

INSTRUCTION

N° 00-084-M9 du 6 octobre 2000

NOR : BUD R 00 00084 J

Texte publié au BOCP

GUIDE DE CONTRÔLE INTERNE DANS LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS NATIONAUX

ANALYSE

Processus mis en œuvre par l'établissement destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs concernant la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et réglementations en vigueur, la réalisation et l'optimisation des opérations.

Date d'application : 06/10/2000

MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ; ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE INDUSTRIEL ET COMMERCIAL ;
CONTRÔLE INTERNE ; COMPTABILITÉ

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EP	BA	AAPP	DF	RIEP	SIA	ACPE						

DIFFUSION

CS 27

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5^{ème} Sous-direction - Bureau 5B

SOMMAIRE

CHAPITRE 1 LA DEMARCHE DU CONTRÔLE INTERNE.....	5
1. L'ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE INTERNE.....	5
2. L'ÉVALUATION DES RISQUES.....	6
3. L'ACTIVITÉ DE CONTRÔLE	6
4. L'INFORMATION ET LA COMMUNICATION.....	7
CHAPITRE 2 LA PROCÉDURE DU CONTRÔLE INTERNE	8
1. LE CONTRÔLE INTERNE SUR DOCUMENTS	8
1.1. La mise en place du contrôle interne	8
1.2. Les documents à réclamer.....	8
1.2.1. A produire mensuellement.....	8
1.2.2. A produire occasionnellement sur demande du contrôleur interne	9
1.2.3. En. cas de défaut de production des pièces demandées	9
1.3. L'exploitation des documents	9
1.3.1. Les contrôles par permutations circulaires	9
1.3.2. La vérification sur pièces de l'effectivité des contrôles de premier niveau	9
1.4. L'information de l'ordonnateur :	11
1.4.1. Le contrôleur interne rend compte globalement des contrôles.....	11
1.4.2. Il précise les anomalies relevées ou soulevées, tant par le contrôleur de premier niveau que par lui-même, qui seraient de nature à justifier des investigations plus poussées.	11
2. LE CONTRÔLE INTERNE DANS LES SERVICES	11
2.1. La détermination des secteurs sur lesquels va porter le contrôle interne	12
2.1.1. L'intervention à la demande de la direction de l'établissement	12
2.1.2. L'intervention au vu des enseignements tirés du contrôle des documents.....	12
2.1.3. L'intervention en l'absence d'anomalies flagrantes.....	12
2.2. L'action du contrôleur interne dans les services.....	12
2.2.1. La vérification de la réalité des contrôles	12
2.2.2. Les modalités pratiques d'exercice des contrôles internes	13
2.3. Le compte rendu du contrôle interne.....	14
2.3.1. La démarche à suivre	14
2.3.2. L'information de la direction de l'établissement	14

CHAPITRE 3 LES PRINCIPALES CHAINES DE CONTRÔLE.....	15
1. LE CONTRÔLE DE LA COMPTABILITÉ.....	15
1.1. Les recommandations générales	15
1.2. Le contrôle des comptes de tiers	15
1.3. Le contrôle des comptes financiers.....	18
2. LE CONTRÔLE DE LA CHAÎNE « RECETTES »	19
2.1. Généralités.....	19
2.2. La mise en recouvrement	20
2.3. Le recouvrement amiable	21
2.4. Recouvrement contentieux.....	21
3. LE CONTRÔLE DE LA CHAÎNE « DÉPENSES »	23
3.1. Généralités.....	23
3.2. Les dépenses ordonnancées.....	23
3.3. Les dépenses avant ordonnancement (DAO)	26
4. LE CONTRÔLE DES IMMOBILISATIONS.....	26
4.1. Les objectifs du contrôle.....	26
4.1.1. L'existence ou non des biens	26
4.1.2. L'évaluation exacte et sincère de ces biens.....	26
4.2. La vérification de l'existence des points de contrôles.....	26
4.2.1. La tenue d'un inventaire des immobilisations.....	26
4.2.2. La tenue du fichier des immobilisations	27
4.2.3. L'élaboration de l'état de l'actif.....	27
4.2.4. L'existence d'un plan d'amortissement	27
4.3. La vérification de l'exhaustivité et la sincérité des soldes comptables	27
4.3.1. Les principes généraux et le contrôle de base	28
4.3.2. Le contrôle des opérations spécifiques	28
4.4. le recoupement avec les informations extérieures.	28
4.4.1. Le premier exemple.....	28
4.4.2. Le deuxième exemple	29
4.4.3. Le troisième exemple	29

La présente instruction vise à satisfaire un besoin exprimé par de nombreux agents comptables soucieux de renforcer encore au sein de leurs établissements la qualité de leur comptabilité et la fiabilité des informations qu'ils détiennent.

Inspiré de la procédure de contrôle interne mise en place dans les services déconcentrés du Trésor public, le présent guide tend à décrire les grands principes du contrôle.

Cette instruction s'adresse aux établissements publics nationaux (EPNA et EPIC) et aux groupements d'intérêt public appliquant les instructions M 9.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

JEAN BASSÈRES

CHAPITRE 1

LA DEMARCHE DU CONTRÔLE INTERNE

Au cours de ces dernières années, la professionnalisation et le souci de transparence de la fonction comptable dans les organismes économiques ont mis en évidence la nécessité de disposer d'outils de pilotage et de contrôles de plus en plus efficaces. Tous les acteurs sont directement concernés par la qualité du contrôle développé dans leurs entités.

C'est pourquoi, dans les entreprises, une demande de contrôle interne a vu le jour.

Les organismes publics, initialement mieux équipés que les organismes privés du fait de procédures budgétaires strictes, ont été conduits à développer des politiques de contrôle interne pour renforcer encore la fiabilité de leurs procédures. Dans leur cas, le souci d'une sécurité optimale confortant les garanties de bonne utilisation des deniers publics a principalement guidé cette démarche.

Il sera fait ici une synthèse des pratiques en matière de contrôle interne pour mettre en évidence les modèles applicables aux établissements publics nationaux (EPN). Des adaptations au regard des méthodes initialement développées par les entreprises sont nécessaires.

Par ailleurs, les EPN ne constituent pas un groupe homogène et leurs objectifs et modes de fonctionnement sont d'une grande diversité. Les déclinaisons sont multiples et nécessitent des développements particuliers par groupes d'établissements (cf guides particuliers).

Selon la définition générale : *le contrôle interne est un processus mis en œuvre par l'établissement destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs concernant la fiabilité des informations financières, la conformité aux lois et réglementations en vigueur, la réalisation et l'optimisation des opérations.*

Cette définition recoupe les trois missions du contrôleur interne.

- la première mission concerne le contrôle sur documents pour établir la fidélité des opérations financières et relève effectivement de la compétence de l'agent comptable.
- la deuxième mission traite de la conformité des processus aux lois et réglementations en vigueur qu'il appartient à l'agent comptable de vérifier.
- la troisième mission tend vers la réalisation et l'optimisation des opérations. C'est la fonction nouvelle d'audit du contrôleur interne.

Il faut souligner que le contrôle interne ne fait pas double emploi avec l'action des corps d'inspection car il ne relève pas systématiquement d'un pouvoir hiérarchique et n'a pas un caractère impromptu.

Le contrôleur interne, qui peut être l'agent comptable ou son représentant, a une action continue avec ses partenaires mais ne peut imposer unilatéralement la modification d'une organisation.

Quatre points doivent principalement être abordés. Il s'agit de l'environnement du contrôle interne, de l'évaluation des risques, de l'activité de contrôle, de l'information et de la communication.

1. L'ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE INTERNE

L'éthique et l'intégrité doivent être mises en avant.

Parce que la réputation d'un établissement public est en jeu, la démarche de contrôle interne doit aller au delà du simple respect des lois et règlements. De ce fait l'efficacité des procédures de contrôle interne est également fonction de la manière de servir exemplaire des personnes qui créent et exercent ces contrôles.

Dans les établissements publics, ce sont la bonne exécution du service et la bonne gestion des deniers qui constituent l'enjeu dominant. Une absence de contrôle ou des contrôles inefficaces accentueraient le risque de malversation et de dysfonctionnement.

Dans ce domaine notamment, l'encadrement joue un rôle moteur car établir des règles d'éthique c'est :

- tout d'abord donner l'exemple.
- prôner des valeurs d'intégrité, de rigueur et de méthode.
- rappeler périodiquement les principes.

Les sanctions prévues en cas de défaillance doivent être connues de tous et le contrôleur interne doit veiller à ce que la hiérarchie les réclame et les applique chaque fois que cela est nécessaire.

Il faut également prendre en compte la structure de l'établissement en termes d'organisation des services et de charge de travail.

Ces paramètres conditionneront la nature du contrôle interne qui sera réalisé de manière différente dans les établissements de petite ou de grande taille, mais devra, dans toute la mesure du possible, être un contrôle de second niveau.

Le contrôle de second niveau s'entend comme le processus qui conduit à s'assurer que les contrôles de premier niveau sont correctement effectués, pertinents et suffisants.

2. L'ÉVALUATION DES RISQUES

Il convient d'abord de définir des catégories d'objectifs.

Les objectifs peuvent tendre prioritairement à la qualité des informations financières ou au bon fonctionnement de l'ensemble.

Le contrôle interne doit permettre de recouper ces objectifs. Il devra ensuite être en mesure d'identifier les risques qui pèsent sur leur réalisation.

C'est à l'agent comptable de définir les priorités à retenir en matière de contrôle interne en prenant, en principe, comme critère de classement la mesure des erreurs, défaillances et malversations réelles ou potentielles.

Dans le secteur privé, deux grands types de facteurs de risques (externes et internes) sont distingués.

Les facteurs externes sont liés à plusieurs causes (relations privilégiées avec la clientèle, liens avec les concurrents etc ...). Ces risques ne sont pas totalement transposables à l'activité de l'établissement public qui n'a pas les mêmes moyens d'organisation et d'intervention qu'une entreprise.

Les facteurs internes (procédures défaillantes, incompétence, manque de contrôle etc ...) sont en revanche communs aux secteurs privé et public, même si les conséquences s'avèrent parfois différentes.

3. L'ACTIVITÉ DE CONTRÔLE

La typologie des activités de contrôle obéit à plusieurs objectifs.

Une première analyse vise à apprécier la performance de l'entreprise. Pour les activités des établissements publics, il s'agit du contrôle du respect des objectifs (recouvrement, délais de règlement, bonne tenue de la comptabilité, etc ...).

Toutefois, cette démarche relève plutôt d'une coordination permanente entre l'ordonnateur et l'agent comptable, assimilable à l'audit permanent.

En matière de traitement des données, de nombreux contrôles dans le secteur privé ont pour objet de vérifier l'exactitude et l'autorisation des transactions. Ces contrôles équivalent au pointage des opérations et au suivi de l'exécution budgétaire qui doivent être effectués dans les établissements publics.

Puis interviennent les contrôles physiques. Ils pourront notamment porter sur des éléments (stocks, deniers etc ...) très variables en fonction de la nature des établissements.

Enfin, il convient de s'assurer de *la séparation des tâches*. Cette préoccupation est destinée à réduire les erreurs et les irrégularités. Le contrôleur interne devra s'assurer lors de ses missions que cette séparation est effective *chaque fois que cela s'avère possible*.

4. L'INFORMATION ET LA COMMUNICATION

Il faut se préoccuper des systèmes d'informations dont la qualité est déterminante pour le bon fonctionnement des établissements.

L'analyse portera à la fois sur les systèmes d'information manuels et informatiques dont le degré de développement et d'intégration est très variable selon les établissements.

Cela passe par l'examen du contenu des systèmes. Dans ce domaine, il faut s'assurer non seulement que toutes les informations nécessaires sont recensées mais aussi que le fonctionnement des applications informatiques est sécurisé.

Le suivi des délais doit permettre de savoir si l'information est obtenue en temps voulu. L'examen des mises à jour doit conduire à vérifier que la dernière information est disponible.

Le souci de l'exactitude de l'information est primordial de même que son accessibilité. Il convient de rechercher si l'accès est permis à toutes les personnes autorisées (contrôle financier, contrôle économique et financier, agent comptable, corps d'inspection, juge des comptes etc...) et *a contrario* interdit aux autres (prestataires extérieurs à l'établissement, concurrents, etc...).

Le contrôle interne est également inséparable d'une bonne communication.

A ce titre, il est important que le service contrôlé bénéficie d'une restitution partielle ou totale du contrôle en fonction des compétences de chacun. Dans le cas contraire, le contrôle interne perdrait beaucoup de sa portée en ne suscitant pas une volonté d'évolution chez les acteurs premiers du fonctionnement de l'établissement.

Parallèlement, l'équipe de direction doit avoir connaissance de la totalité du contenu et du résultat des contrôles.

CHAPITRE 2

LA PROCÉDURE DU CONTRÔLE INTERNE

La portée et les limites du contrôle interne étant précisées, celui-ci devra s'articuler entre un contrôle sur documents et un contrôle dans les services.

Les démarches communes à tous les établissements sont exposées ci-après.

Les démarches propres aux divers métiers (EPSCP, Organismes Payeurs, CROUS, etc...) et aux contraintes spécifiques (recouvrement de masse, dépenses de masse, régies, informatique intégrée etc...) font l'objet de guides de contrôle particuliers.

1. LE CONTRÔLE INTERNE SUR DOCUMENTS

Il s'agit du pilotage et du suivi transversal des activités des services à travers les documents produits par ces derniers. Chaque phase de cette démarche génère la rédaction d'une note de synthèse périodique.

Le contrôle interne sur documents pourra également, soit à l'initiative de l'agent comptable, soit à la demande de l'ordonnateur pour l'examen d'une procédure nouvelle ou d'un problème particulier, déboucher sur un examen plus large.

L'agent comptable devra déterminer l'étendue de la mission de contrôleur interne qu'il exerce directement ou par son représentant, la limite de ses possibilités d'investigation, les documents à produire par les services et les périodicités minimales souhaitées par catégories de contrôles.

Il convient tout d'abord de déterminer les éléments nécessaires au contrôle.

1.1. LA MISE EN PLACE DU CONTRÔLE INTERNE

De manière cohérente avec le classement des risques effectué par le contrôleur interne :

- il faut établir la liste des comptes par service ou agent responsable de leur tenue et de leur vérification. Une liste des comptes devant faire l'objet d'un suivi particulier sera arrêtée en fonction des enjeux principaux de l'établissement (exemple : restes à payer, restes à recouvrer, excédents, retenues, cautions etc ...) ;
- il faut organiser le contrôle interne au sein de chaque service ou groupe de travail ;
- chaque responsable d'unité doit préciser l'organisation de son propre contrôle interne en indiquant l'agent en charge du suivi d'un compte et l'agent responsable de la vérification de ce compte. Ce recoupement permettra au contrôleur interne de s'assurer de l'exhaustivité des fiches de contrôle de premier niveau établies par les services. Toute modification de compétence devra être systématiquement connue du contrôleur interne. Ces fiches de contrôle de premier niveau devront mentionner l'identité de la personne qui en est responsable et être signées ou paraphées par cette dernière.

1.2. LES DOCUMENTS À RÉCLAMER

Les périodicités de production peuvent varier en fonction des objectifs des établissements mais ne doivent pas trop s'éloigner des indications énoncées ci-après.

1.2.1. A produire mensuellement

Toutes les modifications apportées aux documents (cités en 1 § 1) précisant les modalités d'organisation des services ou des groupes de travail ;

Toutes les fiches de synthèses établies par le chef de groupe et de service, par secteur d'activité, retraçant les difficultés rencontrées et les suites données ou à donner ;

Toutes les situations de développement de comptes de disponibilités et d'apurement des comptes d'imputation provisoire ;

La dernière balance mensuelle détaillée.

1.2.2. A produire occasionnellement sur demande du contrôleur interne

En fonction du contrôle engagé, tout document nécessaire aux vérifications souhaitées : (exemples : cahier des écritures rectifiées, relevés bancaires et postaux, journaux de caisse, etc...).

1.2.3. En. cas de défaut de production des pièces demandées

Toute absence doit faire l'objet de remarques et de rappels auprès des chefs de service ou de groupe concernés. S'il le juge nécessaire et opportun, l'agent comptable signalera ces défaillances à l'ordonnateur dans une courte note.

L'agent comptable déterminera avec les responsables de l'établissement la conduite à tenir devant ces manquements.

1.3. L'EXPLOITATION DES DOCUMENTS

Il est rarement possible, pour le contrôleur interne, de procéder à la vérification exhaustive des documents produits.

1.3.1. Les contrôles par permutations circulaires

Ils offrent deux possibilités.

1.3.1.1. La permutation circulaire des contrôles

Elle réside dans la fixation chaque mois d'un certain nombre de contrôles différents de telle sorte que, sur l'année, le semestre ou le trimestre, l'ensemble des documents soit contrôlé.

1.3.1.2. La permutation circulaire des contrôles avec suivi long d'un même type d'activité

Une même séquence d'activité est suivie sur une période donnée, pour étudier l'évolution d'un dysfonctionnement détecté antérieurement lors du contrôle par permutation circulaire.

1.3.2. La vérification sur pièces de l'effectivité des contrôles de premier niveau

La notion de contrôles minimaux et d'échantillons de contrôle doit prendre en compte la particularité de chaque établissement et les résultats des contrôles antérieurs.

Les contrôles initiaux (pointages, reconnaissance de pièces etc ...) effectués par les responsables de service ou d'encadrement, doivent être mentionnés sur les documents (paraphes datés, référence à des séquences etc ...). Doivent également figurer sur ces documents, les anomalies ou erreurs relevées et les mesures prises pour les corriger.

1.3.2.1. Lorsque les contrôles prévus n'ont pas été effectués :

Il convient de rechercher si la cause est conjoncturelle ou structurelle.

Dans le cas d'une explication conjoncturelle avancée par le contrôleur de premier niveau (surcharge de travail, incident informatique, absence d'un agent, etc...) il convient de s'assurer, lors de l'examen des justificatifs de contrôle des mois suivants, qu'il y a eu retour à une situation normale.

Dans le cas d'une explication structurelle avancée par le contrôleur de premier niveau, celui-ci doit préciser dans une note de synthèse si :

- les contrôles sont inutiles ou obsolètes. Dans ce cas, l'explication doit être vérifiée et éventuellement prise en compte par, au besoin, la mise en place de nouveaux contrôles ;
- les contrôles sont impraticables. Dans ce cas, il convient de rechercher s'il s'agit d'une difficulté locale (document non transmis par un service, procédure à modifier etc ...) d'une impossibilité d'établir un état d'ajustement mensuel (grand nombre d'opérations sur un compte suivi manuellement, tableur mal adapté etc...) ou d'un problème de principe (aussi bien comptable qu'informatique) de portée locale ou nationale qu'il convient d'évoquer en suggérant une modification de procédure.

1.3.2.2. Il faut rapprocher la balance des comptes avec les états des soldes pour s'assurer de leur exactitude comptable.

Cela n'est toutefois pas nécessaire si les applicatifs informatiques garantissent cette conformité.

1.3.2.3. Il faut s'assurer de la qualité du suivi des comptes à travers l'état de solde produit

Le mode de suivi du compte doit être examiné. Si celui-ci est effectué manuellement ou à partir d'un logiciel « non sécurisé », les modes de totalisation et les sécurités doivent être vérifiés.

L'examen de chaque compte doit être effectué avec précision.

Les anomalies les plus fréquemment rencontrées seront les suivantes :

Un compte peut présenter un solde anormal au plan réglementaire (exemple : compte de dépôt au Trésor créditeur)

Un compte peut présenter une anomalie mineure qui dissimule un plus gros dysfonctionnement (exemple : solde de 0,10 F pour l'impôt sur les bénéfices).

Un compte peut avoir un volume atypique (exemple : les masses créditrices des comptes de classe 4 « sécurité sociale et autres organismes sociaux » supérieures aux prévisions budgétaires de l'exercice sont parfois révélatrices de retards de paiement).

Le contenu de l'état de solde doit susciter notamment les interrogations suivantes :

La vérification de la nature des sommes imputées doit permettre de s'assurer de leur compatibilité avec l'intitulé du compte (exemple : avance sur marché comptabilisée à tort sur un compte de dépenses à régulariser).

L'ancienneté des sommes doit conduire à s'interroger sur les délais d'apurement. Il faut vérifier les dates d'imputation figurant dans le compte, étudier la nature des sommes en reste et surveiller la périodicité de régularisation (exemple : chèques impayés).

L'observation des démarches entreprises en vue de l'apurement permet d'étudier les diligences entreprises (exemples : date de relance de l'interlocuteur, demande de renseignement auprès des tiers, demande de reversement d'indû, etc ...)

La méthode de suivi doit s'inspirer des principes suivants :

Il faut s'assurer que les contrôles indiqués comme faits par le responsable de premier niveau ont été réalisés (exemple : pointage des émargements du journal de caisse par le caissier principal).

Des recoupements sont nécessaires entre les différentes écritures effectuées par les services concourant à une même chaîne de travail (exemple : rapprocher le compte d'emploi des valeurs inactives produit par le régisseur avec la comptabilité des valeurs inactives du comptable et la comptabilité générale de ce dernier).

1.3.2.4. Il est nécessaire de s'assurer de l'identité de la personne ayant effectué le contrôle de premier niveau:

- En matière de sécurité

Il est indispensable de vérifier que le teneur d'un compte n'assure pas lui-même le contrôle de ses opérations.

L'examen contradictoire est une condition élémentaire de la qualité d'un système de contrôle.

- En matière d'efficacité

Le recul dont fait preuve une personne tierce est souvent générateur de gains d'efficacité dans les méthodes employées au quotidien (exemple : remise en cause d'une tâche effectuée par pure routine et sans intérêt comptable).

Il ne faut pas que la personne désignée pour le contrôle de premier niveau délègue cette compétence à un de ses collaborateurs.

En matière de contrôle interne, la responsabilisation et l'implication personnelle de la hiérarchie sont essentielles.

1.4. L'INFORMATION DE L'ORDONNATEUR :

En fonction du contexte de l'établissement, l'agent comptable apprécie la forme et l'étendue de l'information qu'il doit communiquer à l'ordonnateur à la suite de ses contrôles.

Une note de synthèse s'imposera tout particulièrement lorsque les investigations du contrôleur ont porté sur des services ou fonctions placés sous la responsabilité de l'ordonnateur.

1.4.1. Le contrôleur interne rend compte globalement des contrôles

Il indique l'impression qui se dégage des contrôles de premier niveau exercés par les services.

1.4.2. Il précise les anomalies relevées ou soulevées, tant par le contrôleur de premier niveau que par lui-même, qui seraient de nature à justifier des investigations plus poussées.

Il convient alors d'arrêter avec l'ordonnateur le champ et la durée de ces investigations de sorte qu'une solution satisfaisante puisse être proposée.

Il indique par ailleurs « le bornage » des vérifications effectuées par ses soins, notamment en cas de mission initiale restrictive confiée par l'ordonnateur ou de contrôle par permutation circulaire.

Quel que soit le résultat des investigations (pas d'anomalie détectée, ambiguïté des comptes, difficultés ou erreurs de fonctionnement relevées à partir de l'examen des comptes etc ...) le contrôleur interne doit procéder périodiquement à des investigations sur place.

2. LE CONTRÔLE INTERNE DANS LES SERVICES

On peut qualifier ce contrôle de « contrôle sur place » par opposition au contrôle sur pièces. La seconde phase de contrôle interne débute après réception et examen des documents transmis par les services et rédaction de la note de synthèse clôturant la première phase.

2.1. LA DÉTERMINATION DES SECTEURS SUR LESQUELS VA PORTER LE CONTRÔLE INTERNE

Le contrôleur interne doit établir des priorités dans la mesure où il ne peut intervenir à la fois dans tous les domaines. C'est d'autant plus vrai lors des phases de mise en place et de montée en puissance du contrôle interne au sein d'un établissement car les « relais » du contrôleur interne ne sont pas encore tous en place.

Le choix des secteurs à contrôler prioritairement ne doit pas résulter de l'arbitraire mais plutôt de l'examen de trois hypothèses de détermination des priorités par ordre décroissant.

2.1.1. L'intervention à la demande de la direction de l'établissement

Celle-ci fait généralement suite à des difficultés apparues brutalement (exemple : un détournement qui peut conduire à un réexamen des chaînes de travail).

Ces interventions se font souvent dans l'urgence et de manière imprévue, car elles sont déterminées par les circonstances.

Elles concernent souvent des opérations à caractère financier, par opposition à l'erreur d'écriture qui peut être rectifiée sans dommage, et ont des répercussions à l'extérieur de l'établissement (exemple : double billetterie dans une régie de recettes).

L'urgence signalée par la direction de l'établissement et les conséquences possibles amèneront le contrôleur interne à s'occuper de ce secteur avant les problèmes internes de régularité.

2.1.2. L'intervention au vu des enseignements tirés du contrôle des documents

L'action du contrôleur interne devra privilégier les secteurs où il a pu déceler des anomalies au cours de l'examen sur pièces de la première phase, que ces anomalies apparaissent dans les documents transmis au titre des productions mensuelles systématiques ou dans des documents demandés occasionnellement.

L'intervention du contrôleur interne se fera à sa propre initiative ou à la demande de la direction de l'établissement.

2.1.3. L'intervention en l'absence d'anomalies flagrantes

C'est le cas lorsque les documents en provenance des services indiquent que tous les contrôles de premiers niveaux sont correctement effectués et que les notes de synthèse du contrôleur interne ne signalent pas de problème particulier.

La définition des priorités du contrôle interne relève dans ce cas d'une autre logique. Le contrôleur interne peut orienter ses investigations vers un sujet entrevu à l'occasion d'une autre action ou effectuer un choix aléatoire. Il peut également se saisir de problèmes de coordination entre deux ou plusieurs services ou procédures.

2.2. L'ACTION DU CONTRÔLEUR INTERNE DANS LES SERVICES

Il devra s'assurer de la réalité des contrôles puis devra analyser les procédures.

2.2.1. La vérification de la réalité des contrôles

Le contrôleur interne doit aller dans les services pour s'assurer que tous les contrôles de premier niveau, indiqués comme réalisés, ont bien été effectués (exemple : constatation effective des pointages).

Comme pour la phase de hiérarchisation de ses priorités dans le choix des domaines d'investigation, ses recherches sur place doivent le conduire à s'intéresser en premier lieu aux procédures de contrôle dont la forme est la moins satisfaisante. On rejoint ici la démarche classique en matière de vérification qui veut que, faute de pouvoir tout examiner, on se consacre davantage aux points qui paraissent poser problème.

Pour les contrôles indiqués à tort comme effectués par le contrôleur de premier niveau :

- l'agent comptable devra pointer en priorité les comptes concernés et rechercher les erreurs ;
- lorsque la balance générale est annotée et que les fiches ou documents de pointage (exemple : bandes machines etc ...) sont absents, les comptes concernés doivent faire l'objet d'un examen détaillé.

2.2.2. Les modalités pratiques d'exercice des contrôles internes

Il est nécessaire que le contrôleur interne effectue matériellement un certain nombre de contrôles par rapprochement des documents selon la méthode utilisée à l'intérieur des services par les contrôleurs de premier niveau. A cette occasion, il pourra apprécier la pertinence et la portée des différents contrôles prescrits.

2.2.2.1. L'examen de la pertinence.

- Certains contrôles entre documents s'avèreront inutiles :

Exemple : *rapprochement de 2 documents émanant de la même application sécurisée.*

- Des contrôles seront obsolètes :

Exemple : *suivi particulier des débits et crédits attendus CCP.*

- Des contrôles s'avèreront ne pas relever du service en raison de ses attributions :

Exemple : *contrôle des valeurs inactives par le caissier.*

- Des contrôles seront inutiles en raison de l'organisation même de la chaîne de travail

Exemple : *si un agent tient la comptabilité auxiliaire, un deuxième prépare les écritures d'apurement et un troisième effectue matériellement les virements, il y a peu de risques de malversation individuelle.*

2.2.2.2. L'examen de la portée.

Cette démarche doit associer les contrôleurs de premier niveau et les agents.

Les contrôles ne peuvent pas et ne doivent pas être exhaustifs. Pour cela, il faudra réfléchir en permanence à la fréquence des contrôles et à la nature de l'échantillon à retenir.

- Le nombre de contrôles peut s'avérer insuffisant :

Exemple : *un seul contrôle de caisse par an : le 31 décembre.*

- Un échantillon peut être mal choisi :

Exemple : *les sondages ne doivent pas porter sur un groupe de titres de recettes toujours identique*

- Un contrôle peut s'avérer trop lourd :

Exemple : *des sondages ou un contrôle spécifique ciblé seraient suffisants.*

- Un contrôle apparaît inadapté à la quantité :

Exemple : *l'échantillon retenu est insuffisant au regard du volume des opérations*

Plus que l'analyse des contrôles préconisés ou de ceux effectués, la difficulté sera de s'assurer de l'exhaustivité des fonctions à appréhender .

- Des contrôles ne sont pas du tout effectués :

Exemple :

- *Procédure peu utilisée ou de la compétence d'un seul agent.*
- *Attributions à cheval entre deux services dont chacun croit que l'autre en effectue le contrôle.*

2.3. LE COMPTE RENDU DU CONTRÔLE INTERNE.

Comme à l'issue de la première phase, l'agent comptable apprécie sous quelle forme l'intervention du contrôleur interne donnera lieu à un compte rendu à la direction de l'établissement.

2.3.1. La démarche à suivre

Dans tous les cas, un entretien préalable avec le chef du secteur concerné par le contrôle est indispensable avant la rédaction et surtout avant la remise de la note de synthèse à la direction de l'établissement. A cette occasion, il faut s'assurer du caractère certain des constatations effectuées. Le chef de secteur et le contrôleur interne doivent être en accord sur les faits relevés et notamment sur leur description. A défaut, le contrôleur interne pourrait tirer des conclusions erronées de renseignements incomplets ou mal interprétés, donnés parfois en toute bonne foi par des agents. En effet, les personnels interrogés par ses soins peuvent ne pas avoir eu connaissance de contrôles effectués par d'autres agents ou par le chef de secteur.

Ces points étant éclaircis, la note de synthèse confectionnée par le contrôleur interne devra décrire les problèmes rencontrés et les solutions proposées ou bien les recherches complémentaires à effectuer dans des domaines connexes.

2.3.2. L'information de la direction de l'établissement

Le rôle du contrôleur interne est d'aviser la direction dès qu'il découvre des dysfonctionnements importants ou lorsqu'il soupçonne un risque d'irrégularité. Dans ce dernier cas, les investigations supplémentaires ne relèveront plus du contrôle interne mais d'une vérification spécifique pouvant déboucher sur une procédure disciplinaire.

Dans les cas de dysfonctionnement, la direction de l'établissement devra en tirer des conclusions. Elle pourra décider une poursuite des investigations ou fixer une nouvelle orientation aux investigations du contrôleur interne pour proposer, en concertation avec les responsables de secteurs, une modification de l'organisation ou des procédures.

CHAPITRE 3

LES PRINCIPALES CHAINES DE CONTRÔLE

Comme cela a été indiqué précédemment, le contrôle interne dans les EPN concerne un ensemble trop hétérogène pour que le présent guide général s'avère suffisant.

En conséquence, des modes opératoires sont déclinés par catégories d'établissements et/ou de métiers dans des guides particuliers.

Néanmoins, figurent ci-après, quatre procédures de contrôle à caractère général concernant les principales activités comptables des établissements (comptabilité, recettes, dépenses et immobilisations).

1. LE CONTRÔLE DE LA COMPTABILITÉ

1.1. LES RECOMMANDATIONS GÉNÉRALES

Un ensemble de contrôles est préalablement nécessaire à l'examen détaillé des comptes.

Il s'agit :

- du contrôle des balances d'entrée avec les balances de sortie N - 1 et avec les états de développement de soldes,
- du contrôle des sens des comptes,
- du rapprochement des montants figurant à la balance avec les pièces justificatives et/ou les relevés fournis par les organismes teneurs de comptes,
- du contrôle de la cohérence des masses,
- des contrôles relatifs à la périodicité des écritures.

1.2. LE CONTRÔLE DES COMPTES DE TIERS

COMPTE ¹	SENS DU SOLDE	DETAILS DU CONTROLE	PERIODICITE ²	RESPONSABLE ³
401 404 421	Créditeur ou nul	FOURNISSEURS - FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS - REMUNERATIONS DUES AU PERSONNEL Rapprocher les masses débitrices des C/4011 et C/4041 N avec les mêmes masses créditrices des C/4012 et C/4042 de l'exercice N - 1 en JC Rapprocher le solde créditeur du compte du total des mandats en instance de règlement Veiller aux délais de règlement des mandats et s'assurer de la cohérence des masses par rapport aux masses des débits des comptes des classes 6 et 2	T S	CPN AC
4017 4047 427	Créditeur ou nul	RETENUES ET GARANTIES - OPPOSITIONS Vérifier l'existence de la notification de l'opposition (tenue d'un registre/fichier des oppositions) Contrôler les délais d'apurement et les modalités de régularisation : masse des débits = total des ordres de paiement établis lors de la régularisation	T A	CPN AC

¹ Compte issu de la nomenclature M 9-1.

² Périodicités minimales à respecter : H : hebdomadaire, M : mensuelle, T : trimestrielle, S : semestrielle, A : annuelle.

³ CPN : contrôleur de premier niveau, AC : agent comptable.

⇒ Dans le cas particulier des retenues de garanties (RG)

Le mandat est émis pour la totalité de l'acompte (débit 2 - crédit 4041).

La retenue de garantie est effectuée par opération d'ordre (débit 4041 - crédit 4047) et le règlement de la dépense intervient pour le net à payer (débit 4041 - crédit 515).

La libération de la RG (débit 4047 - crédit 515) à l'issue du délai de garantie intervient sur la production d'un certificat de l'ordonnateur prononçant la mainlevée (veiller aux délais).

COMPTE	SENS DU SOLDE	DETAILS DU CONTROLE	PERIODICITE	RESPONSABLE
408 4482/6 4682/6	Créditeur ou nul	FACTURES NON PARVENUES - CHARGES A PAYER Contrôler avec les états récapitulatifs certifiés par l'ordonnateur Veiller à l'apurement des soldes S'assurer qu'il n'existe pas de double mandatement	A	AC
425	débiteur ou nul	AVANCES ET ACOMPTES AU PERSONNEL masse débit = total des ordres de paiement établis au versement de l'avance Contrôler les délais de régularisation et les modalités d'apurement (précompte sur la rémunération la plus proche)	M A	CPN AC
431 437	Créditeur ou nul	SECURITE SOCIALE - AUTRES ORGANISMES SOCIAUX Veiller à la cadence de régularisation (prendre garde aux pénalités URSSAF notamment)	T	CPN
441		ETAT ET AUTRES COLLECTIVITES PUBLIQUES - SUBVENTIONS A RECEVOIR Contrôler la cohérence avec les notifications reçues	T	CPN
447		AUTRES IMPOTS - TAXES ET VERSEMENTS Contrôler la concordance des états de versement avec les mandats émis	T A	CPN AC
4456	débiteur ou nul	TVA DEDUCTIBLE Rapprocher la déclaration mensuelle de TVA des dépenses se rapportant aux activités assujetties	M A	CPN AC
4457	Créditeur ou nul	TVA COLLECTEE Rapprocher la déclaration de TVA des recettes assujetties.	M A	CPN AC

COMPTE	SENS DU SOLDE	DETAILS DU CONTROLE	PERIODICITE	RESPONSABLE
4458	Débiteur ou nul	TVA A REGULARISER Le solde débiteur doit correspondre au crédit de TVA dont le remboursement est demandé aux services fiscaux	M A	CPN AC
44567		CREDIT DE TVA A REPARTIR Solde à rapprocher de la déclaration mensuelle	M A	CPN AC
4630	Débiteur ou nul	ORDRES DE RECETTES ET ORDRES DE REVERSEMENTS L'état de développement de solde doit être en cohérence au regard des comptes de classe 7 Veiller aux délais de prescription de l'action en recouvrement (poursuites à mettre en oeuvre)	T A	CPN AC
4663	Débiteur ou nul	VIREMENTS A REIMPUTER Faire des sondages sur l'identité des bénéficiaires définitifs Contrôler les délais d'apurement Rapprocher la masse des pièces (rejets de virement - ordres de paiement)	M	CPN
4664	Débiteur ou nul	EXCEDENT DE VERSEMENT A REMBOURSER Etats de développement de soldes Contrôler les délais et modalités d'apurement notamment pour les excédents de versement S'assurer de l'acquit libératoire	T A	CPN AC
471	Créditeur ou nul	RECETTES A CLASSER S'assurer du rapprochement régulier de l'état de développement de solde avec les restes à recouvrer	id	id
472	Débiteur ou nul	DEPENSES A CLASSER ET A REGULARISER Contrôler les délais de régularisation et leurs modalités (pas de régularisation avec un compte financier en contrepartie directe).	id	id
4682	Créditeur ou nul	CHARGES A PAYER SUR RESSOURCES AFFECTEES Contrôler l'état de développement de solde avec les montants des crédits ouverts au budget	T A	CPN AC

COMPTE	SENS DU SOLDE	DETAILS DU CONTROLE	PERIODICITE	RESPONSABLE
4684	Débiteur ou nul	PRODUITS A RECEVOIR SUR RESSOURCES AFFECTEES S'assurer du bon déroulement de la convention	M A	CPN AC

1.3. LE CONTRÔLE DES COMPTES FINANCIERS

COMPTE	SENS DU SOLDE	DETAILS DU CONTROLE	PERIODICITE	RESPONSABLE
501	débiteur ou nul	VALEURS MOBILIERES DE PLACEMENT Rapprocher les masses avec les opérations figurant sur les relevés de comptes	T A	CPN AC
5112	débiteur ou nul	CHEQUES BANCAIRES A L'ENCAISSEMENT Contrôler les émargements avec la fiche compte et les relevés	M	CPN
5117	débiteur ou nul	CHEQUES IMPAYES Contrôler le solde figurant à la balance qui doit être égal aux chèques impayés non régularisés Contrôler les délais d'apurement (fiche compte) Contrôler les modalités d'apurement (en principe régularisation par versement en numéraire) - Cas de désimputation de l'encaissement à surveiller	T A	CPN AC
515	débiteur ou nul	COMPTE AU TRESOR Rapprocher le relevé avec la balance : solde de la balance + chèques remis à l'encaissement - chèques et virements en instance = dernier relevé de compte Pointer le journal des disponibilités Contrôler les délais d'apurement du compte 5112 Contrôler les délais d'apurement des débits et crédits attendus Veiller à la correcte utilisation des chéquiers	T A	CPN AC

COMPTE	SENS DU SOLDE	DETAILS DU CONTROLE	PERIODICITE	RESPONSABLE
515 514	débiteur ou nul	COMPTE AU TRESOR - CCP Pour les virements magnétiques : l'édition de l'état « papier » de totalisation des virements (état nominatif général, état des virements par nature) est à rapprocher du montant des mandats mis en paiement	T A	CPN AC
531	débiteur ou nul	CAISSE Reconnaître les fonds Vérifier l'égalité du solde avec la balance Pointer le journal des disponibilités Contrôler les journaux de caisse En recettes : Rapprocher les arrêtés journaliers et les quittances mobiles et s'assurer de la correcte utilisation du quittancier	H T	CPN AC
548	débiteur ou nul	AVANCES AUX REGISSEURS POUR MENUES DEPENSES Le total des ordres de paiement (OP) établis en crédit doit être égal au total des pièces remises en régularisation Le total des débits doit être égal au total des avances initiales versées Le solde débiteur du compte doit être égal aux avances en cours de régularisation	T A	CPN AC
585	Solde nul	VIREMENTS INTERNES DE FONDS	A	AC

2. LE CONTRÔLE DE LA CHAÎNE « RECETTES »

2.1. GÉNÉRALITÉS

Cette chaîne d'opération comporte trois phases principales donnant lieu pour chacune à un contrôle spécifique :

- la mise en recouvrement,
- le recouvrement amiable,
- le recouvrement contentieux.

2.2. LA MISE EN RECOUVREMENT

OBJET DU CONTROLE	SUPPORT DU CONTROLE	PERIODICITE /RESPONSA BLE	OBSERVATIONS
Exhaustivité de la mise en recouvrement	Actes générateurs de recettes (baux, contrats...) Notifications d'attributions de subventions Décisions du conseil d'administration donnant lieu à encaissement Prévisions budgétaires à rapprocher de la balance Solde du compte recettes à classer Masse créditrice des comptes de recettes à classer ou/et recettes perçues avant émission de titres Solde des comptes clients normalement débiteurs	S-CPN A-AC	La bonne connaissance de l'établissement ainsi que des relations confiantes avec ses agents permettent de s'assurer que toutes les recettes donnent lieu à émission de titres (Exemples : présence d'enseignes sur le domaine de l'établissement, occupation de salles par des tiers, organisation d'activités susceptibles de donner lieu à paiement)
Respect du principe des droits constatés	Délibérations fixant les tarifs Règles de TVA pour les activités assujetties Tarifs « réglementés »	T-CPN	Les sommes inférieures à un certain seuil ne sont pas mises en recouvrement
Intégrité de la mise en recouvre- ment	Pièces justificatives (factures, décomptes, actes authentiques)	A chaque émission de titre-CPN A-AC	
Réduction/an- nulation de titre de recettes	Délibération fixant les conditions d'exonération Pièces justificatives Références aux titres de recettes initiaux Masses du compte d'excédent de versement	A chaque émission-CPN A-AC	La réduction/annulation permet de réparer une erreur commise à l'émission du titre (erreur de liquidation ou erreur dans les coordonnées du débitéur) Cette procédure ne concerne pas la remise gracieuse ni l'admission en non-valeur Le changement de débiteur ne peut être réalisé par simple substitution par les services ordonnateurs (cas à vérifier dans les applications informatiques)

			intégrées)
--	--	--	------------

2.3. LE RECOUVREMENT AMIABLE

OBJET DU CONTROLE	SUPPORT DU CONTROLE	PERIODICITE /RESPONSABLE	OBSERVATIONS
Modalités de remises des chèques à l'AC	Chèques émis	H/CPN A/AC	Les chèques doivent être émis au profit de l'agent comptable et lui être adressés directement Contrôler la date des chèques reçus au courrier
Délai encaissement des chèques	Bordereau de remise de chèques Relevés de compte	M/CPN A/AC	Les chèques doivent être encaissés sans délai : vérifier les dates des chèques remis à l'encaissement En cas de doute, procéder au comptage des chèques reçus au courrier par rapport aux chèques remis
Délai d'exploitation des CCP	Relevés de CCP	M/CPN	Les relevés sont exploités dans l'ordre chronologique
Qualité des émargements	Etats des restes à recouvrer Soldes des comptes excédents Réclamations des clients suite aux relances Procédures écrites de délégations en matière de délais	T/CPN A/AC	Les titres doivent être émargés au fur et à mesure des encaissements Un nombre élevé de réclamations clients après une série de rappels peut révéler une mauvaise gestion des émargements L'octroi de délais relève de la compétence exclusive de l'agent comptable qui indique à ses collaborateurs les modalités de délégations en la matière (seuils, durées, pièces justificatives, prélèvement automatique)

2.4. RECOUVREMENT CONTENTIEUX

OBJET DU CONTROLE	SUPPORT DU CONTROLE	PERIODICITE /RESPONSABLE	OBSERVATIONS
Caractère exécutoire du titre	Titre de recette ou bordereau	A chaque émission ou en cas de besoin-CPN	L'attestation du caractère exécutoire est un préalable aux poursuites
Respect des procédures	Dossiers contentieux	M-CPN	Toutes les procédures doivent être mises en oeuvre de manière appropriée. La saisie des rémunérations ou la saisie attribution doivent être privilégiées
Délai de mise en oeuvre des procédures	Idem	A-AC	Les procédures doivent être engagées le plus tôt possible après la lettre de rappel
Traitement	Etat des restes à	M-CPN	Les débiteurs retardataires doivent tous faire l'objet

exhaustif des dossiers	recouvrer	A-AC	de poursuites
---------------------------	-----------	------	---------------

OBJET DU CONTROLE	SUPPORT DU CONTROLE	PERIODICITE /RESPONSABLE	OBSERVATIONS
Qualité du suivi des dossiers	Dossiers PV d'huissiers	T-CPN A-AC	Les dossiers remis à l'huissier doivent faire l'objet d'un suivi attentif Relancer les huissiers Contrôler les états de frais produits et la qualité des actes
Non-valeur	Pièces justificatives Etat des restes à recouvrer	T-CPN A-AC	Les admissions en non-valeur doivent être complètement justifiées (PV d'huissier, demandes de renseignements infructueuses, etc...) et autorisées par le conseil d'administration

3. LE CONTRÔLE DE LA CHAÎNE « DÉPENSES »

3.1. GÉNÉRALITÉS

En matière de dépenses, le contrôle interne vise essentiellement à s'assurer de la mise en place de procédures garantissant un visa correct avant règlement, à éviter les doubles paiements ainsi que le défaut d'acquit libératoire.

Le contrôle s'organise de façon différente selon la catégorie de dépenses :

les dépenses ordonnancées,

les dépenses avant ordonnancement.

3.2. LES DÉPENSES ORDONNANCÉES

OBJET DU CONTROLE	SUPPORT DU CONTROLE	PERIODICITE/ RESPONSABLE	OBSERVATIONS
Qualité de l'ordonnateur	Délibération des conseils ou décision de l'autorité compétente désignant l'ordonnateur, en fonction des textes en vigueur Décisions de délégations accordées par l'ordonnateur de l'établissement Tables des habilitations dans les applications informatiques intégrées	T-CPN A-CPN M-CPN	
Prise en charge des dépenses acceptées au visa	Bordereaux de mandat Rectifications des totalisations des bordereaux suite à suspension de paiement Justification des	T-CPN A-AC	Dans les applications informatiques intégrées, la prise en charge est liée à une validation globale, par lots ou individuelle des mandats. Il convient de s'assurer que les mandats objets de suspensions ne sont pas validés et donc pris en charge. L'agent chargé de la confirmation des mandats doit impérativement faire partie de

	suspensions - Balance des comptes		l'agence comptable
OBJET DU CONTROLE	SUPPORT DU CONTROLE	PERIODICITE/ RESPONSABLE	OBSERVATIONS
Suivi des avances sur marchés ou frais de mission	Etats de développements des soldes des comptes d'avances Fiches de marchés (P530 ou autre support)	M - CPN A - AD	Les soldes des comptes d'avances doivent être égaux au total des avances versées qui apparaissent sur les fiches de suivi des marchés. Les avances sur frais de mission doivent être régularisées dès la fin de la mission
Suivi des retenues de garanties et cautions sur marchés	Etats de développement de soldes des comptes de retenues de garanties Fiches de suivi des marchés (P530 ou autre) Cautions bancaires	M - CPN A - AC	Les retenues de garanties ne doivent en aucun cas être déduites des montants mandatés mais être comptabilisées au compte de tiers prévu à cet effet Les délais de libération des retenues ou mainlevées de caution doivent être compatibles avec les durées d'exécution des marchés. Les retenues sont remboursées au vu d'un certificat de l'ordonnateur
Suivi des oppositions	Fichier des oppositions Etats de développement des soldes des comptes d'oppositions	id	Les oppositions doivent être notifiées à l'agent comptable Un fichier des oppositions doit être créé et servi des modalités d'exécution des oppositions
Paiement au véritable créancier	Fichier des fournisseurs		Le fichier fournisseurs et notamment la partie coordonnées bancaires ne doivent pouvoir être modifiés que par un personnel de l'agence comptable autorisé Un contrôle périodique permet de déceler les éventuelles double créations de fournisseurs
Réduction/annulation des mandats	Bordereaux d'annulations Ordres de versements Balance	M-CPN A - AC	Les annulations ou réductions permettent de rectifier les erreurs matérielles de liquidation. Ces opérations doivent être justifiées comme le mandatement
Délais de règlement	Etats de développement des soldes des comptes fournisseurs et autres organismes (URSSAF, taxes sur les salaires...) Balance Décomptes d'intérêts moratoires	id	L'appréciation des délais de règlement peut être réalisée grâce à une lecture attentive des rappels de factures effectués par les fournisseurs. La mise en oeuvre d'une politique de gestion de la trésorerie active nécessite bien entendu l'amélioration des délais de règlement
Qualité du règlement	Disquette des virements ou autres supports de règlement	A chaque mouvement-CPN	L'édition du fichier texte de la disquette doit être parcourue visuellement à chaque fois. Ponctuellement, la lecture directe de la disquette doit être réalisée par l'agent comptable lui-même. Le paramétrage de l'application doit séparer les rôles de saisie d'un fournisseur et de modification

			de ses coordonnées bancaires.
--	--	--	-------------------------------

3.3. LES DÉPENSES AVANT ORDONNANCEMENT (DAO)

OBJET DU CONTROLE	SUPPORT DU CONTROLE	PERIO DICITE/RES PONSABLE	OBSERVATIONS
Qualification des opérations	Avis de débits sur les comptes	M-CPN A-AC	Seules certaines catégories de dépenses entrent dans le champ de la DAO (rémunérations, EDF, téléphone, frais bancaires...)
Régularisation des prélèvements	Factures jointes aux mandats Etats de développement des soldes des comptes de paiement avant mandatement	T-CPN A-AC	Il est recommandé de dresser une liste de ces dépenses et de la porter à la connaissance des différents services ordonnateurs et comptables concernés Les comptes de tiers doivent être débiteurs ou nuls et surtout être régularisés dans des délais très brefs. Le prélèvement ne doit pas être comptabilisé si la trésorerie est insuffisante et dans le cas où l'insuffisance des crédits budgétaires ne permet pas de mandater la facture. Les pièces justificatives sont les mêmes qu'en matière de dépenses après ordonnancement

4. LE CONTRÔLE DES IMMOBILISATIONS

4.1. LES OBJECTIFS DU CONTRÔLE

En matière d'immobilisation, sur un plan exclusivement comptable, les risques se situent essentiellement à deux niveaux (existence et évaluation du bien).

4.1.1. L'existence ou non des biens

Le principe de réalité des biens décrits en comptabilité doit être vérifié.

Le contrôle des sorties d'immobilisations s'effectue avec les certificats de destruction et les états de ventes des domaines.

4.1.2. L'évaluation exacte et sincère de ces biens

Valorisation, amortissements et provisions doivent être correctement effectués.

Les points de contrôles de premier niveau doivent permettre de s'assurer de la réalité des biens et de leur correcte valorisation.

4.2. LA VÉRIFICATION DE L'EXISTENCE DES POINTS DE CONTRÔLES

Elle repose essentiellement sur les dispositifs suivants :

4.2.1. La tenue d'un inventaire des immobilisations

Théoriquement, cet inventaire est tenu, sous la responsabilité de l'ordonnateur, pour les biens immeubles et meubles corporels.

Les principales questions à se poser sont :

- un inventaire est-il tenu ?
- par qui et comment ?
- à quel moment et à partir de quel document un bien est inscrit à l'inventaire ? (lors de la réception du bordereau de livraison ou de la facture, etc...).

4.2.2. La tenue du fichier des immobilisations

Elle doit en principe être effectuée par l'agent comptable en liaison avec l'ordonnateur et permet d'établir chaque année l'état de l'actif

Le fichier doit décrire toutes les immobilisations portées au bilan (corporelles et incorporelles).

Les contrôles à effectuer sont les suivants :

- existe-t-il un fichier ?
- comment est-il tenu et par qui ?
- à quel moment est-il servi : existe-t-il un système d'inscription automatique à l'émission ou au paiement des mandats, ou bien procède-t-on à une inscription différée ?
- quels dispositifs ont été mis en place pour rapprocher périodiquement ce fichier avec l'inventaire des immobilisations tenu par l'ordonnateur ?.

4.2.3. L'élaboration de l'état de l'actif

Il faut se livrer à des contrôles relatifs à son existence et à sa fiabilité.

4.2.3.1. L'existence de l'état de l'actif

Il faut se faire produire le document et vérifier qu'il est exploitable.

4.2.3.2. L'exhaustivité et l'exactitude de l'état de l'actif

Les vérifications doivent s'effectuer :

- avec l'état récapitulatif des mandats émis par exercice
- avec les soldes comptables
- avec le fichier des immobilisations

4.2.4. L'existence d'un plan d'amortissement

Les investigations doivent porter sur son contenu et le respect des règles.

4.2.4.1. Le contenu du plan d'amortissement

Il doit comprendre une rubrique par bien ou par catégorie générique de biens.

Il doit prévoir les conditions d'amortissement et leurs modalités (linéaire, progressif, dégressif, réel, neutralisé, durée, etc...)

4.2.4.2. Le respect des dispositions légales et réglementaires et des principes comptables

Le plan doit être en conformité avec le droit fiscal et les instructions comptables M.9.

Le Conseil d'Administration doit avoir validé les règles particulières d'amortissement.

4.3. LA VÉRIFICATION DE L'EXHAUSTIVITÉ ET LA SINCÉRITÉ DES SOLDES COMPTABLES

Après avoir vérifié les points de contrôle, il faut s'assurer que toutes les immobilisations sont retracées.

4.3.1. Les principes généraux et le contrôle de base

Les soldes des comptes d'immobilisation (classe 2) doivent être justifiés par l'état de l'actif. En principe, pour assurer le contrôle, il suffit de rapprocher chaque solde comptable de la rubrique correspondant de l'état de l'actif.

Toutefois, pour certaines rubriques, des investigations complémentaires sont utiles.

4.3.2. Le contrôle des opérations spécifiques

Si le suivi des comptes 21 doit constituer la préoccupation essentielle, les opérations spécifiques ne doivent pas être négligées.

Les difficultés particulières en la matière portent sur le contrôle de la réalité de l'existant, la valorisation, les conditions d'amortissement et de provisions.

4.3.2.1. Les immobilisations incorporelles (comptes 20)

Le contrôle doit porter, outre le rapprochement avec l'état de l'actif, sur :

- le relevé des mandats de paiement et pièces justificatives afférents aux opérations constituant le solde ;
- dans le cas de logiciels informatiques, l'examen de la documentation, la décision de réalisation, le cahier des charges descriptif des fonctionnalités, donnent des indications utiles sur la durée de vie du bien et sur son coût global.

4.3.2.2. Les immobilisations en cours (compte 23)

Le contrôle de l'existant s'effectue par le relevé des mandats de paiement.

L'apurement périodique et régulier du compte par transfert des opérations terminées aux comptes d'immobilisations concernés doit être vérifié.

4.3.2.3. Les participations et créances (compte 26), autres immobilisations financières (compte 27)

Pour contrôler l'existant, outre le rapprochement avec des documents internes (état de l'actif, relevés détaillés ...), la plupart des éléments peuvent être vérifiés à partir d'autres documents (relevés bancaires, états de concordance, tableaux d'amortissements, etc...)

Pour contrôler la valorisation, outre la justification de la valorisation initiale, il convient d'examiner, en vertu du principe de précaution, la valeur actuelle et les provisions constituées sur la base d'informations spécialisées (cours de la Bourse, documents financiers des émetteurs, etc...)

4.4. LE RECOUPEMENT AVEC LES INFORMATIONS EXTERIEURES.

Ponctuellement, certains points peuvent faire l'objet de contrôles plus poussés, notamment à partir d'informations extérieures à l'organisme ou disponibles dans d'autres services.

Ces contrôles ne peuvent être listés de manière exhaustive, mais peuvent être illustrés par quelques exemples.

4.4.1. Le premier exemple

Rapprochement de l'inventaire avec les contrats d'assurance, les baux, les loyers perçus, et les taxes foncières acquittées (pour les immeubles donnés en location)

4.4.2. Le deuxième exemple

Rapprochement de l'état de l'actif immobilier avec les fichiers immobiliers consultables dans les services de la DGI (Conservation des Hypothèques et le Service du Cadastre).

4.4.3. Le troisième exemple

Rapprochement des contrats de maintenance, d'assurance, de prestation avec les biens mentionnés lors de la facturation.