

DIRECTION DU BUDGET

Bureau réglementation, gestion et contrôle budgétaires (2REC)

139, rue de Bercy – Télédéc 246

75 572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Élodie LEFEBVRE

elodie.lefebvre@finances.gouv.fr

01.53.18.75.63

DF-2REC-19-3579

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

Service comptable de l'État

Mission responsabilité, doctrine et contrôle interne comptables (RDCIC)

120, rue de Bercy – Télédéc 787

75 572 PARIS CEDEX 12

Affaire suivie par Marion LORNE

marion.lorne@dgfip.finances.gouv.fr

01.53.18.81.80

Paris, le **15 NOV. 2019**

NOTE

pour Mesdames et Messieurs les Directeurs des
Affaires financières

Objet : Orientations du contrôle interne financier de l'État pour 2020.

P.J. : 3

Le déploiement de dispositifs coordonnés de contrôle interne budgétaire et comptable constitue un levier important d'approfondissement de la maîtrise des risques au sein des services de l'État. Le rapprochement des méthodes, des outils et des acteurs qu'il induit permet une meilleure couverture des risques sur l'ensemble du périmètre financier de l'État en réduisant les carences ou les redondances.

L'année 2018 a, à cet égard, connu une évolution décisive avec la publication de l'arrêté du 18 décembre 2018 relatif au cadre de référence interministériel du contrôle interne financier (CRICIF). En posant un cadre commun aux démarches de contrôle interne budgétaire et comptable pour l'État, ce texte favorise la poursuite du rapprochement des deux dispositifs, déjà recherché dans la plupart des ministères et encouragé par la Cour des comptes.

Par ailleurs, l'exigence de sécurisation des procédures financières est renforcée dans un contexte de responsabilisation des gestionnaires et d'allègement des contrôles *a priori* porté par le chantier *Gestion budgétaire et comptable* d'Action Publique 2022 et d'évolution des organisations.

La direction du Budget (DB) et la direction générale des Finances publiques (DGFIP) sont pleinement engagées pour accompagner les ministères dans la mise en œuvre opérationnelle du contrôle interne financier (CIF), notamment par leurs actions d'animation interministérielle, qu'elles souhaitent pragmatiques et coordonnées.

Copie : Mesdames et Messieurs les CBCM

À ce titre, en 2019, deux groupes de travail interministériels de CIF appliqué à des thématiques précises (les flux de gestion de la dépense et la sécurisation de l'usage de la carte d'achat) ont été co-animés par nos directions. L'offre de formation proposée aux ministères dans le cadre de l'Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE) a également été revue avec la création d'un module dédié au CIF, dispensé depuis le mois d'octobre et remplaçant les modules distincts de contrôle interne budgétaire (CIB) et de contrôle interne comptable (CIC).

Pour poursuivre cette démarche coordonnée d'appui et de mutualisation de bonnes pratiques, la présente note d'orientations annuelles propose aux ministères d'approfondir deux axes particulièrement structurants.

Le premier concerne le développement de la maîtrise des risques financiers au sein du réseau déconcentré¹ de l'État.

Comme le relève la Cour des comptes², bien que l'échelon local représente une part significative des enjeux financiers de l'État, la maîtrise des risques financiers y est encore globalement peu développée. Des marges de progression existent en matière de qualité comptable. Par ailleurs, le renforcement de la déconcentration acté par le troisième comité interministériel de transformation publique et notamment son volet budgétaire porté par nos directions, suppose que la maîtrise des risques intègre pleinement une dimension locale.

L'annexe n°1 de la présente note propose un ensemble de pistes d'action pour développer le CIF dans les services déconcentrés et améliorer les capacités de suivi et de pilotage du réseau par le référent ministériel. Cette fiche s'appuie notamment sur l'expérience des missions d'appui aux services déconcentrés, que ce soit l'offre de service de la DGFIP pour le développement du contrôle interne comptable ou les interventions des représentants de la direction du Budget sur ce même thème dans les clubs financiers régionaux.

Ces premiers éléments ont vocation à être enrichis des réponses qui seront apportées par les ministères au questionnaire proposé en annexe 2. Afin d'identifier les bonnes pratiques et les attentes en termes d'accompagnement, les ministères sont ainsi invités à retourner ce questionnaire complété au bureau 2REC de la DB et à la mission RDCIC de la DGFIP avant le 31 mars 2020.

Une réunion commune permettra de restituer ces travaux et d'échanger sur les principales conclusions qui s'en dégagent.

La seconde orientation concerne l'évaluation périodique de l'effectivité et de l'efficacité des mesures de maîtrise des risques financiers déployées par les ministères.

Ces travaux sont indispensables pour s'assurer que les actions programmées sont effectivement mises en œuvre et produisent les effets escomptés, en adéquation avec les risques pesant sur l'activité. L'évaluation périodique est un facteur d'amélioration continue du dispositif de contrôle interne financier. Elle permet de susciter l'adhésion des différents acteurs et de garantir que le dispositif est effectif et pleinement efficace³, dans un contexte d'allègement des contrôles *a priori*.

En annexe 3 à la présente note, une fiche rappelle les enjeux, les méthodes et les outils existants pour évaluer l'effectivité et l'efficacité des mesures de maîtrise des risques. Elle comprend notamment un modèle de fiche de formalisation des résultats d'un contrôle de supervision *a posteriori*.

¹ Sont concernés par la notion de « services déconcentrés » : les services déconcentrés de l'État, les services du réseau à l'étranger du ministère de l'Europe et des affaires étrangères et les organismes extérieurs du ministère des Armées.

² Synthèse des notes d'évaluation du contrôle interne (NEC) 2018.

³ L'attention portée à l'effectivité et à l'efficacité des dispositifs de contrôle interne constitue l'une des principales observations de la Cour des comptes dans la partie de réserve n°1 relative à l'organisation et au suivi du contrôle interne ministériel (*cf.* acte de certification des comptes de l'État 2018).

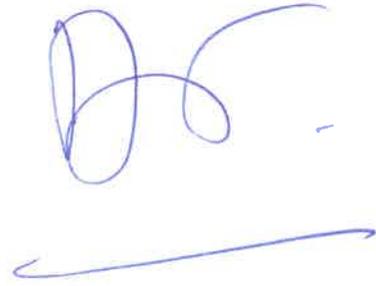
Nous remercions les ministères pour leur mobilisation et leur implication dans les différents travaux proposés. Avec les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM), le bureau 2REC et la mission RDCIC se tiennent à votre disposition pour vous accompagner dans la mise en œuvre de ces orientations.

La directrice du Budget



Amélie VERDIER

Le directeur adjoint des Finances publiques



Antoine MAGNANT

Pièces jointes :

- Annexe 1 : Le contrôle interne financier dans les services déconcentrés de l'État (fiche)
- Annexe 2 : Auto-diagnostic du CIF dans les services déconcentrés (ou locaux)
- Annexe 3 : L'effectivité et l'efficacité du contrôle interne (fiche)

Annexe 1 :

FICHE – LE CONTRÔLE INTERNE FINANCIER DANS LES SERVICES DÉCONCENTRÉS DE L'ÉTAT

Les services déconcentrés de l'État sont porteurs d'enjeux et de risques financiers significatifs. À cet égard, ils doivent être pleinement intégrés à la stratégie ministérielle de contrôle interne financier.

Le renforcement de la maîtrise des risques financiers dans les services déconcentrés participe également à la bonne application du cadre de référence interministériel du contrôle interne financier⁴. Il est l'occasion de promouvoir, en local, le développement de synergies entre les sphères budgétaire et comptable.

La présente fiche a vocation à proposer aux ministères des axes de réflexion et des pistes d'action visant à consolider la maîtrise des risques financiers au sein du réseau déconcentré de l'État et à renforcer son pilotage et son animation par l'échelon ministériel.

1

Organiser un dispositif de maîtrise des risques financiers intégrant les services déconcentrés des ministères

La mise en œuvre d'une démarche de maîtrise des risques suppose que soient fixées des orientations de contrôle interne financier, résultant d'un diagnostic d'ensemble sur l'organisation de l'entité, les objectifs qu'elle poursuit et les enjeux associés.

Ces orientations s'adressent aux structures du ministère dans leur ensemble et sont validées par la gouvernance ministérielle du contrôle interne financier. Renforcer le CIF dans le réseau déconcentré implique donc une prise en compte des enjeux et des risques portés par les services déconcentrés.

Pistes d'action :

- ▶ *Intégrer, dans la composition du comité ministériel de maîtrise des risques, des représentants des services déconcentrés.*
- ▶ *Assurer une large diffusion des orientations ministérielles (plan d'action ministériel annuel) au sein des services déconcentrés.*
- ▶ *Développer la culture de la maîtrise des risques financiers au sein de services centraux et déconcentrés en menant des actions de présentation et de sensibilisation aux enjeux du CIF.*

La documentation stratégique (cartographie ministérielle des risques et plan d'action) du contrôle interne financier a également vocation à intégrer l'échelon local. L'identification des risques ministériels doit inclure les risques majeurs identifiés par les acteurs locaux eux-mêmes et/ou par les responsables de programme.

Pistes d'action :

- ▶ *Organiser le recensement des risques majeurs identifiés à l'échelon local pour analyse, sélection et intégration dans la cartographie ministérielle des risques.*

Le plan d'action doit également s'étendre aux échelons déconcentrés des services ministériels.

⁴ Arrêté du 18 décembre 2018.

Pistes d'action :

- ▶ Définir des actions de maîtrise des risques en collaboration avec les échelons déconcentrés des services ministériels (acteurs, nature de l'action, périmètre) pour garantir leur adéquation aux contraintes des services.
- ▶ Mettre en place une instance dédiée en local pour faciliter l'approfondissement de la maîtrise des risques financiers dans les services déconcentrés. En réunissant l'ensemble des acteurs concernés, elle doit être un moment d'échanges sur les problématiques liées à la maîtrise des risques et permettre de décliner les orientations nationales de contrôle interne, le cas échéant, d'ajouter des actions d'initiative locale, de mutualiser les bonnes pratiques et de valider un plan d'action local de la maîtrise des risques financiers.
- ▶ À défaut, réserver régulièrement un point à l'ordre du jour de la comitologie financière existante afin d'aborder la thématique du contrôle interne financier.

2

Renforcer l'animation tant nationale que locale pour accompagner les services déconcentrés dans la poursuite du déploiement de la démarche

Le renforcement du contrôle interne financier dans les services déconcentrés nécessite que le référent ministériel de CIF puisse appuyer son action sur des relais locaux.

Ces derniers sont constitués des correspondants de CIF dans les services déconcentrés qui sont en charge de l'animation de la démarche, de l'appui aux services opérationnels, et veillent à la cohérence de l'action locale avec les orientations nationales. À l'instar du référent ministériel, les correspondants locaux de CIF doivent bénéficier d'un positionnement leur conférant la légitimité et le champ d'action nécessaires.

Les correspondants sont placés auprès des responsables du CIF dans les services déconcentrés qui, en application du CRICIF, sont les ordonnateurs secondaires, en titre ou par délégation, à savoir les responsables de budget opérationnel de programme (RBOP) et les responsables d'unités opérationnelles (RUO). Ces responsables agissent dans le cadre défini par le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFIM) en lien avec les responsables de programme (RPROG).

Les centres de services partagés sécurisent leur activité par un dispositif de CIF animé et orienté par les ministères auxquels ils sont rattachés, en lien avec les autres acteurs de la chaîne financière.

Pistes d'action :

- ▶ S'assurer de la désignation, dans chaque service déconcentré, d'un correspondant local « contrôle interne financier ». La désignation d'un correspondant unique de CIF est encouragée. À défaut, la coordination des travaux des correspondants en charge des contrôles internes budgétaire et comptable est recommandée.
- ▶ Diffuser des feuilles de route à l'attention des responsables du CIF dans les services déconcentrés.
- ▶ Afin de donner légitimité et visibilité au correspondant local, diffuser une lettre de mission décrivant son mandat et précisant ses objectifs, ainsi que les modalités de remontée d'informations vers le référent ministériel.

L'accès à un dispositif de formation consacré à la maîtrise des risques financiers est un préalable indispensable pour permettre à ces correspondants de mener à bien leur mission d'animation.

Pistes d'action :

- ▶ *Proposer aux correspondants locaux une formation dédiée aux enjeux, à la méthode et aux outils du contrôle interne financier de l'État.*

L'approfondissement de la maîtrise des risques financiers dans les services déconcentrés implique enfin une animation renforcée du réseau des correspondants locaux de CIF par le référent ministériel.

Pistes d'action :

- ▶ *Organiser des rencontres régulières avec les correspondants locaux (si besoin à distance, via visioconférence), en bilatérales ou par des groupes de travail dédiés à des thématiques spécifiques.*
- ▶ *Encourager les échanges de bonnes pratiques et les mutualisations d'outils entre correspondants locaux (ouverture d'un forum dédié à la communauté des correspondants locaux par exemple).*

3

Développer le caractère opérationnel du CIF dans les services déconcentrés par l'organisation du dispositif et la documentation de l'activité

Le développement du CIF dans les services déconcentrés implique la mise en œuvre d'actions concrètes⁵ de sécurisation des procédures financières. Celles-ci se traduisent notamment par le renforcement de l'organisation de la fonction financière afin de sécuriser les processus impliquant de multiples acteurs.

Pistes d'action :

- ▶ *Généraliser la couverture de l'activité par des organigrammes fonctionnels nominatifs afin de sécuriser la répartition des tâches, de s'assurer de la prévision des suppléances, de la validité des habilitations juridiques et informatiques, ainsi que de l'organisation de la supervision.*
- ▶ *Développer, au sein des services déconcentrés, l'élaboration de contrats de service tripartites⁶ (service prescripteur, centre de services partagés, service facturier) afin de sécuriser et d'optimiser la chaîne de la dépense en fluidifiant les relations entre les différents acteurs.*

Le renforcement du CIF impose que les services déconcentrés organisent leur propre dispositif de maîtrise des risques et le documentent en cohérence avec le dispositif ministériel du RFFIM en lien avec celui des RPROG.

Pistes d'action :

- ▶ *Développer, au sein des services déconcentrés, l'élaboration d'un plan local de contrôle interne, programmant la politique de contrôles de supervision a posteriori au sein de la structure et contenant à la fois :*
 - *des axes de contrôle nationaux obligatoires, décidés à l'échelle ministérielle :*
Ceux-ci doivent se limiter aux thématiques à enjeux. Un modèle de formalisation des résultats obtenus peut être proposé par l'échelon central afin d'accompagner les services et faciliter la consolidation des résultats (cf. point n°4).
 - *des axes de contrôle libres inscrits par les acteurs locaux en fonction des risques et contraintes propres à la structure⁷.*
- Dans un contexte de rapprochement des contrôles internes budgétaire et comptable et afin*

⁵ Ces actions ont vocation à être programmées dans le plan d'action local.

⁶ Dans le cadre des travaux interministériels d'amélioration du macro-processus n°3 « Exécution de la dépense (hors T2) », un modèle de contrat de service tripartite a été diffusé.

de mettre en évidence les synergies entre les deux dispositifs, le choix d'axes de contrôles communs⁸ de CIF est encouragé.

4 Organiser un dispositif d'évaluation et de suivi de l'effectivité et de l'efficacité du contrôle interne financier dans les services déconcentrés

Le renforcement progressif du dispositif ministériel de maîtrise des risques financiers implique le développement d'actions d'évaluation périodique de l'effectivité et de l'efficacité des mesures de maîtrise programmées, afin d'inscrire la démarche dans une logique d'amélioration continue (cf. annexe 3). Ces actions d'évaluation doivent inclure l'échelon déconcentré.

Le déploiement du CIF à l'échelle déconcentrée est par ailleurs pris en considération par le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) lors de son évaluation annuelle du contrôle interne budgétaire et par la Cour des comptes à l'occasion des notes d'évaluation du contrôle interne comptable (NEC).

Pistes d'action :

► *Promouvoir le recours, par les services déconcentrés, à l'offre de service de la DGFIP en matière de renforcement du dispositif de maîtrise des risques financiers (exploitation de la synthèse annuelle des résultats des contrôles du comptable et organisation d'une réunion de valorisation de celle-ci).*

Cette synthèse, qui couvre un large champ d'opérations (dépenses, rémunérations, recettes non fiscales, opérations de fin d'exercice, immobilisations, etc.) constitue, pour un service déconcentré, un outil accessible d'évaluation de son dispositif de contrôle interne.

Lorsque la transmission de cette synthèse donne lieu à une réunion de valorisation, elle est le point d'appui à une analyse conjointe de l'ordonnateur et du comptable sur les fragilités de la chaîne financière et les modalités adéquates pour les résorber.

En adéquation avec la volonté portée par l'arrêté du 18 décembre 2018, les contrôleurs budgétaires régionaux seront associés en tant que de besoin à ces réunions, afin que le périmètre d'analyse dépasse le seul champ de la comptabilité générale.

Pour intégrer les résultats des actions de CIF menées en déconcentré, la consolidation, l'exploitation et la valorisation des résultats des évaluations menées dans les services déconcentrés doivent être renforcées à l'échelle ministérielle.

Pistes d'action :

► *Mettre en place un outil permettant le suivi de la réalisation et des résultats des contrôles de supervision a posteriori réalisés dans les services déconcentrés.*

► *Consolider et exploiter périodiquement, à l'échelle du ministère, les résultats des contrôles de supervision a posteriori conduits à tous les échelons. Élaborer un bilan des constats, qui sera diffusé à l'ensemble des services ayant réalisé le contrôle.*

Cette transmission est indispensable pour les contrôles nationaux, décidés au niveau central. Pour les contrôles facultatifs d'initiative locale, cette remontée peut se limiter aux cas d'anomalies significatives, laissés à la libre appréciation des directions locales.

► *Élaborer un bilan national des synthèses annuelles des résultats des contrôles du comptable reçues par les services déconcentrés dans le cadre de l'offre de service de la DGFIP.*

► *Intégrer les conclusions de ces travaux de consolidation dans les supports ministériels de pilotage du CIF (cartographie ministérielle des risques financiers et plan d'action associé).*

7 Dans le cadre de l'offre de service de la DGFIP à destination des services déconcentrés des ministères, les cellules de qualité comptable (CQC) des DR/DDFiP proposent un appui méthodologique portant notamment sur l'élaboration des plans locaux de contrôle interne.

8 Par exemple : les imputations budgétaires-comptables, le recensement des charges à payer, etc.

► *Faire le bilan du déploiement et des résultats du contrôle interne financier dans les services déconcentrés à l'occasion des réunions du comité ministériel de maîtrise des risques financiers.*

Annexe 2

Auto-diagnostic de la fonction « contrôle interne financier » dans les services déconcentrés (ou locaux)

1	Quels sont les enjeux financiers portés par les services déconcentrés au sein du ministère (quel pourcentage du budget du ministère) ?
2	Un dispositif de maîtrise des risques financiers est-il déployé dans les services déconcentrés du ministère ? Dans quels services ?
3	S'agit-il d'une fonction de contrôle interne financier ? De contrôle interne budgétaire ? De contrôle interne comptable ?
4	Le CIF dans les services déconcentrés est-il intégré aux travaux du comité ministériel de maîtrise des risques ? Les services déconcentrés y sont-ils représentés ? Un focus relatif au CIF en déconcentré est-il effectué à l'occasion des réunions du comité ministériel ?
5	Existe-t-il au niveau déconcentré un comité dédié à la maîtrise des risques financiers ? Quel est son champ de compétence (CIF / CIB / CIC/ autre) ? Son fonctionnement est-il effectif ? En l'absence de comitologie dédiée, la maîtrise des risques financiers est-elle abordée dans le cadre d'une autre instance locale ?
6	Existe-t-il un réseau de correspondants de CIF en services déconcentrés ? CIB ? CIC ?
7	Dans quels services se situent ces correspondants ?
8	Exercent-ils d'autres missions ? Lesquelles ?
9	Sont-ils rattachés à un niveau hiérarchique permettant, d'une part, de légitimer leurs actions d'animation et, d'autre part, de couvrir l'ensemble des services participant à la démarche de maîtrise des risques financiers ?
10	De quels services centraux les correspondants locaux de CIF / CIB / CIC sont-ils les interlocuteurs ?
11	Des orientations ministérielles sont-elles transmises aux services déconcentrés, <i>via</i> des feuilles de route par exemple ? Par quels services ?
12	Existe-t-il des cartographies des risques et des plans d'action élaborés localement ?
13	Les cartographies des risques et plans d'action élaborés localement sont-ils portés à la connaissance de l'échelon central ? De quels services centraux ? Les valident-ils ?
14	Le ministère décline-t-il un dispositif de formation spécifique à destination du réseau des correspondants CIF / CIB / CIC ?
15	Existe-t-il des plans de contrôle dans les services déconcentrés ?
16	Des axes de contrôle nationaux sont-ils proposés par l'échelon central ?
17	L'échelon central du ministère a-t-il une visibilité sur la réalisation de ces contrôles par les services déconcentrés et sur les résultats obtenus ? Par quel moyen ?
18	Les remontées des services déconcentrés sont-elles systématiquement consolidées par l'administration centrale ? En est-il tenu compte pour actualiser la cartographie ministérielle des risques, le plan d'action ministériel, voire le plan de contrôle ? Un retour est-il fait aux services ayant réalisés le contrôle ?

Annexe 3 :

FICHE – MESURE DE L'EFFECTIVITÉ ET DE L'EFFICACITÉ DU CONTRÔLE INTERNE

Les actions concrètes de maîtrise des risques financiers doivent être périodiquement évaluées afin de s'assurer qu'elles sont **effectives** et **utiles** pour la sécurisation de l'activité, l'atteinte des objectifs financiers et l'amélioration globale des processus. Cette évaluation est réalisée afin d'apporter une assurance raisonnable de la maîtrise des risques aux responsables de l'entité et une garantie aux tiers extérieurs à l'organisation.

Divers moyens sont à la disposition des ministères leur permettant d'évaluer la qualité de leur dispositif : auto-évaluation, contrôles de supervision *a posteriori*, exploitation des résultats des contrôles du comptable et du contrôleur budgétaire, rapports d'audit, etc.

Le choix des **modalités d'évaluation** les plus adaptées appartient au ministère au regard de l'enjeu et des moyens dont il dispose.

Il est toujours rendu compte à la gouvernance des résultats de l'évaluation dans un but d'amélioration continue du dispositif. Le *reporting* permet de redéfinir, le cas échéant, la stratégie de maîtrise des risques du ministère.

1. Les différents types d'évaluation menées à l'initiative du ministère

a. L'évaluation globale du dispositif

En tant que démarche intégrée, il est nécessaire d'évaluer le contrôle interne dans son intégralité pour juger de son efficacité. Il s'agit donc de passer en revue les éléments constitutifs d'une démarche de CIF que sont :

- *L'environnement de contrôle* : définition des procédures et des tâches, mobilisation des acteurs et des compétences, gestion des systèmes d'information et mise en sécurité des systèmes.
- *L'identification des risques financiers* : identification des risques au regard des objectifs financiers, description et hiérarchisation des risques.
- *La couverture des risques financiers* : définition des actions de maîtrise des risques et du plan de contrôle.
- *Le pilotage et l'évaluation du CIF* : réunion de la gouvernance, évaluation et actualisation du dispositif.

L'auto-évaluation globale impose d'être menée à l'échelle d'une entité qui met en œuvre intégralement la démarche et qui possède donc une gouvernance dédiée.

Elle peut s'articuler avec une démarche d'auto-évaluation ciblée du contrôle interne qui vient l'enrichir par une analyse plus précise de ses éléments.

Des modèles de grille d'auto-évaluation globale et ciblée sont placées à disposition des ministères sur l'espace dédié au CIB dans Budget+.

Pour rappel, en matière de CIC, sont disponibles l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) et les grilles d'auto-diagnostic sur les processus comptables.

L'effectivité et l'efficacité des actions de maîtrises de risques doivent également être mesurées à l'aide de contrôles de supervision *a posteriori*.

b. Les contrôles de supervision *a posteriori*

Objectifs

Les contrôles de supervision *a posteriori* participent à la sécurisation des chaînes financières. Ils sont réalisés selon un plan de contrôle défini par les responsables de la maîtrise des risques de l'entité, en lien avec les chefs d'unités opérationnelles concernés, et doivent porter en priorité sur les processus à enjeux. Les contrôles de supervision *a posteriori* ont vocation à s'assurer, d'une part, de la qualité des opérations budgétaires et comptables réalisés par les agents opérationnels et, d'autre part, de l'effectivité et de l'efficacité des contrôles et autres actions de maîtrise des risques prévus au plan d'action.

La mise en œuvre des contrôles de supervision *a posteriori* relève de la responsabilité des chefs d'unités opérationnelles.

Ils interviennent après le dénouement des opérations et se distinguent donc des auto-contrôles, contrôles mutuels et contrôles de supervision contemporains⁹.

Les résultats des contrôles de supervision *a posteriori* participent à l'évaluation et éclairent l'encadrement quant au degré de maîtrise des risques au sein du service. Ils renseignent sur l'efficacité des mesures mises en œuvre pour couvrir les risques détectés. Des résultats non satisfaisants doivent, sauf causes externes au dispositif, aboutir à une redéfinition du dispositif de contrôle interne (documentation, formation, reconfiguration des points de contrôle, etc.).

Constitution de l'échantillon

 **Type de contrôles** : exhaustif (forts enjeux ou faible nombre d'opérations) ou par sondage

 **Périmètre** : opérations homogènes (frais de déplacement, subventions, etc.)

 **Période** : bornes temporelles à l'intérieur desquelles les opérations à contrôler seront retenues (mois, trimestre, année, etc.)

 **Taille** : à adapter selon les enjeux/risques de la procédure contrôlée, et selon les moyens disponibles. D'un point de vue statistique, un échantillon est réputé **pertinent à partir de 30 éléments** de même nature.

Analyse des résultats

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

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

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

9 Auto-contrôle : effectué par un agent sur ses propres opérations financières. Contrôle mutuel : effectué par un autre acteur de même niveau dans l'organisation au sein ou à l'extérieur du service. Contrôle de supervision contemporain : effectué par le chef de service, il constitue une étape de validation des opérations précédentes nécessaire au bon déroulement de la procédure.

Cette loi statistique s'applique avec un intervalle de confiance de 95 %, c'est-à-dire une marge d'erreur de 5 %. Cela signifie, par exemple, que pour un contrôle réalisé sur un échantillon de 70 opérations, si 6 opérations en anomalie sont détectées lors du contrôle, alors il y a 95 % de chance que le pourcentage d'opérations en anomalie dans la population totale soit compris entre 3 et 4 %.

Le « **taux d'erreur global** » (TEG) est un indicateur chiffré permettant d'aider le responsable d'unité opérationnelle à porter une appréciation sur la qualité du dispositif (respect des directives par les agents, pertinence des points de contrôles et autres mesures de maîtrise des risques déployées au sein du service). Les seuils ci-dessous représentent des repères préconisés, mais doivent être adaptés aux spécificités, risques, et enjeux de chaque service.

Le taux d'erreur global acceptable dépend de chaque organisation et des enjeux qui s'attachent au processus contrôlé. En matière comptable, ce modèle d'échelle de TEG est fréquemment utilisé :

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

Une analyse approfondie des erreurs et de leurs causes doit être effectuée et devra conduire l'encadrement à éventuellement renforcer le dispositif de contrôle interne.

Formalisation des contrôles

La formalisation du contrôle permet de s'assurer de l'existence et de l'efficacité des mesures de contrôle déployées par une organisation. **Un contrôle non formalisé est réputé ne pas exister.** Les contrôles de supervision *a posteriori* doivent être documentés (mode opératoire, fiche de formalisation ou grille de contrôle) et tracés (copie des pièces erronées, tableau de suivi, etc.).

Il est souhaitable que tout contrôle soit accompagné d'une fiche de formalisation et d'une grille de contrôle associées :

★ la **fiche de formalisation** a pour but de documenter le contrôle : il s'agit de préciser les points de contrôle à couvrir, de donner des indications pour sa réalisation (mode opératoire) et sa formalisation. Elle peut être utilement accompagnée d'un référentiel documentaire rappelant notamment la réglementation applicable ;

★ la **grille de contrôle** a pour but de consigner en synthèse le résultat des contrôles réalisés afin d'en faciliter la consolidation et l'exploitation tant pour la structure qui a réalisé le contrôle, que pour tout autre acteur extérieur au service.

La grille de contrôle complétée par le chef de service précise notamment :	
<ul style="list-style-type: none"> ➤ l'identité de la personne effectuant le contrôle ; ➤ la date de réalisation du contrôle ; ➤ le périmètre ; ➤ la période retenue ; ➤ la composition de l'échantillon (nb d'opérations contrôlées, montant total, seuil de sélection, etc.) ; 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ la périodicité du contrôle ; ➤ les points analysés ; ➤ le taux d'erreur global ; ➤ les constats (erreurs, mauvaise application des procédures, etc.) ; ➤ les mesures à mettre en œuvre (rappel des directives ou actions sur le moyen-long terme).

Plan de contrôle de supervision a posteriori

Articulé avec la cartographie des risques, il est le support de programmation et de suivi de la réalisation des contrôles de supervision *a posteriori*.

Objectifs	Contenu
<ul style="list-style-type: none"> 📦 il fixe les choix et objectifs des contrôles de supervision <i>a posteriori</i> et en facilite le suivi ; 📦 il précise aux chefs de service les nature, fréquence, modalités, formalisation, et archivage des contrôles à opérer ; 📦 il synthétise l'architecture et les modalités d'exercice des opérations de contrôle pour les auditeurs. 	<ul style="list-style-type: none"> 📦 identification des acteurs responsables des contrôles dans chaque service ; 📦 liste des diagnostics à réaliser et calendrier de réalisation par service ; 📦 liste des contrôles de supervision <i>a posteriori</i> et modalités de leur réalisation (processus, thème, périodicité, nombre d'opérations à contrôler, etc.).

2. Le compte-rendu du contrôle interne : enjeux et modalités d'organisation

Le compte-rendu est effectué périodiquement par le référent du contrôle interne et complète les dispositifs d'évaluation de l'efficacité du contrôle interne :

- ✔ il vise à assurer le suivi du plan d'action et du plan de contrôle d'une ou plusieurs structures ;
- ✔ il centralise, consolide et restitue l'état d'avancement et les résultats des actions de maîtrise des risques prévues au plan d'action (en particulier les contrôles de supervision *a posteriori*) ;
- ✔ il facilite l'exploitation des résultats issus de l'évaluation de l'efficacité du contrôle interne ;
- ✔ il contribue à l'identification de marges de progrès.

Le compte-rendu est destiné aux **instances de gouvernance et de pilotage du contrôle interne**, leur permettant d'être informées des avancées et des points de fragilités subsistants. Le référent prend appui sur ses constats pour adapter son pilotage du contrôle interne (appui renforcé auprès de services en difficulté ou sur des thématiques à risque, etc.). Les conclusions du compte-rendu contribuent à actualiser périodiquement la stratégie de maîtrise des risques dans une démarche d'**amélioration continue**.

Le compte-rendu sert aussi de **point d'appui dans le dialogue avec les services** en charge de la mise en œuvre opérationnelle du contrôle interne. Il permet de valoriser les apports de la démarche de contrôle interne et d'engager une action concertée sur les risques détectés.

En application du cadre de référence interministériel du contrôle interne financier de l'État, le compte rendu de contrôle interne financier est transmis au contrôleur budgétaire et comptable du ministère.

Lorsque la taille de la structure le justifie, le suivi du contrôle interne doit s'appuyer sur une **application informatique** dédiée permettant au référent de contrôle interne la visualisation de la réalisation des actions et des contrôles, et facilitant l'homogénéisation des données, leur remontée et leur exploitation.

Un tel dispositif permet de disposer d'éléments de reporting régulier sur les contrôles prévus au plan de contrôle interne. Sur un périmètre donné, les informations sont accessibles depuis l'échelon central. L'application favorise ainsi leur consolidation et leur exploitation au bénéfice du pilotage et de l'animation de la maîtrise des risques à tous les niveaux.

Le déploiement d'une application informatique contribue à la structuration des plans de contrôles de supervision *a posteriori*. Il suppose en préalable une réflexion du ministère sur sa politique en matière de contrôles de supervision *a posteriori*, et la formalisation d'un plan de contrôle.

La DGFIP promeut et déploie progressivement auprès de la communauté interministérielle l'application AGIR en tant que support de programmation des contrôles de supervision *a posteriori*, de formalisation de ces contrôles et d'évaluation du dispositif de maîtrise des risques.

Pour accompagner les ministères, la présente note propose une trame permettant de synthétiser les constats des contrôles de supervision *a posteriori* (cf. page suivante). Cette synthèse est réalisée par le référent de contrôle interne, en prenant comme source l'ensemble des contrôles de supervision *a posteriori* réalisés sur l'année par les différentes structures. Elle permet sur cette base de restituer une information adéquate pour apprécier la mise en œuvre des dispositifs de maîtrise des risques sur les processus à enjeux, et pour en mesurer l'efficacité.

3. Introduction aux indicateurs de qualité du contrôle interne

Les indicateurs d'activité occupent un rôle important en contrôle interne puisqu'ils témoignent d'une part du niveau d'atteinte des objectifs financiers de l'entité et reportent d'autre part le niveau de réalisation des actions de contrôle interne.

Toutes les informations issues des contrôles de supervision *a posteriori* peuvent être consolidées dans un tableau de bord du contrôle interne. Une série d'indicateurs peut y être inclus, et permettre de suivre notamment le niveau de diffusion du contrôle interne au sein de la structure, les incidents et risques détectés, le niveau de maturité des contrôles, et l'état d'avancement des plans d'action. Certains de ces indicateurs pourront utilement intégrer le tableau de bord de l'instance de gouvernance.

TRAME - SYNTHÈSE DES CONSTATS DES CONTRÔLES DE SUPERVISION A POSTERIORI

Bilan du contrôle interne 20XX

Thème du contrôle : XXXXXX

Services concernés : XXXX

Cette fiche présente le bilan du contrôle de supervision *a posteriori* 20XX portant sur le contrôle XXX. Des conseils méthodologiques de nature à renforcer le dispositif de contrôle interne sont également formulés.

1. OBJECTIFS DU CONTRÔLE

XXXXX

2. RÉSULTATS DU CONTRÔLE

2.1. Données chiffrées

Le **taux de réalisation** est de **XX %** : sur les XXX contrôles programmés au plan national/local, XXX ont été validés.

Le **taux de corroboration** et l'**indice de conformité** sont détaillés ci-dessous par question :

Questions	Supervision				Corroboration ¹⁰				
	Nb grilles validées	Nombre d'opérations contrôlées	Nombre d'opérations en anomalie	Indice de conformité	Nb grilles validées	Taux de corroboration	Nb d'opérations contrôlées	Nb d'opérations en anomalie	Indice de conformité
Question 1 (qui a donné lieu à une grille de contrôle)	XXX	X XXX	XX	XX %	XX	XX %	XXX	X	XX %

2.2. Résultats détaillés par question

→ **Question n°1 : XXXX (question ayant donné lieu à une grille de contrôle)**

➤ **Typologie des anomalies identifiées**

Les principales anomalies portent sur :

- XXXX ;

➤ **Suites données au contrôle : XXXX**

3. RECOMMANDATIONS

3.1. Exemples de mesures à mettre en œuvre pour renforcer le dispositif de contrôle interne actuel

→ Concernant le levier « documentation » :

→ Concernant le levier « organisation » :

→ Concernant le levier « traçabilité » :

3.2. Point d'attention

XXXX

¹⁰ Dans l'éventualité où un dispositif de corroboration a été mis en place. Le contrôle de corroboration consiste à fiabiliser les constats opérés par l'encadrement dans le cadre de ses contrôles de supervision ; il est réalisé par un acteur qui fait partie de l'organisation mais qui n'intervient pas directement dans l'activité ou le processus financier.