du risque	Textes d'organisation inexistants, peu précis ou irrégulièrement mis à jour	Procédures de délégation peu ou pas formalisées	Absence de structure responsable de l'animation ou du pilotage du réseau	Absence de procédure de dialogue de gestion (fixation et mesure des objectifs)	Absence ou mauvais positionnement du pilote	Absence de priorisation des projets	Projets non valorisés (résultats non communiqués, non partagés, non utilisés)	Absence d'identification préalable des contraintes à lever Délais de réalisation inadéquats ou non suivis	
Exemples de libellé	Mauvaise définition des missions, fonctions,	deregamons et automes	neody in openigenet achemistral	Ollactaliano) ilibalibalite da reseau			Mauvaise gestion des projets transverses		Mauvaise gestion des incompatibilités de fonctions (séparation des tâches; recours à l'expertise,)
Domaines de risques					Organisation des	activités			
Catégories de risques						Pilotage managérial			

Risque partagé avec l'Etat	ETPT)				daptée parties anolo-		91	organi-	(SPSI)	ıvestis-	-osqo no	ntenus	adapté	азааа
Illustrations du risque	Absence d'outils de suivi des effectifs (ETP et ETPT)	Absence de GPEC (gestion prévisionnelle des emplois et des compétences)	Difficultés de recrutement	Erreurs de recrutement	Politique de formation continue non ou mal adaptée aux enjeux Absence de prise en compte des attentes des parties prenantes externes et de l'environnement technologique	Absence de GPEC (gestion prévisionnelle des emplois et des compétences)	Départ ou absence prolongée mal géré Absence de suppléant sur une fonction critique	Défaut d'organisation : répartition des tâches, organisation des intérim	Absence de schéma pluri-iannuel immobilier (SPSI)	Absence de planification pluri-annuelle des investis-sements et des achats	Moyens matériels informatiques insuffisants ou obsolètes	Logiciels informatiques hétérogènes, non maintenus	Schéma d'urbanisation du SI incomplet ou inadapté aux missions	Absence d'outils de prévision pluriannuelle
Exemples de libellé	Non respect des plafonds d'emplois			Mauvaise évaluation et/ou adaptation des	moyens humains aux enjeux		Perte de compétences				Mauvaise évaluation et/ou adaptation des moyens matériels aux enjeux			Maîtrise budgétaire insuffisante (sur ou sous-consommation)
Domaines de risques		Cestion des ressources (humaines, financières,)												
Catégories de risques							Pilotage managérial							

98 ⊗ IFACI

Catégories de risques	Domaines de risques	Exemples de libellé	Illustrations du risque	Risque partagé avec l'Etat
		Mauvaise évaluation et/ou adaptation des	Faiblesses dans la procédure budgétaire : évaluation insuffisante des besoins, erreurs ou défaut d'arbitrage	
		moyens intaincers and enjeud	Dimininution des financements publics	
Pilotage managérial	Gestion des ressources	Délai ou défaut d'application de nouvelles dispositions		
	(humaines, financières,)	Risque de non maîtrise des coûts associés à la prévention de risques majeurs (coûts non maîtrisés)		
		Absence ou insuffisance de conduite du changement		
			Manque de compétences internes (facteur humain)	
		Mauvaise gestion des contentieux	Erreurs d'appréciation ou d'analyse	
	Contentieux		Défaut de recensement des litiges (organisation du process)	
		Réitération des contentieux	Manque de capitalisation des enseignements liés à un premier contentieux (absence de retour d'expé- rience)	
			Mauvaise organisation du processus	
Juridiques		Mauvaise gestion des contrats et des appels d'offre (Achats)	Défaut de veille juridique et règlementaire	
	Contractuel		Manque de compétences internes (facteur humain)	
		Dépendance vis-à-vis de certains fournisseurs ou clients		
		Assurances inadaptées ou inexistantes		
	Données personnelles	Détention ou utilisation de données non conformes aux exigences de la CNIL		
	Propriété intellectuelle	Mauvaise protection du patrimoine immaté- riel (brevets,)		

de risques	de risques	Exemples de libellé	Illustrations du risque	Kısque partage avec l'Etat
		Absence d' autorisation réglementaire (agrément d'un établissement, d'un procédé,)		
Juridiques	Agréments	Non-conformité d'une autorisation régle- mentaire (agrément d'un établissement, d'un procédé,)		
			Défaut de connaissance de la structure des coûts (comptabilité analytique)	
		Non maîtrise des coûts	Insuffisance ou inadaptation du reporting sur les coûts	
			Facteurs externes : évolution des prix des matières premières, de l'énergie	
			Facteurs externes : évolution de la fiscalité	
			Absence de comptabilité des engagements	
Financiers	Exploitation	Difficultés de trésorerie	Absence de maîtrise des engagements au regard du rythme de versement des subventions	
			Non exhaustivité ou erreur de facturation des clients ou fournisseurs	
		Non maîtrise de la politique de facturation (productions, prestations)		
			Réduction des financements publics	
			Diminution des recettes d'exploitation	
		Déficit d'exploitation	Existence de créances irrécouvrables	
			Absence de maîtrise des facteurs de dépense ( masse salariale notamment)	

Catégories de risques	Domaines de risques	Exemples de libellé	Illustrations du risque	Risque partagé avec l'Etat
			Paramétrage des SI	
		Absence d'enregistrement d'opérations comptables ou Perte de données	Procédure d'archivage mal définie ou mal respectée	
			Procédure de contrôle interne du poste comptable	
		Erreurs d'imputation comptable		
		Non rattachement à l'exercice	Recensement défaillant des charges à payer et des produits à recevoir	
			Absence d'inventaire physique des immobilisations ou inventaire incomplet	
Comptables	Qualité du compte	Manuaice rection dec immobilicatione	Absence d'inventaire comptable des immobilisations ou inventaire incomplet	
•	ппапсіег	AMERICANO POLICIO MOS INTERCOLIOS AMERICANOS	Absence de recoupement de l'inventaire physique et de l'inventaire comptable	
			Absence de comptabilisation par composants (immobilier)	
		Absence de recensement ou mauvaise évaluation des provisions		
		Absence de recensement ou mauvaise évaluation des engagements hors bilan (CET, chomage)		
		Non respect du calendrier de production des comptes		

Catégories de risques	Domaines de risques	Exemples de libellé	Illustrations du risque	Risque partagé avec l'Etat
		Logiciels non interfacés ou non interfaçables entre eux		
	Logiciels SI	Logiciels internes non documentés		
		Logiciels non maintenus		
	Matériels	Matériels insuffisants ou obsolètes		
	informatiques	Réseau inadapté ou obsolète		
			Gestion des paramétrages inadaptée ou erronée	
		Mauvaise qualité des données	Absence ou insuffisance de contrôles sur les données saisies	
Liés aux systèmes d'information (SI)	Données informatisées		Défaut de programmation (bugs non détectés ou non corrigés)	
		Perte de données	Procédures de sauvegarde mal définies ou incomplètement appliquées	
			Procédures d'archivage mal définies ou incomplète- ment appliquées	
		Intrusion dans le SI (consultation, modifica-	Système de gestion physique des accès défaillant	
	,	tion de données confidentielles par des personnes non autorisées)	Système de gestion des habilitations inexistant ou inadapté	
	Sécurité des SI		Absence de procédures de secours	
		Indisponibilité du SI	Absence de procédure de reprise en cas d'incident	
			Absence de plan de continuité d'activité	

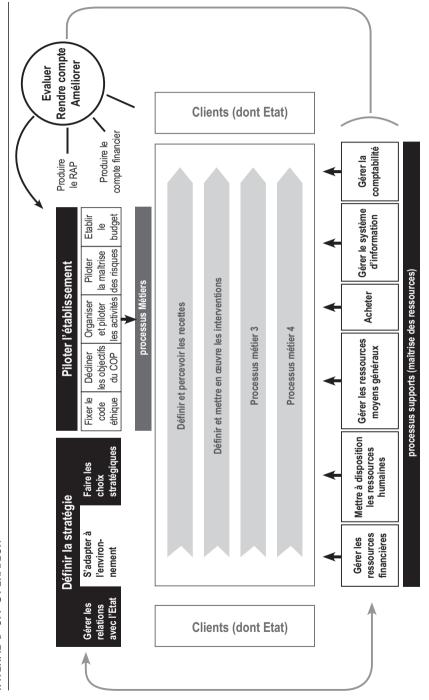
Catégories de risques	Domaines de risques	Exemples de libellé	Illustrations du risque	Risque partagé avec l'Etat
	Externe	Grève (Ex. transport)		
		Conflit de personnes		
		Dégradation du climat ou du dialogue social (conflit social et rupture d'activité en cas de grève)		
Sociaux	Interne	Insuffisance ou absence de gestion d'accompagnement du changement		
		Non prise en compte ou mauvaise gestion des risques psycho-sociaux (harcèlement, stress au travail)		
		Perte de motivation du personnel		
	Gestion de crise	Communication de crise inexistante ou inadaptée		
Image	Communication	Non harmonisation des politiques de communication		
	Commence	Absence de politique de communication (cibles, objectifs, moyens)		
		Accident de circulation		
		Défaut de maintenance des véhicules		
ome Heiser I	Tronsmort	Grève du transporteur		
anhnegari	ilatispoit	Non respect des règles de conditionnement et de transport		
		Problème de livraison (retard, erreur de destination,)		

Risque partagé avec l'Etat										
Illustrations du risque										
Exemples de libellé	Défaut de qualité (non respect des spécificités attendues)	Panne du matériel	Absence de qualification et de maintenance du matériel	Mauvaise gestion des stocks (ex : rupture dans l'approvisionnement des fournitures critiques, surstockage)	Défaut d'approvisionnement	Spécifications liées aux locaux non adaptées (surface, température, luminosité, entretien)	Défaut de sécurité des locaux	Conditions de stockage non réglementaires des produits dangereux	Défaut de maintenance des locaux y compris de locaux spécifiques (ex : zones classées, chambres froides, salles blanches,)	
Domaines de risques			Matériel et consommables		Locaux					
Catégories de risques					Logistique					

# Exemples de risques opérationnels liés à des Processus métiers

Risque partagé avec l'Etat																
Illustrations du risque																
Exemples de libellé	Défaut de qualité du produit	Défaut de sécurité du produit	Défaut de tracabilité	Non respect des normes	Non respect des autres obligations légales	Non respect des attentes des clients internes et externes	Non respect des règles de versement de subventions	Utilisation inappropriée des sommes versées	Manque de suivi de l'efficacité des actions financées	Insuffisance de l'efficacité des actions finan- cées	Méconnaissance ou non respect des régle- mentations et procédures applicables	Absence d'harmonisation des procédures et des pratiques	Erreur	Non respect de la réglementation (délais, montants, public cible)	Défaut de repérage des fraudes	Défaut de sanction des fraudes avérées
Domaines de risques	Production 1						Attribution et verse-	ment d'aides finan- cières (Interventions)			Tous métiers		Délivrance de	prestations aux usagers		
Catégories de risques									Opérationnel							

ANNEXE 4 - ARTICULATION DE LA CARTOGRAPHIE DES PROCESSUS SMQ ET DES PROCESSUS DE CONTRÔLE INTERNE D'UN OPÉRATEUR



106 ○ IFACI

## ANNEXE

# ANNEXE 5 - CARTE D'IDENTITÉ D'UN PROCESSUS SMQ

	ELÉMENTS DE SORTIE  Fournitures (dont donnée)  Services	I avaux											
Services acheteurs		Evaluer la réponse au besoin				Bilan du marché / évaluation du fournisseur	Bilan du marché / évaluation du fournisseur	Bilan du marché / évaluation du fournisseur	Bilan du marché / évaluation du fournisseur	Bilan du marché / évaluation du fournisseur		Bilan du marché / évaluation du fournisseur	Bilan du marché / évaluation du fournisseur
SCG - SG, SGM - SG AGAF ou secretariats - Départements et délégations Services acheteurs		Réaliser les achats Marchés atribués aux candidats retenus	PR-HT-02 Gérer les immobilisations	er les achats		Cahier des charges et attribution et suivi de l'exécution du marché	Cahier des charges et attribution et suivi de l'exécution du marché	Cahier des charges et attribution et suivi de l'exécution du marché	Cahier des charges et attribution et suivi de l'exécution du marché	Cahier des charges et attribution et suivi de l'exécution du marché	Vérification de la disponibilité des crédits. Réception des plis marché	Cahier des charges et attribution et suivi de l'exécution du marché	Cahier des charges et attribution et suivi de l'exécution du marché
SCG - SG Services acheteurs	Programmer les achats	Planning prévisionnel —> d'ordonnancement des achats		PR-HT-01 Gérer les achats							Prévision des enveloppes budgétaires		
SCG - SG Services acheteurs	Identifier & évaluer les besoins Type de procédure	validė / famille				Identification du besoin (études, impressions, routage)	Identification du besoin (prélèvements, analyses)	Identification du besoin (prélèvements, analyses, études)	Identification du besoin (études,)	Identification du besoin (études,)		Identification du besoin (plan de formation)	Identification du besoin (plan de développement annuel)
ACTEURS*	ELÉMENTS D'ENTRÉE  = Contraintes réglementaires (Code des Marches Publics, m-9)	<ul> <li>Contraintes buogetaires (Buoget)</li> <li>Besoin pouvant défini en nature et durée</li> <li>Faisabilité par rapport aux moyens humains mobilisables</li> </ul>	מיייים מייים מיים מייים	TROCEDORES DOCOMENIEES	INTERACTIONS / PROCESSUS	Informer et animer le débat de société et faire décider des orientations politiques sur l'eau	Définir et percevoir les redevances	Produire et mettre à disposition la connaissance	Planifier et faire porter la politique de l'eau	Définir et mettre en œuvre les interventions	Gérer les ressources financières et les moyens généraux	Mettre à disposition des ressources humaines	Gérer le système d'information

14 Adeus : SCG = Service Compabilité Gestion, SGM = Service Gestion de Marché, AGA = Service Affaires Générales Administratives et Financières, SG = Secrétariat Général

#### LEXIQUE

AMUE : Agence de mutualisation des universités et établissements

APU: Administrations publiques

CAP : Contrôle allégé partenarial

CBCM: Contrôleur budgétaire et comptable ministériel

CGEFi : Contrôle Général Économique et Financier

CHD: Contrôle hiérarchisé des dépenses

CICB : Contrôle interne comptable et budgétaire

CICF : Contrôle interne comptable et financier

CRCIB: Cadre de référence du contrôle interne budgétaire

DGFiP: Direction générale des finances publiques

EP: Etablissement public

EPA: Etablissement public à caractère administratif

EPIC : Etablissement public à caractère industriel et commercial

EPLE: Etablissements publics locaux d'enseignement

EPN: Etablissements publics nationaux

EPSCP: Etablissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel

EPST : Etablissement public à caractère scientifique et technologique

ESR : Enseignement supérieur et la recherche

GBCP : Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable

publique

GIE: Groupement d'intérêt économique

GIP: Groupements d'intérêt public

LOLF: Loi organique relative aux lois de finance

LRU : Loi relative aux Libertés et responsabilités des universités

MACIB: Mission d'audit et de contrôle interne budgétaire

MAP: Modernisation de l'action publique

MDCCIC: Mission chargée de la doctrine comptable et du contrôle interne comptable

MESR : Ministère de l'enseignement supérieur et la recherche

MRA: Mission Risques et Audit

NEC : Note d'évaluation du contrôle interne comptable

PAP: Projet annuel de performance

PLF: Projet de Loi de finances

RAP: Rapport annuel de performance

RCE: Responsabilités et compétences élargies

RGPP: Révision générale des politiques publiques

RNCE: Recueil des Normes Comptables de l'État

RQCF: Revue de qualité comptable et financière

SCBCM : Service de contrôle budgétaire et comptable ministériel

SEC 95 : Le système européen de comptabilité nationale, adopté en 1995, est un système de comptabilité qui procure un cadre comptable commun aux pays de l'Union européenne, et permet une harmonisation poussée de leurs comptabilités nationales

SMQ : Système de management de la qualité

110