



CONTROLE PARTENARIAL DES DEPENSES PUBLIQUES

**MANUEL D'AUDIT DE REGULARITE
DES PROCEDURES DE DEPENSES
DES ORDONNATEURS ET DES COMPTABLES**

1 - DEFINITION DE LA NATURE DE LA MISSION D'AUDIT	5
11- Les objectifs de l'audit.....	5
12- Nature des audits de procédure et de régularité	5
13- Caractéristiques de l'audit	9
14- Le cadre de l'audit	10
2 - METHODOLOGIE DES AUDITS	11
20-Ciblage de la mission.....	12
202- Identifier la ou les natures de dépenses auditables	12
21-Planification de la mission.....	13
211- Lancer la mission	13
212- Constituer l'équipe.....	13
213- Définir le contenu et l'objet de l'audit	13
22-Réunion d'ouverture et préparation de la mission	14
221- Réunion d'ouverture	14
222- Recueil de la documentation de contrôle interne	14
23 – Audit du comptable.....	15
231 – Analyse de l'environnement de contrôle interne / à partir des documents produits	15
232- Echantillonnage de corroboration de la qualité de contrôle :	15
233- Audit sur place du service comptable :	16
24 – Audit de l'ordonnateur	18
241 – Analyse de l'environnement de contrôle interne / à partir des documents produits	18
242 – Audit sur place du (ou des) service ordonnateur :	18
25 – Rédaction du rapport.....	19
251- Regroupement et hiérarchisation des « fiches de risque » et des « points forts »	19
252 - Rédaction du rapport et de la convention.....	19
262- Présentation des conclusions du rapport	21
3 – MISE EN PLACE EFFECTIVE D'UN CONTRÔLE PARTENARIAL	22
Liste des annexes	23

Les principes du contrôle partenarial

L'ordonnateur et le comptable sont les acteurs d'une chaîne unique de la dépense allant de l'engagement de la dépense au désintéressement du créancier en passant par la traduction comptable des opérations. La logique et l'efficacité de la procédure supposent une complémentarité du rôle de chacun des acteurs en supprimant toute superposition des tâches dès lors que les risques sont maîtrisés.

Dans ce cadre, la séparation des ordonnateurs et des comptables obéit à une logique fonctionnelle. Toutes les normes internationales en matière de contrôle interne reconnaissent la pertinence des organisations qui respectent ce principe.

Or, au fil du temps, cette séparation fonctionnelle destinée à rendre incompatibles les missions d'ordonnateur et de comptable a abouti à un cloisonnement de ces fonctions que la séparation organique a contribué à favoriser.

Pour répondre aux exigences réglementaires (articles 12 et 13 du RGCP) et exonérer leur responsabilité, les comptables publics n'ont en effet pas d'autre choix que de refaire des contrôles que les gestionnaires sont censés réaliser en amont.

Cette situation fait naître entre les services ordonnateurs et comptables de nombreuses incompréhensions et un climat de méfiance. Le gestionnaire considère que les contrôles du comptable sont redondants avec ses propres contrôles ; le comptable de son côté récusé cette présentation en considérant à bon droit que pour s'assurer de la régularité des opérations il doit nécessairement refaire toute une série de contrôles et qu'il n'y a pas de redondance dès lors qu'il ignore si le gestionnaire s'est convenablement acquitté de ses obligations.

Ainsi le dispositif de contrôle actuel exercé par les comptables se justifie par l'incertitude permanente des conditions dans lesquelles les gestionnaires réalisent les contrôles. Même dans le cas où les contrôles réalisés ne révéleraient aucune anomalie, le comptable ne peut en tirer aucun enseignement définitif pour l'avenir.

Les contrôles ainsi réalisés ne donnent aucune garantie sur la réalité de la maîtrise du risque par l'ordonnateur ; le dispositif mesure le risque uniquement au travers de la production de l'ordonnateur sans assurance sur la qualité du processus qui la génère. Certes la qualité de la production témoigne par elle-même de l'absence de dysfonctionnement majeur. Pour autant, cette qualité peut résulter de pratiques susceptibles de se dégrader à tout moment parce que les procédures sont insuffisamment normalisées ou encadrées ou bien parce que les compétences présentes peuvent à tout moment disparaître.

Le dispositif de contrôle partenarial vise précisément à donner au comptable une connaissance précise sur l'existence et l'efficacité des contrôles des gestionnaires.

Le contrôle partenarial va en effet consister à s'assurer que les risques relatifs à la régularité du mandatement et du paiement des dépenses publiques sont maîtrisés. Il ne s'agit plus alors pour le comptable d'intervenir dans une logique de sanction des erreurs mais cette fois de prévention des risques. Le comptable n'agit plus en aval du processus pour identifier les manifestations du risque en détectant des irrégularités mais se positionne en amont de la procédure pour fiabiliser le dispositif de contrôle interne et agir ainsi sur les causes du risque. Un contrôle minimal permet ensuite au comptable de s'assurer de la pérennité de la qualité de la procédure de mandatement.

Les modalités du contrôle partenarial

- un dispositif fondé sur la maîtrise des causes des risques

Le contrôle partenarial se fonde sur la connaissance par le comptable de l'existence et de la qualité du dispositif des contrôles de l'ordonnateur, lui donnant ainsi l'assurance raisonnable que les risques sont maîtrisés dans la procédure de mandatement.

Le comptable acquiert cette connaissance en réalisant un audit du dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur.

Un dispositif de contrôle interne performant permet à la structure de générer un auto contrôle intégré dans son fonctionnement courant permettant de manière efficace de prévenir, de déceler et de corriger les erreurs et les irrégularités.

L'audit des procédures a pour objet d'évaluer cette aptitude du dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur à s'auto contrôler pour assurer une maîtrise satisfaisante et durable des risques liés à la régularité des dépenses.

➡ Dès lors que l'audit ne révèle aucune défaillance importante, le comptable peut décider d'en tirer toutes les conséquences en abandonnant les contrôles a priori sur les natures de dépenses auditées. Les contrôles qui sont alors maintenus a posteriori sont limités (1 % du total des opérations concernées de l'année avec un minimum de 30 et un maximum de 100 opérations) et auront uniquement pour finalité de s'assurer du maintien de la qualité observée lors de l'audit.

➡ Quand des défaillances sont constatées, les auditeurs formulent des propositions de corrections ; en revanche, pour tous les autres points pour lesquels le comptable a pu constater une organisation et des procédures conformes à ses attentes les contrôles pourront être allégés, dans le cadre du Contrôle Hiérarchisé (modulation de l'intensité, notamment).

- un dispositif de contrôle qui accroît la maîtrise des risques par le comptable

L'avantage décisif du contrôle partenarial tient à la maîtrise du risque qu'acquiert le comptable dans ce dispositif. L'audit lui donne une assurance raisonnable sur la qualité de l'organisation, des procédures et du dispositif de contrôle interne à l'origine de la production de l'ordonnateur. Au lieu d'intervenir sur les seules manifestations du risque le comptable maîtrise alors les causes du risque.

Par l'intermédiaire de l'audit, le comptable donne à son contrôle une portée nouvelle : alors que le contrôle actuellement réalisé au stade du mandatement n'intervient pas au moment le plus « utile » car souvent trop tardif, l'audit réinsère utilement le comptable en amont de la procédure. Par ailleurs, le contrôle du service fait, actuellement largement formel dans la mesure où il se limite à vérifier les mentions de certification du service fait, gagnera en contenu dès lors que le comptable pourra s'être assuré à l'occasion de l'audit que la procédure est convenablement encadrée.

1 - DEFINITION DE LA NATURE DE LA MISSION D'AUDIT

11- Les objectifs de l'audit

➡ ce qu'il n'est pas :

- une vérification : l'audit se distingue d'une vérification par ses modalités (démarche volontaire et programmée, et non obligatoire et inopinée) et ses objectifs (évaluation des forces et des faiblesses d'une procédure, et non détection d'irrégularités).
- un simple entretien : l'entretien n'est qu'un des outils de l'auditeur, qui devra aussi nécessairement utiliser des sondages de corroboration ;
- une évaluation de la qualité de la gestion : l'audit des procédures vise à apprécier la régularité des dépenses et non leur opportunité ;
- une certification des procédures : l'audit ne se contente pas d'examiner la cohérence de la procédure mais l'évalue en fonction de la régularité de la dépense qui en résulte.

➡ ce qu'il est :

- une identification et une évaluation des forces et des faiblesses du dispositif de contrôle interne par rapport à un référentiel ;
- une appréciation de l'aptitude du dispositif de contrôle interne à s'auto contrôler pour assurer une maîtrise satisfaisante des risques ;
- une analyse conduisant à des recommandations sous la forme d'un plan d'actions pour corriger des insuffisances ;
- une proposition de suppression des contrôles a priori quand l'audit s'avère satisfaisant.

12- Nature des audits de procédure et de régularité

121- L'audit de procédure est distinct d'un audit général

La démarche d'audit suivie dans le cadre du contrôle partenarial doit être distinguée de celle d'un audit général.

Un audit général couvre tous les aspects du fonctionnement de la structure, de leur conception jusqu'à leurs effets. Cet audit permet alors de porter une appréciation générale :

- sur la pertinence de la gestion, en mettant en relation les enjeux et les objectifs ;
- sur sa cohérence, en rapprochant les objectifs et les moyens,
- sur son économie, en comparant les moyens aux volumes traités,
- sur sa performance en confrontant les volumes traités et les résultats,
- sur son impact, en liant les résultats et ses retombées.

Les deux objectifs traditionnels de ces audits généraux consistent à mesurer l'efficacité (rapport entre les résultats et les objectifs) et l'efficience (rapport entre les résultats et les moyens) de la structure.

Cette approche de l'audit est commandée par une conception très large des risques.

Dans l'audit de procédures, les risques à analyser sont circonscrits à la régularité de la dépense.

Aussi, l'audit des procédures ne couvre qu'une partie des risques touchant au fonctionnement de la structure. Il s'agit du *risque inhérent* aux dépenses (risque d'irrégularité ou d'erreur matérielle attaché à la complexité des règles de la dépense) et du *risque de contrôle* (possibilité que les contrôles ne permettent ni de prévenir ni de détecter les risques inhérents).

Ces risques s'analysent dans les conditions de mise en œuvre de l'activité par un examen de l'organisation et des procédures de la chaîne de la dépense.

Ainsi l'audit des procédures doit permettre de déterminer si les dispositifs de contrôle interne de l'ordonnateur et du comptable assurent de manière efficace :

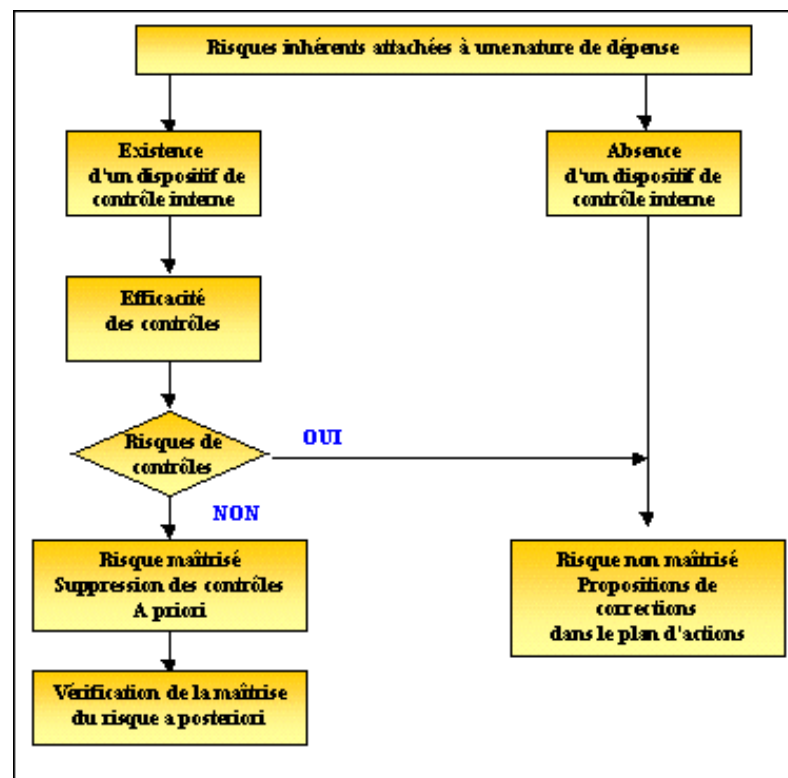
- la prévention des erreurs / irrégularités ;
- la détection des erreurs / irrégularités ;
- la correction des erreurs / irrégularités.

C'est en effet la cohérence et la pertinence du dispositif de contrôle interne que l'auditeur est amené à évaluer quand il détermine les forces et les faiblesses de la structure.

Un dispositif de contrôle interne performant permet à la structure de générer un auto contrôle intégré dans son fonctionnement courant.

L'audit des procédures a pour objet d'évaluer cette aptitude du dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur à s'auto contrôler pour assurer une maîtrise satisfaisante des risques liés à la régularité des dépenses.

Le schéma suivant résume les objectifs de la démarche de l'audit des procédures :



122- L'efficacité du dispositif de contrôle interne est au cœur de la démarche

Cinq principes fondamentaux sont à respecter pour assurer la qualité du dispositif de contrôle interne :

Le principe d'organisation

a- Une organisation rationnelle fondée sur la séparation des fonctions

Un contrôle interne efficace suppose que la procédure soit organisée par une répartition des tâches permettant un contrôle réciproque.

La diminution des erreurs ou des irrégularités volontaires ou involontaires suppose que les tâches ne soient pas réalisées et contrôlées par une seule personne.

Aussi, une séparation optimale des tâches suppose que certaines fonctions soient inconciliables.

Ces fonctions inconciliables dépendent de la nature des dépenses et de la taille des unités de travail.

Dans les petites structures la séparation optimale des tâches ne peut pas toujours être scrupuleusement respectée. Dans ce cas la sécurité de la procédure suppose une implication plus forte et effective de la hiérarchie pour combler les lacunes de la procédure.

Il n'existe donc pas une organisation type à laquelle les auditeurs peuvent se référer ; l'appréciation de la conformité de l'organisation aux exigences du dispositif de contrôle interne doit être appréciée au cas par cas.

b- Une organisation formalisée et vérifiable

- la formalisation de l'organisation des tâches dans un organigramme

Un organigramme est nécessaire pour s'assurer que la répartition des tâches est satisfaisante en terme de contrôle réciproque et de compatibilité des fonctions.

L'organigramme doit être clair, complet (fonction, nom et coordonnées), disponible, diffusé à l'ensemble des acteurs de la procédure, et mis à jour régulièrement. En l'absence d'un tel organigramme, l'auditeur devra préconiser son élaboration. Pour les besoins de l'audit une esquisse devra être élaborée.

- la description des tâches dans un guide de procédures

Un dispositif de contrôle interne performant repose sur un manuel des procédures formalisant l'organisation et les tâches.

En présence d'un guide des procédures le travail de l'auditeur est considérablement facilité. L'audit consiste alors à s'assurer que les guides de procédures prévoient un enchaînement et un contrôle cohérent des tâches et à vérifier que les normes et les règles décrites dans le guide sont bien respectées.

Le principe d'indépendance

Pour répondre totalement aux objectifs qui lui sont assignés, un dispositif de contrôle interne satisfaisant génère un auto contrôle indépendamment des moyens (humains et informatiques) et de l'organisation de l'ordonnateur (structures).

Ainsi, le dispositif doit-il être transparent aux ressources disponibles en prévoyant des systèmes de remplacement ou de délégation en cas d'absence. Il faut veiller à ce que ces délégations et remplacements respectent les incompatibilités de fonctions.

Le système informatique doit être organisé pour se conformer aux règles du contrôle interne et respecter en particulier par des systèmes de contrôle d'accès les incompatibilités de fonctions.

Le choix d'une organisation centralisée ou décentralisée des services doit également être neutre pour le respect des règles de contrôle interne.

Principe de permanence

Pour être considéré comme fiable le dispositif de contrôle interne doit être éprouvé. Cette mise à l'épreuve requiert un temps d'usage permettant aux personnels de s'adapter à la nouvelle organisation et aux nouvelles procédures qui ont accompagné la mise en place du système.

Une fois le dispositif rôdé chaque agent doit s'être approprié les règles ; cette appropriation du système se traduit alors par le respect des règles dans le temps. Pour être valides, les procédures de contrôle interne doivent être respectées en permanence.

Les rapports des contrôleurs internes constituent un support privilégié pour constater le respect ou l'irrespect du dispositif de contrôle interne. Des transgressions flagrantes et répétées des règles du contrôle interne révéleraient une inadaptation complète du dispositif à la structure.

Les tests de corroborations antérieurs ou contemporains à l'audit sont pour l'auditeur les éléments d'appréciation décisifs sur la pertinence du dispositif de contrôle interne.

Principe d'universalité

La validité du dispositif tient également à l'application des règles du contrôle interne à toutes les opérations effectuées, sans aucune exception.

Les règles du contrôle interne doivent s'appliquer de la façon homogène, quels que soient les services ou la qualité présumée des agents concernés.

Tout traitement dérogatoire doit être motivé (confidentialité ; urgence) ; en cas de nécessité la procédure d'exception pourra elle-même être codifiée pour répondre à des besoins élémentaires de contrôle interne.

Principe d'harmonie

Pour être efficient le dispositif de contrôle interne doit être adapté à la structure. Il n'existe pas de modèle unique de contrôle interne. Or il n'est pas rare que des services adoptent des règles de contrôle interne stéréotypées.

Chaque dispositif de contrôle interne doit nécessairement être adapté aux spécificités du service.

L'auditeur doit s'assurer de l'adaptation du dispositif à l'activité et aux besoins du service. Cela ne signifie pas que les moyens ou les contraintes du service conduisent à renoncer aux principes du contrôle interne ou bien à l'un de ses objectifs mais, au contraire, que les adaptations des principes permettent de mieux satisfaire les objectifs du contrôle interne.

13- Caractéristiques de l'audit

L'audit des procédures s'inscrit dans un cadre partenarial ce qui détermine les trois caractéristiques principales de la démarche :

131 Une démarche volontaire :

L'audit est l'outil de la démarche partenariale. Aussi, il suppose avant d'être mené la volonté partagée de l'ordonnateur et du comptable de s'engager dans une démarche partenariale.

132 Une démarche conjointe :

L'audit est une démarche conjointe qui se concrétise par la mixité d'origine des auditeurs en associant au moins un représentant des services de l'ordonnateur et du comptable (au sens réseau du Trésor public).

Ce caractère conjoint de la démarche est une condition essentielle pour l'acceptabilité et l'efficacité de l'audit :

- la participation de l'ordonnateur est de nature à tempérer les réactions hostiles ou de rejet que peut susciter la démarche, malgré toutes les précautions dont peut s'entourer l'auditeur externe ;
- la participation de l'ordonnateur est un gage de l'efficacité de la démarche en ce qu'elle permet d'associer dans une logique de complémentarité, l'expérience de l'auditeur externe acquise dans des structures comparables et la connaissance de l'organisation et des procédures de l'auditeur interne.

133 Une démarche symétrique :

La symétrie est un élément essentiel dans la démarche partenariale.

L'audit porte en effet à la fois sur les procédures de l'ordonnateur et du comptable.

Seule une vision d'ensemble du circuit de la dépense permet une évaluation pertinente de la cohérence et de l'efficacité de l'organisation et des procédures.

14- Le cadre de l'audit

141 Le périmètre de l'audit

- Typologie juridique des structures concernées

La démarche d'audit peut être réalisée auprès de toutes les structures pour lesquelles un comptable public exerce un contrôle des dépenses.

Il peut donc s'agir :

- des services de l'Etat dotés ou non dotés de l'autonomie financière ;
- des établissements publics nationaux ;
- des communes, des départements et des régions ;
- des établissements publics locaux (notamment les hôpitaux et OPHLM).

L'application des règles de la comptabilité publique constitue, au-delà des réglementations parfois spécifiques à certaines nature de dépenses, un facteur d'homogénéisation important dans l'organisation et les procédures.

Les structures doivent être ciblées avec soin : seuls les ordonnateurs pour lesquelles les risques sont présumés très faibles.

- Typologie des dépenses concernées

L'audit peut porter sur un ensemble ou une seule catégorie de dépenses. L'importance de la structure auditée et la complexité de son organisation sont à prendre en compte dans la détermination du périmètre de l'audit.

Les supports de travail ont été conçus pour permettre l'audit sur des catégories de dépense ciblées, dans une logique d'approche thématique :

- dépenses répétitives au sens d'opérations de masse (paie...) ;
- dépenses « barémées » c'est à dire dont les bases résultent de la réglementation (frais de déplacement ; aides diverses...) ;
- dépenses gérées dans le cadre de procédures automatisées.

Néanmoins, toutes les natures de dépense ont vocation à être expertisées.

142 La durée de l'audit

Elle est évidemment fonction du périmètre de l'audit.

Si aucune durée normée ne peut être à ce stade définie, l'objectif est néanmoins de réaliser la mission sur une période relativement courte.

Dans la programmation du périmètre des travaux cette contrainte de temps est évidemment primordiale.

143 Le déroulement de l'audit

Une phase essentielle de l'audit se réalise sur place dans les unités de travail de l'ordonnateur et du comptable. La présence dans la structure au niveau opérationnel est indispensable pour accéder à certains documents (bons de commande ; factures ; éditions informatiques..) ou pour appréhender l'organisation des services.

Certaines étapes de l'audit peuvent être néanmoins préparées (analyse préalable des risques) ou réalisées (test de corroboration) en dehors du service gestionnaire. La méthodologie préconisée dans le cadre de ce manuel a pour objectif de planifier au mieux les travaux afin de réduire autant que possible la présence sur place des auditeurs

2 - METHODOLOGIE DES AUDITS

Les étapes de l'audit sont les suivantes :

20- Ciblage de la mission	- Identifier le périmètre de l'audit partenarial	Supports : - Tableau de bord CHD
TRAVAUX PREPARATOIRES		
21-Planification de la mission	- Lancer la mission - Constituer l'équipe - Définir le contenu de l'audit	Supports : - lettre de lancement de mission - grille de mission
22-Réunion d'ouverture et préparation de la mission	- Réunion d'ouverture - Recueil de la documentation de contrôle interne	Supports : - diaporama de présentation - liste indicative des supports de contrôle interne
AUDIT DU COMPTABLE / TRAVAUX PREPARATOIRE ORDONNATEUR		
23 – Audit du comptable	- Analyse de l'environnement de contrôle interne / à partir des documents produits - Echantillonnage de corroboration - Audit sur place	Supports : - questionnaires d'évaluation - outils d'échantillonnage - fiches de risque - index des codes erreur
AUDIT DE L'ORDONNATEUR		
24 – Audit de l'ordonnateur	- Analyse de l'environnement de contrôle interne / à partir des documents produits - Analyse de la qualité du mandatement / à partir des contrôles du comptable - Audit sur place	Supports : - questionnaires d'évaluation - rapport d'audit du service comptable - fiches de risque
FIN DE LA MISSION D'AUDIT		
25 – Rédaction du rapport	- Regroupement et hiérarchisation et des « fiches de risque » et « points forts » - Rédaction du rapport - Présentation des conclusions du rapport	Supports : - « fiches de risque » - « points forts » - convention-type

20-Ciblage de la mission	- Identifier le périmètre de l'audit partenarial	Supports : - tableau de bord CHD
---------------------------------	---	---

L'audit partenarial ne doit être réalisé que sur des natures de dépenses ciblées, et pour des ordonnateurs dont la qualité de mandatement est reconnue par le comptable.

Il ne faut pas que l'audit mobilise trop longuement les auditeurs et les services ; ni qu'il serve à une action de correction de long terme qui empêcherait le contrôle partenarial stricto sensu.

201- Identifier les ordonnateurs les plus pertinents

Le ciblage de l'ordonnateur doit être effectué à partir de l'expérience des services de visa, corroborée par le tableau de bord CHD, qui indique par nature de dépense de chaque ordonnateur la fréquence des erreurs dans le mandatement.

En outre, l'audit partenarial devra porter, dans un premier temps du moins, sur les services ordonnateurs disposant d'une taille suffisante pour laisser supposer l'existence d'un dispositif de contrôle interne, d'une part, et une participation active à l'activité d'audit, d'autre part.

202- Identifier la ou les natures de dépenses auditables

Une fois l'ordonnateur ciblé, il est préconisé d'identifier une nature de dépense pour laquelle l'audit pourra être exercé.

Il faudra à la fois que cette nature de dépense soit maîtrisée par les services ordonnateurs (taux de rejet faible) et qu'elle concerne un nombre important de paiements (afin de rentabiliser la démarche d'audit). La notion de « nature de dépense » pourra être rapprochée de celle utilisée dans le cadre du C.H.D, ou affinée. Ainsi, des audits précédents ont pu porter sur : les frais de déplacement, les baux, les opérations sur factures, la paie, les subventions de préfecture, etc...

Il est possible de réaliser des opérations de contrôle partenarial sur un nombre plus important de natures de dépense d'un ordonnateur donné.

Il s'agit alors d'auditer dans un calendrier limité plusieurs chaînes de dépense.

De telles opérations supposent : une excellence dans la pratique des ordonnateurs, un nombre de gestionnaires limité, un fort investissement (en temps) des services ordonnateurs et comptables. Ainsi, une opération d'audit partenarial a-t-elle pu couvrir les frais de déplacement, les baux, les subventions et achats sur factures d'une préfecture.

Le risque de telles opérations est cependant la dispersion de l'audit si les conditions évoquées ci-dessus ne sont pas réunies.

21-Planification de la mission	- Lancer la mission - Constituer l'équipe - Définir le contenu de l'audit	Supports : - lettre de lancement de mission - grille de mission
---------------------------------------	---	---

Pour être menée avec la plus grande efficacité, la mission d'audit doit être strictement organisée en amont. Cette organisation concerne en particulier la planification de la mission et la constitution de l'équipe.

211- Lancer la mission

La démarche partenariale étant volontaire, elle suppose une manifestation de volonté de toutes les parties prenantes. Le lancement de la mission résultera de la signature d'une lettre de mission.

Le comptable fera parvenir à l'ordonnateur pour signature une lettre de mission accompagnée d'une grille de mission comportant des propositions sur le contenu et les modalités de l'audit.

L'ordonnateur après avoir complété et éventuellement modifié la grille la retournera signée pour accord au comptable.

Un exemplaire de la lettre de mission est transmise aux auditeurs désignés.

212- Constituer l'équipe

- Une équipe mixte

Le partenariat qui fonde la démarche d'audit repose sur une association des services de l'ordonnateur et des services du Trésor. L'équipe qui va conduire l'audit intègre au moins un représentant des services des deux parties.

La taille conseillée de l'équipe est de deux auditeurs, dans un souci d'équilibre et d'efficacité.

- Des intervenants compétents et indépendants

Les membres de l'équipe chargée de mener à bien l'audit doivent posséder des compétences spécifiques et si possible une expérience dans le domaine de l'audit.

La nécessaire indépendance des auditeurs suppose que chacun d'eux n'exerce aucune compétence ni dans la conception ni dans l'exécution des opérations auditées.

Les auditeurs doivent être formellement désignés sur la [grille de mission](#) jointe à la lettre de mission.

213- Définir le contenu et l'objet de l'audit

La grille jointe à la lettre de mission indique la nature et l'objet de l'audit proposé.

Dans le cadre d'une démarche réciproque il s'agit pour les partenaires de s'assurer que **l'organisation, les procédures et le dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur et du comptable assurent la régularité du mandatement et du paiement des dépenses faisant l'objet de l'audit.**

Le terme régularité doit être entendu au sens des articles 12 et 13 du RGCP.

Les parties peuvent convenir d'élargir l'objet de l'audit à des préoccupations qui dépassent la seule régularité et couvrir ainsi des aspects tenant à la qualité de la gestion, auquel cas la grille de la mission devra comporter précisément l'objet et le contenu de ces travaux complémentaires et la durée de l'audit être modifiée en conséquence.

22-Réunion d'ouverture et préparation de la mission	- Réunion d'ouverture - Recueil de la documentation de contrôle interne	Supports : - diaporama de présentation - liste indicative des supports de contrôle interne
--	--	--

L'objectif de cette étape est de disposer dans le cadre d'un premier entretien d'une première connaissance des risques de l'entité afin de programmer le mieux possible les travaux d'audit sur site.

221- Réunion d'ouverture

Cet entretien est réalisé en présence des deux auditeurs avec les responsables de service désignés dans la grille de mission.

Les objectifs de cet entretien sont :

1. présenter l'objet et les étapes de la démarche ;
2. appréhender le fonctionnement des structures en terme d'organisation, de procédure et de dispositif de contrôle interne ;
3. engager l'analyse des risques propres à la structure ;
4. s'assurer de la compréhension de la notion de contrôle interne.

Les questionnaires d'évaluation peuvent être communiqués pour information sur le niveau de qualité du référentiel interne attendu, afin d'accélérer les démarches d'audit sur place.

Il est essentiel que tous les acteurs de la chaîne de dépense auditée soient listés pour pouvoir effectuer des entretiens auprès de tiers.

222- Recueil de la documentation de contrôle interne

Cette phase préparatoire à l'audit consiste pour les auditeurs à rassembler toutes les informations disponibles sur la structure pour dresser un inventaire des risques attachés à la nature des opérations qui vont être auditées.

Une liste indicative est proposée en annexe 2.

Pour le service comptable, il est nécessaire de disposer des restitutions issues de l'outil de suivi des contrôles (CHD-SL ou Hélios dans le secteur local et INDIA pour les services Dépense) – qui doivent avoir permis, par ailleurs, de cibler le périmètre du contrôle partenarial-.

En outre, les auditeurs peuvent programmer des entretiens avec des interlocuteurs tiers de la chaîne de dépense (par exemple : cellule contrôle de gestion ; cellule de qualité comptable ; personnel se faisant rembourser des frais de déplacement, etc.) pour élargir l'approche du risque.

23 – Audit du comptable	- Analyse de l’environnement de contrôle interne / à partir des documents produits - Echantillonnage de corroboration - Audit sur place	Supports : - questionnaires d’évaluation - outils d’échantillonnage - fiches de risque - index des codes-erreur
--------------------------------	---	---

231 – Analyse de l’environnement de contrôle interne / à partir des documents produits

Les auditeurs déroulent les questionnaires d’évaluation et les complètent en fonction des documents de contrôle interne qui lui ont été communiqués (cf. étape précédente).

Deux catégories complémentaires de questionnaires d’évaluation sont proposés :

- questionnaire tronc commun portant sur l’environnement du contrôle interne ;
- questionnaires spécifiques par nature de dépense.

Chaque question correspond à un risque potentiel.

Trois cas se présentent :

- Si les documents de contrôle interne produits par les services attestent que le risque est couvert, les auditeurs cochent la case « oui » et la question ne sera plus proposée lors de l’audit sur place. Le risque est réputé couvert.
- Si les documents produits ne permettent pas de répondre à la question, les auditeurs indiquent « non » dans la case, et devront s’assurer lors des entretiens et de l’audit sur place que le risque est effectivement couvert.
- Si les documents produits révèlent une couverture optimale des risques, les auditeurs pourront *a contrario* identifier des « points forts », à confirmer lors de l’audit sur place (par exemple : s’assurer par exemple qu’un guide de procédure de qualité est connu, bien utilisé, et accessible dans le service).

232- Echantillonnage de corroboration de la qualité de contrôle :

A partir d’une liste des contrôles effectués (requête 112 INDIA ou édition depuis CHD-SL), les auditeurs déterminent un échantillon de dépenses contrôlées par le service.

Pour chaque dépense, ils s’assurent que les résultats de contrôle indiqués par le comptable correspondent à la réalité des risques.

Ce contrôle par sondage a deux objectifs :

- identifier les zones de faiblesse éventuelles du service Dépense pour dresser un plan d’action de correction ;
- valider *a contrario* l’ensemble des autres données issues du service Dépense, ce qui permettra d’orienter l’audit dans les services ordonnateurs.

Ainsi, l’équipe d’audit « certifie » la qualité des contrôles du service Dépense, ce qui lui permet d’orienter l’audit dans les services de l’ordonnateur.

En fonction des résultats de l’échantillonnage, les auditeurs peuvent :

1. s’assurer de la qualité de la procédure de contrôle du service ;
2. obtenir des indicateurs de risque précis sur les procédures ordonnateurs.

Le tableau suivant récapitule les conclusions pouvant être tirées de l'échantillonnage de corroboration, pour chaque « zone de risque » :

Comptable	Ordonnateur
<i>L'audit permet de s'assurer de la qualité des contrôles du comptable</i>	
- aucune erreur n'a été constatée lors des contrôles (ou : suite à des erreurs, un plan d'action a été suivi par l'ordonnateur)	- le risque est supposé couvert, et aucun audit complémentaire ne sera réalisé chez l'ordonnateur sur ce point
- des erreurs récurrentes sont constatées	- le risque est avéré. L'équipe d'audit ouvre une « fiche de risque » et doit en déterminer les causes lors de l'audit chez l'ordonnateur
<i>L'audit ne permet pas de s'assurer de la qualité des contrôles du comptable</i>	
- identifier le ou les contrôles mal maîtrisés par le service	- une analyse du risque complète doit être effectuée chez l'ordonnateur pour ces points de contrôle. Une « fiche de risque » est ouverte

233- Audit sur place du service comptable :

Les auditeurs doivent au cours de cette étape compléter les questionnaires d'évaluation, et compléter les éventuelles « fiches de risques » ouvertes.

Ils utilisent pour ce faire tous les outils de l'auditeur, notamment les entretiens et l'audit sur place.

- compléter les questionnaires d'évaluation :

Il s'agit de reprendre l'ensemble des questions pour lesquelles l'analyse préalable n'a pas permis de s'assurer de la couverture des risques.

En cas de risque avéré (réponse négative), les auditeurs ouvrent une feuille de risque.

- compléter les « fiches de risque »

les auditeurs doivent définir chaque risque identifié en identifiant :

- la cause du risque
- la conséquence du risque (afin de hiérarchiser les risques)
- la perception du risque dans le service et, le cas échéant, les moyens qui ont déjà été mis en place pour couvrir le risque
- les moyens à mettre en œuvre pour couvrir le risque
- l'impact du risque sur la mise en place du contrôle partenarial (le risque doit-il être impérativement couvert avant la mise en place du CAP ou non)

Les deux outils principaux de l'audit sur place sont :

L'audit sur place / entretiens

Les entretiens constituent un outil pour l'auditeur afin de confirmer ou d'infirmer des zones de risques qui auraient été décelées lors de l'analyse préalable. Les entretiens permettent de compléter les questionnaire d'évaluation. Ils permettent aussi de compléter les « fiches de risque ». En outre, l'auditeur doit demander à l'interviewé de décrire les risques qu'il perçoit dans la procédure, afin d'enrichir l'analyse des risques et d'ajouter des questions, le cas échéant.

Il est rappelé que lors des entretiens plus encore que dans l'ensemble de la démarche d'audit, l'auditeur ne doit pas prendre en compte tout jugement de personnes et centrer les questions sur la procédure.

Idéalement, un compte rendu écrit de l'entretien insistant sur 2 ou 3 points clés dégagés avec l'interviewé doit être validé par ce dernier. Ceci est optionnel dans le cadre d'audits courts de partenariat.

L'audit sur place / hors entretien

L'audit sur place permet de s'assurer concrètement de la couverture des risques.

Il s'agit par exemple de s'assurer de la présence physique des documents, de leur disponibilité, des versions diffusées, etc. Il peut aussi s'agir de suivre pas à pas une procédure avec un agent.

Il ne s'agit cependant pas d'un audit-sanction, mais bien d'une démarche commune, avec le service audité, pour déterminer points faibles et points forts de la procédure.

A la fin de l'audit sur place, l'équipe d'audit doit disposer :

- des questionnaires d'évaluation remplis indiquant pour chaque question si le risque est couvert ou non ;
- d'une fiche de risque pour chaque risque non couvert.

L'AUDIT DU COMPTABLE PARTICIPE DE L'ANALYSE DES RISQUES POUR L'AUDIT DE L'ORDONNATEUR, PUISQU'IL PERMET DE « CERTIFIER » LES CONTROLES DU COMPTABLE.

S'IL APPARAÎT A CE STADE QU'UN NOMBRE TRES IMPORTANT DE POINTS DE RISQUES N'EST PAS COUVERT, LES AUDITEURS PEUVENT DECIDER DE REPORTER LA SUITE DE L'AUDIT EN ATTENTE DE LA MISE EN PLACE D'UN CONTROLE INTERNE DE QUALITE.

24 – Audit de l’ordonnateur	- Analyse de l’environnement de contrôle interne / à partir des documents produits - Analyse de la qualité du mandatement / à partir des contrôles du comptable - Audit sur place	Supports : - questionnaires d’évaluation - rapport d’audit du service comptable - fiches de risque
------------------------------------	---	---

241 – Analyse de l’environnement de contrôle interne / à partir des documents produits

<Méthodologie similaire à celle utilisée lors de l’audit du service comptable>

Dans le secteur Etat, il est nécessaire d’associer le contrôleur financier à l’analyse du risque, afin qu’il participe le cas échéant à l’identification de zones de faiblesses.

En règle générale, l’appréciation des services de visa sur les risques, au delà des éléments chiffrés, doit constituer un élément majeur de l’analyse du risque.

242 – Audit sur place du (ou des) service ordonnateur :

<Méthodologie similaire à celle utilisée lors de l’audit du service comptable>

Les auditeurs doivent au cours de cette étape compléter les questionnaires d’évaluation, et compléter les éventuelles « fiches de risques » ouvertes. Le mode opératoire est décrit dans la partie précédente.

En outre, ils devront apporter une attention particulière aux risques détectés par le comptable.

25 – Rédaction du rapport	- Regroupement et hiérarchisation et des « fiches de risque » et « points forts » - Rédaction du rapport - Présentation des conclusions du rapport	Supports : - « fiches de risque » - « points forts » - convention-type
----------------------------------	---	--

251- Regroupement et hiérarchisation des « fiches de risque » et des « points forts »

Les « fiches de risque » doivent être classées par risque croissant.

- Les risques les plus faibles ou pour lesquels une action ciblée de faible importance doit être menée peuvent être écartés.
- Les préconisations pour couvrir les risques les plus forts constituent le plan d'action.
- Certains risques devront nécessairement être couverts avant la mise en place d'un contrôle allégé par le comptable. Ces risques doivent être identifiés car ils nécessiteront qu'une mission d'audit complémentaire soit mandatée pour s'assurer de leur couverture.

252 - Rédaction du rapport et de la convention

- Les rédacteurs

Les deux auditeurs ayant participé aux travaux doivent rédiger ensemble le rapport ; les conclusions doivent nécessairement exprimer la vision commune des auditeurs sur la maîtrise des risques de l'entité.

Les conclusions des audits de l'ordonnateur et du comptable devront figurer dans un rapport unique.

- Le contenu du rapport

Le rapport doit se composer en trois parties :

1. Synthèse

Sur deux pages maximum, les auditeurs devront :

- rappeler l'objectif de la mission,
- indiquer le résultat de la mission (avis favorable ou défavorable),
- répertorier les principaux points forts et points faibles identifiés dans les structures,
- lister les recommandations en les hiérarchisant,
- le cas échéant, indiquer le calendrier pour les conséquences de l'audit (date de mise en place du contrôle partenarial ou calendrier d'action).

2. Corps du rapport

21 Introduction

Rappel de l'objet, du contenu et des modalités de la mission (mandataires de la mission, périmètre de la mission, auditeurs désignés, durée de la mission, normes et outils d'analyse employés (en général : entretien et échantillonnage simple)

22 Le corps du rapport

Les différentes étapes de l'analyse des risques doivent être rappelées et commentées.

En outre, les points forts, points faibles et recommandations doivent être individualisés et faire l'objet de commentaires propres.

3. Les annexes

Les annexes sont un élément essentiel du rapport.

Doivent figurer en annexe :

- les « fiches de risque » et les « fiches points forts »
- les outils d'analyse préalable du risque
- des fiches synthétiques des différents entretiens effectués
- les questionnaires remplis
- tout élément jugé utile pour présenter les aspects principaux du service ou l'analyse du risque (en général, organigramme, structure...)

La conclusion de l'audit dépend des risques identifiés :

	Conclusions de l'audit
Risque(s) faible(s)	La couverture des risques identifiés lors de l'audit peut être assurée dans le cadre d'un plan d'action local suivi par les responsables de contrôle interne. ➔ Mise en place dans les meilleurs délais du contrôle allégé en partenariat
Risque(s) modéré(s)	La couverture des risques identifiés lors de l'audit nécessite la mise en place d'un plan d'action qui devra faire l'objet d'un suivi par l'équipe d'auditeurs (par exemple, envoi de rapports sur l'application du plan d'action) Les aménagements de contrôle partenarial ne seront effectués qu'après application du plan d'action. Dans l'attente, le dispositif de contrôle hiérarchisé doit s'adapter pour prendre en compte la maîtrise du risque sur les points en dehors du plan d'action.
Risques élevés	Le contrôle partenarial est écarté ; Si l'audit a été terminé, le plan d'actions devra être vérifié dans le cadre d'un nouvel audit partenarial ; possibilité de tenir compte dans le cadre du contrôle hiérarchisé des points forts de l'audit.

Une convention type est proposée en annexes.

262- Présentation des conclusions du rapport

- Discussion des conclusions avec les responsables des unités auditées

Les fiches synthétiques de l'audit commentées assorties de leurs conclusions doivent être présentées aux responsables des services audités. Cette discussion porte à la fois sur les points forts et les points faibles de la mission. Son objectif est de faire valider le diagnostic et de prendre en considération les éventuelles réactions des responsables quant aux recommandations formulées dans le rapport.

- Présentation des conclusions aux demandeurs de la mission

Les conclusions de l'audit et le cas échéant les recommandations du plan d'actions, éventuellement corrigées compte tenu de la discussion avec les responsables des unités auditées, doivent être présentées directement aux demandeurs de la mission.

Cette présentation sera précédée de l'envoi du rapport d'audit.

3 – MISE EN PLACE EFFECTIVE DU CONTRÔLE PARTENARIAL

3.1 L'indépendance des demandeurs de mission dans le choix d'appliquer un contrôle partenarial

Le rapport d'audit indique les forces et faiblesses du dispositif de contrôle interne sur l'ensemble de la chaîne de dépense ; les auditeurs en tirent une recommandation quant à l'opportunité de basculer en contrôle partenarial pour le comptable (voir 3.2).

Sauf exception, les conclusions du rapport d'audit devraient être de deux types :

- Recommandation de basculer directement en contrôle partenarial : le comptable applique un contrôle a posteriori limité en lieu et place des modalités de contrôle actuelles. Des recommandations peuvent éventuellement être formulées par ailleurs dans un plan d'action par les auditeurs, mais ceux-ci considèrent que leur application peut être déconnectée du passage en contrôle partenarial ;
- Recommandation de mise en place d'un plan d'actions avant de pouvoir basculer en contrôle partenarial : les auditeurs considèrent que la maîtrise des risques doit être renforcée dans un certain nombre de domaines (services ordonnateur et/ou comptable) avant de pouvoir modifier les modalités de contrôle du comptable.

Les conclusions des auditeurs ne lient pas les demandeurs de mission.

Ainsi, le comptable peut décider de ne pas suivre les conclusions du rapport d'audit. Il peut notamment être amené à demander des garanties supplémentaires sur le dispositif de contrôle interne de l'ordonnateur (audit complémentaire, enrichissement du plan d'action, calendrier de mise en place subordonné à la réalisation d'actions correctives, etc...), avant toute modification de ses contrôles.

3.2 Les modalités de contrôle partenarial par le comptable

Suite à la présentation du rapport d'audit, le comptable peut décider, sous sa responsabilité, de substituer à ses modalités de contrôle actuelles un contrôle a posteriori sur un nombre d'opérations limité.

Les contrôles sont effectués a posteriori sur un échantillon de 1% des opérations de l'année, avec un minimum de 30 et un maximum de 100. Ces contrôles sont programmés dans un calendrier de contrôle.

La sélection sera idéalement effectuée de manière aléatoire à partir d'un stock d'opérations.

Les contrôles devront être tracés, et décrits dans le compte-rendu annuel de contrôle. Toute anomalie détectée lors de ces contrôles devra en outre faire l'objet d'une communication immédiate à l'ordonnateur.

Comme dans le cadre du contrôle hiérarchisé, il est rappelé que la gestion des cessions/oppositions, qui est une tâche relevant de la seule responsabilité du comptable, doit continuer le cas échéant à s'exercer avant paiement sur l'ensemble des opérations.

Entre l'ordonnateur et le comptable est signé une convention comportant les engagements réciproques des services ordonnateurs et comptables notamment la liste des actions mises en œuvre par chaque intervenant. Un modèle de convention est proposé dans la mallette de l'auditeur.

Liste des annexes

- Lancement de la mission : grille de mission
- Liste indicative des supports de contrôle interne
- « fiche de risques »
- « fiche point fort »
- Questions / réponses (annexe mise à jour à chaque version du guide)
- Méthode d'analyse des risques
- Liste des documents de travail
- Extrait des questionnaires d'évaluation
- Effectuer l'échantillonnage (service comptable)

Grille de mission de l'audit partenarial

Trésorerie Générale de < >

<Désignation de l'ordonnateur >

24

Annexe 2 : Liste indicative des supports de contrôle interne

- guides / fiches de procédures
- liste des documents de référence (par exemple nomenclature des p.j., nomenclature comptable, etc.)
- guide d'utilisation de logiciel
- organigramme
- habilitations informatiques
- modalités de remplacement
- guide d'auto diagnostic / référentiels de contrôle interne / grilles de diagnostic / plan d'action
- rapports d'audit
- formalisation des délégations / mots de passe
- mode de classement des courriers
- notes de contrôle interne (liste des éditions automatiques, des points clés à vérifier, etc.)
- liste de liens vers des sites internet / vers des pages intranet
- fiche des numéros de téléphone les plus utiles

annexe 3 : « Fiche de risque »

FICHE DE RISQUE N° .. / ...

Service audité :

.....

Nature du risque :

(référence à la question ou à la catégorie d'erreur)

Analyse du risque :

(l'analyse peut porter sur les deux axes : probabilité du risque / conséquence du risque)

Moyens mis en œuvre pour couvrir le risque :

(les différentes méthodes qui auraient été mises en place pour empêcher la réalisation du risque)

Moyens complémentaires devant être mis en œuvre pour couvrir le risque :

(les actions à programmer dans le plan d'action)

Le risque empêche-t-il la mise en place d'un contrôle partenarial Oui Non

(en fonction des éléments précédents)

Exemple de fiche de risque :

FICHE DE RISQUE N° 2 / 25

Service audité :

Service comptable

Nature du risque :

(référence à la question ou à la catégorie d'erreur)

Environnement de contrôle interne / circularisation de l'information

- pas d'organigramme
- pas d'archivage des courriers à l'ordonnateur

Analyse du risque :

(l'analyse peut porter sur les deux axes : probabilité du risque / conséquence du risque)

Perte d'information entre les services. Insuffisance de la formalisation . Risque en cas de remplacement. Risque de redondance des tâches (courriers en double, par exemple...)

Probabilité du risque : faible

Conséquence du risque : faible

Moyens mis en œuvre pour couvrir le risque :

(les différentes méthodes qui auraient été mises en place pour empêcher la réalisation du risque)

- rien -

Moyens complémentaires devant être mis en œuvre pour couvrir le risque :

(les actions à programmer dans le plan d'action)

renforcer les échanges formalisés entre les services, notamment la transmission de l'organigramme actualisé du service ordonnateur.

Le risque empêche-t-il la mise en place d'un contrôle partenarial **Non**

(en fonction des éléments précédents)

annexe 4 : Fiche « point fort »

FICHE POINT FORT N° .. / ...

Service audité :

.....

Nature du risque :

(référence à la question ou à la catégorie d'erreur)

Moyens mis en œuvre pour couvrir le risque :

L'outil de contrôle interne peut il être exporté vers d'autres services ?

L'outil de contrôle interne peut il être exporté vers d'autres structures similaires ?

FICHE D'ENTRETIEN

Présentation de l'interlocuteur

Nom : Prénom :

Service :

Fonction :.....

Approche du risque et contrôle interne

Quels sont les risques identifiées dans la procédure et quel contrôle interne est effectué?

RISQUE IDENTIFIE	Appréciation du risque Faible /modéré /fort	Mécanisme de contrôle interne appliqué	Commentaires

Points forts / Points faibles identifiés dans la procédure

.

Autre

annexe 6 :Questions / Réponses

Q1 : Si l'audit du comptable permet de s'assurer de la qualité du mandatement de l'ordonnateur, quel intérêt à l'audit sur place chez ce dernier ?

R1 : L'audit sur place permet de compléter l'analyse préalable des risques notamment en termes de performance (si ce champ est intégré dans la mission d'audit). Surtout, il permet de s'assurer de la pérennité du dispositif de contrôle interne, alors que l'analyse préalable du risque n'offre qu'une vision à un instant donné du référentiel interne.

Q2 : L'audit du service comptable a déjà été réalisé par un auditeur du Trésor Public récemment. Est-ce nécessaire qu'un audit soit réalisé à nouveau ?

R2 : L'audit du service comptable est nécessaire pour trois raisons : d'abord pour une raison de principe, parce que la réciprocité de la démarche est au cœur du contrôle partenarial ; ensuite pour des raisons d'efficacité, parce qu'un audit général des procédures du comptable ne permet pas nécessairement de couvrir les risques particuliers à chaque nature de dépense ; enfin parce que l'appréciation de l'auditeur – ordonnateur sur la procédure comptable peut amener à des pistes nouvelles dans l'analyse et la couverture des risques.

Q3 : Que faire si l'audit du comptable met à jour que ses contrôles sont insuffisants sur certains aspects ? Doit-on supposer qu'il y a un risque chez l'ordonnateur ?

R3 : Oui. Une fiche de risque doit être ouverte pour le comptable (non-couverture de telle zone de risque –par exemple insuffisance des pièces justificatives-) et pour l'ordonnateur, en supposant que le risque existe. Ceci augmente effectivement la charge de travail chez l'ordonnateur.

Q4 : Quelle est la déclinaison de ce mode opératoire pour la paie ?

R5 : Dans le secteur local, le CAP de la paie est plus délicat puisque le contrôle hiérarchisé de ces opérations ne peut être suivi dans CHD-SL. Aussi, un contrôle partenarial de la paie suppose de l'ordonnateur qu'il communique des listings des paies entrantes, et qu'un mode opératoire de transmission des pièces ait été déterminé avec le comptable, et du comptable, qu'il ait effectué un suivi des erreurs décelées lors de ses contrôles.

Pour le secteur Etat, il est nécessaire que le service SLR ait analysé les motifs d'erreur issus du traitement des payes de l'ordonnateur ciblé, et que les ordonnateurs disposent de la liste des signalements utilisés.

annexe 7 :Méthode d'analyse des risques

Les travaux préalables permettent d'identifier des risques, pour lesquels sont ouvertes des « fiches de risque ».

Il est nécessaire, pour organiser les travaux d'analyse de ces risques, et pour hiérarchiser les mesures du plan d'action, de mesurer les risques.

Toutes les méthodes de hiérarchisation comportent nécessairement une part de subjectivité, mais la méthode suivante peut être proposée :

Le risque peut s'analyser par rapport à deux axes :

- g : gravité des conséquences du risque (acceptation générale du risque ; appelé « risque général » dans certains documents, notamment l'index des Codes Erreurs)
- p : probabilité d'occurrence du risque (plus ou moins élevé selon la couverture du risque mise en place par l'ordonnateur)

Pour chacun de ces axes, on utilisera la graduation suivante : faible (coef.1) ; modéré (coef.2) ; fort (coef.3). Le quotient des coefficients permet d'attribuer un «niveau » au risque.

Exemple 1 :

Pour les frais de déplacement d'une direction départementale, le service ordonnateur effectue fréquemment des erreurs de liquidation.

La risque est fort en termes de conséquences puisqu'il s'agit d'une erreur patrimoniale (voir l'index des codes erreurs)

D 'après les rapports de contrôle du comptable, le taux d'erreur de liquidation est de 0,2%, ce qui est faible.

Avant l'audit de l'ordonnateur à proprement parler, le risque est donc considéré gravité forte / probabilité faible. ($3 \times 1 =$ risque de niveau 3)

Lors de l'audit de l'ordonnateur, la cause du risque est identifiée : les mises à jour des taux ne sont pas effectuées. La probabilité du risque est requalifiée de faible à modérée.

Le niveau de risque général est donc de 6 ($g3 : p2$)

Exemple 2 :

Pour les subventions d'une collectivité : l'ordonnateur effectue quelques opérations complexes.

Les auditeurs déterminent grâce à leur échantillon que la zone de risque « dépense non prévue par la réglementation » n'est pas couverte par le comptable, puisque pour une subvention versée « en vertu d'un intérêt local », la délibération n'était pas jointe (voir index des codes erreurs / code 011)

Ils ouvrent une feuille de risque et évaluent ainsi le risque : gravité forte ($g3$) et probabilité modérée ($p2$) parce que les opérations ne sont pas fréquentes.

Lors de l'audit chez le comptable, il apparaît que le guide de contrôle des subventions (sur Magellan) a fait l'objet d'une communication particulière, et que le risque identifié par les auditeurs l'a aussi été par le service de visa. Aussi, la probabilité du risque est réduite.

Le risque est noté arbitrairement au niveau 1, et ne sera pas retracé dans le plan d'action.

Exemple 3 :

Pour les achats hors marché d'un ordonnateur / secteur Etat : lors du déroulement des questionnaires d'évaluation, il apparaît que les guides de procédure et les documents-type n'ont pas été actualisés.

La conséquence du risque est la mandatement selon des règles périmées, ce qui est un risque fort ($g3$).

La probabilité du risque dépend ici largement du contexte. En tout état de cause, si les contrôles effectués par le service dépense n'ont pas révélé des dysfonctionnements, la probabilité d'occurrence du risque identifié peut être considérée comme faible ($p1$), et donc le niveau de risque est ($p \times g = 3$).

Cette méthode permet ainsi d'associer un niveau de risque de 1 à 9 à chaque risque analysé.

annexe 8 :Echantillonnage chez le comptable

L'échantillon minimum est de 50 paiements.

Il doit être composé le plus aléatoirement possible.

MODE OPERATOIRE DE SELECTION D'UN ECHANTILLON – Secteur Dépense

- Editer la requête 112 INDIA pour les mois m, m-1 et m-2, pour l'ordonnateur et le comptable concernés, et la nature de dépense souhaitée. (Pour plus de facilité, les auditeurs peuvent effectuer un « copier/coller » de la requête INDIA en format HTML vers un tableau Excel.)
- identifier le cas échéant la sous-nature ciblée (liste des codes-natures de Dépense en Annexe)
- à partir des solutions d'échantillonnage Excel, ou manuellement, identifier 50 paiements à contrôler.
- compléter l'échantillon des erreurs codifiées 000 « autres » qui seraient indicateurs soit de risques particuliers, soit d'erreurs de codification
- (optionnel) sélectionner spécifiquement des paiements comportant des erreurs pour s'assurer de la correcte identification de celles-ci.

Pour chaque paiement, les contrôles sont effectués par l'auditeur et confrontés aux résultats du service.

Par exemple :

N° du Mandat	N° du Paiement	Date du contrôle	Contrôles / comptable			Auditeur
			Code erreur	Montant de l'anomalie	Observations	
948	1	12/12/2003	XXX	0,00€		idem
950	1	12/12/2003	XXX	0,00€		idem
966	1	12/12/2003	XXX	0,00€		idem
1026	1	15/12/2003	XXX	0,00€		idem
1039	1	15/12/2003	XXX	0,00€		idem
1104	1	30/12/2003	XXX	0,00€		idem
1110	1	30/12/2003	XXX	0,00€		idem
1110	2	30/12/2003	XXX	0,00€		idem
1112	1	30/12/2003	XXX	0,00€		idem
1113	1	29/12/2003	XXX	0,00€		idem

1133	1	29/12/2003	XXX	0,00€	
1134	1	29/12/2003	000	15,00€	
1136	1	29/12/2003	XXX	0,00€	
1137	1	30/12/2003	XXX	0,00€	
1178	1	29/12/2003	XXX	0,00€	
1189	1	29/12/2003	XXX	0,00€	
1228	1	07/01/2004	051	10,00€	+ une insuf. Pj
1230	1	07/01/2004	XXX	0,00€	
1239	1	07/01/2004	XXX	0,00€	

idem
justifié
idem
idem
idem
idem
idem
idem
idem
idem

Une attention particulière sera portée aux codes « 000 ».

L'index des codes erreurs devra être utilisé pour déterminer la bonne utilisation des codes.

Les tableaux des codes-erreurs par nature de dépense permettent aussi d'analyser la gravité du risque.

1- Existence, articulation et fonctionnement du dispositif de contrôle interne

QUESTIONS	Oui / NA	NON	COMMENTAIRES
ORDONNATEUR ET COMPTABLE			
1-1 -DETECTION ET ANALYSE DES RISQUES			
Les risques principaux liés à chaque chaîne de dépense audité ont-ils été identifiés ?			
- Les principaux risques ont-ils été analysés ? ➤ examen par chaque service concerné ? ➤ examen conjoint des différents acteurs de la chaîne de la dépense ?			
Ces risques ont-ils été corrigés ?			
1-2- EXISTENCE D'UN DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE			
- Un dispositif de contrôle interne a-t-il été mis en place : ➤ chez l'ordonnateur et les gestionnaires ? ➤ chez le comptable ?			

Annexe 10 : Extrait d'un questionnaire d'évaluation spécifique à une nature de dépense – exemple des baux

1-2- L'organisation des opérations

QUESTIONS	OUI / NA	NON	COMMENTAIRES
Avant la signature du contrat			
• Est-il systématiquement procéder à une mise en concurrence ?			
• S'assure-t-on d'une définition claire du contrat ?			
• Les clauses financières du contrat font-elles l'objet d'une analyse particulière ?			
• Dans l'affirmative, quelles en sont les modalités ?			
• Les dossiers transmis au service des domaines font-ils l'objet d'un suivi ?			
• Dans l'affirmative, quelles en sont les modalités ?			
Signature du contrat			

annexe 11 :Liste des documents de travail :

