



À l'occasion de la présentation du Plan d'action ministériel pour le contrôle interne à la Cour des comptes, le 24 octobre dernier, j'ai souhaité mettre en valeur les travaux remarquables menés par le groupe de travail constitué fin 2006 afin d'élaborer les outils d'un contrôle interne comptable (CIC) adapté aux établissements publics locaux d'enseignement, outils qui ont désormais un nom, ODICÉ (outil de diagnostic interne comptable en EPLE). Dans son rapport public 2007, la Cour des comptes a d'ailleurs souligné la grande qualité technique de cet outil.

En effet, si la mise en œuvre d'un contrôle interne au sein des services centraux et déconcentrés est aujourd'hui une obligation qui résulte de la LOLF et de la certification annuelle des comptes de l'État par la Cour, l'introduction d'une démarche analogue en EPLE n'allait pas de soi. Elle a cependant rencontré les aspirations des comptables, relayées par les services académiques, à une clarification des rôles, à une optimisation des circuits, plus généralement à une amélioration de la qualité du service rendu.

Si le CIC doit être l'affaire de tous ceux qui interviennent dans la chaîne de la recette ou de la dépense, en particulier des chefs d'établissements ordonnateurs ainsi que des gestionnaires, il appartient bien au comptable public, au sein de l'agence comptable dont il assure la responsabilité, de piloter la démarche, en mesurant les risques et en définissant les procédures qui permettront de les maîtriser.

Loin de reposer sur des contrôles tatillons, le contrôle interne exige au contraire une réflexion sur le métier, l'organisation, les ressources et les destinataires de l'information : le processus d'amélioration continue qui en résulte débouche de fait sur la mise en œuvre d'une démarche "qualité" dans les établissements.

La procédure retenue - définition d'outils, tests, validation, formation de formateurs - me paraît de nature à assurer le succès d'ODICÉ, démarche conçue par des comptables d'EPLE pour des comptables d'EPLE.

**Michel DELLACASAGRANDE**  
Directeur des affaires financières

*Les Cahiers  
détachables*

<i>ODICÉ : la genèse d'une aventure</i> .....	3
<i>Historique</i> .....	6
<i>ODICÉ et la démarche du contrôle interne comptable</i> .....	9
<i>Description d'une démarche et des outils du contrôle interne comptable</i> .....	11
<i>La mise en œuvre du contrôle interne comptable au lycée Léonard de Vinci de Soissons</i> .....	15
<i>Contrôle interne et stratégie d'audit des agences comptables des EPLE</i> .....	18
<i>ODICÉ hisse les voiles et prend la mer, et recherche marins</i> .....	24
<i>Le contrôle interne comptable en administration centrale</i> .....	26

## ODICÉ : LA GÉNÈSE D'UNE AVENTURE

À l'heure d'écrire ces quelques lignes pour introduire ces cahiers détachables consacrés au contrôle interne comptable en EPLE, et surtout à la veille du déploiement national des formations à destination de nos collègues ordonnateurs et comptables, on est encore surpris par la rapidité avec laquelle l'idée qui a germé il y a presque 3 ans dans l'académie de Poitiers a pu trouver un aboutissement de cette ampleur.

Cette idée n'était pas originale : le contrôle interne comptable était déjà largement avancé dans les services du ministère des finances et il était depuis longtemps mis en œuvre dans le secteur privé. Mais il faut rendre hommage à Monique Gautier, alors secrétaire générale adjointe de l'académie de Poitiers, pour avoir invité les services de la mission audit et conseil de la trésorerie générale à présenter cette démarche aux comptables de l'académie, et surtout pour avoir su mobiliser ces derniers autour d'une démarche collective dont l'outil ODICÉ est aujourd'hui l'aboutissement.

Au fond, qu'y a-t-il de surprenant à cela, si ce n'est quelques idées préconçues sur notre capacité à contribuer à la modernisation de

la gestion de notre administration ?

Car les ressources existent, il fallait juste les mobiliser. Combien de comptables disposent de la technicité et de la perspicacité nécessaires pour se doter d'outils permettant d'améliorer la gestion comptable qui leur est confiée ? Combien de comptables font depuis de nombreuses années du contrôle interne comptable sans le savoir ou sans le formaliser ? Il a suffi de rompre cet isolement, dans l'académie de Poitiers au départ, puis au niveau national sous l'égide de la DAF, pour que se libèrent ces initiatives et que puissent être mutualisées ces compétences.

Car si l'encadrement de notre réseau de comptables publics est moins prégnant que celui de nos collègues du Trésor Public, il n'en demeure pas moins attentif à sa performance et réceptif aux idées de nature à la renforcer. C'est d'ailleurs probablement une chance : la possibilité qui a été offerte de construire des outils qui soient adaptés à nos problématiques et à l'organisation de nos fonctions. Ce projet porté par la "base" n'en a pas moins recueilli un intérêt précoce et une participation active de l'Inspection Générale de

l'Administration de l'Éducation Nationale et de la Recherche. Enfin, poursuivant la démarche collective initiée à Poitiers, la direction des affaires financières et la DGRH ont su mobiliser les compétences de plusieurs académies et assurer un rythme soutenu pour qu'en si peu de temps une méthodologie et une offre de formation nationale voient le jour.

Mais maintenant que les outils existent, il reste à trouver les clefs pour qu'ordonnateurs et comptables s'emparent de la démarche de contrôle interne comptable comme d'un outil de pilotage de l'activité financière et comptable de leur établissement. Pour ce faire, il suffit de lire cette définition qui synthétise les enjeux essentiels :

*“Le contrôle interne est une méthode de pilotage et de management au service des responsables d'entité et de l'encadrement permettant d'identifier les risques de dysfonctionnement pouvant faire obstacle à la réalisation des objectifs assignés ou à la qualité des prestations”.*  
(Vincent Larrieu – Revue du Trésor – janvier 2005)

**On peut en retirer plusieurs enseignements :**

❖ tout d'abord qu'il ne faut pas perdre de vue les deux objectifs d'une démarche de contrô-

le interne comptable à savoir :

- ♦ garantir la régularité des opérations et de la comptabilité ainsi que la protection du patrimoine de l'établissement. Cet aspect est en général assez facilement perçu par les agents comptables qui vont s'attacher à mettre en œuvre des procédures comptables conformes à la réglementation.
- ♦ améliorer la qualité des prestations. C'est dans ce domaine que l'implication du “cadre responsable d'une entité” prend tout son sens puisqu'il lui faudra allier régularité et efficacité de l'action publique. La démarche de contrôle interne comptable est donc aussi l'occasion de réfléchir à nos modes de fonctionnement actuels.
- ❖ l'efficacité de la mission exige de dépasser une approche trop rigide du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables. Le besoin en a été très vite ressenti par les collègues comptables qui ont travaillé à la réalisation des outils proposés pour mettre en œuvre la démarche : la plupart des cycles proposés dans le guide d'auto diagnostic ODICÉ nécessitent une approche combinée de l'ordonnateur et de l'agent comptable, certains étant essentiel-

lement axés sur l'organisation de la partie gestion du processus dont la fiabilité sera le garant de la qualité et de la régularité des opérations comptables qui s'en suivront. La plupart des modèles de fiches de procédure décrivent un processus complet, de la gestion budgétaire à la gestion comptable. L'amélioration de la qualité de l'exécution de ces processus passe donc bien par un investissement partagé dans la démarche de contrôle interne.

- ❖ enfin, il ne faut pas perdre de vue, dès l'engagement de la démarche, que le contrôle interne comptable peut être un outil de management et que son efficacité se nourrit d'une approche participative de la part des collaborateurs immédiats de l'agent comptable mais aussi de l'ensemble des collègues qui interviennent dans la réalisation d'opérations trouvant leur achèvement dans des opérations comptables (par exemple : comment ne pas associer le chef des travaux dans l'analyse du processus "objets confectionnés").

Ajoutons enfin qu'il ne faut pas perdre de vue que la mise en œuvre du contrôle interne comptable

exige persévérance et volonté de la part de celui qui va la porter :

- ♦ volonté d'expliquer sa finalité pour vaincre la défiance des collaborateurs et partenaires,
- ♦ volonté de remettre en cause ses pratiques et ses propres certitudes,
- ♦ volonté de prendre en considération les contraintes de nos partenaires et notamment des ordonnateurs,
- ♦ volonté d'évaluer régulièrement les mesures mises en œuvre pour en améliorer l'efficacité,
- ♦ volonté de dépasser la simple réalisation de l'autodiagnostic. L'outil ODICÉ, pour séduisant qu'il soit, ne présentera qu'un intérêt limité pour l'agent comptable si son exploitation n'est pas suivie de la réalisation d'un plan d'action, de la mise en œuvre des mesures définies dans ce plan d'action et de leur évaluation.

Cette démarche doit amener les comptables à réfléchir à l'évolution de leur fonction en privilégiant une activité de contrôle axée sur la maîtrise raisonnable du risque qui leur permette de dégager du temps pour construire avec l'ordonnateur des modes de fonctionnement plus efficaces et apporter toute leur expertise dans l'amélioration de la gestion financière des établissements.

# HISTORIQUE

## CHRONIQUES COMPTABLES

Alors que le premier texte imprimé de comptabilité, la “Summa<sup>(1)</sup>” de Lucas Pacioli est paru en 1494 exposant la méthode des marchands vénitiens pour tenir la comptabilité (les écritures du journal en débit et en crédit, le grand-livre...), alors que le plan comptable général devient en 1957 la clé de voûte de la normalisation comptable, longtemps, la comptabilité des établissements scolaires a été une comptabilité en partie simple c’est-à-dire une comptabilité de caisse tenue sur des documents tels que le sommier des dépenses, le sommier des recettes, reprenant les mandats et les ordres de recettes.

L’introduction en 1965 de la comptabilité en partie double est une véritable révolution dans ces établissements publics qui se poursuit avec la constitution des “agences comptables” à partir de 1971. Les moyens matériels des agences évoluent en faveur de la comptabilité pour en faire un système d’organisation de l’information financière : le rythme sonore voire bruyant des machines perfectionnées du type machine à écrire, “à double introduction frontale” qui permettent à l’époque de saisir et d’imprimer à la fois la fiche de compte et le journal est remplacé par le papillotement visuel de la diode verte sur l’écran des ordinateurs accueillant le premier logiciel, GF (comme gestion financière), dans les années 1980 auquel est substituée en 1989 l’application informatique GFC (gestion financière et comptable), devenue l’unique module comptable des établissements en conformité avec la règle de séparation des ordonnateurs et comptables.

La comptabilité se trouve associée au renouveau des établissements lorsqu’ils acquièrent le statut d’établissements publics locaux d’enseignement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1986 ; la comptabilité prend une nouvelle dimension et devient un instrument de connaissance de l’établissement : la nomenclature est dépouillée de spécificités<sup>(2)</sup>, les comptes de bilan sont utilisés directement pour les imputations de charges ou produits en capital au lieu de transiter par des comptes intermédiaires particuliers 695 et 795, les “comptes”

(1) “Summa di arithmetica, geometria, propotioni et proportionalita”.

(2) Demeure encore l’exception des écritures relatives aux dépréciations.

de comptabilité générale relatifs aux services spéciaux, (en symétrie des chapitres budgétaires), 6J1, 7J1...sont supprimés.

Cependant, ces cadres conceptuels et matériels sont génériques et ne permettent pas d'appréhender la dimension humaine et le cachet personnel et opérationnel qu'apporte chaque établissement pour mettre en oeuvre les activités comptables ; certes, les agents comptables n'ont pas attendu cette année pour "organiser leur poste comptable" et les services des membres de leur équipe, mais cette structuration est-elle décrite précisément dans le cadre d'une démarche qualité et permet-elle de répondre aux questions : qui fait quoi, comment, pourquoi ? quand ? où ?... Avec des procédures écrites<sup>(3)</sup> et l'ensemble du dispositif de contrôle interne, non seulement l'entité s'efforce de maîtriser son activité, de vérifier les informations qu'elle traite, mais elle se met aussi en capacité de répondre à un audit externe. Il n'est maintenant plus possible, compte tenu du nombre d'opérations, pour un auditeur externe de contrôler que tous les enregistrements comptables de l'entité sont justifiés et valides. En revanche un audit analytique en s'assurant de l'existence et de la fiabilité du contrôle interne par sondages statistiques servira de base aux auditeurs pour se prononcer sur la certification des comptes.

Entrés en comptabilité en partie double depuis quarante ans, les établissements scolaires doivent s'adapter au renouveau des systèmes comptables publics ; en six ans, l'État s'est mis au diapason des méthodes comptables relevant des standards européens. Le contrôle interne est une opportunité que les comptables d'EPLÉ peuvent saisir pour montrer qu'ils pratiquent aussi l'art de rendre les comptes.

#### LES OBJECTIFS DU CONTRÔLE INTERNE

Le tableau ci-dessous est inspiré par un paragraphe du livre d'Alain Mikol sur le contrôle interne<sup>(4)</sup>.

- faire	avec l'objectif	- d'établir les comptes annuels
- faire sans erreur ni gaspillage	avec l'objectif	- de sauvegarder le patrimoine
- faire mieux	avec l'objectif	- d'améliorer les performances

(3) Constituant la piste d'audit.

(4) Le contrôle interne. PUF. Collection Que sais-je ?

L'objectif doit être de "faire", afin de présenter une reddition de comptes respectueuse des principes<sup>(5)</sup> de régularité, sincérité et "d'image fidèle" des états financiers. L'établissement va être jugé, évalué à travers le bilan, le compte de résultat.

Sauvegarder le patrimoine, c'est éviter "les erreurs, les gaspillages, les négligences<sup>(6)</sup>", voire les fraudes par la mise en place de procédures internes suffisantes.

Le contrôle interne est un moyen qui doit contribuer à l'amélioration des performances<sup>(7)</sup> : le comptable est une force d'appui permanent qui apporte une plus value à la gestion de l'ordonnateur.

#### **COMPTER, CONTER**

Dans plusieurs langues, compter et conter ont la même prononciation : to count et to recount en anglais, shu et shù en chinois...comme s'il s'agissait d'actions jumelles.

À côté des pièces justificatives sur lesquelles s'appuient les écritures comptables consignées sur les fiches de comptes et les journaux, l'organisation dispose d'une documentation qui décrit et raconte la manière dont elle s'organise : l'organigramme fonctionnel précise les attributions de chacun, les procédures fixent les opérations et leurs enchaînements avec les contrôles "embarqués<sup>(8)</sup> à bord", les opérations sont retracées qu'il s'agisse des actions comme des corrections.

- Journaux
- Fiches de comptes
- Pièces justificatives

(5) Cf les obligations de qualité comptable du Code de commerce pour les entreprises.

(6) Extrait du rapport public de la Cour des comptes 1999 : les défaillances des procédures de contrôle interne.

(7) Ainsi, un projet de service comptable, quand le budget sera signifié globalement, incluant les dépenses de tous les personnels (même pour ordre) pourrait être de présenter un compte de résultat, pour information, par année scolaire, afin de doter d'indicateurs comptables les contrats d'objectifs d'établissement, scandés par le biorythme de la rentrée.

(8) Autocontrôle, contrôle croisé, supervision.

## ODICÉ ET LA DEMARCHE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE

ODICÉ et sa suite constituée d'un guide, de fiches de procédures et d'exemples de plans d'action faisaient défaut jusqu'à ce jour au comptable en EPLE, tout le monde en est d'ores et déjà convaincu. Mais attention : le contrôle interne comptable ne se résume pas à l'usage de l'outil d'autodiagnostic et de documents types, aussi nécessaires soient-ils.

### UNE FORTE ATTENTE VIS-À-VIS D'ODICÉ

De manière générale, lorsqu'il est question d'ODICÉ dans des conversations entre collègues, on sent une véritable attente, tout-à-fait légitime d'ailleurs, puisque jusqu'à maintenant les comptables d'EPL devaient, en matière de contrôle interne,

se contenter au pire de s'inquiéter sur ce qu'il adviendrait si un audit du Trésor était réalisé chez eux, ou au mieux de développer leurs propres outils pour les plus avancés. Alors aujourd'hui, lorsqu'on parle d'ODICÉ, on entend : "Et on peut en disposer tout de suite de ce fichier ? Parce que je sens que le Trésor va bientôt venir auditer l'agence comptable, et si j'ai ODICÉ, je serai plus tranquille."

C'est là qu'il est nécessaire de se mettre d'accord sur un point important. ODICÉ, c'est très bien, c'est un outil fait par des collègues, donc concret et rapidement compréhensible ; mais il ne suffit pas de détenir ODICÉ sur son disque dur pour être dans une démarche de contrôle interne

comptable. ODICÉ est une aide dans ce long processus toujours renouvelé.

### L'OUTIL NE FAIT PAS LE CONTRÔLE INTERNE

La première partie de l'outil, comme on l'a déjà dit, est un tableur permettant de faire l'autodiagnostic des risques comptables de son agence. Il est certain que c'est déjà un investissement de choisir de s'en servir, de répondre aux questions des différents onglets susceptibles de concerner l'agence comptable, de préférence en équipe, et de se confronter ensuite aux pourcentages de risques relatifs et pondérés qui s'affichent. Ca prend un peu de temps, une demi-journée si on ne fait que ça – mais comme on sait bien que dans nos établis-

sements on ne peut pas faire que ça, on l'étalera sur plusieurs jours. Et une fois les cases cochées, une fois le fichier imprimé (pour la première fois, on ne regarde pas à la dépense, car il y a beaucoup de pages) et relié, le risque est le suivant : s'asseoir à son bureau avec le sentiment du travail accompli.

À ce point pourtant, on n'a accompli que la toute première étape d'un cycle par ailleurs amené à se renouveler sans cesse. En effet, une fois que le fichier d'autodiagnostic est rempli, une fois que les conclusions qui s'imposent en sont tirées, il faut les exploiter.

Arrive alors l'étape suivante : l'établissement d'un plan d'action. Certes, ODICÉ en comprend des exemples ; mais

chaque situation appelle un plan d'action particulier. Ces exemples peuvent donc être des guides, mais en aucun cas se voir utilisés en l'état.

Après le plan d'action et en fonction des difficultés perçues et isolées, les fiches de procédures doivent être rédigées. Là aussi, des exemples sont mis à disposition avec le pack ODICÉ, modèles très complets, exhaustifs, mais qui doivent absolument être personnalisés et adaptés aux besoins et aux réalités de l'agence comptable, sous peine de rester des documents lointains, théoriques, et donc inutiles.

Et une fois que tout ceci est fait, on n'a plus qu'à... recommencer ! Réévaluer les risques de l'agence comptable pour étudier l'évolution apportée par la mise en place du plan

d'action, revoir son plan d'action en fonction de cette nouvelle évaluation, reprendre les fiches de procédures en fonction des évolutions réglementaires, des mutations de personnels, des changements de découpage des tâches...

C'est donc un travail de longue haleine qui s'engage. Le contrôle interne comptable peut se faire à partir d'ODICÉ, mais ODICÉ n'est qu'un outil pour l'agent comptable et son équipe, qui doivent se l'approprier, et en adapter les exemples à leur réalité. ODICÉ défriche le terrain, balise les étapes, met sur le chemin, fournit des aides ; à l'agent comptable et ses collaborateurs de piloter le contrôle interne dans son long cheminement sans cesse recommencé.

Le contrôle interne comptable relève à la fois d'une démarche qualité et d'une démarche de prévention des risques. Il vise à sécuriser le poste comptable, mais également à se positionner dans un processus d'amélioration continue.

Pour atteindre ces objectifs, vous devez associer au projet l'ensemble des personnels de votre agence comptable, celles des établissements rattachés, les chefs d'établissements ainsi que d'autres intervenants le cas échéant (chefs de travaux en lycée professionnel par exemple). Cette démarche peut se décrire en 3 étapes :

- ❖ la mise en place de la démarche du contrôle interne comptable autour d'un plan d'actions et d'un organigramme fonctionnel ;
- ❖ l'utilisation des outils du contrôle interne comptable : questionnaire Odicé, fiches de procédures et fiches de contrôles;
- ❖ l'évaluation et le suivi du dispositif.

#### LA MISE EN PLACE DE LA DÉMARCHE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

En amont de la démarche de mise en place du contrôle interne, il est conseillé de construire un plan d'actions afin de piloter plus aisément le projet. Celui-ci englobe toutes les étapes que vous estimez importantes, à commencer par un calendrier. Le plan d'actions se construit au fur et à mesure de l'avancement du projet, comme, par exemple, à la suite des différents échanges que vous pourrez avoir avec votre équipe. Il existe autant de plans d'actions que d'agences comptables.

L'organigramme fonctionnel, demandé lors des audits du Trésor Public, n'est pas un organigramme hiérarchique. Il permet de formaliser l'organisation de votre agence en déterminant, pour chaque tâche, la personne qui en a la charge ainsi que celle qui la remplace en cas d'absence.

## L'UTILISATION DES OUTILS DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

L'outil Odicé a été conçu à l'initiative de l'académie de Poitiers et complété par un groupe de travail national. Il se présente sous la forme d'un classeur Excel® et comprend un onglet par grand domaine de l'activité d'une agence comptable : recouvrement, marchés, caisse - trésor - valeurs, patrimoine, stocks, aides financières élèves, objets confectionnés, régies, voyages scolaires, rémunérations, comptabilité générale.

À chaque domaine est associée une série de questions dont les réponses affirmatives ou négatives sont pondérées en fonction de leur importance. Les réponses peuvent être complétées dans la colonne "observations" le cas échéant.

Liste des questions pour un domaine donné (celles en gras valent double)

RUBRIQUES	OUI	NON	OBSERVATIONS
<b>Principes généraux</b>			
117 Le conseil d'administration est à l'œuvre, au moins une fois par an, du point de vue de la gestion des aides financières versées aux élèves (bourses et autres aides) ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<b>118 La liste des élèves bénéficiaires, visée par l'ordonnateur, est-elle systématiquement jointe au mandat ?</b>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
119 Cette liste comporte-t-elle les éléments précis de liquidation ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<b>120 Les RIB des destinataires des règlements sont-ils produits et rapprochés des listes des élèves bénéficiaires des aides financières (bourses et autres aides) ?</b>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
121 Les ordres de recettes sont-ils émis sans délai en faisant référence aux mandats d'origine ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
122 Les soldes de chaque compte de tiers, pour les aides sociales et les bourses, doivent-ils être justifiés à tout moment et rapprochés des états imprimés aux financeurs ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
123 Est-on en mesure d'établir un état de l'ensemble des aides attribuées à chaque élève détaillé par financeur ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
124 Au moment de la prise en charge du mandat, l'agent comptable est-il informé de l'état de ventilation entre les sommes affectées à l'hébergement et celles versées directement aux familles ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
125 Les aides en numéraire sont-elles soustraites à l'émission d'un ordre de	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Il est conseillé de répondre à ce questionnaire en équipe en privilégiant l'étude des domaines les uns après les autres. Il vaut mieux ne pas répondre aux questions qui ne concernent pas l'activité de votre agence comptable, ceci afin de ne pas fausser les résultats de l'analyse.

Après avoir répondu sincèrement aux questions (la sincérité des réponses est un des facteurs clés de succès de cette démarche), vous obtiendrez dans l'onglet "synthèse" un pourcentage de risque par domaine et un pourcentage de risque global. Ce chiffre est à relativiser, ce n'est en aucun cas une note mais plutôt un outil qui permettra d'évaluer le chemin parcouru entre deux séances d'Odicé.

Le deuxième outil développé par le groupe de travail est complémentaire au questionnaire Odicé. Il s'agit d'une fiche de procédure-type déterminée pour les domaines suivants : bourses collègue et bourses lycée, caisse Trésor, cautions, fonds sociaux, marchés, objets confectionnés recettes, objets confectionnés stocks, patrimoine, recettes, recouvrement, régies d'avances, régies de recettes, rémunérations, sécurité informatique. Ces fiches, qui devront être adaptées aux caractéristiques de votre agence comptable, listent les procédures identifiées pour chaque domaine et précisent la personne responsable ainsi que son remplaçant. Elles précisent également la fréquence à laquelle ces tâches doivent être effectuées.

L'objectif de ces fiches de procédures est d'établir une règle commune qui sera partagée par tous les intervenants du processus comptable. L'idéal est donc de les adapter et des les renseigner avec l'ensemble des personnes intéressées. Suite à cela, chaque intervenant disposera alors d'un outil simple et formalisé sur les actions qu'il doit régulièrement mener. Au-delà de la démarche du contrôle interne comptable, ces fiches sont un outil de management pour le comptable.

Des fiches de procédures et de l'organigramme fonctionnel découlent les fiches de contrôles. Ils peuvent être de quatre types : auto-contrôles, contrôles mutuels, supervision et contrôles inopinés du comptable. Les contrôles sont formalisés pour chaque agent. Pour que la fiche soit utilisée plus facilement, elle peut, par exemple, prendre la forme d'un document papier où l'agent coche le moment où il a effectué le contrôle. Leur fréquence (hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle, annuelle) aura été préalablement définie.

Fiche de procédures dématérialisées					
Action	Responsable	Remplaçant	Déjà	Contrôle effectué par	Décalé de contrôle
1. Gestion des dossiers des candidats					
11. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
12. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
13. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
14. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
15. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
16. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
17. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
18. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
19. Vérification des caractéristiques essentielles de recrutement et des modalités de rémunération à l'embauche					
20. Vérification des conditions d'embauche					
21. Vérification des conditions d'embauche					
22. Vérification des conditions d'embauche					
23. Vérification des conditions d'embauche					
24. Vérification des conditions d'embauche					
25. Vérification des conditions d'embauche					
26. Vérification des conditions d'embauche					
27. Vérification des conditions d'embauche					
28. Vérification des conditions d'embauche					
29. Vérification des conditions d'embauche					
30. Vérification des conditions d'embauche					
31. Vérification des conditions d'embauche					
32. Vérification des conditions d'embauche					

### L'ÉVALUATION ET LE SUIVI DU DISPOSITIF

Les outils du contrôle interne comptable doivent être régulièrement évalués afin de s'assurer de l'évolution positive du processus de maîtrise raisonnable des risques comptables. Cette évaluation doit être de préférence programmée dans le plan d'actions.

Il est donc conseillé, pour pouvoir mesurer les actions entreprises, d'utiliser le questionnaire Odicé sans modération. De même, le plan d'actions, les fiches de procédures et les fiches de contrôles doivent être mises à jour régulièrement. Enfin, le comptable peut aussi programmer des contrôles inopinés pour s'assurer que la démarche fonctionne.

Le contrôle interne comptable s'inscrit dans une démarche d'amélioration continue. Il ne doit pas être une opération ponctuelle mais doit être à terme intégré dans la vie d'une agence comptable.

## L A M I S E E N Œ U V R E DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU LYCEE LÉONARD DE VINCI DE SOIS-

Le contrôle interne comptable (CIC) se met actuellement en place au sein du groupement comptable du lycée Léonard de Vinci de Soissons. Ce groupement comporte deux lycées, deux SACD et deux collèges. La taille du groupement rend le CIC d'autant plus indispensable que l'agent comptable délègue de nombreuses missions à ses collaborateurs.

Une réflexion a été menée sur la nécessité d'ancrer le concept de contrôle interne comptable dans la réalité pour que chaque acteur s'approprie ce principe et que le projet s'adapte aux pratiques quotidiennes. Comment passer de la théorie à la pratique pour une efficacité maximale ? La démarche choisie en fonction de la structure et des services concernés est la suivante :

### **Le plan d'actions**

Le plan d'actions décline, pour cette première année, trois grands objectifs :

- ❖ Mettre en œuvre le CIC ;
- ❖ Identifier et hiérarchiser les risques ;
- ❖ Maîtriser les risques et optimiser la qualité comptable.

Le plan d'actions s'élabore progressivement, s'enrichit et se complète de nouvelles idées à chaque étape de l'avancement du projet.

### **METTRE EN PLACE LE CIC**

La première étape commence, pour l'agent comptable, par une lecture approfondie du guide d'autodiagnostic suivie d'une lecture rapide des questions de l'outil diagnostic interne comptable en EPLE (ODICÉ). Cela éclaire sur les différents thèmes proposés et permet d'établir la carte des processus et des domaines de son propre groupement.

L'agent comptable organise la réunion d'information destinée à tous les collègues du groupement comptable. Il s'agit pour lui d'obtenir leur adhésion, de les impliquer et de dédramatiser par rapport à la surcharge de travail que cela pourrait occasionner. Le guide d'autodiagnostic et le dernier rapport d'audit du Trésor donnent les arguments pour convaincre. Certains collègues sont très intéressés et font des remarques judicieuses, notamment la comparaison avec HACCP, ce qui induit l'idée de créer des fiches formalisant les contrôles systématiques. Il faut des tableaux simples et rapides à remplir.

Objectif Établissement, *Cahiers détachables*, hiver 2008

## IDENTIFIER ET HIÉRARCHISER LES RISQUES

La structure du groupement nécessite un travail par groupe. Les domaines proposés par ODICÉ sont analysés pour en déterminer la composition et établir le calendrier des réunions.

### **Les groupes de travail**

Les groupes de travail réunissent tous les collègues concernés par un même domaine. Le nombre de collègues concernés varie entre 2 et 15 personnes (marchés). Chacun suit les questions ODICÉ, les fiches de procédure et leur mise à jour sur grand écran. Les séances sont animées par le comptable avec trois objectifs à atteindre :

- ❖ Répondre aux questions ODICÉ ;
- ❖ Adapter et compléter les fiches de procédure ;
- ❖ Élaborer les fiches individuelles d'autocontrôle et de contrôle mutuel.

### **ODICÉ**

L'outil donne à réfléchir sur les pratiques actuelles. Le comptable explique le pourquoi et le comment de certaines pratiques et développe quelques points réglementaires.

### **FICHE DE PROCÉDURE**

Elle est adaptée et complétée avec les noms des acteurs. Les débats entre collègues sont instructifs et permettent une harmonisation des pratiques, des échanges d'outils (tableaux de suivi...) ainsi que des questionnements à développer.

### **FICHES DE CONTRÔLE**

Les questions ODICÉ et les fiches de procédures sont revues rapidement pour déterminer les contrôles, lesquels seront regroupés sur la fiche d'autocontrôles et de contrôles mutuels de chaque acteur.

### **La cartographie des risques**

Le comptable établit progressivement la cartographie des risques, les hiérarchise et détaille les principaux points sensibles. Les fiches de supervision du comptable et de l'ordonnateur et la fiche des contrôles inopinés s'élaborent au fur et à mesure de l'avancement du projet.

### **L'organigramme fonctionnel**

Cet outil permet, entre autres, de vérifier si dans l'organisation décrite, un traitement est suivi du début à la fin par une même personne. Cela constitue un risque qui fait l'objet de contrôles appropriés.

**MAÎTRISER LES RISQUES  
ET OPTIMISER LA QUALITE COMPTABLE**

L'agent comptable veille à ce que chacun remplisse les fiches d'autocontrôle et doit lui-même s'astreindre à respecter les échéances.

**Le document unique**

La notion de document unique, très présente dans les EPLE, paraît tout à fait adaptée au CIC. Les différents documents dont les fiches de contrôles utilisées sont conservés par l'agent comptable et tous les fichiers accessibles à tous sur le réseau informatique. Le CIC intègre également les fiches de poste qui détaillent les activités de contrôle de chacun.

**L'analyse des résultats**

La démarche qualité se doit d'être évolutive, adaptable et efficiente. Ce dernier point nécessite, après quelques mois de fonctionnement, de réutiliser ODICÉ afin de comparer les résultats dans le temps.

**L'amélioration continue**

La mise en place achevée, il s'agira de motiver chacun pour qu'il participe et surtout que l'opération soit pérenne et efficace et qu'il ne s'agisse pas simplement de remplir des tableaux sans se remettre en question. Les groupes de travail seront à reconduire chaque année.

La mise en œuvre du contrôle interne comptable doit être préparée, animée et finalisée par l'agent comptable. Mais elle ne peut être efficace qu'avec le concours de tous les acteurs.

La plus grande surprise, lors de cette mise en place au groupement du lycée Léonard de Vinci, fut, malgré la période de fin d'année peu appropriée, la pertinence, le sérieux et l'implication de tous les collègues. L'intérêt des discussions d'équipes, les idées novatrices de chacun, la cohérence des séances sur diagnostic, procédure et contrôles font de cette mise en œuvre, un projet passionnant.

La sensibilisation, l'implication et la participation de tous les acteurs est la garantie du succès de la mise en œuvre du contrôle interne comptable.

La démarche renouvelée d'audit des EPLE s'inscrit dans un cadre stratégique, plus large, de maîtrise du fonctionnement des activités des entités publiques (État, collectivités locales, établissements publics) et d'atteinte des objectifs.

L'approche stratégique a été enrichie par divers facteurs :

- ❖ le vecteur puissant que constitue la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 et la volonté dans ce cadre de donner tout son sens au rôle du comptable public et de préparer la certification des comptes ;
- ❖ le souci de tirer les enseignements des politiques de contrôle interne et d'audit conduites autour de nous, en France et au sein de l'Union européenne ;
- ❖ les attentes fortes des pouvoirs publics et des usagers en matière de qualité des prestations des administrations.

Ces données doivent conduire à l'émergence d'un objectif cible : d'une part, un système de contrôle interne organisé, permanent, formalisé et sécurisé, d'autre part,

un dispositif d'audit chargé d'apprécier la qualité de cette organisation.

#### QU'EST-IL ATTENDU DU CONTRÔLE INTERNE ?

Il n'existe pas une, mais des définitions du contrôle interne, qui demeurent néanmoins convergentes et conformes, en grande partie, à celle initiée par le COSO<sup>(9)</sup>. La dernière en date, celle de l'Autorité des Marchés Financiers, définit le contrôle interne de la manière suivante :

“Le contrôle interne est un dispositif (...), défini et mis en œuvre sous la responsabilité (du responsable de l'entité).

Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui :

- ♦ contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources ;
- ♦ doit permettre de prendre en compte de manière appropriée

(9) Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission constitué aux États-Unis dans les années 80, qui a réuni les compétences de professionnels de l'Institute of Internal Auditors (IIA), de cabinets d'audits, et de grandes entreprises américaines. Le COSO a défini la pratique de “l'internal control” dont l'objet est de répondre à la question “comment maîtriser au mieux ses activités ?”, et propose à ce titre un certain cadre de contrôle.

les risques significatifs qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité.

Le dispositif vise plus particulièrement à s'assurer que les opérations sont conformes à la réglementation, qu'elles soient retranscrites de façon fiable dans la comptabilité, que les processus internes, notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs, fonctionnement, et enfin que les prestations soient de qualité”.

Maîtriser ses activités, atteindre ses objectifs, c'est avant tout maîtriser ses risques. Cela implique la mise en œuvre d'un système visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables au regard des objectifs de l'entité et à s'assurer de l'existence de procédures de gestion de ces risques. L'IFACI (Institut Français d'Audit et du Contrôle Interne) définit le risque comme “un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer, autant que faire se peut, la maîtrise”.

Dans ce cadre, tous les membres d'une “chaîne de travail” sont acteurs du contrôle interne dans la mesure où leurs opérations de contrôles sécurisent les opéra-

tions. Du point de vue de l'encadrement, le contrôle interne doit avant tout être une réflexion portée sur sa propre organisation et sur les sécurités à mettre en œuvre pour réduire les risques. Le contrôle réalisé par l'encadrement ne vise qu'à confirmer ou infirmer les choix qu'il a faits.

Le dispositif de contrôle interne attendu sera variable d'un processus à l'autre et d'une structure à l'autre en fonction des risques et des enjeux qui lui sont associés.

Pour résumer, le travail d'identification et de hiérarchisation des risques devra s'enchaîner par le classement des processus à prioriser et de l'affectation des contrôles sur ces processus (autocontrôles, et/ou contrôles mutuels, et de contrôles de supervision).

#### L'ARTICULATION ENTRE CONTRÔLE INTERNE ET AUDIT

La Direction générale de la comptabilité publique et les auditeurs du Trésor public ont retenu la définition internationale de l'audit. D'une part, en raison de l'approche positive et dynamique du concept : “donner à une organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses activités, lui apporter ses conseils pour les améliorer et contribuer à une

meilleure efficacité” ; d’autre part, parce que l’ensemble des auditeurs du Trésor public adhèrent à l’IFACI, ce qui permet de tirer parti des méthodes et des objectifs que se fixe cette association qui rassemble des auditeurs de la sphère privée et du secteur public. Cette démarche s’appuie sur les normes internationales de l’audit, dont l’objet primordial est de garantir le professionnalisme des auditeurs et de reconnaître son apport valorisant au sein de l’organisation. Ce cadre de référence comporte trois types de documents :

- ❖ un code de déontologie, qui fixe les droits et obligations professionnelles des auditeurs. Son contenu est directement inspiré du code éthique, élaboré par l’Institut International d’Audit et qui vaut pour l’ensemble des auditeurs ;
- ❖ la charte d’audit, qui comporte un volet pour les audits extérieurs. Il s’agit d’un document d’information pour les entités, objet de l’audit, sur la méthodologie, les droits et devoirs des auditeurs ;
- ❖ le cadre juridique et les normes pratiques qui s’imposent aux auditeurs du Trésor public. Ils font l’objet de trois documents validés par le comité national d’audit du Trésor public et arrêtés par le directeur général :

“les principes généraux relatifs à l’audit et au contrôle interne”, “les lignes directrices de l’audit”, “la méthodologie des missions d’audit”.

L’auditeur intervient dans l’intérêt de l’entité concernée : l’aider à améliorer la maîtrise de ses activités, en faisant des recommandations réalistes. Il n’a rien à dissimuler quant à l’objet de son intervention ou aux méthodes utilisées.

Réciproquement, il doit avoir accès à toute information ou à tout acteur de l’entité, dans le cadre de relations de confiance.

Pour cette raison, la charte d’audit extérieur est remise au responsable de l’entité, lors de chaque audit.

L’audit vise à mieux répondre aux attentes des responsables des entités contrôlées par une approche plus valorisante : aider les entités à mieux identifier et maîtriser les risques de non atteinte de leurs objectifs, en termes de sécurité des opérations et de qualité des prestations (en interne et au bénéfice des partenaires institutionnels, des créanciers et des débiteurs).

Par suite, l’audit ne s’en tient pas au seul respect de la réglementation. Il analyse la pertinence, la qualité et la sécurité des procédures ; dans cette optique, il évalue le dispositif de contrôle interne mis en place par les responsables

d'unité, et identifie les insuffisances des procédures mises en place. À ce titre, le contrôle interne constitue un moyen pour l'audit. L'approche des auditeurs, essentiellement financière, comptable et quantitative, les amène donc à apprécier les dispositifs de contrôle interne, avant de réaliser des contrôles de corroboration sur les opérations ou procédures. Plus les dispositifs de contrôle interne seront jugés pertinents et efficaces et moins les auditeurs auront de travaux de validation à opérer.

Par suite, l'audit constitue un élément de promotion du contrôle interne par les insuffisances ou les aspects positifs (bonnes pratiques, simplification...) relevés et par les recommandations formulées.

Pour confirmer ce qui a été évoqué précédemment, l'audit sera d'autant plus allégé dans sa réalisation sur place et positif quant à ses conclusions que le dispositif de contrôle interne sera performant.

#### **L'ANALYSE DES RISQUES LORS DES AUDITS D'AGENCES COMPTABLES D'EPL**

Le choix des établissements audités est réalisé préalablement à partir d'une programmation par les risques normalisée. Cette dernière prendra en compte par exemple :

- ❖ des risques en terme d'organisation : particularités des missions attribuées à tel ou tel établissement d'enseignement, structure de l'agence comptable, ...
- ❖ des risques opérationnels : délais de production des comptes, niveau de dépenses de fonctionnement....
- ❖ des risques atténuant la qualité des comptes notamment en se basant sur des critères de présentation des comptes ou d'apurément régulier de comptes.

Bien entendu, parmi ces critères, il sera tenu compte de la date du dernier audit réalisé.

Lors de l'intervention des auditeurs sur site, l'évaluation du contrôle interne portera sur les trois points majeurs de son contenu :

- ❖ environnement de l'entité et analyse des risques ;
- ❖ organisation et formalisation des procédures et des contrôles ;
- ❖ pilotage par le responsable de l'entité.

Elle consiste pour l'auditeur à analyser – comme doit le faire le responsable de l'entité :

- ❖ la qualité et la formalisation de l'organisation mise en place par l'encadrement : adhésion des

agents à la politique d'objectifs, identification et évaluation des risques, répartition des tâches, responsabilisation des acteurs, documentation disponible, connaissance et respect des procédures, formalisation des contrôles, réalisation de contrôles ponctuels de supervision...

- ❖ la qualité des prestations et des résultats.

Un manuel d'audit d'agences comptables des EPLE a été créé reprenant pour chacune de ces phases un questionnaire dédié et une batterie de tests permettant d'objectiver les constats.

Pour les auditeurs, deux principes sont à retenir lors de leur mission :

- ❖ tous les risques significatifs doivent être couverts,
- ❖ la réponse d'audit doit permettre de couvrir les risques significatifs identifiés : un niveau de risque élevé requiert des travaux d'audit renforcés. A contrario, un niveau de risque faible requiert des travaux d'audit allégés.

Il s'agit bien de porter l'effort là où les risques existent. Pour ce faire, les auditeurs appréhenderont les activités impactant les processus – dépenses, recettes, ... – et par conséquent, les particuliari-

tés de chaque établissement. De même, ils décomposeront chacun des processus, ou chacune des chaînes de travail, tout en s'assurant du bon fonctionnement du système d'information.

Cette procédure s'établira par la réalisation d'entretiens préalables avec les acteurs clés des processus, ce qui permettra d'appréhender l'organisation générale de l'agence comptable, les chaînes portant sur les opérations de recouvrement et de dépenses, la re-transposition régulière et justifiée de ces dernières en comptabilité et la surveillance des opérations portant sur les valeurs et les disponibilités. Les échanges d'information tout au long de la mission sur place constituent un vecteur d'objectivité pour l'auditeur. Il doit certes corroborer ses constats à partir d'éléments comptables incontestables et de pièces justificatives ; il doit aussi, dans toute la mesure du possible, obtenir l'adhésion, sinon recueillir les observations de l'encadrement à partir de données majeures qui lui sont communiquées au fur et à mesure de leur constatation.

L'auditeur doit avoir la certitude, après ces démarches, de la pertinence et de l'importance des faits relevés. Cette communication permet ainsi à l'encadrement de l'en-

tité de faire part de son point de vue, d'apporter éventuellement des éléments d'explication aux faits constatés et/ou de mettre en œuvre immédiatement les mesures de redressement.

Les auditeurs contribuent ainsi à améliorer les dispositifs de contrôle interne par la mise en œuvre d'une méthodologie rigoureuse qui permet une analyse de l'organisation mise en place, par référence aux procédures définies au niveau national, ou par confrontation avec les meilleures pratiques identifiées dans les autres agences comptables.

La formulation de constats et recommandations au bénéfice des responsables et validés par ces derniers pour conforter leurs dispositifs, sous les aspects de simplifications et d'efficacité des procédures, ou sous les aspects relatifs à la sécurité des opérations.

Le cas échéant, le dialogue se nourrit par des propositions visant à simplifier et à sécuriser les procédures nationales.

La réunion de clôture sur place doit inciter l'encadrement de l'entité :

- ❖ à apporter tout élément complémentaire aux échanges d'informations lors du déroulement

de la mission ;

- ❖ à indiquer les mesures correctives mises en œuvre ;
- ❖ à initier les actions nécessaires.

L'efficacité de chaque audit se mesure à la satisfaction du commanditaire (le trésorier-payeur général) et des responsables de l'entité, objet de l'audit, quant à la pertinence des constats et des recommandations destinés à améliorer son organisation et son fonctionnement.

Elle se traduit par la qualité du rapport d'audit. L'équipe en charge de la mission d'audit portera un avis sur la gestion de l'agence comptable, en décrivant de manière générale les principaux enseignements de leurs travaux

Cette norme sur le fond est complétée d'une norme sur la présentation formelle du rapport : le caractère synthétique du rapport qui en facilite la compréhension et son appropriation par le lecteur, et qui conduit le rapporteur à aller à l'essentiel, notamment les forces et les points de fragilité de la structure, les recommandations. Ces éléments sont complétés du niveau de risque global de l'agence comptable et repris en détail pour chacun des thèmes étudiés.

**UN OUTIL CRÉÉ PAR UN COMPTABLE, TESTÉ PAR DES COMPTABLES ET VALIDÉ PAR DES COMPTABLES...**

Qu'il s'agisse de l'outil d'autodiagnostic ODICÉ ou bien des fiches de procédures, l'ensemble du dispositif a été proposé à l'expérimentation de quelques dizaines de comptables volontaires, entre le mois de juin et d'octobre 2007 ; tous les types d'établissements étaient représentés dans l'échantillonnage retenu : lycées, lycées professionnels, établissements hôteliers, collèges en zones urbaines et rurales, de métropole, de région parisienne, de province...

C'est seulement après avoir pris l'attache des agents comptables ayant accepté de tester ODICÉ, après avoir, au vu de leurs remarques et suggestions, fait évoluer le questionnaire d'autodiagnostic, enrichi le répertoire de fiches de procédures nouvelles que l'ensemble de l'outil a été validé puis finalisé.

**APRÈS LA PHASE DE TESTS, ET AVANT LE DÉPLOIEMENT..., DES FORMATIONS DE FORMATEURS...**

Afin d'assurer le déploiement auprès de tous les comptables, des formations de formateurs ont été organisées, réunissant des représentants de toutes les académies.

Les formateurs ont été recherchés auprès des expérimentateurs.

Quatre sites de formation ont été retenus – Bordeaux, Grenoble, Lille, Nantes – pour rassembler, entre le 25 novembre et le 5 décembre 2007, une centaine de stagiaires prêts à présenter, dans toutes les académies, l'ensemble de la démarche et à la faire adopter par leurs collègues comptables.

Cependant, le plan de déploiement préconise d'associer chefs d'établissement et comptables dans cette démarche : en effet, une large part des questionnements s'adresse à l'ordonnateur ; la sécurisation du poste comptable prend son origine dans le travail et la régularité des opérations initiées chez l'ordonnateur.

La lettre DAF A3 n° 07-117 du 7 novembre 2007 préconise donc de sensibiliser les ordonnateurs et les gestionnaires avant de former les comptables.

Une demi-journée d'information doit être réservée aux chefs d'établissement accompagnés de leurs gestionnaires, les comptables devant, eux, bénéficier d'une journée complète de formation. Ces sessions de sensibilisation devront se tenir entre janvier et juin 2008.

#### **L'ACCOMPAGNEMENT PAR LE TRÉSOR...**

Présents dès la construction de l'outil, au travers de la MAEC – mission accompagnement évaluation contrôle –, les services du Trésor sont sollicités pour accompagner le déploiement d'ODICÉ. Les trésoreries générales et notamment "les missions formation contrôle" seront dans toutes les académies associées aux sessions de sensibilisation, attestant ainsi de leur intérêt pour la démarche. Elles pourront affirmer l'intérêt qui est le leur pour un travail de sécurisation, dans un souci de traçabilité venant en amont de leurs habituels contrôles et facilitant ainsi, de fait, les audits qu'ils sont amenés à réaliser sur les postes comptables.

#### **UNE VÉRITABLE DÉMARCHE**

##### **DE PROFESSIONNALISATION ET DE MANAGEMENT**

Les formations de formateurs ont mis l'accent sur l'impact de la démarche en termes de management : le contrôle interne comptable n'est en rien l'affaire du comptable seul ; sans une approche concertée, impliquant l'ensemble de l'équipe administrative, en construction collaborative permanente, le contrôle interne ne peut réellement s'installer.

Son application au sein d'une agence comptable doit être l'occasion d'une réelle réflexion, en équipe, de tous les acteurs intervenant dans la chaîne de procédures : la mise à plat des activités de chacun et les nouvelles définitions et distributions des tâches peuvent être un axe fort du management de l'équipe. Cela confirme la nécessité d'amener les chefs d'établissement à s'intéresser largement au dispositif.

Par ailleurs, l'effort de formation nécessaire des équipes témoigne d'une volonté forte de professionnalisation des personnels administratifs en poste dans les EPLE.

Ainsi, la démarche mise en place par le contrôle interne comptable, au-delà du seul intérêt "technique" de sécurisation des opérations financières, peut être l'occasion de fédérer les équipes autour d'un projet commun.

## LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE EN ADMINISTRATION CENTRALE

Les missions des services ordonnateurs des départements ministériels ont été considérablement transformées par la LOLF.

La mise en œuvre du contrôle interne comptable au sein du bureau ordonnateur de la section enseignement scolaire (DAF A2) s'est effectuée sur trois plans : assurer la continuité (1), perfectionner le contrôle des pièces et des procédures (2) et développer les guides et mémentos à l'usage des personnels (3).

### 1/ ASSURER LA CONTINUITÉ.

Organiser le contrôle interne comptable dans un service ordonnateur conçu sous l'empire de l'ordonnance de 1959 imposait de connaître précisément les tâches des agents dans les procédures actuellement existantes. La définition des tâches existait depuis longtemps. Ainsi, la section chargée des dépenses directes était composée de binômes spécialisés qui effectuaient leur contrôle par type de dépenses : marchés, frais de déplacements, simples factures, subventions.

Cette organisation très précise permettait d'assurer la continuité de gestion des dossiers en cas de vacance de poste. La gestion du risque comptable implique en effet que certains processus d'activité ne souffrent d'aucune interruption et soient indépendants des agents qui les mettent en œuvre. Il était donc indispensable de maintenir ce principe d'organisation de la section dépenses en binôme pour assurer cette continuité. Toutefois, il était difficile d'évaluer la charge de travail individuelle.

En 2007, plusieurs restitutions ont été mises en place pour suivre mais également anticiper l'activité du bureau. Un état mensuel sur fichier Excel des dossiers arrivés au service ordonnateur et payés par le comptable a permis de contrôler les flux de dossiers dans l'application Accord LOLF. Il est devenu possible de connaître à l'avance le nombre de dossiers créés par service gestionnaire susceptibles d'arriver dans la liste de travail du bureau DAF A2.

Un tableau de bord de suivi du délai global de paiement a également été créé pour connaître le nombre de dossiers de liquidation traités mensuellement par les agents du bureau DAF A2. Il s'établissait en juin 2007 à 6 jours francs (3 jours pour les dépenses de fonctionnement, 8 jours pour les frais de déplacement). Ces indicateurs ont permis d'évaluer la charge de travail par binôme et de répartir les personnels en fonction de son évolution. De plus, le respect du principe d'un paiement inférieur à 45 jours, limitant ainsi le montant des intérêts moratoires, a pu être démontré.

Objectif Établissement, *Cahiers détachables*, hiver 2008

## **2/ PERFECTIONNER LE CONTRÔLE DES PIÈCES ET DES PROCÉDURES.**

Même si le nombre de dossiers de liquidations rejetés par la paierie générale du Trésor puis le département comptable ministériel était très faible, il pouvait encore être réduit. Le contrôle doit faire l'objet d'une réflexion dans la définition des tâches même du service. Trois modalités de pratique ont été avancées par la DGCP : l'autocontrôle (d'où degré de confiance fort dans les agents particulièrement bien formés), un contrôle mutuel entre eux sur des tâches de nature semblable, ou le contrôle de supervision qui suppose des responsabilités accrues pour l'encadrement intermédiaire.

Actuellement, les dossiers font l'objet d'un contrôle de supervision par le dépositaire de la délégation de signature. Au second semestre de l'année 2007, un dispositif aléatoire de contrôle entre collègues vérificateurs a été mis en place pour comparer les pratiques et maintenir la qualité de contrôle présentement obtenue.

## **3/ DÉVELOPPER LES MÉMENTOS ET LES GUIDES DE PROCÉDURES**

L'opération comptable doit être traçable dans le temps et l'espace : de là, la nécessité de mettre en œuvre et définir une politique documentaire et d'information appropriée : chaque opération comptable doit être aisément justifiée (mise en place par exemple de mécanismes de tableaux de bord). Elle doit être également sécurisée. Dans un univers législatif et réglementaire fluctuant (en 2006, application de trois codes des marchés publics différents et réforme en cours des remboursements de frais de déplacements), il était difficile mais indispensable de remettre en ordre les guides de procédures, notamment le guide de l'ordonnateur.

Avec Accord 1, des mémentos expliquant les contrôles sur le progiciel et sur papier avaient été mis en place. Ils ont été refondus pour l'application Accord LOLF.

Ces fiches pratiques permettent d'effectuer le contrôle des dossiers de liquidation dans le progiciel Accord LOLF mais également sur les pièces justificatives transmises par les services gestionnaires. Volontairement limitées sur une feuille recto verso, elles facilitent le travail des vérificateurs sur les pièces justificatives papier mais également dans l'application elle-même.

Elles ont été diffusées auprès des services gestionnaires pour les aider dans la constitution des dossiers de liquidation et mises en ligne sur l'intranet de la DAF.

Modifiées régulièrement, elles permettent d'expliquer aux personnels nouvellement arrivés les diverses règles minimales à connaître pour s'insérer correctement dans la chaîne de la dépense et assurer le premier pas du contrôle interne comptable : l'autocontrôle.

*Nous tenons à saluer  
ceux qui ont contribué à la réalisation  
de ces Cahiers détachables, en les remerciant vivement.*

**-00-00-00-00-**

Marie-Anne BALIN  
*(agent comptable du lycée Léonard de Vinci de Soissons)*  
Christophe BODONYI  
*(agent comptable du lycée André Malraux de Montataire)*  
Michel CANEROT  
*(secrétaire général adjoint de l'académie de Lille)*  
Hervé DESCHILDT  
*(mission d'audit, d'évaluation et de contrôle - DGCP)*  
Emilie DIBOS-COUTANT  
*(stagiaire de l'institut régional d'administration de Lyon)*  
Jean-Paul DUPRAT  
*(chef du bureau DAF A2)*  
Anne-Marie GROSMIRE  
*(IGAENR)*  
Monique MAUVILAIN  
*(chef du CAFPA de Bordeaux)*  
Martine SAGUET  
*(IGAENR)*

**-00-00-00-00-**

**Conception graphique :**  
Patricia Valency-Lagarde - Claudine Forgerit