

MINISTERE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES

RÉPUBLIQUE DU MALI

SECRETARIAT GÉNÉRAL

Un Peuple-Un But-Une Foi

DIRECTION NATIONALE DU TRESOR

Guide Méthodologique du Contrôle Interne des Services de la Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité Publique

Version révisée

Décembre 2020

Table des matières

LISTE DES SIGLES	3
AVANT-PROPOS.....	4
INTRODUCTION.....	5
I. COMPRÉHENSION DES CONCEPTS CLÉS	6
1.1 CONTRÔLE INTERNE.....	6
1.1.1 Définitions	6
1.1.2 Éléments du contrôle interne	7
1.2 AUDIT INTERNE	8
1.2.1 Définition.....	8
1.2.2 L’audit n’est pas un contrôle, il est le contraire d’une vérification.....	8
1.2.3 Les formes d’audit.....	8
1.2.4 La charte d’audit.....	9
1.2.5 Le code de déontologie.....	9
1.3 NUANCE ENTRE LE CONTRÔLE INTERNE ET D’AUTRES TYPES DE CONTRÔLES..	10
1.4 TABLEAU COMPARATIF DES NOTIONS.....	10
II. ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE À LA DNTCP	12
2.1 NIVEAUX DE CONTROLE INTERNE	12
2.1.1 Au niveau des services et des postes comptables (1 ^{er} niveau).....	12
2.1.2 Au niveau des comptables centralisateurs (2 ^{ème} niveau)	14
2.1.3 Au niveau central ou de la DNTCP (3 ^{ème} niveau)	15
2.2 CONTROLE DANS LES POSTES COMPTABLES	15
2.2.1 Approches de contrôle.....	15
2.2.2 Etablissement des plans d’action et de contrôle interne	18
2.2.3 Périodicités des contrôles	Erreur ! Signet non défini.
III. CADRE OPÉRATIONNEL DE MAITRISE DE RISQUES	20
3.1 NOTION DE RISQUES.....	20
3.1.1 Définitions	20
3.1.2. Exemples de formulation.....	21
3.2 FONDEMENTS DU CADRE OPERATIONNEL DE MAITRISE DES RISQUES	21
3.2.1. Une organisation structurée	21
3.2.2. Le principe de traçabilité	21
3.3 OUTILS DE MAITRISE DES RISQUES	22
3.3.1. Cartographie des processus	22
3.3.2. Définition des principales règles de la cartographie.....	23
3.3.3. Cartographie des risques opérationnels	25
3.3.4. Organigramme fonctionnel.....	27
3.3.5. Manuel de procédure	28
3.3.6. Référentiel de contrôle interne	28
3.3.6. Le pilotage du cadre de la maîtrise des risques	28
3.4 DEMARCHE DE MAITRISE DE RISQUES SELON COSO 2	29
3.4.1. L’objectif de contrôle	29
3.4.2. L’environnement de contrôle	29
3.4.3. L’identification des risques	29
3.4.4. L’évaluation des risques	30
3.4.5. Le traitement des risques	30
3.4.6. Les activités de contrôle	31
3.4.7. L’information et la communication.....	32
3.4.8. Le pilotage.....	32
ANNEXES	Erreur ! Signet non défini.

LISTE DES SIGLES

COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DGB	Direction générale du budget
DNCF	Direction Nationale des Contrôles Financiers
DNTCP	Direction Nationale du Trésor et de la Comptabilité
FRAP	Feuille de Révélation et d'Appropriation de Problème
IIA	<i>Institut International des Auditeurs</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institution</i> (Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques)
PIFC	<i>Public International Financial Control</i>
RCI	Référentiel du Contrôle Interne

AVANT-PROPOS

Les points ci-dessous portent sur la description des différents types de contrôle.

1. Le contrôle administratif

- le contrôle administratif interne: c'est le contrôle de l'administration sur ses propres services.
- le contrôle administratif externe : c'est le contrôle effectué dans une administration par un organe externe à cette administration (exemple : contrôle de l'Inspection Générale des Finances).

2. Le contrôle juridictionnel

C'est le contrôle effectué par un organe juridictionnel comme la Section des Comptes de la Cour Suprême au Mali et ailleurs la Cour des Comptes composée de magistrats.

Il est organisé par les textes régissant le fonctionnement de l'organe juridictionnel.

3. Le contrôle parlementaire

C'est le contrôle effectué par une assemblée d'élus sur la gestion réalisée par le pouvoir exécutif.

Il s'agit de traiter ici du contrôle administratif interne.

INTRODUCTION

Les Directives du cadre Harmonisé des finances publiques de l'UEMOA introduisent deux réformes majeures à savoir : le budget programme et la comptabilité patrimoniale droit constaté.

En ce qui concerne la comptabilité patrimoniale droit constaté les principaux objectifs visés sont :

- la connaissance du patrimoine de l'Etat et son évolution ;
- la détermination du résultat annuel ;
- l'image fidèle de la comptabilité de l'Etat ;
- la détermination des coûts de services.

Ces directives ont été transposées dans la réglementation nationale par les textes ci-après :

- la Loi n° 2013-028 du 11 juillet 2013 relative aux lois des finances modifiée ;
- la Loi n° 2013 -031 du 11 juillet 2013 portant adoption du code de transparence dans la gestion des finances publiques ;
- le Décret n°2018-0009/P-RM du 10 janvier 2018 portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique ;
- le Décret n°2014-0694/P-RM du 12 septembre 2014 portant Nomenclature Budgétaire de l'État ;
- le Décret n°2014-0774/P-RM du 14 octobre 2014 portant plan comptable de l'État ;
- le Décret n°2014-350/P-RM du 22 mai 2014 portant Tableau des opérations financières et économiques (TOFE).

L'application efficace de ces nouvelles réformes budgétaires et comptables implique le renforcement des dispositifs de contrôle interne existant au sein des services de la DNTCP implémentés au travers le guide méthodologique de contrôle interne élaboré en 2012 et en référence à la Stratégie Nationale du Contrôle Interne (SNCI).

Il s'agit donc de mettre à jour les outils de contrôle interne à la DNTCP, notamment :

- les fiches des procédures administratives, comptables et financières;
- les fiches de description des postes ;
- la cartographie de risques ;
- les fiches de contrôle ;
- l'organigramme fonctionnel ;
- les fiches de diagnostic ;
- la Feuille de Révélation et d'Analyse des Problèmes (FRAP) ;

La réforme sur le contrôle interne au niveau des services du Trésor vise à assurer :

- la qualité des comptes publics ;
- la sécurité des deniers publics ;
- le respect des délais ;
- la reddition des comptes conformément aux normes établies.

Cependant, le contrôle interne **ne doit pas être considéré comme une simple sommation des contrôles ponctuels**, il n'a pas non plus à être considéré comme **une charge administrative supplémentaire** (en terme de personnel et /ou de coût).

Le contrôle interne doit être intégré à l'organisation.

Le présent guide sur le contrôle interne abordera successivement :

- la compréhension de concepts clés sur l'audit et le contrôle interne ;
- l'organisation du contrôle interne ;
- le cadre opérationnel de maîtrise de risques ;
- les annexes.

I. COMPRÉHENSION DES CONCEPTS CLÉS

1.1 CONTRÔLE INTERNE

1.1.1 Définitions

Nous retenons dans ce guide les définitions de l'INTOSAI, de COSO, de l'IFACI, de l'ouvrage d'Alain Gérard COHEN « La Nouvelle Gestion Publique » 3^{ème} édition.

a) Définition de l'INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*):

«Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants : exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces; respect des obligations de rendre compte; conformité aux lois et réglementations en vigueur; protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages »

b) Définition selon le référentiel du COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*):

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les organes directeurs ou d'autres agents d'un organisme afin de garantir de manière raisonnable la réalisation d'objectifs définis dans les domaines suivants : efficacité et efficience de fonctionnement; fiabilité de l'information financière; respect des lois et règlements applicables. »

Le modèle de contrôle interne (*Internal Control Model*) du COSO poursuit ces trois objectifs au moyen de huit processus de gestion interconnectés qui sont : l'objectif de contrôle ; l'environnement de contrôle ; l'identification des risques ; l'évaluation des risques ; le traitement des risques ; les activités de contrôle ; l'information et la communication ; le pilotage.

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur ;
- la prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptables et financières, dans la mesure du possible ;
- la fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle dans la mesure où elles concourent à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée ;
- la fiabilité des comptes publiés et de l'information financière.

c) Définition de l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI)

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le Conseil, le Management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité ».

d) Définition tirée de l'ouvrage « La nouvelle gestion publique », Alain Gérard COHEN 3^{ème} édition

« Le contrôle interne est l'ensemble des moyens (de toute nature) mise en œuvre par la gestion (le management) pour réaliser plus sûrement ses objectifs et maîtriser (ou contrôler) les risques ».

Selon lui, le mot « control » ne veut pas dire « contrôle » mais plutôt maîtrise. En effet, « control » signifie à 90% « maîtriser » et à seulement 10% « contrôler/vérifier ».

Aussi « internal » ne veut pas dire « interne ». En effet, « internal » indique que la maîtrise est faite par la gestion elle-même, au double sens du fait qu'elle est établie par le gestionnaire et sous sa responsabilité et non par un service extérieur.

Donc « internal control » veut dire « maîtrise de la gestion » (par elle-même) ou, pour faire plus moderne « maîtrise du management » grâce à des moyens et des actions (control) qu'il met lui-même en œuvre, de façon interne.

Bien qu'il soit élaboré sous la responsabilité des directions, le contrôle interne doit être considéré comme l'affaire de tous, car il est destiné à être appliqué par tous les agents.

En somme l'application du contrôle interne dans le domaine de la comptabilité publique fait référence à la notion *de contrôle interne comptable de l'Etat (CICE) qui est un ensemble de dispositifs formalisés et permanents visant la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.*

A cet égard, le contrôle interne comptable constitue un levier majeur pour l'atteinte de l'objectif de qualité des comptes, en tant que démarche de maîtrise des risques comptables et a pour but de s'assurer de :

- la conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables ;
- l'application des textes et instructions et des orientations fixées par la direction nationale ;
- la préservation des actifs.

Il tend notamment à réduire les risques d'erreur ou de fraude dans la gestion des fonds publics. Ce dispositif de contrôle interne s'applique dans tous les postes comptables.

1.1.2 Éléments du contrôle interne

Le modèle de contrôle interne (*Internal Control Model*) du COSO 2 repose sur huit éléments intégrés et interdépendants qui sont :

- l'objectif de contrôle ;
- l'environnement de contrôle ;
- l'identification des risques ;
- l'évaluation des risques ;
- le traitement des risques ;
- les activités de contrôle ;
- l'information et la communication ;
- le pilotage.

Le point sur la démarche de maîtrise des risques selon COSO 2 donne le développement de chaque élément du contrôle interne.

1.2 AUDIT INTERNE

L'audit interne n'étant pas opérationnalisé au niveau de la DNTCP, le présent guide va se limiter au rappel de la définition de l'audit, de la spécificité, des formes d'audit, de la charte et du code de déontologie de l'audit interne.

1.2.1 Définition

Selon l'Institut des Auditeurs Interne (IIA), « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs, en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

1.2.2 L'audit n'est pas un contrôle, il est le contraire d'une vérification

L'audit interne ne vérifie pas les opérations mais évalue les systèmes.

L'audit interne ne certifie pas l'exactitude des opérations mais atteste que les systèmes fonctionnent régulièrement (c'est-à-dire en conformité avec les règles) de façon adéquate avec les objectifs, qu'ils produisent les résultats escomptés (performance) et que sur certains points ils devraient être améliorés (recommandations).

Le résultat d'un audit est d'abord de délivrer une assurance raisonnable (ou non), une déclaration de validité concernant le système de gestion et de contrôle, puis d'améliorer leur fonctionnement et donc la gestion.

En faisant des recommandations l'auditeur joue ainsi un rôle de conseil. Mais il doit aussi s'assurer que les recommandations ont bien été mises en œuvre (plan d'action à la charge de l'audité)

1.2.3 Les formes d'audit

Il y a trois formes d'audit interne à savoir : audit de régularité ou de conformité, audit de système (s) sur la fiabilité du système de contrôle interne de la gestion, et enfin audit de performance qui concerne les résultats de la gestion.

Il en résulte :

- que le terme d'audit financier, ou d'audit comptable, doit être réservé à la démarche décrite plus haut et aboutissant à une certification des comptes ;
- que l'audit interne est une activité relativement moderne, liée au contrôle interne, qu'il examine, évalue et améliore par ses recommandations ;
- que l'audit de performance, dernier développement en date, très prisé d'ailleurs dans le secteur public, s'attache en plus aux résultats (et non plus au seul fonctionnement), dont il apprécie la réalité et la cohérence par rapport aux objectifs fixés ;
- que les termes d'audit informatique, d'audit organisationnel, d'audit environnemental, d'audit de gestion des ressources humaines...que l'on trouve parfois, désigne le champs audité et non pas une méthode d'audit qui serait différente des trois qui viennent d'être indiquées.

Plus généralement, le programme d'audit est défini en fonction des risques identifiés et s'appuie sur les travaux de cartographie des risques. Les observations et les recommandations faites par l'audit contribuent à enrichir cette cartographie et à mettre en place des dispositifs de contrôle interne adéquats.

1.2.4 La charte d'audit

La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis **dans** une charte, être cohérents avec les normes d'audit et dûment approuvés par l'autorité supérieure de l'audit.

La charte de l'audit interne est un document écrit qui fixe les droits et les devoirs des auditeurs et des responsables de l'entité auditée (elle doit être tenue à leur disposition).

- elle informe sur les objectifs et les méthodes de l'audit;
- elle permet de clarifier la mission;
- elle fixe les règles de conduite;
- elle autorise l'accès des auditeurs aux documents et aux personnes.

1.2.5 Le code de déontologie

Il détermine les principes fondamentaux qui s'appliquent aux auditeurs. Il définit les valeurs éthiques partagées par l'ensemble des participants aux missions d'audit. Il s'agit, notamment de :

- l'indépendance ;
- l'objectivité,
- l'intégrité,
- la confidentialité,
- la compétence.

a) Indépendance dans l'organisation

Le service d'audit interne :

- doit être rattaché à un niveau hiérarchique permettant aux auditeurs internes d'exercer leurs responsabilités ;
- doit exercer une fonction distincte de celle de gestion courante ;
- doit communiquer directement avec le plus haut niveau
- ne doit subir aucune ingérence lors de la définition de son champ d'intervention, de la réalisation du travail et de la communication des résultats.

b) Objectivité

Les auditeurs internes :

- doivent avoir une attitude impartiale et dépourvue de préjugés, éviter les conflits d'intérêts et ne pas subordonner leur propre jugement à celui d'une autre personne.
- ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel ;
- doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance ;
- doivent éviter toutes situations de conflit d'intérêts.

c) l'intégrité

Les auditeurs internes :

- doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité ;
- doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession ;
- ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession ou pour l'organisation ;

- doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leurs organisations.

d) la confidentialité

Les auditeurs internes :

- doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ;
- ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales.

e) Compétence

Les auditeurs internes :

- doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités ;
- doivent posséder une bonne connaissance des principaux risques et contrôles liés aux technologies de l'information et des techniques d'audit informatisées ;
- doivent suivre un programme de formation initiale et continue adaptée ;
- doivent réaliser leurs travaux dans les respects des normes internationales.

1.3 NUANCE ENTRE LE CONTRÔLE INTERNE ET D'AUTRES TYPES DE CONTRÔLES

Dans le secteur public les notions les plus utilisées pour s'assurer de la régularité, de la conformité des opérations, du respect des procédures administratives, budgétaires, comptables et financières sont principalement :

- l'inspection ;
- le contrôle de gestion ;
- le contrôle qualité ;
- la vérification financière ;
- le contrôle de conformité.

1.4 TABLEAU COMPARATIF DES NOTIONS

Le tableau suivant permet de comparer **les principales différences** entre contrôle interne, contrôle de gestion, audit et inspection/vérification. Il propose une vision synthétique.

	Contrôle Interne	Contrôle de gestion	Audit	Inspection vérification
1. Périodicité	Permanente	Permanente	Périodique	Ponctuelle Improviste, secret
2. Position	Intégrée <i>(manager et collaborateurs)</i>	Manager <i>(structure dédiée)</i>	Interne Externe	Extérieure ou autorité supérieure
3. Objet	Gestion	Pilotage de la performance budgétaire <i>(objectifs/indicateurs)</i>	Processus Résultats	Opérations Personnes
4. But	Sécurité Maîtrise des risques	Les 3 E Efficacité Economie Efficience	Amélioration Conformité Performance	Irrégularités Lutte anti-fraude
5. Méthodologie	Référentiel (COSO, RCI)	Tableaux de bord <i>(mesure et analyse des écarts)</i> Comptabilité analytique	Normes professionnelles	Flair / dénonciation
6. Conséquences	Plan d'action	Plan d'action/décisions correctives	Recommandations	Sanctions

II. ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE À LA DNTCP

2.1 NIVEAUX DE CONTROLE INTERNE

2.1.1 Contrôle de premier niveau au sein des postes comptables (1^{er} niveau)

Il correspond aux activités comptables des entités opérationnelles (entités administratives, postes comptables) et regroupe l'ensemble des opérations de contrôle réalisées au sein de ces structures. Il s'agit de tous les contrôles effectués au niveau des postes comptables quels qu'ils soient.

Le contrôle de premier niveau se décline en :

- **autocontrôle**: contrôle de premier niveau exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, *a priori* ou contemporain.
- **contrôle mutuel**: contrôle de premier niveau exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent, ou par une entité sur les opérations d'une autre entité, *a posteriori*.
- **contrôle de supervision** : contrôle et validation des opérations des agents par l'encadrement.

L'autocontrôle et le contrôle mutuel relèvent des acteurs chargés du traitement courant des opérations ; ils sont exercés par les agents eux-mêmes.

L'autocontrôle est réalisé par chaque membre de l'unité dans le cadre des opérations qu'il a initiées. Il constitue la base du dispositif de contrôle interne et est intégré à une procédure donnée.

Exemples :

- **Pour la prise en charge des états d'émission des impôts** : l'autocontrôle, effectué par un agent de la division recette chargé de cette tâche, consiste, notamment à vérifier : les documents figurant sur le bordereau d'envoi ; les montants liquidés ; la conformité des signatures et cachets apposés sur les états.
- **Pour l'encaissement par chèque des recettes douanières** : l'autocontrôle, effectué par un agent du bureau des recettes en douanes chargé de cette tâche, consiste, notamment à vérifier : la conformité du montant en chiffre et lettre ; l'absence de signe de surcharges et de modifications des montants en chiffre et en lettre ; la date d'établissement du chèque ; l'existence d'une signature sur le chèque ; la conformité de l'émetteur du chèque et l'identité du redevable.
- **Pour le règlement par chèque d'une dépense relative au dernier décompte d'un marché de travaux de construction** : l'autocontrôle, effectué par un agent de la section compte financier de la division comptabilité chargé de cette tâche, consiste, notamment à vérifier : si le montant net figurant sur l'avis de crédit est celui porté sur le chèque sous réserve de l'exécution des oppositions ; la conformité du montant en chiffre et en lettre ; la conformité du bénéficiaire figurant sur l'avis de crédit et celui porté sur le chèque.

Le contrôle mutuel implique plusieurs acteurs sur une même procédure. Les acteurs en aval du processus contrôlent les opérations initiées par leurs collègues en amont. Les

rotations de personnel sur une même tâche entrent également dans ce cadre. Ces contrôles sont contemporains au traitement des opérations.

L'organisation du contrôle mutuel doit répondre aux règles suivantes :

- la ou les tâches attribuées à un opérationnel sont distinctes de celles affectées à un autre ;
- cette attribution est organisée de manière à ce que, le long d'un processus, la ou les tâches assurées par un opérationnel s'intègrent à celle des autres opérationnels et ne puissent jamais être assurées sans l'intervention de ces autres opérationnels ;
- la ou les tâches réalisées par un opérationnel placé en aval du processus sont conditionnées par le contrôle et la validation préalable de la ou des tâches attribuées à l'opérationnel situé en amont.

Le contrôle exercé par l'opérationnel placé en aval sur la ou les tâches relevant de l'opérationnel situé en amont, est suffisamment pertinent (et sans redondance) pour assurer les objectifs du contrôle interne.

Exemples :

- **Pour la prise en charge des états d'émission des impôts** : le contrôle mutuel consiste, notamment à s'assurer que l'autocontrôle a été bien effectué c'est-à-dire l'existence des documents figurant sur le bordereau d'envoi ; l'exactitude des montants liquidés ; la conformité des signatures et cachets apposés sur les états. Il est sanctionné par la validation des écritures de prise en charge et est assuré par un autre agent de la division ou le chef de division recette lui-même.
L'opération de prise en charge des états d'émission des impôts relève de la procédure « recettes fiscales de toutes natures recouvrées par voie de rôle ou titre » qui relève lui-même du processus « produits régaliens »
- **Pour l'encaissement par chèque des recettes douanières** : le contrôle mutuel consiste, notamment à s'assurer que l'autocontrôle a été bien effectué c'est-à-dire la conformité du montant en chiffre et en lettre, de l'émetteur du chèque et de l'identité du redevable ; l'absence de signe de surcharges et de modifications des montants en chiffre et en lettre ; l'existence de la date d'établissement et de la signature sur le chèque. Il est sanctionné par l'acceptation du bordereau de versement et la délivrance de la Déclaration des Recettes (DR). Le contrôle mutuel à ce niveau est effectué par un autre agent du bureau des recettes en douanes ou le receveur lui-même.
L'opération d'encaissement par chèque des recettes douanières relève de la procédure « recettes douanières » qui relève lui-même du processus « produits régaliens »
- **Pour le règlement par chèque d'une dépense relative au dernier décompte d'un marché de travaux de construction** : le contrôle mutuel consiste, notamment à s'assurer que l'autocontrôle a été bien effectué c'est-à-dire que le montant net figurant sur l'avis de crédit est celui porté sur le chèque sous réserve de l'exécution des oppositions ; la conformité du montant en chiffre et en lettre ; la conformité du bénéficiaire figurant sur l'avis de crédit et celui porté sur le chèque. Il est sanctionné par la validation et la transmission du chèque à la signature. Le contrôle mutuel est effectué à ce niveau par un autre agent de la section compte financier de la division comptabilité ou le chef de section compte financier de la division comptabilité.
L'opération règlement par chèque d'une dépense relative au dernier décompte d'un marché de travaux de construction relève de la procédure « Acquisition de biens immobiliers » qui relève lui-même du processus « dépenses après ordonnancement ».

Le contrôle de supervision est la fonction régulière consistant dans le suivi des travaux, le contrôle et la validation des opérations des agents par l'encadrement ; elle s'intègre au système de contrôle interne et relève de l'encadrement des unités de travail.

Le contrôle supervision correspond au pilotage de la fonction comptable de l'État au niveau de chaque comptable public, elle est exercée par le chef de service ou le chef de poste comptable jouant le rôle de conseil aux autres acteurs en position de subordination.

Il est chargé de fiabiliser les constats opérés par les acteurs du 1^{er} niveau lors de leurs contrôles afin de minimiser le « risque de contrôle ». Il s'assure du respect des critères de qualité comptable de l'ensemble des opérations comptables centralisées dans les comptes du comptable de l'État.

Exemples :

- **Pour la prise en charge des états d'émission des impôts** : le contrôle de supervision consiste à la validation des opérations initiées dans le cadre de la prise en charge des états d'émission des impôts par le chef de poste. Cette validation s'effectue en s'assurant que l'autocontrôle et les contrôles mutuels ont été bien accomplis. Elle est matérialisée par un paraphe, une signature ou par visa électronique.
- **Pour l'encaissement par chèque des recettes douanières** : le contrôle de supervision consiste à la validation des opérations initiées dans le cadre de l'encaissement par chèque des recettes douanières (à compléter). Cette validation s'effectue en s'assurant que l'autocontrôle et les contrôles mutuels ont été bien accomplis. Elle est matérialisée par des écritures comptables et le scannage du chèque via SICA-UEMOA (Système Interbancaire de Compensation Automatisée de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine).
- **Pour le règlement par chèque d'une dépense relative au dernier décompte d'un marché de travaux de construction** : le contrôle de supervision consiste à la validation des opérations initiées dans le cadre du règlement par chèque d'une dépense relative au dernier décompte d'un marché de travaux de construction par le chef de poste. Il est matérialisé par la signature du chèque par le chef de poste au profit du bénéficiaire du marché.

2.1.2 Contrôle interne de second niveau (2^{ème} niveau):

Le contrôle interne de deuxième niveau est exercé par une entité distincte des entités attributaires des tâches. Ce contrôle est réalisé *a posteriori*.

Le contrôle interne comptable de 2^{ème} niveau à la DNTCP est assuré par la Division Contrôle. Il se décline en trois fonctions liées :

- surveillance des opérations comptables, des indicateurs de qualité comptable et contrôle des opérations à risques et à enjeux ;
- animation du dispositif de contrôle interne et de conseil ;
- information à destination de l'ensemble des services de la DNTCP, tant centraux que déconcentrés.

Au titre de la surveillance des opérations comptables la Division Contrôle est chargée de :

- veiller au respect de l'application des procédures comptables prescrites par le manuel des procédures comptables et financières du Trésor;
- veiller à la production et à la transmission dans le délai requis des états comptables et statistiques édictés par l'instruction n°001 du 29 octobre 2007 relative à la production périodique des états comptables et financiers des opérations du Trésor;

- veiller à la production et à la transmission dans le délai requis des comptes de gestion conformément à l'instruction n°0001/DNTCP du 16 novembre 2017 relative aux procédures d'élaboration des comptes de gestion des comptables principaux de l'État;
- s'assurer de la bonne comptabilisation de l'ensemble des opérations budgétaires, financières et de trésoreries exécutées par les postes comptables;
- s'assurer que les comptes de gestion sont élaborés conformément aux dispositions de l'instruction n°0001/DNTCP du 16 novembre 2017.

Au titre de l'animation du dispositif de contrôle interne et de conseil, la Division Contrôle est chargée de :

- concevoir et animer des modules de mise à niveau des opérationnels en matière de contrôle interne;
- appuyer les postes comptables dans l'implémentation et l'appropriation des outils de contrôle interne, notamment la cartographie des risques, l'organigramme fonctionnel et le manuel de procédures;
- appuyer les postes comptables dans la mise à jour des outils de contrôle interne.

Au titre de l'information à destination de l'ensemble des services de la DNTCP, tant centraux que déconcentrés, la Division Contrôle est chargée de:

- restituer à travers des notes les résultats des analyses opérées sur les documents reçus des entités opérationnelles;
- élaborer des rapports, des notes techniques spécifiques à l'attention de la Direction du Trésor;
- lancer des alertes à l'endroit des postes comptables par rapport au risque de retard.

2.1.3 Contrôle interne de troisième (3^{ème} niveau)

Le contrôle de troisième niveau, réalisé en principe *a posteriori*, n'est pas opérationnel dans la mesure où la DNTCP ne dispose pas encore d'un service d'audit interne. Cependant, dans la pratique les missions de vérifications contribuent à l'évaluation et à l'amélioration des dispositifs de contrôle interne dans les postes comptables. Ces missions s'inscrivent dans un programme annuel de vérification qui prend en compte les résultats du contrôle interne de deuxième niveau.

2.2 CONTROLE DANS LES POSTES COMPTABLES

2.2.1 Approches de contrôle

Il existe plusieurs approches de contrôle, notamment :

- systèmes d'information comptable ;
- organisation territoriale ;
- comptabilité générale ;
- calendrier et périodicité des procédures.

Ces approches permettent aux comptables publics d'établir leur plan d'actions de contrôle interne.

a) Approche en termes de systèmes d'information comptable

Elle concerne la définition de l'environnement informatique par rapport à la comptabilité de l'État.

Elle est fondée sur la démarche ci-après :

- la détermination des applicatifs en interaction avec la Comptabilité Générale de l'Etat (CGE) et leur mode de liaison, notamment la production de fiches d'écritures, l'intégration automatique, etc.
- le repérage des dysfonctionnements, l'identification des besoins en matière de renforcement des capacités et le recensement des difficultés techniques.

La liaison entre la Comptabilité Générale de l'État à travers AICE et les autres systèmes d'information automatisés des structures intervenant dans l'exécution des finances publiques (PRED, SYDONIA, SIGTAS, SICOMAT, SIGED). Cette démarche nécessite une compréhension globale du système, notamment les connaissances des documents (journaux, listes...), l'accord entre les Comptabilités (CG/CA) et avec les ordonnateurs.

Le dispositif de contrôle interne doit intégrer les dysfonctionnements identifiés à la suite de son évaluation en vue d'une bonne maîtrise des risques.

b) Approche en termes d'organisation territoriale

Cette approche définit les relations entre les postes comptables des différents niveaux.

Elle est fondée sur la démarche suivante :

- la détermination de la périodicité et le suivi de l'intégration de la comptabilité des comptables de rattachement (Recettes-Perceptions, Agences comptables des Ambassades et Consultats) à celle des comptables supérieurs (RGD, TR, PGT) et enfin la consolidation des comptes par l'ACCT ;
- la gestion et le suivi des transferts entre les comptables directs du Trésor ;
- le listage des anomalies par poste comptables (retards, erreurs..) et par thème ;
- la mesure des délais d'intégration en comptabilité générale de l'État et en comptabilités auxiliaires.

c) Approche en termes de comptabilité générale

Elle consiste en une vérification méthodique de la balance des comptes à travers :

- la surveillance des comptes de disponibilités à travers des opérations des rapprochements bancaires et des arrêtés de caisse (classe5) ;
- la surveillance du plafond d'encaisse physique (classe5) ;
- l'apurement des comptes de chèques à l'encaissement et des traites (classe5) ;
- l'examen des comptes de tiers (classe4) par rapport à la réglementation (règles d'imputation, partie double) et au délai d'apurement ;
- l'examen des comptes de liaison interne (classe 3) par rapport aux opérations d'envoi des fonds, de transferts des recettes et des dépenses ;
- l'examen du sens des soldes ;
- l'examen des autres comptes par rapport à la réglementation (règles d'imputation, partie double) et au délai d'apurement ;
- l'approfondissement de la cohérence des circuits et schémas comptables.

e) Approche en termes de calendrier et de périodicité des procédures

La périodicité renvoie à la notion journalière, hebdomadaire, mensuelle, annuelle alors que la notion de calendrier renvoie à la définition de la date exacte (délai) de remontée des documents financiers, comptables et statistiques.

Cette approche est fondée sur la démarche suivante :

- la connaissance des périodicités et des calendriers définis dans l'instruction de la DNTCP relative à la production périodique des états comptables et financiers des opérations du Trésor ;
- la surveillance du respect de la périodicité et du calendrier de transmission à la DNTCP et à l'ACCT des situations périodiques, états et documents comptables ;
- le repérage des retards et la proposition des mesures correctives;

les points ci-après présentent les périodicités des différents contrôles à effectuer dans les postes comptables :

Au titre des contrôles quotidiens

Le contrôle quotidien est effectué par les agents dans le cadre de l'auto- contrôle, du contrôle mutuel et par les chefs de service et les chefs de poste pour la supervision. Plusieurs types de contrôle doivent être effectués chaque jour :

Au niveau des postes comptables supérieurs

- contrôle des comptabilités auxiliaires pour s'assurer de l'exhaustivité de l'enregistrement des opérations passées la veille ;
- contrôle de la Comptabilité Générale de l'Etat (CGE) :
 - ✓ vérification des opérations contenues dans le journal pour s'assurer de leur bonne imputation ;
 - ✓ rapprochement journal/fiches récapitulatives des écritures de la CGE ;
 - ✓ variations importantes des opérations (en masse ou en solde) ;
 - ✓ opérations à transférer selon une certaine périodicité ;
- rapprochement des fiches d'écritures avec les pièces justificatives de recettes et de dépenses jointes d'une part, le brouillard de caisse, les livres bancaires et les effets en portefeuille d'autre part ;
- contrôle du calepin de caisse (journal de caisse) signé par le caissier et la fiche du compte 5311 numéraire et les disponibilités en caisse ;
- contrôle du respect du maximum d'encaisse autorisé par rapport aux besoins du poste comptable ;
- contrôle des opérations bancaires avec les masses et le solde du compte bancaire du poste ; il est très important de contrôler les masses, car ce sont elles qui permettent de vérifier que toutes les opérations de trésorerie ont bien été enregistrées. Un état de rapprochement bancaire doit être effectué ;
- contrôle de l'équilibre des opérations en débit et crédit (respect de la règle de la partie double).

Le défaut repéré dans un compte (erreur, déséquilibre, pièces manquantes) doit faire l'objet d'une rectification ou d'un complément avant même d'arrêter la journée comptable.

Au niveau des postes comptables secondaires

- contrôle de l'enregistrement exhaustif des dépenses et des recettes de la journée dans le livre journal ;

- contrôle du calepin de caisse (journal de caisse) signé par le caissier ;
- contrôle de l'enregistre des entrées et sorties des valeurs inactives (vignettes, timbres, tickets des marchés, etc.) dans les registres auxiliaires.

Au titre des contrôles mensuels

En plus des contrôles quotidiens ci-dessus, il y a lieu de vérifier mensuellement la balance des comptes pour les postes comptables supérieurs et les bordereaux de versement des comptables secondaires.

Toutes les erreurs doivent faire l'objet de rectifications immédiates. Remettre cet exercice à plus tard engendre des difficultés supplémentaires qui ne font que s'accumuler au fil du temps. Plusieurs types de contrôle doivent être effectués chaque mois :

Au niveau des postes comptables supérieurs

- apurement des opérations anciennes sur les comptes de tiers ;
- origine des soldes anormalement débiteurs ou créditeurs ;
- conformité des totaux du bordereau sommaire des dépenses avec le cumul des subdivisions des classes 2, 6 dans la balance excepter les comptes d'amortissements (68/28) ;
- conformité des totaux de l'état comparatif des recettes avec le cumul des subdivisions des comptes de la classe 7 dans la balance ;
- correspondance du solde des comptes dans la balance avec le développement du solde du compte (restes à recouvrer, restes à payer, comptes d'imputation provisoire, correspondants ou déposants, le cas échéant, équilibre et solde des comptes de transfert) ;
- contrôle de la production des états de développement des soldes des comptes ;
- examen du registre des timbres et vignettes, de la comptabilité des quittanciers ;
- contrôle des opérations bancaires avec les masses et le solde du compte bancaire du poste ; il est très important de contrôler les masses, car ce sont elles qui permettent de vérifier que toutes les opérations de trésorerie ont bien été enregistrées. Un état de rapprochement bancaire doit être effectué.

Ces différents contrôles sont effectués par le chef de poste ou délégués à certains collaborateurs.

Au niveau des postes comptables secondaires

- contrôle du bordereau de versement des opérations en conformité avec le livre journal, les carnets d'avis de crédit et de débit (couverture des envois et réception des fonds, couverture des recettes et des dépenses), le développement de solde de l'encaisse ;
- contrôle des opérations bancaires avec les masses et le solde du compte bancaire du poste ; il est très important de contrôler les masses, car ce sont elles qui permettent de vérifier que toutes les opérations de trésorerie ont bien été enregistrées. Un état de rapprochement bancaire doit être effectué ;

Au titre des contrôles annuels

Il s'agit en plus des contrôles mensuels les contrôles relatifs aux opérations de clôture annuelle conformément à la lettre élaborée dans ce sens par la DNTCP.

Les contrôles annuels doivent être réalisés par le chef de poste.

2.2.2 Etablissement des plans d'action du contrôle interne

a) Le plan d'action

C'est un outil permettant à l'encadrement de détailler les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable de l'État. Le plan d'action est un dispositif formalisé et traçable qui définit les actions et les responsables de ces actions. C'est aussi un dispositif permanent et itératif qui est suivi par le comptable.

b) Le rapport de suivi de la mise en œuvre du plan d'action

C'est un élément important du dispositif de contrôle interne qui formalise la mise en œuvre du plan d'actions du contrôle interne comptable.

III. CADRE OPÉRATIONNEL DE MAÎTRISE DE RISQUES

3.1 NOTION DE RISQUES

Les contrôles décrits ci-dessus sont incomplets ; il faut améliorer progressivement la démarche de contrôle interne au sein de la DNTCP.

3.1.1 Définitions

Le contrôle interne est un ensemble de dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement des activités financières de l'État. Il repose sur une démarche permanente et itérative dans le sens où, pour maîtriser les risques, il doit être constamment adapté aux évolutions de l'environnement de travail (normatives, informatiques, organisationnelles...) et réajusté en fonction de l'évaluation des risques.

C'est un dispositif dynamique qui repose sur une expertise régulière des risques et s'inscrit dans une boucle d'amélioration continue, à la fois dans les domaines de l'organisation des services, dans la documentation des procédures et de la traçabilité des opérations financières et comptables.

Le contrôle interne doit intégrer un audit interne comptable et financier, à la charge d'un service distinct des acteurs opérationnels (exemple : Inspection du Trésor), permettant d'évaluer périodiquement l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

Afin de définir un dispositif de contrôle interne comptable performant, la DNTCP doit mettre en place des systèmes de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques en les adaptant à la nature et au volume de leurs opérations. Elle doit réexaminer régulièrement les risques et son dispositif de contrôle interne comptable afin d'en vérifier la pertinence au regard de l'évolution de l'activité et de l'environnement.

La maîtrise des risques se définit comme l'ensemble des dispositifs ou processus organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs.

Il s'agit donc de la mise en place d'un dispositif administratif s'assurant que dans chaque entité de travail, il existe une description précise de l'organisation, des processus de travail et des types de contrôle permettant, si les prescriptions sont respectées, d'assurer la couverture des risques et de donner une assurance raisonnable de la maîtrise du fonctionnement.

Un risque est défini comme la possibilité que se produise un événement susceptible d'altérer la réalisation des objectifs généraux de la DNTCP. Il existe plusieurs natures des risques dans l'environnement de contrôle au niveau de la DNTCP, notamment les risques informatiques, financiers, juridiques et réglementaires, humains, technologiques, sociopolitiques, notoriété ou d'image, comptables, etc.

La démarche de maîtrise des risques vise à s'assurer que dans chaque unité de travail, il existe une description précise de l'organisation, des processus de travail et des mesures de contrôle interne permettant de donner l'assurance raisonnable de la couverture des risques. Le but de cette démarche est :

- d'assurer la maîtrise de ses activités par chaque service ;

- de diminuer l'exposition aux risques ;
- d'améliorer la performance globale de la DNTCP ;
- de démontrer ainsi que les activités sont sous contrôle.

La démarche de maîtrise des risques concerne toutes les activités de la DNTCP.

3.1.2. Exemples de formulation des risques

Les risques sont formulés en fonction des tâches qui découlent elles-mêmes des procédures liées aux processus corrélés à un ou plusieurs objectifs de l'organisation. L'encadré ci-dessous donne un exemple concret de formulation des risques :

Objectif « exécuter les dépenses ordonnancées et sans ordonnancement préalable des ordonnateurs du budget d'Etat ou des Collectivités territoriales ».

Procédure 1 : comptabilisation des dépenses budgétaires de l'Etat payables après ordonnancement ;

Tâche 1.1 : prise en charge du titre de paiement

Risque 1.1.1 : utilisation inappropriée des comptes d'imputation ;

Risque 1.1.2 : non détection des anomalies sur les pièces justificatives.

Tâche 1.2 : règlement (paiement espèce/chèque/ordre de virement/compensation)

Risque 1.2.1 : saisie erronée du numéro de compte ou du nom du bénéficiaire ;

Risque 1.2.2 : incohérence entre le montant en lettre et le montant en chiffre ;

Risque 1.2.3 : montant à payer erroné.

3.2 FONDEMENTS DU CADRE OPERATIONNEL DE MAITRISE DES RISQUES

3.2.1. Une organisation structurée

La maîtrise des risques doit s'appuyer sur une organisation structurée devant être conçue dans un but de contrôle de l'activité.

L'information comptable, dont dépend l'enregistrement chronologique et rapide en comptabilité et l'établissement des documents comptables, doit être fluide.

L'organisation doit être conçue de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. En ce qui concerne le système d'information, l'attribution des tâches doit correspondre aux habilitations. L'organisation doit prévoir la séparation des tâches.

L'entité doit organiser son système de contrôle de façon à se doter de dispositifs qui assurent un contrôle régulier avec un ensemble de moyens mis en œuvre en permanence pour garantir la qualité comptable.

3.2.2. Le principe de traçabilité

a) La traçabilité des opérationnels

Les opérationnels qui ont réalisé les opérations doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable.

b) La traçabilité des opérations

La traçabilité des opérations de traitement de l'information comptable se concrétise par des documents comptables, des pièces justificatives (sous forme papier ou sur support numérique).

La documentation nécessaire au contrôle interne comptable se compose des documents suivants :

- une description des principes de comptabilisation, des flux d'opérations et de leur contrôle ;
- un manuel de principes et de procédures comptables précisant les concepts comptables utilisés et identifiant le traitement des opérations les plus importantes et les traitements comptables complexes ;
- une liste des responsables de l'information comptable et financière publiée et des différents acteurs qui participent à l'arrêté des comptes ;
- un calendrier d'élaboration des informations comptables et financières ;
- une formalisation des systèmes informatisés.

Ensuite, des contrôles et procédures sur les activités et la documentation sont nécessaires, tels que :

- des contrôles sur la mise en œuvre des circuits d'information ;
- des mises à jour de la documentation afin de s'assurer de la pertinence des informations délivrées ;
- un processus visant à identifier les ressources nécessaires au bon fonctionnement de la fonction comptable ;
- des contrôles spécifiques sur les points qui seraient identifiés comme sensibles concernant des aspects comptables, par exemple l'inscription à l'actif, la constatation des produits, ...;
- des mécanismes afin d'identifier, remonter et traiter systématiquement les incidents et les anomalies ;
- des dispositifs destinés à assurer la sécurité physique et logique des systèmes et données informatiques ;
- des règles précises en matière d'accès au système informatique, de validation des traitements et de procédures de clôture, de conservation des données, et de vérification des enregistrements ;
- des adaptations du système d'information.

3.3 OUTILS DE MAITRISE DES RISQUES

3.3.1. Cartographie des processus

L'objectif de la cartographie des processus est d'identifier et de classer selon une typologie structurée les opérations ayant un impact comptable, afin notamment de définir le périmètre comptable de l'État, c'est-à-dire ses activités financières et de servir de base d'analyse pour déterminer le référentiel de contrôle interne comptable.

Cette cartographie sera nécessairement évolutive dans son contenu afin de tenir compte, au fur et à mesure, des évolutions des normes et règles comptables.

3.3.2. Définition des principales règles de la cartographie des processus

a) Regroupement en cycles, processus, procédures et tâches

Le classement des différentes opérations se fait autour de quatre notions :

► Cycle

Un cycle est un ensemble cohérent de processus et de classes de comptes tels que définis dans le Décret n°2014-0774/P-RM du 14 octobre 2014 fixant le Plan Comptable de l'Etat.

L'activité comptable de l'État peut être découpée en huit cycles homogènes qui s'articulent entre eux à savoir les ressources à long et moyens ; les immobilisations, les stocks et comptes internes ; les comptes de tiers ; la trésorerie, les charges ; les produits, les engagements hors bilan.

► Processus

Ensemble de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.

Par exemple : le processus « Immobilisations corporelles » regroupe des procédures telles que « réception comptable des entrées des immobilisations » et « inventaire des immobilisations ».

► Procédure

Enchaînement de tâches réalisées dans le cadre d'un processus, selon des règles prédéfinies. Elle se caractérise par un fait générateur et une finalité.

Les procédures comptables aboutissent à une écriture comptable ou constituent le fait générateur d'une autre procédure comptable.

Par exemple : « comptabilisation des dépenses budgétaires de l'Etat payables après ordonnancement »

► Tâche

Exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables.

Par exemples : « Vérification des mandats de paiement » ; « Règlement des mandats de paiement. »

b) Axes de découpage

Ces cycles se déclinent en processus.

Les cycles peuvent être segmentés en processus selon quatre grilles de lecture :

1. aspects comptables ;
2. règles juridiques ;
3. acteurs ;
4. supports informatiques.

Conformément au Décret n°2014-0774/P-RM du 14 octobre 2014 fixant le Plan Comptable de l'Etat les processus découlant des huit cycles ci-dessus cités sont :

Cinq (5) cycles correspondent aux comptes de bilan et sont déclinés comme suit par processus :

Le cycle ressources à long et moyen termes qui comporte dix (10) processus à savoir :

- Comptes d'intégration ou de contrepartie des immobilisations ;
- Report à nouveau ;
- Dons projets et legs ;
- Résultat de l'exercice ;
- Bons du Trésor à plus d'un an ;
- Emprunts projets ;
- Emprunts programmes ;
- Autres emprunts ;
- Provisions pour risques sur dettes avalisées et garanties accordées par l'Etat ;
- Provisions pour risques et charges.

Le cycle immobilisations comporte neuf (9) processus à savoir :

- Immobilisations incorporelles ;
- Acquisitions et aménagements des sols et sous-sols ;
- Acquisitions, constructions et grosses réparations des immeubles ;
- Acquisitions et grosses réparations du matériel et mobilier ;
- Equipements militaires ;
- Prises de participations et cautionnements ;
- Prêts et avances ;
- Amortissements ;
- Provisions pour dépréciations.

Le cycle des stocks et des comptes internes qui comporte :

Au titre des comptes des stocks et en-cours il y a cinq (5) processus à savoir :

- Stocks de marchandises ;
- Stocks de matières premières ;
- Stocks des autres approvisionnements ;
- Stocks de produits et services en-cours ;
- Stocks de produits finis.

Au titre des comptes internes il y a quatre (4) processus à savoir :

- Services non personnalisés de l'Etat.
- Relations avec les budgets annexes ;
- Provisions pour dépréciation des stocks ;
- Comptes de liaison interne.

Le cycle tiers qui comporte neuf (9) processus à savoir :

- Fournisseurs et comptes rattachés ;
- Clients, redevables et comptes rattachés ;
- Rémunération du personnel ;
- Etat, Sécurité sociale et autres organismes rattachés ;
- Correspondants et comptes rattachés ;
- Débiteurs et créiteurs divers ;
- Comptes transitoires et d'attentes ;

- Comptes de régularisation ;
- Dépréciations et risques provisionnés.

Le cycle trésorerie qui comporte quatre (4) processus à savoir :

- Titres de placement ;
- Banques, établissements financiers et assimilés ;
- Caisse ;
- Mouvement interne de fonds.

Deux (2) cycles correspondent au compte de résultat à savoir : le cycle charges et le cycle produits.

Le cycle des charges comporte dix (10) processus à savoir :

- Achats de biens ;
- Acquisition de services ;
- Autres services ;
- Subventions ;
- Transferts ;
- Charges exceptionnelles ;
- Charges de personnel ;
- Intérêts et frais financiers ;
- Dotations aux amortissements ;
- Dotations aux provisions.

Le cycle des produits comporte dix (10) processus à savoir :

- Ventes de produits et services ;
- Recettes fiscales ;
- Recettes non fiscales ;
- Transferts reçus d'autres budgets ;
- Dons programmes et legs ;
- Produits exceptionnels ;
- Dons projets et legs ;
- Produits financiers ;
- Transferts de charges ;
- Reprises sur provisions.

Le dernier cycle concerne **les engagements hors bilan** et il est comporté de deux (2) processus à savoir :

- Engagements obtenus ou accordés par l'Etat ;
- Contrepartie des engagements de l'Etat.

3.3.3. Cartographie des risques opérationnels

Les risques peuvent être classés suivant plusieurs critères.

a) Classification en fonction de la nature

► Risques inhérents

Un risque inhérent est un risque lié à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités (risque d'erreurs significatives, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne).

Les catégories de risques inhérents sont :

- les erreurs inhérentes à toute activité humaine ;
- les lacunes de formation et de compétence de tout personnel ;
- les changements non maîtrisés des structures administratives et des dispositifs juridiques ;
- l'absence de prise en compte des évolutions technologiques et informatiques ;
- les manquements déontologiques ;
- les événements extérieurs (physiques, climatiques, politiques...).

Un risque inhérent doit être maîtrisé, mais ne peut jamais être supprimé.

➤ **Risques de contrôle**

Un risque de contrôle est un risque lié à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne (risque qu'une erreur significative ne soit ni détectée, ni corrigée en temps voulu par le dispositif de contrôle interne) : soit que sa conception est inopérante, soit que sa mise en œuvre présente des lacunes.

Un risque de contrôle doit être supprimé.

➤ **Hiérarchisation**

Les risques doivent être nécessairement hiérarchisés, afin que leur couverture par le dispositif de contrôle interne ne soit pas disproportionnée en termes de coûts.

Les risques doivent être hiérarchisés en fonction de deux termes qui se combinent :

- la probabilité de survenance,
- l'impact.

b) Classification en fonction de la probabilité de survenance

La classification des processus en 4 niveaux de risque (faible, moyen, élevé, très élevé) est réalisée au sein d'ateliers de travail pour :

- fournir une vision globale, claire et partagée des risques et des enjeux ;
- constituer un outil de pilotage pour le management, permettant de mettre en place les dispositifs de contrôle les plus adéquats sur les risques les plus critiques ;
- alimenter les plans de contrôle interne en se concentrant sur les activités les plus sensibles ;
- permettre l'appréhension par l'ensemble des acteurs de la démarche maîtrise des risques.

La classification est faite en fonction de 4 critères d'appréciation :

- la nature des risques potentiels ;
- la gravité des impacts en cas de survenance des risques ;
- la probabilité de survenance des risques ;
- la prise en compte du dispositif de maîtrise des risques déjà en place et l'évaluation des risques résiduels.

Ces travaux de classification permettent de :

- prioriser les travaux de rédaction des guides de procédure et référentiels de contrôle interne ;
- fixer les orientations nationales de contrôle interne.

3.3.4. Organigramme fonctionnel

a) Définition

L'organigramme fonctionnel décrit, pour un service donné, les modalités d'attribution des différentes tâches identifiées au sein de chaque processus de travail; l'organigramme fonctionnel est nominatif. Il est destiné à s'assurer que chaque tâche est bien confiée à un ou des agents. Il doit répondre aux questions suivantes :

- de quelles tâches est chargé un agent bien identifié ?
- toutes les tâches sont-elles bien attribuées à un agent ?

et permettre aux agents de se positionner au sein du service.

Il doit aussi décrire les points de sécurisation de l'organisation : habilitations et délégations de signature, tâches faisant l'objet d'un visa, sécurité dans les accès au traitement de l'information.

b) Forme de l'organigramme fonctionnel

Il est en général représenté sous forme d'un tableau dont l'axe vertical recense les découpages des différentes activités selon les niveaux identifiés dans la cartographie des processus jusqu'au niveau le plus bas (la tâche dans la mesure où elle est composée d'un ensemble d'opérations généralement exécutées par une seule personne).

L'axe horizontal identifie les acteurs (titulaires et suppléants pour la continuité du service) les niveaux de délégation de signature, les applications informatiques concernées et les éventuels responsables du contrôle de second niveau (supervision).

L'organigramme fonctionnel reflète la réalité de l'organisation d'une unité de travail; il doit donc être mis à jour régulièrement et offre une vue complète de chaque processus de travail.

c) À quoi sert l'organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel a une double utilité :

- il permet au chef de service de connaître dès sa prise de fonction, les processus pris en charge dans son service; il lui permet d'analyser les risques éventuels liés à l'organisation des tâches (ex. : rupture dans une chaîne de travail; fragilité liée à la maîtrise d'une tâche par un seul agent; maîtrise complète d'une chaîne de travail sensible par un même agent ...) et de définir le positionnement des contrôles en fonction des caractéristiques propres au service (taille du service, risques et enjeux liés aux processus, modalités de l'encadrement du service, etc.) ;
- il est un outil de documentation pour les agents qui permet à chaque agent de se positionner au sein du service par une connaissance :
 - des processus de travail mis en œuvre au sein du service et des tâches qui lui sont confiées ;
 - des outils mis à sa disposition pour réaliser les travaux (applications informatiques et niveau d'habilitation, délégations de signature) ;
 - des contrôles à mettre en œuvre pour sécuriser ces travaux.

L'organigramme fonctionnel doit évidemment être porté à la connaissance des agents du service ainsi qu'aux éventuels agents affectés en renfort afin de faciliter la connaissance des tâches qui leur sont temporairement confiées.

3.3.5. Manuel de procédures

Les procédures doivent être décrites et établies par écrit ou numériquement (y compris les documents à utiliser), pour constituer une documentation claire, formalisée et à jour à tous les niveaux des procédures.

La pertinence d'un guide des procédures repose sur son caractère opérationnel : permettre à un opérationnel de mettre en œuvre une opération sans recourir à d'autres documents ou à l'appui d'un autre opérationnel.

Les supports de la formalisation des procédures sont constitués de :

- diagrammes de circulation, qui décrivent l'ensemble d'une procédure en décrivant les opérations et leur enchaînement ;
- fiches de procédure, détaillant les opérations figurant dans le diagramme de circulation;
- nomenclatures comptables détaillées (commentaires, pièces justifiant les écritures, fiches de contrôle comptable) ;
- guides d'utilisateur informatique.

Prioritairement destinés aux agents afin qu'ils s'approprient l'exécution des processus, les guides offrent une vue approfondie d'une activité et sa décomposition en tâches opérationnelles.

Ces guides se présentent sous forme de fiches de procédure détaillant les opérations et les points de vigilance sur les plans fonctionnel et informatique et récapitulent la documentation disponible (notes, instructions et guides utilisateurs divers, ...).

3.3.6. Référentiel de contrôle interne

Le référentiel de contrôle interne se présente par processus comptable; il identifie les dispositifs de contrôle interne devant nécessairement être mis en œuvre pour couvrir les risques comptables. Il se présente sous forme d'un ensemble de fiches en trois parties :

- la première partie décrit le processus lui-même en rappelant sa cartographie (procédure-tâche-opérations) et le risque spécifique inhérent à ce processus ;
- la deuxième partie décrit le risque en précisant le facteur déclenchant (la cause), l'événement lui-même (la réalisation du risque) et son impact (les conséquences) ;
- la troisième partie décrit le dispositif de contrôle interne à mettre en œuvre compte tenu des composants du risque présentés dans la deuxième partie.

Le référentiel de contrôle interne a pour objectif :

- d'identifier les risques majeurs associés aux différentes tâches d'une procédure ;
- de présenter les mesures de couverture des risques les plus adaptées pour couvrir les risques identifiés et sécuriser ainsi le fonctionnement des services ;
- de mettre à disposition des chefs de service les outils du contrôle de supervision.

3.3.6. Le pilotage du cadre de la maîtrise des risques

Pour être efficace la maîtrise des risques doit être pilotée par des structures dédiées.

Il est nécessaire de prévoir au sein de la Division Contrôle de la DNTCP une section du contrôle interne et de l'audit. Cette section doit être en charge du pilotage de la démarche de maîtrise des risques. Dans le cadre de ses attributions, son rôle en matière de maîtrise des risques sera donc de :

- élaborer les référentiels d'organisation, de procédure et de contrôle pour l'exercice de chaque mission et à leur mise en œuvre au niveau local ;
- élaborer la cartographie des risques et les contrôles afférents ;
- préparer le référentiel national de contrôle interne ;
- s'assurer que les actions prioritaires pour pallier les dysfonctionnements graves constatés sont diligentées dans les meilleurs délais.

Elle devra s'appuyer sur des spécialistes métier capables d'identifier les risques inhérents à chaque processus.

Il peut être envisagé la création d'un comité national d'audit présidé par le Directeur National et comprenant, des comptables, des chefs de service de la DNTCP et des structures susceptibles d'être auditées, mis en place pour veiller à l'élaboration des référentiels d'organisation de procédure et de contrôle.

La division des contrôles de la DNTCP, après avoir été étoffée, peut tenir le rôle de structure permanente d'audit.

3.4 DEMARCHE DE MAITRISE DE RISQUES SELON COSO 2

3.4.1. L'objectif de contrôle

Les objectifs de contrôle doivent être cohérents avec les objectifs de l'organisation et intégré dans le processus de planification globale de l'organisation. Les objectifs du contrôle ne doivent être parallèles à ceux de l'organisation mais tirés de ces derniers. Pour ce faire les risques liés aux objectifs de l'organisation doivent constituer la base de la définition des objectifs du contrôle interne.

3.4.2. L'environnement de contrôle

Il constitue le « milieu » dans lequel les personnes accomplissent leurs tâches et assument leurs responsabilités en matière de contrôle. Il sert de base pour les autres éléments du contrôle interne.

Les normes générales constituent l'environnement de contrôle et portent sur les sujets suivants :

- les structures de contrôle interne doivent garantir de manière raisonnable que les objectifs généraux seront réalisés ;
- les cadres et agents doivent faire preuve à tout moment d'une attitude d'adhésion aux contrôles internes ;
- les cadres et agents doivent se parer d'intégrité et avoir un niveau de compétence leur permettant de comprendre l'importance qu'il y a à élaborer, mettre en œuvre et maintenir de bons contrôles ;
- les cadres et agents doivent vérifier constamment leurs opérations et prendre des mesures de correction promptes et positives.

3.4.3. L'identification des risques

Il s'agit de procéder à l'inventaire de l'ensemble des risques significatifs relatifs aux objectifs de l'administration, du programme ou du service. Les performances d'un organisme peuvent être menacées par des facteurs aussi bien externes qu'internes, dont l'impact peut se mesurer tant à l'échelle de l'organisation qu'au niveau d'une activité donnée. L'évaluation des risques doit prendre en compte tous les risques susceptibles de survenir.

L'identification des risques doit :

- être exhaustive ;
- constituer un processus continu et itératif, intégré au processus de planification de l'organisation.

L'identification des risques liés aux objectifs se fait à l'aide des outils ci-après :

- les questionnaires de contrôle interne ;
- les guides d'entretiens.

3.4.4. L'évaluation des risques

Une fois l'identification des risques associés aux objectifs effectuée, il convient de procéder à leur évaluation conformément aux critères généralement admis en la matière, notamment l'évaluation de leur **impact** et **probabilité**.

L'un des principaux buts de l'évaluation des risques consiste à attirer l'attention de la direction sur les domaines de risque qui appellent des mesures et sur leur degré de priorité. À cet effet, il sera souvent nécessaire de développer un cadre pour classer l'ensemble des risques. Exemple : stratégique, opérationnel, reporting, conformité aux lois et règlements. Il est préférable de réduire au minimum le nombre de ces catégories.

Une évaluation permet de classer les risques de manière à fixer des priorités de gestion. Aussi à présenter à la direction des informations utiles à la prise de décision quant aux risques qui doivent être gérés suivant leur impact potentiel majeur et leur probabilité élevée de survenance.

À ce stade, il s'agit également de procéder à l'estimation du degré d'aversion au risque de l'organisation avant leur traitement. Il correspond au niveau de risque qu'elle est prête à courir avant la mise en place de mesures de contrôle. Il est nécessaire de prendre en considération à la fois les risques inhérents et les résiduels pour déterminer le degré d'aversion au risque. Le degré d'aversion au risque d'une organisation dépendra de sa perception de l'importance des risques.

Le risque inhérent est celui auquel une organisation est confrontée en l'absence de toute action du management susceptible d'influencer sa probabilité de survenance ou son impact tandis que le risque résiduel est celui qui reste après que le management ait pris des mesures pour répondre au risque brut.

3.4.5. Le traitement des risques

Après l'établissement du profil de risque, l'organisation peut se mettre en devoir de définir les réponses appropriées pour chaque risque évalué. Les mesures de réponse au risque peuvent être subdivisées en quatre catégories, l'organisation décide soit :

- d'accepter ;
- de refuser ;
- de partager ;
- de réduire.

Dans la plupart des cas, le risque devra être traité et l'organisation devra mettre en œuvre et maintenir un système de contrôle interne efficace permettant le maintien du risque à un niveau acceptable.

La meilleure réponse à certains risques peut consister à les transférer, c'est-à-dire les partager. Ce transfert peut revêtir la forme d'une assurance conventionnelle, ce qui revient à rémunérer un tiers pour qu'il assume le risque autrement, ou par le biais de clauses contractuelles.

La capacité à remédier ou d'endiguer certains risques peut être limitée ou le coût d'une action quelconque disproportionné par rapport au bénéfice potentiel retiré. En pareils cas, la solution peut consister à tolérer ces risques, c'est-à-dire les accepter.

Certains risques ne pourront être traités ou limités à des niveaux acceptables qu'en mettant un terme à l'activité, c'est-à-dire la rejeter.

Le traitement n'a pas nécessairement pour objectif d'éliminer totalement le risque, mais plutôt de le maîtriser, c'est-à-dire le réduire. Les procédures mises en place par une organisation en vue de gérer le risque sont appelées activités de contrôle interne ou élément du dispositif de contrôle interne.

L'évaluation des risques joue un rôle crucial dans la sélection des activités de contrôle appropriées à entreprendre. Les organisations qui identifient et maîtrisent activement les risques seront probablement mieux préparées à réagir rapidement en cas de problème et à faire face au changement en général.

À chaque contrôle est associé un coût et l'activité de contrôle doit être rentable par rapport au risque qu'elle traite.

3.4.6. Les activités de contrôle

Elles sont présentes partout dans l'organisation, à tout niveau et dans toute fonction qu'il s'agisse de contrôles orientés vers la prévention ou la détection, de contrôles manuels ou informatiques ou encore de contrôles hiérarchiques.

En tout état de cause, les activités de contrôle doivent être déterminées en fonction de la nature des objectifs auxquels elles se rapportent et être proportionnées aux enjeux de chaque processus. Dans ce cadre, une attention toute particulière devrait être portée aux contrôles des processus de construction et de fonctionnement des systèmes d'information.

Les normes détaillées sont les politiques spécifiques, les procédures, les structures organisationnelles et les dispositions matérielles par le biais desquelles les objectifs du contrôle sont atteints. Les contrôles doivent être efficaces et efficaces, et être conçus de manière à fonctionner comme un tout.

- les transactions et les événements importants ne doivent être autorisés et exécutés que par les personnes agissant dans le cadre de leurs compétences ;
- les fonctions et les responsabilités de premier plan dans les domaines de l'autorisation, du traitement, de l'enregistrement et de l'étude des transactions et des événements doivent être clairement réparties entre les personnes ;
- il convient d'assurer une supervision compétente afin de s'assurer de la réalisation des contrôles internes ;
- il convient de limiter l'accès aux ressources et documents aux personnes autorisées, à savoir celles qui en ont la garde ou qui sont habilitées à les utiliser.

Dans un dispositif de contrôle interne, la traçabilité est indispensable :

➤ la traçabilité des opérationnels :

- respect et suivi des habilitations et paramétrages informatiques ;
- respect, par les opérationnels, des modes de formalisation définis pour leurs contrôles (autocontrôles et contrôles mutuels) ;

- respect, par l'encadrement, des modes de formalisation définis pour leurs contrôles intégrés aux procédures (contrôles de supervision contemporains) ;
- la traçabilité des opérations de contrôle :
 - formalisation sur les grilles de contrôle pour les contrôles de supervision réalisés *a posteriori*, archivage des documents comptables et des pièces justificatives et de l'ensemble des documents relatifs au dispositif d'ensemble de maîtrise des risques mis en œuvre ;
 - sauvegarde des données comptables sous format numérique.

3.4.7. L'information et la communication

Les systèmes d'information et de communication permettent au personnel de recueillir et d'échanger les informations nécessaires à la conduite, à la gestion et au contrôle des opérations. Les informations pertinentes sont recueillies, communiquées et traitées dans les délais.

Il convient de prévoir une documentation claire et accessible sur la structure de contrôle interne et toutes les transactions et événements importants.

Les transactions et les événements importants doivent être promptement enregistrés et bien répertoriés de façon à garantir la traçabilité des opérations, c'est-à-dire de façon à permettre de :

- reconstituer les événements de gestion dans un ordre chronologique ;
- justifier toute opération en remontant du document de synthèse à la source par un cheminement ininterrompu et réciproquement ;
- conserver les mouvements permettant d'expliquer le passage d'un arrêté à l'autre et d'obtenir cette information sous une forme facilement consultable.

Le contrôle interne doit être basé sur une documentation complète :

- les textes règlementaires, les circulaires et les instructions fixent les règles à mettre en œuvre ;
- un référentiel de contrôle interne : il est indispensable de rédiger un référentiel de contrôle interne qui identifie, par processus comptable, les objectifs en termes de qualité comptable, les risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs et les mesures de contrôle pour maîtriser ces risques.

Le référentiel doit aussi préciser l'organisation administrative et informatique sur laquelle les contrôles s'appliquent :

- les guides de procédures comptables qui décrivent les tâches comptables ;
- les fiches de contrôle (autocontrôle ou destinées à la supervision) complètent les guides de procédures ;
- les organigrammes fonctionnels.

3.4.8. Le pilotage

Le contrôle interne au sein des postes comptables est animé par le chef de poste ; il peut déléguer ce rôle à un fondé de pouvoir ou un chef de service dans les postes de grande taille.

Le processus complet nécessite la mise en place d'une structure de pilotage pour décider des modifications le cas échéant.

Le contrôle interne comptable et financier concerne tous les acteurs de la tenue de la comptabilité, avec des responsabilités et des implications différentes selon les sujets.

Une structure de pilotage doit être mise en place au sein de la DNTCP pour définir des objectifs clairs et organiser les procédures de contrôle interne au sein des services.

La Section du contrôle interne et de l'audit de la Division Contrôle de la DNTCP joue le rôle de pilote du contrôle interne.

L'évaluation de l'effectivité et de l'efficacité du dispositif de contrôle interne est une condition essentielle à son amélioration continue et à son adaptation à l'évolution des risques.

L'audit interne vise à s'assurer de la qualité du contrôle interne comptable et financier mis en place pour atteindre les objectifs de qualité comptable et formule des recommandations d'amélioration.

L'audit externe, est destiné à formuler une opinion sur les comptes ; il évalue préalablement la qualité du contrôle interne et formule également des recommandations d'amélioration.