

CADRE
BUDGÉTAIRE
ET COMPTABLE
DES EPLE

GFC **CAF**
PILOTAGE harmonisation
COMPTE FINANCIER
comptabilité **BUDGET**
simplification **M 9.6**
Ordonnateur **Comptabilité**
INSTRUCTION **M 9.6**
GESTIONNAIRE
CONTROLE **Agent Comptable**
CONSEIL REFORME
AUTONOMIE **LEGALITE** **PROVISION**
EPLE **ESTOCKS**
BILAN COMPTABLE bilan plan comptable
immobilisation
INVENTAIRE



Le développement d'une culture de la
qualité budgétaire et comptable
fondée sur
**la maîtrise des risques comptables
et financiers
(MRCF)**

La maîtrise des risques : une politique globale pour répondre à des enjeux globaux

- Le « contrôle interne » :
 - une notion issue du secteur privé (COSO)
 - en anglais « control » ;
en français « maîtrise »

1- Définition du contrôle interne

- La définition de référence est celle qui a été donnée dans les années 80 par le COSO [1], selon lequel le contrôle interne est un « **processus mis en œuvre par l'organe d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de ses objectifs** ».
- Dans le décret n°2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration, le contrôle interne est défini comme étant « **l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre, mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux, sous la coordination du secrétaire général du département ministériel, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de chaque ministère.** »
- Pour les EPLE, l'agent comptable est le pilote naturel de la démarche de contrôle en vue de la maîtrise des risques financiers. L'ordonnateur et l'adjoint gestionnaire sont des acteurs incontournables. (Instruction codificatrice M9.6, § 2132 et 3133)

[1] Committee of sponsoring organizations of the Treadway Commission

1- Définition du contrôle interne

- le contrôle interne ne désigne pas une fonction de contrôle mais un ensemble de dispositifs :
 - ✓ mis en place par une organisation pour maîtriser ses activités,
 - ✓ mis en œuvre par l'ensemble des agents
 - ✓ en vue de fournir une assurance raisonnable et non une garantie absolue que les objectifs de l'organisme seront atteints.

- Il résulte de cette définition du contrôle interne :
 - ✓ qu'il est un moyen d'atteindre des objectifs et non une fin en soi,
 - ✓ qu'il joue un rôle clé dans la conduite et le pilotage des différentes activités,
 - ✓ qu'il est donc un enjeu de gouvernance bien plus qu'un procédé « technique »

Ce que n'est pas le contrôle interne :

- Le contrôle interne ne constitue pas une fin en soi mais un moyen d'arriver à ses fins.
- Le contrôle interne n'est pas simplement l'établissement d'un ensemble de manuels de procédures et de méthodes ;
- Le contrôle interne ne donne qu'une assurance raisonnable et non une garantie absolue de l'atteinte des objectifs ;
- Le contrôle interne n'est pas un système d'inspection ou de vérification : il est un ensemble de dispositifs mis en œuvre par chacun pour maîtriser au mieux ses activités ;
- Le contrôle interne ne doit pas constituer pas une charge de travail supplémentaire ;
- Le contrôle interne ne doit pas être confondu avec le contrôle du comptable définis par les articles 19 et 20 du GBCP

2- Objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne a un objectif global : la maîtrise de ses activités par un organisme, que le référentiel COSO décline en **quatre objectifs opérationnels** :

- ✓ le respect des lois, règlements, contrats ;
- ✓ la protection du patrimoine, dans une acception aujourd'hui élargie qui comprend, outre les actifs de l'organisme, ses agents et son image ;
- ✓ la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles (fiables et vérifiables, exhaustives, pertinentes, disponibles) ;
- ✓ l'efficacité et l'efficience des opérations.

Qualité et intégrité de l'information financière

Régularité	REALITE : <i>une comptabilité qui décrit des opérations réelles</i>
	JUSTIFICATION : <i>une comptabilité appuyée par des pièces probantes</i>
	PRESENTATION ET BONNE INFORMATION : <i>une comptabilité présentée selon des règles rigoureuses</i>
EXACTITUDE : <i>correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité</i>	
Exhaustivité	TOTALITE : <i>tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés</i>
	NON-CONTRACTION : <i>les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction entre eux</i>
IMPUTATION : <i>les droits et obligations de l'entité sont imputés à la subdivision adéquate du plan comptable</i>	
Rattachement	RATTACHEMENT A LA BONNE PERIODE COMPTABLE
	RATTACHEMENT AU BON EXERCICE
SINCERITE : <i>traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application stricte des règles comptables</i>	

3 – Composantes du contrôle interne : présentation

- **Le COSO classe en 5 composantes les dispositifs essentiels qu'un organisme doit définir et mettre en œuvre pour maîtriser au mieux ses activités.**
- **Ces 5 composantes de dispositifs sont déclinées :**
 - ✓ pour chacun des 4 objectifs précédemment décrits,
 - ✓ et à tous les niveaux de l'organisation : entité, directions, unités opérationnelles, opérateurs (entités contrôlées).

3 – Composantes du contrôle interne : présentation

- **1 – un environnement interne favorable à la maîtrise des risques**
- **2 - une évaluation des risques**
- **3 - des activités de contrôle**
- **4 - la maîtrise de l'information et de la communication**
- **5 – le pilotage du contrôle interne**

La maîtrise des risques : une politique globale pour répondre à des enjeux globaux

- décret 2011-775 du 28 juin 2011 -> les administrations publiques doivent mettre en place :
 - contrôle interne
 - audit interne
 - plan d'action



Le contrôle interne en EPLE : constat et perspectives

Le contrôle interne en EPLE : le constat

- **Un groupe de travail national** aboutit à la mise à disposition de l'**outil ODICé** en 2008
- **Des ressources de mutualisation** mises à disposition sur l'intranet EPLE de la DAF et **exploitées par le réseau national d'aide et de conseil**
- Néanmoins, selon le **rapport 2012-005 de l'IGAENR** « **une mise en place encore timide du contrôle interne** »

Le contrôle interne en EPLE : les perspectives

- Depuis 2010, un sujet abordé de façon transversale et approfondie en formation : séminaire des nouveaux agents comptables d'EPLE (DAF ESEN), formation statutaire des chefs d'établissement ...
- Depuis l'exercice 2013, une **nouvelle définition** des principes, du rôle et de la place de chacun dans **l'instruction codificatrice M9.6**, qui instaure la **notion de « maîtrise des risques comptables et financiers »**

La maîtrise des risques comptables et financiers

Une politique globale

- gouvernance : pilotage financier
- efficacité de l'action (résultats / objectifs / moyens)
- protection (patrimoine, information)
- qualité, intégrité, fiabilité des informations financières (de la comptabilité)

La maîtrise des risques comptables et financiers en EPLE : les perspectives

- Un axe du plan d'action ministériel « qualité comptable » consacré au contrôle interne et à l'accompagnement de sa généralisation
- Des outils rénovés et adaptés : ODICé ordo et ODICé comptable, issus de la mutualisation des bonnes pratiques et de travaux transversaux entre les réseaux d'aide et de conseil
- Des formations complémentaires en projet



La maîtrise des risques comptables et financiers en EPLE : une démarche

Maitrise des risques comptables et financiers (MRCF)

- *Le contrôle interne comptable se prolonge dans la notion de maîtrise des risques*
- **Article 215 Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique**
- Le contrôle interne budgétaire a pour objet de maîtriser les risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité de la comptabilité budgétaire et de soutenabilité de la programmation et de son exécution.
- Le contrôle interne comptable a pour objet la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.

**Une obligation réglementaire mais aussi une
nécessité professionnelle**

- Les opérations comptables se caractérisent par la convergence des règles comptables et la normalisation des procédures.

- L'envergure des postes comptables s'accroît

Ces tendances tendent

- à réduire la capacité à tout maîtriser par une action personnelle ou une perception directe
- obligent à déléguer, former et formaliser
- exigent une plus forte réactivité
- Ne permettent pas de fonctionner sur la seule mémoire immédiate



Développer une culture qualitative

Etape 1 Sensibiliser

Les efforts conjoints de l'ordonnateur et du comptable sur la MRCF visent tout autant à appuyer la soutenabilité de l'action et du pilotage budgétaire qu'à garantir la responsabilité pécuniaire et personnelle : une forme de processus solidaire

- Etablir la problématique du risque à tous niveaux et pour tous acteurs de la chaîne financière et donc rappel du principe de prudence
- Etablir l'exigence déontologique de gestion des deniers publics pour tous agents
- Dédramatiser et admettre le risque comme inhérent à l'action pour le dépasser

Etape 1 Sensibiliser

- Sécurité des fonds par l'application des procédures
- Traçabilité des activités (système de preuve)
- Continuité et prise en charge du rythme d'activité
- Mise en évidence des risques et des efforts de prévention indispensables

Etape 2 Expertiser

- **ODICE premier outil expertise de la réalité structurelle des EPLE du Groupement**
- **Analyse constante des dysfonctionnements et relevé des faiblesses d'organisation**
- **Etablir une échelle de risques adaptée**
- **Connaître et évaluer le niveau technique des partenaires et collaborateurs**

Etape 2 Expertiser

- Approche empirique – analyse des dysfonctionnements recensés, des points de blocage (techniques, humains, matériels)
- Approche documentaire : consultation des analyses issues de différents contrôles externes
- Approche par la veille réglementaire, technologique (logiciels par exemple)

Etape 3 Former

L'intégration de la MCRF pour les collaborateurs permet d'évoluer : d'une simple logique de tâches (ou fonction) à un processus métier structuré autour d'enjeux, de garanties et de qualité par l'application des procédures

Décrire les tâches ou fonctions pour les définir et les positionner

Intégrer la notion de procédure dans la chaîne de travail


Viser des objectifs réalistes, opérationnels, progressifs

Etape 4 Expérimenter et généraliser

- Progression par étape
 - Soit viser le traitement des processus en les segmentant selon une approche plan action par plan d'action
 - Soit par poste de travail sur la base d'une approche par agent
 - Profiter des éléments d'innovation technique ou matériels pour les intégrer dans le plan d'action

Etape 4 Expérimenter et généraliser

- L'accroissement éventuel de la charge de travail n'est pas automatique
- Le cadre fixé par la MRCF est rassurant
- Réviser périodiquement outils et pratiques
- Evaluer les résultats



Bien sûr ces étapes ne sont pas linéaires, elles se combinent dans la réalisation matérielle selon la complexité des thèmes à traiter, certains thèmes évidents peuvent maîtrisés (souvent après un sinistre) et d'autres paraissent insignifiants ou dénués de péril

- Les EPLE se caractérisent par l'hétérogénéité des situations, moyens, technicité. Le contrôle interne doit donc faire preuve de pragmatisme.

Contrôle Interne et Audit

Audit (article 62 décret 2012-1246 GBCP) et Contrôle interne sont complémentaires (article 170 décret 2012-1246 GBCP)

Ne pas attendre l'audit pour initier une démarche et enclencher des plans d'action

- En expertisant les plans d'action, l'audit permet de s'assurer que les objectifs de maîtrise raisonnable sont atteints
- Audit et contrôle interne poursuivent le même objectif de supervision et d'évaluation de performance du poste comptable
 - Conforter une méthode
 - Orienter des efforts



Adopter la démarche

Le diagnostic initial

- Une certitude, l'analyse des risques est une démarche globale qui impérativement inclut l'ordonnateur : la récurrence de la MRCF finira par fonder sa prégnance
- Certes l'Agent Comptable initiateur
- Mais Ordonnateur et Adjoint gestionnaire tout aussi concernés au titre d'une démarche globale : quelques possibilités
 - L'intégration du concept dans la convention de groupement comptable
 - La transmission des plans d'action
 - La référence au contrôle interne dans le rapport joint au compte financier ou autres communications avec ordonnateur

Le diagnostic initial

- ODICE ou autre support interne d'analyse critique de la vulnérabilité
 - Questions précises appellent réponses honnêtes, donc prendre du recul
 - Au vu des facteurs de risques décelés par l'outil essayer de déterminer les raisons objectives qui ont permis qu'ils naissent ou perdurent
 - Ignorance
 - Défaut d'organisation, de concertation
 - Manque de moyens

Deux angles de vision de la structure

L'examen des éléments structurels qui peuvent présenter des failles

- Organigramme fonctionnel
 - Insuffisances ou incompréhensions humaines
 - Défaut de séparation des fonctions
- Garanties fondamentales
 - sûreté des lieux, du matériel, fiabilité des outils...
 - Convention de groupement comptable pertinentes, corpus documentaire
 - Conservation des données, des pièces
- Fondements juridiques de l'activité
 - Nominations
 - Délégations
 - Accréditations

Deux angles de vision de la structure

- Décomposition des éléments dynamiques
 - la production de l'activité
 - Décrire l'activité pour définir une méthode
 - Appliquer une méthode pour maîtriser une activité
 - Induire le sens des responsabilités
 - Produire des modèles, des matrices pour transposer
 - le contrôle de l'activité
 - Autocontrôle
 - Contrôle par un tiers : a priori ou a posteriori
 - Contrôles par échantillon ou sondage



Vers la Pratique

Organigramme fonctionnel : quelques options possibles

- Fiche individuelle par agent dérivée de la fiche de poste
- Diagramme, schéma, dessin !
- Tableau décomposé par plan d'action et procédures, activités ou thème transversal

Sans omettre

- ❖ Essayer de prévoir les conséquences de l'activité dans le cadre d'un fonctionnement en mode dégradé
- ❖ Citer les outils logiciels et les habilitations ou les responsabilités assignées

- **Décomposer l'activité en blocs significatifs qui sont les principaux plans d'action**
 - Les onglets d'ODICE sont des ensembles cohérents qui ont été conçus pour scinder les champs d'activité de la grande majorité des EPLE
- **Les fiches de procédure : travail participatif et collégial au sein de l'établissement doivent indiquer**
 - Une problématique et un faisceau de risques
 - La progression dans la chaîne de travail
 - Le rythme et les étapes ou délais essentiels
 - Les éléments matériels, pièce justificative, archivage
 - Viser si nécessaire la réglementation pour faciliter leur opposabilité

*Mieux vaut produire plus de fiches opérationnelles
que longs manuels*

Prévoir les modalités du contrôle

(article 18, 19 20 du GBCP)

- Contrôles régulier des *régisseurs* (*décret 92-681 du 20/07/1992 article 15*)
 - Contrôle des différentes valeurs
 - Contrôle périodique des balances, du tableau de trésorerie
-
- ❖ Penser à consigner le contrôle
 - ❖ Établir la communication écrite (même numérique ou simplifiée) comme prémisse d'une fiche de procédure

Etablir un mode de concertation et de diffusion de la MRCF au sein du Groupement Comptable

- Envisager une approche mixte entre la réunion et la note de procédure ciblée
- Y associer adjoint Gestionnaire et Ordonnateur
- Ne pas dissocier Comptabilité Générale de la Comptabilité Budgétaire et consacrer un lien fonctionnel et de performance
- Planifier et normaliser les flux d'activité comme réducteurs de risque
- Mettre à disposition et les ressources (extractions, modèles...)
- Viser la convergence des documents, libellés, subdivisions...

En conclusion

La Maitrise des risques comptables et financiers constitue un enjeu professionnel transversal et inéluctable ; il impose que nous développions :

- des qualités de gestion des personnels et d'écoute
- des méthodes de conceptualisation et d'analyse
- de aptitudes de gestion de projet et d'évaluation
- des trésors de pragmatisme, de modestie et de persévérance



Merci pour votre attention

CADRE
BUDGÉTAIRE
ET COMPTABLE
DES EPLE

GFC
CAF
PILOTAGE
COMPTES FINANCIERS
BUDGET
simplification
Ordonnateur
INSTRUCTION M 9.6
GESTIONNAIRE
CONTRÔLE Agent Comptable
CONSEIL REFORME
AUTONOMIE LEGALITE PROVISION
EPL ESTOCKS
BILAN COMPTABLE
immobilisation bilan plan comptable
INVENTAIRE



ministère
Éducation
nationale



MINISTÈRE
DE L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE LA RECHERCHE