



GUIDE MÉTHODOLOGIQUE

**du contrôle hiérarchisé
des dépenses publiques**

dans les établissements publics nationaux



Propos liminaires.....	3
FICHE 1 : PRESENTATION DU CONTROLE HIERARCHISE.....	4
Travaux préparatoires à la mise en place du contrôle hiérarchisé.....	11
FICHE 2 : CONNAITRE LE REFERENTIEL NATIONAL.....	12
FICHE 3 : L'AGENT COMPTABLE CHEF DES SERVICES FINANCIERS.....	14
FICHE 4 : ANALYSER LE MANDATEMENT DES ORDONNATEURS.....	18
Elaboration du plan de contrôle.....	19
FICHE 5 : DEFINIR LE CADRE DU PLAN DE CONTROLE.....	20
FICHE 6 : DEFINIR LES DEPENSES CONTROLEES PAR SONDAGE (HORS PAIE).....	22
FICHE 7 : DEFINIR LE TAUX DE SONDAGE PAR NATURE DE DEPENSE (HORS PAIE).....	24
FICHE 8 : DEFINIR UN MODE DE CONSTITUTION D'ECHANTILLON.....	27
FICHE 9 : DEFINIR LE MOMENT DU CONTROLE.....	33
FICHE 10 : DEFINIR LA PERIODICITE DES CONTROLES.....	35
FICHE 11 : DEFINIR L'INTENSITE DES CONTROLES.....	37
FICHE 12 : PARAMETRAGE INFORMATIQUE DU PLAN DE CONTROLE.....	39
Gestion du contrôle hiérarchisé.....	40
FICHE 13 : SEQUENÇAGE DES ACTIONS DE GESTION.....	41
FICHE 14 : TRI DES MANDATS :.....	45
FICHE 15 : LA TRACABILITE DES CONTROLES.....	47
Suivi du contrôle hiérarchisé.....	51
FICHE 16 : ACTUALISER LE PLAN DE CONTROLE.....	52
FICHE 17 : S'ASSURER DE LA PERTINENCE DU PLAN DE CONTROLE : CONTROLE INTERNE ET DEMARCHE QUALITE.....	55
FICHE 18 : VALIDATION DU PLAN DE CONTROLE.....	56
Accompagnement du contrôle hiérarchisé.....	59
FICHE 19 : COMMUNICATION AVEC LES AGENTS.....	60
FICHE 20 : COMMUNICATION AVEC L'ORDONNATEUR ET AVEC LE CONSEIL D'ADMINISTRATION.....	62
FICHE 21 : RESTITUTIONS A L'ORDONNATEUR.....	66
FICHE 22 : DEPENSES BAREMEES.....	69
FICHE 23 : MARCHES FORMALISES.....	72
FICHE 24 : SUBVENTIONS.....	74
FICHE 25 : OPERATIONS DE PAIE.....	77
FICHE 26 : ACHATS HORS MARCHES FORMALISES.....	81
ANNEXE 1: EXEMPLE DE PLAN DE CONTRÔLE : BNF.....	85
ANNEXE 2 : GLOSSAIRE.....	86
ANNEXE 3 : SCHEMA RELATIF AU MOMENT DE LA MISE EN ŒUVRE DU CHD DANS LA CHAÎNE DE LA DEPENSE.....	91
ANNEXE 4 : ASPECTS INFORMATIQUES.....	92

Propos liminaires

Le guide méthodologique du contrôle hiérarchisé dans les établissements publics nationaux (EPN) est à l'usage des agents comptables des établissements pour les aider à mettre en œuvre ce mode renouvelé du contrôle des dépenses publiques.

Dans les EPN, le contexte n'est pas le même que pour l'Etat et les collectivités locales. En effet, l'agent comptable peut être par ailleurs chef des services financiers (cf. circulaire CD-0685 du 8.04.2002) et cette organisation évite un certain nombre de contrôles redondants.

Certains EPN disposent en outre d'agents comptables secondaires qui peuvent également exercer la « dualité de fonctions » (agent comptable et chef des services financiers).

Le guide méthodologique du contrôle hiérarchisé de la dépense dans les établissements publics nationaux comporte des règles qui devront être prises en compte dans les outils informatiques.

Il sera complété par un cahier des charges informatique et la table de correspondance entre la nomenclature comptable de l'EPN et le mode de contrôle associé à chaque type de dépense. La table de correspondance a pour objectif d'assurer le tri des mandats dans l'outil informatique afin de réaliser des listes associant un type de contrôle à un type de dépense. Ces documents seront diffusés par le bureau 7D (ex-5B) aux prestataires informatiques les plus connus dans les EPN.

1. OBJECTIFS DU CHD

L'ensemble des objectifs assignés au CHD a pour finalité de mieux concilier l'efficacité et la régularité de l'exécution des dépenses publiques.

1. **Des contrôles plus efficaces** : en faisant évoluer ses méthodes de contrôle, la Direction Générale de la comptabilité publique a pour ambition de faire évoluer les méthodes de contrôle des dépenses publiques pour contrôler autrement et contrôler mieux : **le contrôle hiérarchisé repose sur des contrôles plus ciblés et mieux organisés.**

- **Proportionner les contrôles aux risques et aux enjeux** conduit à recentrer les contrôles sur les dépenses qui présentent les risques et les enjeux les plus importants et à les alléger sur les autres dépenses. Cette nouvelle approche permet de concentrer les moyens de contrôle sur les opérations les plus sensibles.
- **L'efficacité, c'est également redonner aux agents comptables la maîtrise des contrôles** : le contrôle hiérarchisé non seulement réduit mécaniquement la charge de contrôle mais permet également de la lisser dans le temps en introduisant la possibilité de contrôles périodiques.
- **Des contrôles plus personnalisés** : il s'agit de **responsabiliser les ordonnateurs**, et par leur entremise, l'ensemble de l'établissement **en passant d'une culture de méfiance à une culture de confiance** fondée sur une évaluation de la réalité des risques.
- Le dispositif de contrôle actuel ne repose pas sur la confiance. Cet état d'esprit a pu justifier que toutes les dépenses soient contrôlées de la même manière, en exerçant a priori tous les contrôles sur tous les mandats.

Le contrôle hiérarchisé vise à substituer à ce dispositif uniforme une diversité de formules qui permettent de personnaliser les contrôles en fonction de la réalité des risques et des enjeux, en modulant le champ des contrôles (contrôle exhaustif/ par sondage), le moment (a priori/ a posteriori) et l'intensité (sur tout ou partie des points de contrôle). Pour les dépenses qui présentent des risques modérés ou faibles, le principe est dorénavant le contrôle par sondage, le contrôle exhaustif devient l'exception.

- Le résultat de cette nouvelle approche est une véritable personnalisation des contrôles, fondée sur la reconnaissance des bonnes pratiques des services ordonnateurs; cette démarche s'inscrit dans la logique générale de leur responsabilisation contenue par la Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) ; allègement des contrôles pour les ordonnateurs dont les procédures et les pratiques sont de qualité et maintien de contrôles renforcés lorsque les procédures sont insuffisamment sécurisées dans les services des ordonnateurs.

- Le contrôle hiérarchisé permet d'assurer une meilleure complémentarité des contrôles entre les services de l'ordonnateur et l'agent comptable, en réduisant fortement les contrôles redondants et en permettant le ciblage des natures de dépenses sur lesquelles les contrôles de l'agent comptable apportent une réelle valeur ajoutée.
2. **Des contrôles plus fluides, plus simples et plus transparents:** le contrôle hiérarchisé a vocation à améliorer l'ensemble de la prestation de l'agent comptable sur le volet « Dépense » de ses fonctions.
- ***Des contrôles plus fluides, qui permettent un paiement plus rapide :***
Le CHD permet d'améliorer de manière conséquente les délais de paiement imputables à l'agent comptable, et impacte non seulement les dépenses pour lesquelles le contrôle s'effectue par sondage mais aussi celles qui continuent à faire l'objet d'un contrôle exhaustif en raison du réinvestissement des moyens en personnel ainsi dégagés sur le contrôle de ce type de dépense.
 - ***Des procédures plus simples :***
Dans la mesure où la nomenclature des pièces justificatives des dépenses des EPN est indicative, les allègements de contrôle sur les dépenses présentant des risques et enjeux moindres peuvent conduire à réduire le nombre de pièces justificatives à joindre au mandat.
 - ***Une information plus complète, pour une transparence accrue :***
Le contrôle hiérarchisé s'accompagne de restitutions systématiques aux ordonnateurs des établissements sur les pratiques de leurs services en matière de mandatement ; à cette fin, un cadre normalisé a été défini, permettant de synthétiser les éléments relevés par l'agent comptable dans sa « campagne de contrôle » ; l'objectif est double : d'une part, valoriser les contrôles de l'agent comptable en recensant toutes les observations et pas simplement les rejets ; d'autre part, amener les ordonnateurs et leurs services à prendre les mesures nécessaires pour corriger les anomalies relevées et ajuster les procédures et les pratiques en conséquence. Une information du conseil d'administration, concertée avec le responsable de l'établissement, le plus souvent le directeur, intégrée dans le rapport annuel sur le compte financier ou le rapport d'activité de l'établissement serait de nature à positionner le rôle de l'agent comptable en matière de contrôle de la dépense.

2. LES PRINCIPES MÉTHODOLOGIQUES DU CHD

21- Une méthodologie fondée sur l'analyse des risques

La méthodologie retenue ne conduit pas à réduire ou à abandonner de manière aveugle le contrôle des dépenses publiques :

la démarche repose sur des **critères objectifs** définis par un groupe de praticiens, réunis au sein d'une équipe projet, dont les propositions ont été validées par le comité directeur de la DGCP pour la rénovation des contrôles.

Ces critères permettent une **application maîtrisée et dynamique** de la hiérarchisation des contrôles.

211 - Une hiérarchisation maîtrisée des contrôles

La hiérarchisation des contrôles se fonde sur une analyse des risques prenant en compte deux critères objectifs : la nature de la dépense et la qualité des procédures et des pratiques des services de l'ordonnateur.

- la nature de la dépense définit les risques potentiels

Toutes les dépenses ne comportent pas les mêmes risques et les mêmes enjeux. Pour certaines dépenses le contrôle a priori et exhaustif s'impose, alors que pour d'autres les caractéristiques de la dépense permettent une modulation des contrôles.

Une analyse approfondie a été réalisée pour discriminer les différentes catégories de dépenses en fonction de leurs risques potentiels et de leurs enjeux et définir pour chacune d'elles une forme de contrôle appropriée.

Quand les risques et les enjeux potentiels d'une catégorie de dépenses sont trop importants, un contrôle a priori et exhaustif doit être maintenu. Pour les autres natures de dépenses, un contrôle par sondage, a priori ou a posteriori, semble plus adapté ; néanmoins, le caractère limité des risques potentiels doit être corroboré par la qualité des pratiques des services ordonnateurs.

- les pratiques des services ordonnateurs définissent la réalité des risques

Pour les dépenses ayant vocation à être contrôlées par sondage, la forme du contrôle devra tenir compte de la réalité des risques mesurée à l'aune des pratiques des services de l'ordonnateur : **pour être pertinente, une approche par sondage suppose que le niveau de risque soit acceptable.**

Par construction, la démarche implique l'acceptation d'un risque sur les paiements qui ne sont pas contrôlés et qui peuvent comporter des irrégularités.

Un risque sera acceptable si son occurrence est faible et si ses conséquences patrimoniales ne sont pas excessivement dommageables.

Le principe retenu dans le cadre du contrôle hiérarchisé est de considérer que le niveau de risque est inacceptable lorsque le taux d'anomalies patrimoniales supérieures à 15 € est, pour une catégorie de dépense donnée, supérieur à 2 % des pièces contrôlées (voir fiche 5). La situation impose alors un retour au contrôle exhaustif pour ce type de dépenses.

212 - Une hiérarchisation dynamique des contrôles

La prise en compte des pratiques des services de mandatement assure au dispositif son indispensable caractère évolutif.

L'échantillon a en effet pour objet de s'assurer que les risques assumés par l'agent comptable demeurent acceptables.

Si la fréquence et / ou la gravité des risques évoluent, la forme du contrôle devra elle-même évoluer.

Ainsi, une aggravation ou une diminution des risques pourra se traduire par une modification de la forme du contrôle en modulant le taux de l'échantillon ou le moment du contrôle.

De même, si le niveau de risque est jugé inacceptable par l'agent comptable, il sera amené à revenir à un contrôle exhaustif (cf. supra), sauf si le taux excessif d'anomalies est imputable à un dysfonctionnement ponctuel (comme ce peut être le cas, par exemple, pour les applications informatiques) et dont la source a pu être neutralisée.

22 - Une méthodologie soutenue par un référentiel national

221 - Un référentiel national normalise les pratiques de contrôle

- La nécessité d'homogénéiser les pratiques de contrôle dans l'espace et dans le temps

Le référentiel national a pour objet d'établir au plan national un cadre permettant de faire reposer les pratiques de hiérarchisation du contrôle de la dépense sur une méthodologie commune pour l'Etat, les collectivités locales et les établissements publics nationaux ; les contrôles sélectifs exercés actuellement ne reposent pas sur des règles précises et répondent la plupart du temps à des contraintes de service plus qu'à une démarche volontariste.

A partir d'un référentiel national l'ambition est d'homogénéiser les formes de contrôles dans tous les réseaux gérant des dépenses publiques, **dès lors que les risques et les enjeux sont de même nature.**

L'homogénéisation des pratiques de contrôle se traduit de plusieurs manières :

- l'association dans le référentiel national d'une nature de dépense à une forme de contrôle adaptée à un risque standard ;
- la préconisation pour chaque nature de dépense d'un enchaînement (séquencement) type des contrôles correspondant aux pratiques de visa et à l'analyse des risques ;
- l'élaboration de guides de contrôle permettant la diffusion de bonnes pratiques de contrôles des dépenses les plus complexes et les plus fréquentes.
Les guides diffusés (marchés publics / subventions) ou à venir sont conçus en priorité pour les dépenses de l'Etat, mais ils sont largement transposables aux établissements publics nationaux, notamment dans leurs préconisations de contrôle.

- La nécessité d'organiser la hiérarchisation des contrôles

Un contrôle hiérarchisé structuré suppose une analyse des risques, une programmation des axes de contrôle, une traçabilité des opérations contrôlées et des restitutions aux ordonnateurs.

Aussi, le référentiel national définit un certain nombre de principes et d'outils communs à l'ensemble des comptables pour organiser efficacement le contrôle hiérarchisé.

222 - Un référentiel national le plus souple possible

- Le référentiel national est largement indicatif

L'analyse des risques types attachés à une nature de dépense a permis d'identifier dans le cadre d'un référentiel national la forme du contrôle la plus appropriée en précisant le champ et le moment du contrôle.

Ce référentiel se compose de deux parties :

- le référentiel obligatoire qui concerne les dépenses dont les risques et les enjeux sont les plus importants et pour lesquelles le contrôle s'exerce obligatoirement a priori et de manière exhaustive ;
 - le référentiel indicatif qui concerne les autres dépenses pour lesquelles la forme du contrôle est simplement préconisée.
- Le principe est le contrôle par sondage, le contrôle exhaustif devient l'exception ; il en résulte une souplesse très importante pour personnaliser la forme du contrôle aux pratiques des ordonnateurs.

- Le référentiel national n'impose pas une modulation de l'intensité des contrôles

La modulation de l'intensité du contrôle dépendant avant tout des pratiques de l'ordonnateur, ce levier de hiérarchisation des contrôles demeure facultatif ; le référentiel national ne comporte en la matière qu'une préconisation de séquençage de contrôle par nature de dépense ; à partir de cet enchaînement type, chaque agent comptable peut définir par ordonnateur et par nature de dépense la nature des contrôles qu'il entend exercer.

223 - Un référentiel le plus simple possible

Structurellement, le contrôle hiérarchisé est plus complexe à gérer que le contrôle a priori et exhaustif, en raison de la sélectivité des opérations qu'il implique et de la diversité des formules susceptibles de coexister. Tout en préservant la souplesse nécessaire, le référentiel a dans la mesure du possible opté pour les solutions les plus simples.

- un nombre de dépenses limité

Pour hiérarchiser les contrôles par nature de dépense, il convient, en effet, d'effectuer un tri des opérations. Une préoccupation constante dans la définition de la méthodologie du contrôle hiérarchisé a consisté à éviter, dans la mesure du possible, des tâches fastidieuses de tris des pièces justificatives.

Cette préoccupation a conduit à définir une typologie spécifique de dépenses dans le cadre du contrôle hiérarchisé.

7 catégories de dépense ont ainsi été retenues :

- **marchés formalisés ;**
- **dépenses hors marchés formalisés ;**
- **paie ;**
- **subventions/ participations ;**
- **dépenses barémées ;**

- **opérations d'ordre budgétaire ;**
- **emprunts.**

NB : Les dépenses barémées relèvent pour partie du référentiel national obligatoire et pour partie du référentiel national indicatif (cf fiche 2 « Connaître le référentiel national »).

La définition de catégories relativement larges permet de disposer d'un nombre significatif d'opérations à contrôler par sondage.

Au sein de ces catégories génériques, l'agent comptable peut moduler les contrôles en fonction des risques propres à certaines natures de dépenses au niveau de l'imputation budgétaire et assurer ainsi un maximum de souplesse dans la composition des échantillons. En outre, l'échantillon peut-être éventuellement décliné en fonction des pratiques des services gestionnaires et de la qualité des procédures sous certaines conditions (cf. infra fiche 7).

Un découpage plus fin aurait imposé aux services d'importantes opérations de classement des pièces justificatives.

- **des formules de contrôle simplifiées**

Le référentiel propose pour chaque catégorie de dépense la formule de contrôle la plus simple possible :

- le contrôle a posteriori est toujours une faculté donnée aux services mais n'est jamais imposé ; alors que l'analyse des risques aurait pu conduire à retenir pour certaines dépenses un contrôle a posteriori, il a été jugé préférable de ne pas imposer cette forme de contrôle ;
- la possibilité de contrôler les dépenses a posteriori et de manière exhaustive n'a pas été retenue en raison de son caractère paradoxal, puisqu'on contrôlerait exhaustivement des dépenses pour lesquelles un contrôle a priori n'a pas été jugé utile ;
- des considérations pratiques ont également conduit à écarter les formules qui auraient obligé les services à exercer sur une même opération une partie des contrôles a priori et d'autres contrôles a posteriori.

- **le référentiel national ne comporte pas de montant discriminant la forme du contrôle**

Le souci de simplicité (et de souplesse) a également conduit à ne pas retenir le critère du montant pour déterminer la ligne de partage entre le référentiel national obligatoire et indicatif.

La fixation de montants, discriminante au-delà d'un seuil pour la forme du contrôle, impose en effet des tris. La fixation de montants, au plan national, se heurte aussi à la difficulté de définir des seuils pertinents, compte tenu de l'extrême hétérogénéité des établissements à cet égard et de leur organisation spécifique. L'absence de montant dans le référentiel national permet non seulement de simplifier le dispositif mais introduit également la plus grande marge de manœuvre au niveau de chaque établissement public national pour définir la politique de contrôle en fonction de son organisation et de ses résultats.

3 - L'IMPACT DU CONTROLE HIERARCHISE SUR LA RESPONSABILITE DE L'AGENT COMPTABLE

Le dispositif actuel concernant la responsabilité des comptables publics demeure inchangé dans ses principes : le juge des comptes continue à examiner objectivement les comptes des agents comptables, en prononçant en cas de paiement irrégulier un débet à l'encontre de l'agent comptable.

Les mécanismes régulateurs de la responsabilité devront prendre en compte les nouvelles méthodes de contrôle pour tenir compte des irrégularités susceptibles d'affecter des dépenses qui n'ont pas été contrôlées.

Ainsi, comme aujourd'hui, il n'y aura pas d'automaticité pour l'atténuation (via les remises gracieuses) de la responsabilité des agents comptables. Pour que l'exonération de la responsabilité de l'agent comptable soit possible il faudra non seulement que le paiement ne figure pas parmi les dépenses qui devaient être vérifiées mais aussi que le plan de contrôle soit cohérent avec les risques et qu'il ait été validé : l'objectif est d'éviter qu'un agent comptable contrôle par sondage une dépense qui aurait dû être contrôlée de manière exhaustive ou bien encore que le taux de sondage appliqué soit sans rapport avec les risques.

La responsabilité de l'agent comptable continuera ainsi à être mise en œuvre dans le cadre d'une procédure personnelle fondée sur un examen au cas par cas, avec une approche multi-critères (les faits ayant motivé le débet, l'organisation et les moyens de l'agence comptable, la charge de travail...).

Ainsi le CHD permettra d'objectiver encore davantage l'instruction des dossiers de remise gracieuse, et implique que chaque établissement, au niveau de son conseil d'administration et de sa direction, soit parfaitement éclairé sur le fondement, les contraintes et les apports de ce nouveau mode opératoire de contrôle, pour les avis qu'il pourrait avoir à émettre et qui lient la décision du Ministre lorsqu'ils sont défavorables (cf. infra).

Remarque : le conseil continuera à examiner les charges qui pourraient résulter d'irrégularités constatées par le juge des comptes sur des dépenses qui ont été vérifiées, et qui auraient échappé à la vigilance des services : il émettra un avis qui prendra en compte les contraintes que l'agent comptable pourrait faire valoir et qui ne relèvent plus de la technique du contrôle hiérarchisé.

Travaux préparatoires

à la mise en place du contrôle hiérarchisé

FICHE 2 : CONNAITRE LE REFERENTIEL NATIONAL

OBJECTIF : exploiter le référentiel national, base du plan de contrôle de l'EPN

Le référentiel national, est composé de deux parties : une partie obligatoire et une partie indicative.

Le référentiel national obligatoire liste l'ensemble des dépenses pour lesquelles le contrôle est nécessairement exhaustif et a priori. Ces dépenses sont identifiables grâce à des imputations budgétaires, à l'exception des marchés qui correspondent à une notion juridique. Les éléments du référentiel national obligatoire sont les suivants :

NATURE DE DEPENSE	REFERENTIEL NATIONAL OBLIGATOIRE
1. MARCHÉS FORMALISÉS	Tous les actes de dépenses liés à des marchés formalisés
2. Certaines DÉPENSES BARÈMÉES	Capitaux décès Frais de changement de résidence Indemnités de préavis et de licenciement Allocations chômage
3. OPÉRATIONS D'ORDRE BUDGÉTAIRE	Toutes les opérations d'ordre budgétaire
4. EMPRUNTS	Tous les remboursements en capital des emprunts et le paiement des intérêts

CES DEPENSES FONT L'OBJET D'UN CONTROLE A PRIORI ET EXHAUSTIF

Le référentiel national indicatif liste l'ensemble des dépenses pour lesquelles un type de contrôle est préconisé. Cette préconisation découle d'une analyse du risque effectuée par un groupe de praticiens, qui a permis d'associer à chaque catégorie de dépense une formule de contrôle par sondage a priori ou a posteriori.

Nature des opérations	Forme du contrôle préconisé
Achats hors marchés formalisés (opérations ne comportant pas les mentions des marchés « formalisés » mentions 1 à 12 de l'article 12 du CMP - y compris les conventions)	A priori par sondage
Toutes les dépenses barémées qui ne figurent pas dans le référentiel obligatoire	A priori et a posteriori par sondage selon nature de la dépense
Subventions et participations	A priori par sondage
Toutes les dépenses de paye	A posteriori par sondage

LE REFERENTIEL INDICATIF EST LA TRAME A PARTIR DE LAQUELLE SERA DEFINI LE PLAN DE CONTROLE

Le référentiel obligatoire pour chaque nomenclature comptable est inscrit « en dur » dans l'application informatique et ne peut être paramétré. Ainsi, les mandats correspondant sont automatiquement sélectionnés.

OBJECTIF : analyser le positionnement de l'agent comptable dans l'établissement pour déterminer les modalités de mise en œuvre du CHD

Les agents comptables peuvent se voir confier, par accord mutuel avec l'ordonnateur, pour son compte et sous son contrôle, une partie de tâches relevant de la compétence des services de l'ordonnateur, et ajouter ainsi à leurs fonctions de comptables celle de « chef des services financiers ». Les conditions et les modalités de ce dispositif concerté sont développées dans la circulaire CD-0685 du 8.04.2002 (« circulaire Parly »). L'organisation mise en place dans ce cadre conduit à associer davantage l'agent comptable à la phase administrative de la dépense, **mais toujours dans le respect du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable** : ainsi, lorsque l'agent comptable intervient dans le champ de compétence relevant traditionnellement du domaine des services de l'ordonnateur, il ne doit disposer d'aucun pouvoir de décision de nature à engager juridiquement l'établissement, son action étant limitée à la préparation des décisions ; il en est de même pour les personnels placés sous l'autorité de l'agent comptable.

Les responsabilités respectives de l'ordonnateur et de l'agent comptable sont préservées :

- l'agent comptable assume la responsabilité des contrôles qui lui incombent : la qualité de ses interventions et l'efficacité de ses contrôles en tant que comptable public doivent être intégralement préservées ;
- l'organisation retenue doit également permettre à l'ordonnateur d'exercer sa responsabilité sur les actes de gestion préparés pour son compte et sous son contrôle par l'agent comptable.

Ce dispositif formalisé par une convention entre l'ordonnateur et l'agent comptable est à dimension variable, en fonction de l'organisation souhaitée conjointement.

Dans cette hypothèse, au stade de la préparation des actes de gestion, **l'agent comptable est susceptible d'effectuer dans ces fonctions certains contrôles qui lui incomberont ensuite en tant que comptable public** (art. 12 et 13 du RGCP) **au niveau du visa du mandatement**. En effet, c'est bien en sa qualité d'agent comptable qu'il engage sa responsabilité concernant les contrôles qui lui incombent en tant que comptable public.

Dans le cadre de l'exercice de ses attributions de chef des services financiers, l'agent comptable peut procéder aux actes suivants.	Contrôles que l'agent comptable est susceptible d'effectuer dans l'exercice de ses fonctions de chef des services financiers et qui lui incombent en tant que comptable public.
<u>Actes d'engagement</u> Vérification au stade de l'engagement de la disponibilité des crédits, lorsqu'ils ont un caractère limitatif, de l'exacte imputation des engagements aux chapitres budgétaires, ainsi que du montant des autorisations de programme prévues pour la réalisation des opérations. Surveillance des seuils de passation des marchés ou des procédures de mise en concurrence.	▪ <i>disponibilité des crédits ;</i> ▪ <i>exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet.</i>
<u>Actes de liquidation et d'ordonnement</u> Préparation de la liquidation des droits en matière de dépenses. Préparation des ordres de dépenses, des bordereaux des pièces.	▪ <i>qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;</i> ▪ <i>disponibilité des crédits ;</i> ▪ <i>exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ;</i> ▪ <i>caractère libératoire du règlement ;</i> ▪ <i>justification du service fait ;</i> ▪ <i>exactitude des calculs de liquidation ;</i> ▪ <i>intervention préalable des contrôles réglementaires ;</i> ▪ <i>production des justifications ;</i> ▪ <i>visa du contrôleur financier ou du contrôleur économique et financier de l'Etat ;</i> ▪ <i>application des règles de prescription et de déchéance.</i>
<u>Gestion de la paye et des charges sociales</u> Préparation de la paye et des charges sociales.	▪ <i>qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;</i> ▪ <i>disponibilité des crédits ;</i> ▪ <i>exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature ou leur objet ;</i> ▪ <i>caractère libératoire du règlement ;</i> ▪ <i>justification du service fait ;</i> ▪ <i>exactitude des calculs de liquidation ;</i> ▪ <i>intervention préalable des contrôles réglementaires ;</i> ▪ <i>production des justifications ;</i> ▪ <i>visa du contrôleur financier ou du contrôleur économique et financier de l'Etat ;</i> ▪ <i>application des règles de prescription et de déchéance.</i>

Les contrôles de comptable public qu'effectuent l'agent comptable dans le cadre de l'exercice de sa fonction de chef des services financiers sont variables selon l'organisation que l'agent comptable met en place.

⇒ Les modalités de mise en œuvre du CHD dans un EPN dans lequel l'agent comptable est chef des services financiers sont déterminées par le champ des compétences que la convention entre l'agent comptable /chef des services financiers et l'ordonnateur attribue à l'agent comptable et par l'organisation que l'agent comptable choisit de mettre en œuvre.

Rappel : le CHD est effectué au niveau du visa du mandatement que l'agent comptable effectue dans sa fonction de comptable public.

- Hypothèse 1 : à l'occasion de l'exercice de ses fonctions de chef des services financiers, l'agent comptable procède, sur tout ou partie des dépenses de l'EPN, à l'ensemble des contrôles qui lui incombent en tant que comptable public

Dans ce cas, pour les dépenses concernées, le **CHD est exclu** puisqu'il constituerait une formule redondante aux contrôles effectués par l'agent comptable à l'occasion de ses fonctions de chef des services financiers, ce qui est en contradiction à la fois avec une méthode de travail efficace et avec la philosophie du CHD.

Le **contrôle partenarial** qui repose sur un audit préalable satisfaisant de l'organisation et des procédures de l'ordonnateur permettant de supprimer les contrôles a priori en faveur de contrôles a posteriori destinés à s'assurer du maintien de la qualité des procédures est également **exclu** dans cette hypothèse. En effet, il « s'auto-contrôlerait » : la mise en œuvre du contrôle partenarial par l'agent comptable /chef des services financiers viderait ce concept de sa substance puisque celui-ci continuerait d'effectuer ses contrôles dans le cadre de l'exercice de sa fonction de chef des services financiers.

Néanmoins, dans le cadre du contrôle interne des services de l'agence comptable qui a pour objectif de renforcer la **fiabilité des procédures**, les agents comptables des EPN pourront s'inspirer de la méthodologie du CHD et utiliser les guides d'audit élaborés dans le cadre de la méthodologie nationale du contrôle partenarial, pour sécuriser les procédures.

- Hypothèse 2 : l'agent comptable n'effectue pas, sur tout ou partie des dépenses de l'EPN, en amont dans le cadre de l'exercice de ses fonctions de chef des services financiers, l'ensemble des contrôles qui lui incombent en tant que comptable public.

Pour les dépenses concernées par cette hypothèse, cette situation se traduira dans le plan de contrôle par la **modulation de l'intensité** des contrôles, en fonction des contrôles effectués dans le cadre des fonctions de chef des services financiers et qui n'auront pas à être effectués à nouveau dans le cadre du CHD.

Compte tenu des développements précédents, au sein d'un établissement, il pourra s'avérer **opportun de mettre en place du CHD ou du contrôle partenarial sur l'ensemble des dépenses ou uniquement sur certains types de dépenses**, en fonction des tâches retenues dans le cadre de la convention organisant les fonctions d'agent comptable / chef des services financiers et de l'organisation mise en place.

En conséquence, dans le cadre de la validation des plans de contrôles CHD par le bureau 7D (ex-5B) de la DGCP, celui-ci devra être destinataire de **la convention agent comptable / chef des services financiers, seul cadre réglementaire de l'exercice des fonctions d'agent comptable chef des services financiers, du plan de contrôle modifié et des avenants ultérieurs à la convention, lorsque les évolutions auront une incidence sur le plan de contrôle validé initialement.**

FICHE 4 : ANALYSER LE MANDATEMENT DES ORDONNATEURS

OBJECTIF : disposer des données nécessaires pour effectuer une analyse du risque et des enjeux pour dé terminer un plan de contrôle

Le service de l'agence comptable devra effectuer plusieurs analyses préliminaires, afin de définir une organisation des contrôles adaptée à chacune des natures de dépense.

Cette analyse doit être effectuée a minima par nature de dépense, et peut être complétée par un travail d'analyse au niveau de l'imputation budgétaire, voire des services gestionnaires.

1. Analyse du volume du mandatement

La connaissance du volume annuel de factures ou de mandats par nature de dépense (ainsi que défini dans le référentiel national) permettra de définir une taille d'échantillon adéquate dans le cadre du contrôle par sondage (cf. infra fiche 6).

2. Analyse du rythme du mandatement

L'objectif est de connaître précisément les périodes les plus creuses et, a contrario, les périodes d'échéance les plus tendues. Cette information est nécessaire avant de mettre en place, le cas échéant, un calendrier de contrôle pour s'affranchir le plus possible du rythme des émissions des factures ou mandats et avoir ainsi la maîtrise du contrôle par un lissage de la charge de travail sur l'exercice.

3. Analyse des enjeux

L'agent comptable devra déterminer les dépenses pour lesquelles les enjeux sont les plus importants. Cette information permettra de déterminer des seuils de contrôle pertinents pour une approche par sondage, qui permettront une véritable maîtrise des enjeux.

4. Informatisation des tâches de programmation

Des requêtes informatiques, dans les progiciels, sur la dernière gestion peuvent faciliter et fiabiliser le travail d'analyse et de programmation ; si cette possibilité de traitement automatisé des données antérieures n'existe pas, elles devront être développées pour alléger autant que faire se peut la gestion du contrôle hiérarchisé et ne pas obérer par des tâches matérielles les marges de productivité acquises par ailleurs qui sont prioritairement affectées au renforcement de la surveillance sur les dépenses à enjeu et à la formation des personnels au visa de ces dépenses.

Elaboration



du plan de contrôle

OBJECTIF : définir les ordonnateurs et les natures de dépenses concernés par le plan de contrôle

En principe un **plan de contrôle est élaboré pour chaque ordonnateur principal et ordonnateur secondaire et pour toutes les catégories de dépenses figurant dans le référentiel national** indicatif.

Pour les dépenses figurant dans le référentiel national obligatoire, le plan de contrôle doit néanmoins être complété lorsque l'agent comptable module l'intensité des contrôles.

Par ailleurs **tous les ordonnateurs ayant des structure de mandatement et des pratiques homogènes peuvent appliquer des modalités de contrôle similaires** (les mêmes méthodes de sélection de l'échantillon peuvent être utilisées pour l'échantillonnage). Des modalités de contrôle similaires permettent d'harmoniser les pratiques et d'adopter un discours homogène à l'égard des organes de direction et du conseil d'administration, mais c'est bien un plan de contrôle par ordonnateur qui doit être établi.

Dans la mesure où l'agent comptable principal est responsable des opérations des agents comptables secondaires centralisées dans ses écritures, **les plans de contrôle des agents comptables secondaires doivent être validés par l'agent comptable principal, afin d'assurer la cohérence de l'ensemble des contrôles au sein d'un même EPN.**

La DGCP/Bureau 7D (ex-5B) ne validera que les plans de contrôle des agents comptables principaux.

MAQUETTE DU PLAN de CONTROLE

EPN:

PERIODE :

ORDONNATEUR :

Nature de la dépense	Formes du contrôle					
	Champ du contrôle			Moment	Périodicité	Intensité (facultatif)
	Taux d'erreurs patrimoniales Significatives TEPS	Contrôle exhaustif ou taux de sondage	Nombre ou seuil			
Marchés formalisés	-	Exhaustif	Sans objet	A priori	Continu	A préciser
Emprunts	-	Exhaustif	Sans objet	A priori	Continu	A préciser
Opérations d'ordre budgétaire	-	Exhaustif	Sans objet	A priori	Continu	A préciser
Certaines dépenses barémées : Capitaux décès, frais de changement de résidence, indemnités de résidence, indemnités de préavis et licenciement, allocations chômage	-	Exhaustif	Sans objet	A priori	Continu	A préciser
Dépenses hors marchés formalisés	%	A préciser	A préciser	A préciser	A préciser	A préciser
Autres dépenses barémées	%	A préciser	A préciser	A préciser	A préciser	A préciser
Subventions / participations	%	A préciser	A préciser	A préciser	A préciser	A préciser
Opérations de paie : Entrants, sortants, paramètres généraux	Dispositif spécifique Moment					
	Sans objet	exhaustif	Sans objet	A préciser	A préciser	A préciser

FICHE 6 : DEFINIR LES DEPENSES CONTROLEES PAR SONDAGE (HORS PAIE)

OBJECTIF : définir pour chaque nature de dépense du référentiel indicatif si un contrôle par sondage est possible

⇒ **Un contrôle par sondage d'une nature de dépense est possible uniquement si le risque est maîtrisé**

- Par nature, les dépenses du référentiel national indicatif présentent des risques et enjeux moindres que celles du référentiel national obligatoire ; seules ces dépenses peuvent faire l'objet d'un contrôle par sondage ;
- La qualité du mandatement est variable ; à ce titre, le risque par nature de dépense et par ordonnateur doit être analysé par le service.

L'indicateur retenu pour évaluer le risque par nature de dépense et par ordonnateur est le **taux d'erreurs patrimoniales significatives**. En effet, il est apparu nécessaire de hiérarchiser les anomalies susceptibles d'apparaître lors du mandatement, en individualisant les anomalies patrimoniales, c'est à dire celles correspondant à des paiements indus sans qu'aucun service ne soit fait. Il s'agit d'anomalies faisant grief au patrimoine de l'établissement.

⇒ **L'agent comptable doit connaître le taux d'erreurs patrimoniales significatives (TEPS) de l'année précédente, pour chaque nature de dépense, et pour chaque ordonnateur. Ce taux permet une approche objective du risque.**

Le risque patrimonial correspond à plusieurs types de paiements indus (la codification des anomalies est reproduite en fiche 15) :

- la dette est prescrite (déchéance quadriennale code motif 022) ;
- le paiement correspond à une dette déjà éteinte (code motif 032): cas du double paiement d'une seule et même dette ;
- le paiement n'est accompagné d'aucune pièce justificative ou les pièces à l'appui du paiement sont invalides (code motifs 042) ;
- le paiement excède les obligations de l'établissement en raison d'un montant erroné (erreur de liquidation code motif 051, 052 ou 053) ;
- le paiement ne permet pas d'obtenir un acquit libératoire (code motif 082) ; le paiement n'est pas établi au bénéfice du véritable créancier en raison : - soit de l'utilisation de mauvaises références bancaires qui risquent de se traduire par un paiement indu entre les mains d'un tiers (en revanche ne sont pas considérées comme des risques patrimoniaux et sont codifiées en 081 la seule absence d'un RIB et une erreur (ancien compte, numérotation erronée) portant sur le RIB du véritable créancier) - soit de la non prise en compte d'une opération d'affacturage - soit d'une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Le paiement n'ayant pas éteint la dette un nouveau paiement sera nécessaire pour libérer l'établissement de son obligation.

Seules les erreurs patrimoniales supérieures à 15 € sont considérées comme significatives.

⇒ **Pour être acceptable le taux d'anomalies patrimoniales ne doit pas excéder 2 % des pièces contrôlées.**

exemples :

- Une erreur de liquidation de 1€ sur un paiement de 500€ constitue une anomalie patrimoniale non significative, et ne devra donc pas être retenue dans l'appréciation du risque ;
- Une absence totale de pièces justificatives pour une dépense de 25€ constitue une anomalie patrimoniale significative ;
- L'absence d'une certification sur l'honneur pour état de frais de déplacement, alors que les autres pièces sont présentes et valides, ne constitue pas une anomalie patrimoniale.

Dans l'outil informatique, une requête spécifique devra permettre de déterminer par nature de dépense le taux d'erreurs patrimoniales significatives à partir des données de l'exercice précédent.

Au démarrage du CHD, en l'absence de données suffisamment précises justifiant un contrôle exhaustif sur des dépenses hors champ obligatoire, le contrôle se fera par sondage : le taux de sondage préconisé est de 10 %.

Ce sont les résultats de ces sondages qui fonderont le retour au contrôle exhaustif si les conditions maximales d'acceptation d'erreurs patrimoniales (plus de 2 % d'erreurs significatives) sont dépassées sans qu'il puisse y être remédié immédiatement (hors dysfonctionnement ponctuel, informatique par exemple, dont la source peut être neutralisée sans délai).

FICHE 7 : DEFINIR LE TAUX DE SONDAGE PAR NATURE DE DEPENSE (HORS PAIE)

OBJECTIF : définir pour chaque nature de dépense du référentiel indicatif le taux de sondage

⇒ C'est à partir de tableaux spécifiques mettant en relation le taux d'erreurs patrimoniales constaté et le nombre de factures ou de mandats par nature de dépense et par ordonnateur qu'on définira si une approche par échantillon est possible, et la taille de l'échantillon, le cas échéant (Les fondements de la démarche statistique, qui sont à l'origine de ce tableau sont décrits dans la note sur l'échantillonnage, sur le site CHD sur Magellan).

1. A partir du taux d'erreurs patrimoniales significatives constaté, l'agent comptable définit le taux de sondage qu'il peut appliquer :

Taux d'erreurs patrimoniales constaté (N-1)	Taux d'erreur marginal De 0 % à 0.5 %	Taux d'erreur très faible : De 0.5 % à 1 %	Taux d'erreur faible : De 1 à 1.5 %	Taux d'erreur modéré : De 1.5 à 2 %	Taux d'erreur fort : plus de 2 %
Taux de sondage applicable dans le cadre d'un contrôle par échantillon	2 %	5 %	7 %	10 %	-Pas de sondage possible – Contrôle exhaustif

Au démarrage du CHD, en l'absence de données sur le nombre d'anomalies patrimoniales, le taux de sondage préconisé est de 10 %.

Dans l'outil informatique, deux restitutions doivent être disponibles pour évaluer la qualité de mandatement de chaque ordonnateur à l'issue d'une période de contrôle :

- le taux d'erreurs par nature de dépense, avec une ventilation selon la typologie des erreurs ;
- le taux d'erreurs patrimoniales significatives (TEPS) par nature de dépense.

2. Le taux de sondage définit la taille de l'échantillon :

Nombre de paiements :	Risque marginal : 2% d'échantillon	Risque très faible : 5% d'échantillon	Risque faible : 7% d'échantillon	Risque modéré : 10% d'échantillon
500	50 (a)	50 (a)	50 (a)	50
700	50 (a)	50 (a)	50 (a)	70
900	50 (a)	50 (a)	63	90
1000	50 (a)	50	70	100
1250	50 (a)	63	88	125
1500	50 (a)	75	105	150
2000	50 (a)	100	140	200
3000	60	150	210	300
4000	80	200	280	400
5000 et +	100 (b)	250 (b)	350 (b)	500 (b)

(a) Pour assurer la représentativité de l'échantillon, celui-ci doit comporter au moins 50 factures ou mandats quel que soit le mode de constitution de l'échantillon (V fiche 8 : aléatoire ou à partir d'un seuil) ; les zones grisées correspondent ainsi à des zones pour lesquelles le taux annoncé n'est pas appliqué, car il mènerait à un échantillon inférieur à 50 éléments ; cette taille minimum de l'échantillon conduit mécaniquement à un taux de sondage supérieur à celui déterminé à partir du taux d'erreurs patrimoniales significatives, voire à un contrôle exhaustif lorsque le nombre sur l'année est inférieur à 50 (ex : subventions) ; toute hiérarchisation des contrôles n'est pas pour autant écartée ; le service peut moduler le moment du contrôle et surtout l'intensité des contrôles pour tenir compte de la qualité des pratiques du gestionnaire.

(b) – Pour les dépenses barémées, souvent de faible montant et de volume important, l'échantillon ne doit plus nécessairement être proportionnel, à partir d'un certain seuil, au nombre de factures ou mandats total émis en N-1 pour être représentatif. Aussi, la taille d'échantillon indiquée dans la ligne « 5000 et plus » constitue le maximum de paiements pouvant être contrôlés, pour un niveau de risque donné.

- Pour les autres catégories de dépenses, l'échantillon reste proportionnel au nombre de factures ou mandats émis. La taille de l'échantillon peut toutefois être plafonnée dès lors que l'échantillon de contrôle permet de couvrir 80% en montant des enjeux propres à la nature de dépense considérée.

L'assiette du taux de sondage est la facture, sous réserve de pouvoir être rattachée au mandat dans l'outil informatique, dans le cas où l'établissement traite au niveau de la facture.

A défaut de rattachement de la facture au mandat, l'assiette du taux de sondage est le mandat (au niveau du numéro d'ordre par ligne budgétaire) dans le cas où l'établissement traite au niveau du mandat.

Le nombre d'opérations ainsi déterminé correspond à la taille minimum et maximum de l'échantillon pour en assurer la représentativité ; tout écart en plus ou en moins devra être évité en respectant le nombre d'opérations correspondant au taux de sondage.

Exemples :

- Un agent comptable a reçu en N-1 3000 factures relatives à des dépenses barémées d'un service ordonnateur. Il n'a constaté que 30 erreurs patrimoniales significatives, soit un taux d'erreurs d'environ 1%. Le premier tableau lui indique que ce taux correspond à un risque très faible, et qu'un taux d'échantillon de 5% doit être appliqué. A partir du second tableau, il détermine qu'il doit contrôler 150 paiements dans l'année.
- Un agent comptable reçoit d'un ordonnateur 2000 factures (hors marché) par an. Suite à une analyse des rejets, il estime que le taux d'erreurs patrimoniales significatives est de l'ordre de 1,6%. En utilisant les deux tableaux, il aboutit à un taux d'échantillonnage à effectuer de 10%, il devra donc contrôler 200 factures hors marché formalisé au cours de l'année.
- Un agent comptable a analysé que sur les 4000 factures (hors marché) contrôlées l'année précédente, 100 présentaient des anomalies patrimoniales significatives, soit 2,5%. Le risque est donc trop fort pour appliquer un contrôle par sondage.
- Un ordonnateur avec un volume d'activité plus limité a émis 100 paiements de dépenses barémées en N-1. L'agent comptable n'a relevé aucune erreur patrimoniale significative lors de ses contrôles. L'application du taux de sondage correspondant (2%) devrait dans ce cas conduire à vérifier uniquement 2 factures ce qui aurait peu de sens ; l'échantillon devra dans ce cas porter sur 50 opérations.

L'agent comptable remplira ainsi le plan de contrôle pour les dépenses pouvant faire l'objet d'un sondage :

Ordonnateur X	Formes du contrôle					
	Champ du contrôle			Moment	Périodicité	Intensité (facultatif)
	Taux d'erreurs patrimoniales	Contrôle exhaustif ou taux de sondage	Nombre ou seuil			
Nature de la dépense X	X %	Sondage 2 %, 5 %, 7 %, 10 % ou exhaustif				

FICHE 8 : DEFINIR UN MODE DE CONSTITUTION D'ECHANTILLON

OBJECTIF : définir dans le plan de contrôle une méthode de tirage d'échantillon par un nombre **et ou un seuil de contrôle.**

⇒ **Les trois options de constitution de l'échantillon** sont :

Echantillon constitué sans seuil : l'échantillon résulte du taux de sondage ; les factures ou mandats sont tirés aléatoirement, sans qu'aucun autre critère (notamment un seuil) ne soit pris en compte.

Cette formule pour constituer l'échantillon doit être réservée aux dépenses nombreuses dont le montant unitaire est homogène. Elle est en outre particulièrement adaptée pour un contrôle périodique et a posteriori.

Il en va ainsi pour les frais de déplacement et les bourses quand les risques sur ces natures de dépenses sont faibles.

Les avantages de cette approche sont à la fois théorique et pratique :

- théorique, dans la mesure où ce mode de constitution de l'échantillon reposant sur une méthodologie statistique pure, tous les mandats ou factures peuvent sans exclusion figurer dans l'échantillon. Ainsi, le résultat de l'échantillon peut être extrapolé sans biais statistique à l'ensemble des mandats ou factures dès lors que l'échantillon comporte au moins 50 mandats ou factures ;
- pratique, en raison de sa simplicité : le taux de sondage déterminé par le niveau de risque est directement utilisé.

Cette approche comporte néanmoins l'inconvénient, pour les dépenses dont l'amplitude des montants est très large, de ne pas faire nécessairement porter les contrôles sur les dépenses les plus importantes ; l'échantillon peut porter sur des opérations présentant des enjeux faibles ce qui ne permet pas une couverture optimale des enjeux.

Exemple : un ordonnateur a émis 1000 dépenses barémées en N-1. Suite à l'analyse du TEPS, l'agent comptable doit contrôler 5% des mandats ou factures (soit en principe 50 factures ou mandats sur l'année). Les mandats ou factures à contrôler vont être sélectionnés au cours de l'année via un tirage aléatoire ; ce tirage pourra être effectué au fur et à mesure du mandatement ou à des périodes prédéfinies (notamment pour un contrôle a posteriori).

Echantillon constitué à partir d'un seuil : l'échantillon est alors constitué par toutes les opérations supérieures à un seuil. Le seuil permet donc d'obtenir un échantillon correspondant au taux de sondage résultant du TEPS.

Un seuil doit être déterminé en début de période. Tous les mandats ou factures supérieurs à ce seuil seront systématiquement contrôlés.

Ce seuil est modulable et peut être abaissé ou relevé selon que le nombre de mandats ou factures sélectionné est trop faible ou trop important par rapport au taux de sondage défini dans le plan de contrôle.

Les avantages de cette formule sont la simplicité de la procédure de sélection des mandats ou factures et la maîtrise des enjeux. Elle est particulièrement conseillée pour le contrôle des achats hors marché formalisé.

La sélection par un seuil présente plusieurs avantages :

- le contrôle porte sur les dépenses qui présentent les risques et les enjeux les plus forts, ce qui assure une couverture des enjeux optimale ;
- l'échantillon peut être contrôlé indifféremment a priori ou a posteriori - même si la logique en la matière est plutôt un contrôle a priori - ;
- le contrôle peut intervenir de manière continue ou périodique - même si la logique en la matière est plutôt un contrôle continu -, afin de simplifier la constitution et le suivi de l'échantillon.

Cette méthode comporte un inconvénient statistique, l'introduction d'un seuil constituant en effet un biais dans la mesure où chaque mandat n'a plus la même chance de figurer dans l'échantillon.

Exemple : un agent comptable a déterminé qu'il doit contrôler 5% des achats hors marché formalisé. Il fixe un seuil de 5000€. Il contrôlera donc tous les mandats ou factures supérieurs à ce seuil, et aucun mandat ou facture inférieurs au seuil.

S'il s'avère qu'il contrôle plus de 5% : il augmentera son seuil.

S'il s'avère qu'il contrôle moins de 5% : il baissera son seuil ou complètera son échantillon avec des mandats ou factures tirés aléatoirement.

Cette appréciation de la pertinence du seuil doit se faire avec un recul nécessaire (approche trimestrielle, mais en aucun cas hebdomadaire).

Echantillon constitué de manière mixte : pour éviter les inconvénients des deux formules précédentes tout en conservant la plupart de leurs avantages, il est possible de panacher les deux approches en définissant un seuil plancher de contrôle et un taux de sondage applicable au-delà.

Cette formule fait perdre à l'échantillon sa pureté statistique, mais permet d'écarter les dépenses qui présentent les enjeux les plus faibles pour concentrer les contrôles sur les principaux enjeux.

Exemple : l'agent comptable pourra composer son échantillon en sélectionnant 10% des mandats ou factures supérieurs à 1000€, pour une nature de dépense donnée.

L'application informatique permet de mettre en place des formules de composition de l'échantillon très élaborées combinant un seuil et un taux (ou deux seuils). L'usage de ces fonctionnalités suppose en outre une bonne appropriation de la méthodologie et de l'outil informatique. La combinaison des critères implique en effet un suivi régulier pour s'assurer que le taux de sondage effectif correspond au taux de sondage escompté.

Ordonnateur X	Formes du contrôle					
	Champ du contrôle			Moment	Périodicité	Intensité (facultatif)
	Taux d'erreurs patrimoniales	Contrôle exhaustif ou taux de sondage	Taux et (ou) seuil			
Nature de la dépense X	X%	Sondage 2%, 5%, 7%, 10%	5%			
Nature de la dépense X	X%	Sondage 2%, 5%, 7%, 10%	5 % soit 5000 €			
Nature de la dépense X	X%	Sondage 2%, 5%, 7%, 10%	10 % des mandats > à 1000 €			

Pour aller plus loin : définir un taux ou des seuils par catégorie générique de dépense ou par imputation budgétaire

La logique sous-tendant le contrôle par échantillonnage est de considérer que les risques au sein d'une nature de dépense sont homogènes (voir la méthodologie d'analyse des risques sur Magellan).

Le contrôle par sondage permettra de reproduire avec l'échantillon contrôlé une « image » de l'ensemble de la nature de dépense, dans laquelle chaque imputation budgétaire est présente en fonction de son importance.

Toutefois, pour répondre à un besoin de souplesse, une différenciation dans le tirage du mandat peut se faire au niveau de l'imputation : ainsi, un agent comptable peut choisir des seuils et/ou des taux différents pour certaines imputations au sein d'une nature de dépense.

AVANTAGES :

Quand des seuils sont utilisés pour la définition de l'échantillon, l'application de critères au niveau des imputations budgétaires permet d'éviter de sélectionner exclusivement des dépenses à enjeu mais sans risque particulier. Ainsi, un seuil unique très élevé pour les subventions entraînerait le risque de ne sélectionner que des subventions à des personnes publiques alors que les risques peuvent être plus importants pour des subventions à des bénéficiaires privés.

INCONVENIENTS :

Trois aspects doivent être pris en compte avant d'utiliser l'échantillonnage ciblé au niveau de l'imputation :

- La modulation des critères de sélection au sein des imputations budgétaires doit respecter le taux de sondage défini pour la

catégorie générale de dépense. Aussi, si le taux appliqué à chaque imputation budgétaire ne correspond pas au taux de sondage de la catégorie concernée, tout contrôle renforcé en plus sur une imputation doit être compensé par une diminution du nombre des contrôles sur une autre.

- Il convient de prendre garde à ne pas laisser de « zones d'ombre » en ciblant les contrôles sur certaines imputations budgétaires et en supprimant tout contrôle sur d'autres imputations ; aucune nature de dépense ne doit échapper à la possibilité d'être contrôlée pour maintenir le caractère dissuasif du dispositif et assurer la représentativité de l'échantillon.

- Un contrôle ciblé sur les seules dépenses présentant des risques supposés forts introduit un biais statistique majeur en déformant le résultat du sondage. En effet, le TEPS sera nécessairement plus élevé dès lors que l'échantillon est constitué d'opérations par nature plus risquées. Dans ces conditions, il est possible que le TEPS dépasse les 2% pour la nature de dépense, alors même qu'en règle générale les risques sont maîtrisés pour l'ensemble de la nature de dépense. L'agent comptable serait alors dans l'obligation de revenir à un contrôle exhaustif pour l'ensemble de la nature de dépense concernée.

Par exemple : un agent comptable décide en matière de subventions de privilégier le contrôle des subventions aux organismes privés ; il lui semble que les irrégularités sont plus fréquentes pour ces dépenses spécifiques. Il module donc ses critères d'échantillonnage pour que les subventions aux organismes privés soient sur-représentées dans son échantillon. Ce faisant, les risques pour la nature de dépense sont eux aussi sur-représentés ; si son hypothèse (plus d'erreurs dans cette catégorie) se vérifie, il pourra être amené à revenir à un contrôle exhaustif.

En outre, l'échantillon peut être éventuellement décliné en fonction des pratiques des services gestionnaires et de la qualité des procédures dans les conditions suivantes.

Définitions :

- **un service gestionnaire** est un service qui, au plus près de l'unité de base, dispose d'un budget et met en forme les dossiers de dépense sans les mandater.

- **un service d'ordonnancement** est un service qui, placé sous l'autorité directe du chef des services financiers, selon le cas valide les dossiers des gestionnaires et mandate, ou procède lui-même à ces deux phases.

Un plan de contrôle est élaboré pour chaque ordonnateur (principal ou secondaire).

Néanmoins, dans l'hypothèse où les services gestionnaires n'ont pas de pratiques homogènes et de ce fait génèrent des risques spécifiques et dans la mesure où ces services sont identifiables dans l'outil informatique, au sein du plan de contrôle, les échantillons pourront être déclinés par services gestionnaires, en fonction de l'organisation et de la qualité des procédures observées.

LE PARAMETRAGE PAR IMPUTATION BUDGETAIRE ET/OU PAR SERVICE GESTIONNAIRE PERMET UNE PLUS GRANDE SOUPLESSE DANS LA COMPOSITION DE L'ECHANTILLON. CEPENDANT , IL PEUT INTRODUIRE UN BIAIS NON NEGLIGEABLE PAR RAPPORT A LA METHODOLOGIE GENERALE DU CHD.

Comme la modulation des critères de sélection au sein des imputations budgétaires doit respecter le taux de sondage défini pour la catégorie générale de dépense, la modulation des critères de sélection au niveau des services gestionnaires, doit respecter, in fine, le taux de sondage prévu dans le plan de contrôle au niveau de l'ordonnateur et par catégorie générale de dépense.

Exemple de différenciation au sein d'une catégorie générique de dépense

Ordonnateur X	Formes du contrôle					
	Champ du contrôle			Moment	Périodicité	Intensité (facultatif)
	Taux d'erreurs patrimoniales	Contrôle exhaustif ou taux de sondage	Taux et (ou) seuil			
Achats hors marchés formalisés dont : 6226 Honoraires 651 Redevances pour concession , brevet 623 Publicité , publications , relations publiques	1,5 %	Sondage 7%	1 % 10 % > 1000€ 100% > 2000 €			

L'application informatique permet un tirage aléatoire de l'échantillon par imputation budgétaire. Ainsi, l'application sélectionne « au hasard » les opérations à contrôler.

Ce dispositif de tirage aléatoire repose sur un rapprochement permanent entre le nombre d'opérations qui aurait dû être contrôlé et les opérations effectivement contrôlées.

Le taux de sondage est appliqué de manière aléatoire au flux d'opérations pris en charge pour obtenir l'échantillon désiré.

Concrètement, à chaque sélection de l'échantillon, un rapprochement est fait, par nature de dépense, entre le nombre d'opérations contrôlé précédemment, et le nombre d'opérations à contrôler (calculé en fonction des prises en charge du jour). Si le taux d'opérations déjà sélectionné est supérieur ou égal au taux de sondage voulu, aucune sélection n'est faite ; si le taux d'opérations déjà sélectionné est inférieur au taux de sondage souhaité, une ou plusieurs opérations sont sélectionnées aléatoirement sur les mandats du jour de la nature de dépense souhaitée, à concurrence du taux de sondage programmé.

Par exemple :

Pour un ordonnateur donné, depuis le début de la période de contrôle, 98 dépenses barémées ont été contrôlées sur les 1000 prises en charge.

La taux de sondage est de 10%. Lors de la dernière transmission des mandats à l'agent comptable, 50 opérations nouvelles concernent des dépenses barémées.

Le taux de sondage effectué est donc de 98/1050 soit 9,33%. Pour compléter cet échantillon, l'application sélectionnera donc aléatoirement sept opérations de dépenses barémées pour atteindre le taux de 10%.

- Dans le cadre d'un contrôle continu, l'échantillon est constitué progressivement au fur et à mesure des prises en charge. Ainsi, l'échantillon suit le rythme de mandatement de l'ordonnateur et l'agent comptable a l'assurance d'avoir contrôlé le taux d'opérations souhaité en fin d'exercice.
- Dans le cadre d'un contrôle périodique, l'agent comptable doit définir dans un calendrier les périodes durant lesquelles les contrôles seront réalisés, en fonction du rythme du mandatement. Le nombre de mandats effectivement contrôlés est rapproché du nombre qui doit théoriquement être vérifié. A chaque contrôle périodique, un « rattrapage d'échantillon » est réalisé par l'application : les mandats sont sélectionnés de telle sorte que l'échantillon corresponde à X % du nombre de mandats pris en charge depuis le début de l'année.

FICHE 9 : DEFINIR LE MOMENT DU CONTROLE

OBJECTIF : définir pour chaque nature de dépense si le contrôle intervient a priori ou a posteriori

Dans le cadre d'un sondage, le contrôle peut être effectué a priori ou a posteriori, c'est à dire avant ou après le paiement. Traditionnellement, les contrôles de l'agent comptable sont effectués a priori ; toutefois, un contrôle après paiement ne doit pas être systématiquement écarté.

⇒ **Pourquoi un contrôle a posteriori ?**

Le contrôle a posteriori est une option ouverte à l'agent comptable pour les dépenses présentant des enjeux faibles, et pour lesquelles les risques sont maîtrisés. Ainsi, un contrôle a posteriori correspond parfaitement aux dépenses barémées, quand le taux de sondage déterminé est bas.

⇒ **Les avantages du contrôle a posteriori**

Un contrôle a posteriori permet de lisser efficacement la charge de travail sur l'année, afin d'éviter notamment les périodes de fort mandatement. En outre, il facilite la constitution d'un échantillon, puisque la sélection ne se fait pas à partir d'un flux, mais d'un stock.

⇒ **Un contrôle de complément**

Quand le contrôle est axé sur les factures ou mandats supérieurs à un seuil, il est intéressant de constituer un échantillon en deçà de ce seuil, afin de compléter l'appréciation sur la qualité générale du mandatement. Un échantillon complémentaire peut aussi être constitué quand le nombre arrêté de contrôles pour une période n'a pas été atteint.

Cet échantillon complémentaire doit être nécessairement limité, et peut être effectué a posteriori, à partir d'un stock.

Par exemple :

- *Un service a 100 achats hors marchés à contrôler dans l'année. Il contrôle uniquement les dépenses supérieures à un seuil. En fin de période de contrôle, il n'a contrôlé que 90 factures ou mandats. Il pourra compléter son échantillon de factures ou mandats déjà payés ;*
- *Le contrôle d'un échantillon supplémentaire permet d'avoir une meilleure appréciation statistique de l'ensemble. Ainsi, un service devant contrôler 100 mandats ou factures d'une nature de dépense pourra contrôler exhaustivement au-dessus d'un seuil 90 factures ou mandats, afin d'assurer une maîtrise des enjeux, et 10 en dessous du seuil, a posteriori en période plus creuse, afin d'avoir une vision globale du mandatement.*

Ordonnateur X	Formes du controle					
	Champ du contrôle			Moment	Périodicité	Intensité (facultatif)
	Taux d'erreurs patrimoniales	contrôle exhaustif ou taux de sondage	Nombre ou seuil			
- Nature de la dépense X	X %	Sondage 2 %, 5 %, 7 %, 10 %	1000€	A priori		
- Nature de la dépense X	X %	Sondage 2 %, 5 %, 7 %, 10 %	150 op.	A posteriori		

FICHE 10 : DEFINIR LA PERIODICITE DES CONTROLES

OBJECTIF : définir pour chaque nature de dépense si le contrôle est continu ou périodique

⇒ En matière de périodicité deux options sont offertes à l'agent comptable

- **Contrôle continu (« au fil de l'eau »)**

L'échantillon est constitué de manière continue, c'est à dire au fur et à mesure du mandatement. Les contrôles étant effectués en permanence tout au long de l'année sur un nombre restreint d'opérations, il ne peut y avoir par conséquent dans ce cas de calendrier de contrôle. **Cette option doit naturellement être retenue quand le service a opté pour un contrôle a priori à partir d'un seuil.**

Concrètement le service contrôlera toutes les opérations qui figureront sur des listes sélectives sur lesquelles ne figureront que les factures ou mandats supérieurs au montant qui aura été défini.

L'agent comptable devra vérifier périodiquement (par exemple à une fréquence trimestrielle) que les critères de sélection qu'il a retenus lui permettent d'obtenir un échantillon de la taille souhaitée (respect du taux de sondage défini en début d'année).

- **Contrôle périodique**

Contrairement au contrôle effectué en continu (ou « au fil de l'eau »), le contrôle périodique permet de concentrer sur une ou plusieurs périodes de l'année l'ensemble des contrôles. Il s'agit de définir par mois un nombre de contrôles à effectuer, en se basant sur les informations issues de l'année précédente.

Les avantages de la formule sont l'indépendance par rapport au rythme de mandatement, et la souplesse de gestion (les contrôles qui n'auront pas été effectués sur une période donnée, pourront être reportés). L'inconvénient de cette formule est la nécessité de programmer les contrôles dans un calendrier. En outre, l'agent comptable devra éviter de constituer de trop longues « périodes aveugles ».

Aussi, cette formule est particulièrement adéquate pour la constitution d'échantillons dans le cadre d'un contrôle a posteriori ou bien encore pour un contrôle a priori sans seuil.

Dans cette formule, le nombre de factures ou mandats à contrôler en N est défini par le taux de sondage appliqué aux opérations de N-1. Ce nombre n'a pas à être recalculé en fonction du nombre de factures ou mandats en N.

Exemple : un agent comptable doit contrôler 5% des dépenses baremées. Il a estimé le flux de factures ou mandats de N-1 à 1000, et doit donc en contrôler 50. Il élabore alors un calendrier de contrôle, par exemple : 10 factures ou mandats contrôlés en février, avril, juin, août et octobre. Il ne contrôlera aucune dépense baremée en dehors de ces périodes.

Ordonnateur X	Formes du contrôle					
	Champ du contrôle			Moment	Périodicité	Intensité (facultatif)
	Taux d'erreurs patrimoniales	contrôle exhaustif ou sondage	Nombre ou seuil			
- Nature de la dépense X	X %	Sondage 2 %, 5 %, 7 %, 10 %	1000€	A priori	Continue	
- Nature de la dépense X	X %	Sondage 2 %, 5 %, 7 %, 10 %	150 op.	A posteriori	Calendrier	

Exemple de calendrier : Dépenses baremées – contrôle à priori – par sondage - Période concernée : 2003

ORDONNATEUR	Janv	Fév	Mars	avril	Mai	Juin	Juillet	Août	sept	oct	nove	Déc.	Total
dépenses baremées	0	10	0	10	0	10	0	10	0	10	0	0	50

FICHE 11 : DEFINIR L'INTENSITE DES CONTROLES

OBJECTIF : définir pour chaque nature de dépense les contrôles qui seront exercés

La dernière variable de personnalisation dans le plan de contrôle consiste à arrêter, tout du moins dans les unités de travail qui auront opté pour cette possibilité, un bornage de l'intensité du contrôle.

La modulation de l'intensité consiste, dans le cadre de l'analyse des risques, à s'interroger sur la possibilité de se dispenser de l'un ou de plusieurs contrôles prévus aux articles 12 et 13 du RGCP .

Par exemple : les contrôles de la liquidation et de caissier des dépenses barémées peuvent apparaître sans utilité à un service, qui décidera alors de ne plus les effectuer.

Cette modulation peut s'accompagner d'une simplification du circuit de la dépense ou de la production des pièces justificatives adaptée aux enjeux et aux risques de la dépense.

Aucune préconisation n'est faite en terme d'intensité dans le cadrage indicatif effectué sous la responsabilité de l'agent comptable, qui aura identifié l'absence de risque à certaines étapes du contrôle et décidé de consacrer les moyens mis à disposition par l'ordonnateur à des contrôles plus pertinents.

La modulation d'intensité peut également s'appliquer aux dépenses figurant dans le référentiel obligatoire.

Ordonnateur X	Formes du contrôle					
	Champ du contrôle			Moment	Périodicité	Intensité (facultatif)
	Taux d'erreurs patrimoniales	Contrôle exhaustif ou sondage	Nombre ou seuil			
- Nature de la dépense X	X %	Sondage 2 %, 5 %, 7 %, 10 %	1000€	A priori	Continue	1 à X
- Nature de la dépense X	X %	Sondage 2 %, 5 %, 7 %, 10 %	150 op.	A posteriori	Calendrier	1 à X

CATÉGORIE DE DÉPENSE	PROPOSITIONS DE SÉQUENCEMENT DES CONTRÔLES POUR LES EPN (par ordre décroissant de risque)							
	Qualité de l'ordonnateur	Contrôles réglementaires	Validité de la créance	Pièces justificatives	Liquidation	Disponibilité des crédits	Imputation Budgétaire	Caissier
MARCHÉS (INVESTI ; FONCT.)	7	5	6	2	3	8	4	1
PAIE	7	4	8	2	3	6	5	1
SUBV. PARTICIPATION	6	4	8	2	3	7	5	1
ACHATS SANS FORMALITÉS PRÉALABLES	6	5	8	2	3	7	4	1
DÉPENSES BARÈMÉES	6	5	8	2	3	7	4	1
EMPRUNTS	7	4	2	1	3	6	5	8
OPERATIONS D'ORDRE BUDGETAIRE	6	7	5	4	1	3	2	Sans objet

Par exemple : le plan de contrôle indique pour les dépenses barémées : contrôle de 1 à 2

Dans ce cas, l'agent n'effectuera que les contrôles de caissier et de pièces justificatives.

Des exemples plus précis d'utilisation de la modulation d'intensité sont disponibles dans les fiches par nature de dépense.

1. Les tables de correspondance

L'informatisation du contrôle hiérarchisé repose sur des tables de correspondance sur support informatique qui seront diffusées auprès des principaux prestataires informatiques par le bureau 7D, ex 5B. Elles associent à chaque catégorie générique de dépense les imputations budgétaires correspondantes (selon les imputations, il a été retenu le chapitre de regroupement ou le niveau le plus détaillé) à l'exception des marchés.

Les tables de correspondance relatives aux dépenses figurant dans le référentiel obligatoire ne sont pas paramétrables.

Pour les dépenses du référentiel indicatif, en revanche, les services doivent pouvoir en début d'exercice saisir les seuils de contrôles définis dans le plan de contrôle.

2. Les modalités de paramétrage : préconisations

Conformément aux règles de constitution de l'échantillon (v. supra fiche n° 8), le service paramètre les taux et (ou) les seuils de sélectivité des factures ou des mandats. Ce paramétrage pourra être effectué soit globalement pour l'établissement soit si nécessaire au niveau des différentes structures de l'établissement (notamment agences comptables et ordonnateurs secondaires).

- Pour la plupart des établissements, ce paramétrage s'effectuera, pour toute la structure, au niveau de la nature de la dépense : le seuil et/ou le taux de sélection aléatoire saisi(s) pourront être dupliqués pour chacune des imputations constituant la nature de dépense.
- Pour les établissements à structure plus complexe (ordonnateurs secondaires, plusieurs services de mandatement identifiables, grand nombre de mandats...), il pourra être demandé, à terme, aux prestataires informatiques de réaliser des paramétrages plus fins. Soit le paramétrage sera le même pour toute la structure (cf paragraphe précédent) soit le paramétrage pourra être réalisé pour chaque service gestionnaire. Pour chacun de ces services, un paramétrage sera ensuite effectué par imputation budgétaire.

Ce choix de paramétrer au niveau du service gestionnaire ne peut être justifié que par un risque plus élevé pour cette structure. Ce paramétrage plus fin suppose une bonne maîtrise de la méthodologie du CHD et constitue un biais important dans la méthode d'échantillonnage (impact sur le TEPS cf fiche 8).

- Il est également possible de mettre en place des critères mixtes pour une imputation donnée (par exemple : sélection de tous les mandats ou factures supérieurs à un seuil et d'une partie des mandats ou factures inférieurs à ce seuil).

Ce paramétrage plus fin suppose une bonne maîtrise de la méthodologie du CHD et de l'application et nécessitera des développements plus complexes qui ne pourront pas nécessairement être réalisés, à court terme, dans les logiciels informatiques. En outre, comme indiqué dans la fiche n° 8, ce choix n'est pas neutre : un paramétrage ciblé sur les aspects d'une nature de dépense présentant structurellement plus de risques constitue un biais important dans la méthode d'échantillonnage. La sélection de mandats risque de ne plus être représentative de l'ensemble de la nature de dépense. Ainsi, un ciblage sur des dépenses mal maîtrisées par un ordonnateur risque de contraindre à un retour à un contrôle exhaustif pour l'ensemble de la nature de dépense.

3. Les modifications du paramétrage

Le paramétrage d'origine peut être modifié, si le taux de contrôle effectué pour une nature de dépense s'avère supérieur ou inférieur à celui programmé et validé ou s'il amène à contrôler plus que le nombre d'opérations arrêté dans le plan de contrôle. Cette modification ne doit pas avoir lieu à intervalles trop rapprochés, afin que l'agent comptable dispose du recul indispensable sur la pertinence des critères qu'il aura retenus.

Gestion



du contrôle hiérarchisé

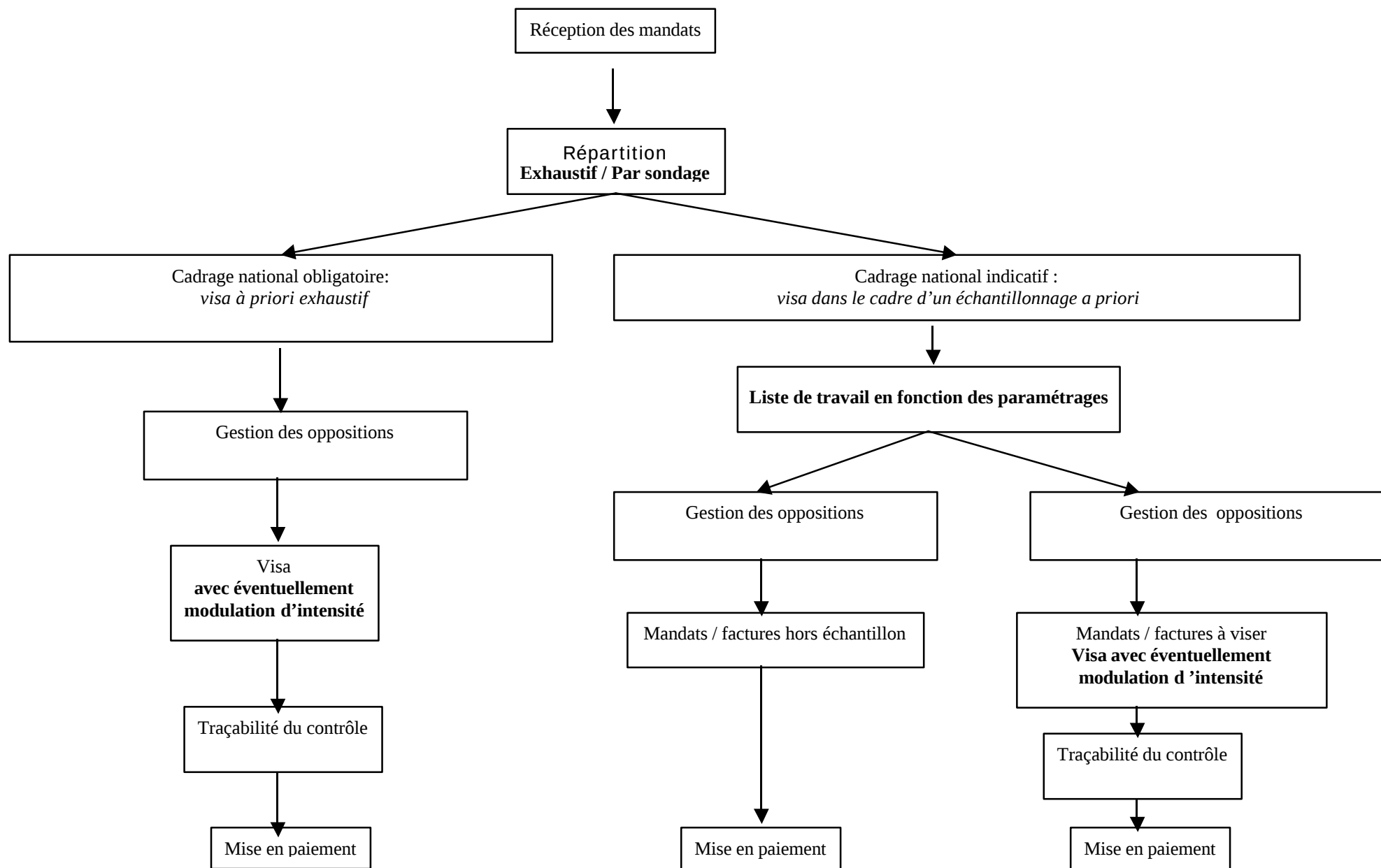
FICHE 13 : SEQUENÇAGE DES ACTIONS DE GESTION

OBJECTIF : présenter les tâches induites par le CHD pour le service

La phase dite de gestion correspond aux différentes tâches qui doivent être effectuées dans le cadre du suivi du plan et du calendrier.

Il s'agit de la mise en œuvre matérielle du CHD, qui **implique l'ensemble du service** et peut conduire à revoir son organisation.

Pour le contrôle a priori, l'enchaînement des actions de gestion est présenté sous la forme d'un diagramme fonctionnel à la page suivante.



FOCUS SUR : LES CONTROLES DE CAISSIER

Les opérations de caissier consistent, à obtenir un acquit libératoire en payant le bon créancier pour éteindre la dette. Dans ce rôle de caissier, il convient de distinguer les opérations de contrôle des coordonnées bancaires, dont l'affacturage, de la gestion des oppositions.

1- le contrôle des coordonnées bancaires et les opérations d'affacturage

Les règlements s'effectuant majoritairement par virement, les contrôles impartis à l'agent comptable portent principalement sur la vérification du RIB du bénéficiaire du paiement.

Le contrôle consiste, pour l'agent comptable, à s'assurer que le RIB indiqué par l'ordonnateur correspond aux références bancaires données par le bénéficiaire. Il s'agit de rapprocher les coordonnées bancaires signifiées par l'ordonnateur avec celles figurant dans les pièces justificatives (RIB ; conventions...).

Les opérations d'affacturage obéissent à la même logique ; l'ordonnateur indique à l'agent comptable les coordonnées bancaires du factor telles qu'elles figurent dans la mention subrogative.

Les contrôles de caissier sont traditionnellement considérés comme très sensibles : tout paiement entre les mains d'un mauvais créancier se traduit en effet par un paiement irrégulier.

Ce risque patrimonial est réel mais doit être nuancé :

- une erreur de créancier ne constitue pas un risque fréquent et, en tout état de cause, en cas de paiement à un mauvais créancier, la récupération de l'indu est envisageable, sauf le cas du RJ /LJ qui peut faire échec à la récupération.
- en réalité, la plupart des anomalies observées concernent de simples erreurs de saisie dans les coordonnées bancaires du véritable créancier ou bien l'utilisation d'un ancien compte ; ces anomalies se traduisent simplement par un virement à réimputer.

La vérification systématique des RIB exigerait un examen de l'ensemble des paiements, ce qui apparaît peu compatible avec une logique de contrôle hiérarchisé.

Dans la majorité des produits informatiques, dans le référentiel commun du fichier fournisseur, les RIB sont saisis par l'ordonnateur pour chaque fournisseur et validés par l'agent comptable avant utilisation. Ce système sécurise la procédure.

Dans le cadre du contrôle hiérarchisé, la vérification des coordonnées bancaires est limitée aux paiements relevant du référentiel national obligatoire et aux paiements figurant dans l'échantillon pour les dépenses relevant du référentiel indicatif.

Par ailleurs, les agents comptables peuvent pour ces dépenses décider sous leur responsabilité de moduler l'intensité des contrôles en renonçant au contrôle de caissier si les pratiques de l'ordonnateur l'autorisent.

2 - la gestion des oppositions

En matière d'opposition, les opérations relèvent de la seule responsabilité de l'agent comptable et sont donc de nature différente ; il ne s'agit pas, dans ce cas, d'un contrôle, mais d'une opération de gestion incombant exclusivement à l'agent comptable.

C'est en effet l'agent comptable qui est destinataire de l'opposition et il lui appartient de corriger les références bancaires de telle sorte que les paiements soient faits entre les mains du tiers opposant.

Le contrôle systématique des oppositions est donc une nécessité.

Dans le cadre du contrôle hiérarchisé, la gestion des oppositions est maintenue pour toutes les dépenses, qu'elles relèvent du cadrage national obligatoire ou facultatif.

FICHE 14 : TRI DES MANDATS

OBJECTIF : améliorer l'efficacité des listes sélectives issues de l'outil informatique

L'approche sélective des contrôles impose de repérer parmi l'ensemble des pièces transmises par le service de l'ordonnancement celles qui doivent être contrôlées.

L'édition ou l'affichage de listes de pièces à contrôler, de façon exhaustive ou par sondage, facilite le travail de tri, si l'ordonnateur transmet ces pièces dans l'ordre de leur édition. Il y a dans certains EPN à sensibiliser les services ordonnateurs sur ce point de méthode.

Le contrôle de la dépense à partir de listes sélectives oblige à inverser la logique de travail des services ; le mode opératoire du contrôle part de l'outil informatique vers les pièces et non plus l'inverse.

L'application devra désigner de manière aléatoire les factures/mandats soumis au visa en respectant les paramètres de planification et de seuil définis par l'agent comptable. La liste des factures/mandats susceptibles de constituer l'échantillon facilite le repérage de ces opérations ; elle ne dispense pas le service du tri des pièces de la sélection des factures/mandats à contrôler.

L'organisation du tri dépend de l'organisation propre à chaque établissement ; il est donc difficile de préconiser un mode opératoire standard transposable à tous.

Les développements qui suivent ne sont que des suggestions, à adapter en fonction de la spécificité de l'EPN.

Le tri des mandats à leur arrivée

Le tri des mandats peut être effectué par chaque agent du service ou confié à une seule et même personne.

Quand les mandats arrivent dans leur ordre de numérotation, aucun classement préalable n'est nécessaire. Dans ce cas, la recherche des paiements à contrôler s'effectue à partir de listes informatiques des opérations à contrôler. La liste est émarginée au fur et à mesure où les paiements sont trouvés.

Dans l'hypothèse où les mandats arrivent sans respecter la numérotation un reclassement est nécessaire pour pouvoir utiliser la liste.

Les mandats sont ensuite regroupés pour le visa.

La coopération de l'ordonnateur en matière de tri

Chaque ordonnateur doit être sensibilisé à la nécessité de coopérer pour accélérer les contrôles de l'agent comptable et réduire en conséquence les délais de paiement.

Cette coopération est nécessaire dans les domaines suivants :

- l'exploitation de la liste de travail suppose que les factures ou mandats et les pièces justificatives soient transmises par l'ordonnateur le plus rapidement possible ;

- l'exploitation rapide de la liste de travail est subordonnée, par ailleurs, à la transmission par l'ordonnateur des mandats dans l'ordre de leur numérotation ;
- l'ordonnateur doit correctement identifier les marchés dans l'outil informatique.

Dans les établissements ou la proximité des services et/ou l'outil informatique le permettent, le regroupement dans un même bordereau de mandat des dépenses d'une même nature facilitera le repérage et le tri des pièces dans l'attente des maintenances informatiques

FICHE 15 : LA TRACABILITE DES CONTROLES

OBJECTIF : effectuer le suivi des contrôles via les feuilles de contrôle

La « feuille de contrôle » doit être remplie à l'occasion de chacune des interventions effectuées dans le cadre du plan de contrôle, pour les dépenses contrôlées exhaustivement, comme pour les dépenses contrôlées par sondage.

Cette **traçabilité** est obligatoire et a une quadruple fonction.

- Elle sert **d'indicateur** sur la qualité des mandats contrôlés pour l'agent comptable. En effet, à partir de la feuille de contrôle, l'agent comptable sera à même d'estimer la qualité des procédures. En cas d'anomalies récurrentes et importantes, il pourra être amené à moduler son plan de contrôle ;
- Elle permet un retour **d'informations valorisées** pour l'ordonnateur. L'indication des codes anomalies permet de cibler les incidents récurrents au niveau de l'ordonnateur ;
- Elle est la base de **la responsabilité de l'agent comptable** dans le cadre du CHD. En effet, il indique les paiements contrôlés, et le résultat des contrôles ;
- Elle est le **support du contrôle interne (voir fiche 18)**.

La traçabilité des contrôles permet d'actualiser annuellement le dispositif de contrôle hiérarchisé en assurant son évolutivité en fonction des résultats obtenus : elle justifie la variation des taux de sondage pratiqués, à la baisse si les résultats l'autorisent au regard des incidents significatifs relevés, ou à la hausse dans le cas contraire, voire le retour au contrôle exhaustif lorsque le taux d'erreurs patrimoniales significatives excède 2 %.

La traçabilité s'effectue au niveau des factures ou mandats.

Le suivi dans l'outil informatique comptable est l'objectif, un écran de saisie spécifique permettant d'indiquer le résultat des contrôles.

A défaut l'agent comptable jugera s'il peut organiser, de manière provisoire, une traçabilité sur un gestionnaire fichier de type excel.

Mais en aucun cas il ne pourra se dispenser du suivi et de sa conservation sous la forme qu'il juge la plus adaptée jusqu'à l'apurement des comptes.

Ce fichier constituant le document de travail et de justification des diligences du service devra au besoin être remis par l'agent comptable à son successeur qui lui en donnera acte et conservé jusqu'à l'apurement des comptes de l'établissement.

La traçabilité pourra s'organiser à partir d'un dispositif d'enregistrement quotidien permettant le repérage :

- de la facture ou du mandat contrôlé
- de son montant
- du type de contrôle

E pour « exhaustif » : si le paiement a été sélectionné dans la liste obligatoire (paiements sur marché, ...)

S pour « sondage » : si le paiement a été sélectionné dans la liste par sondage (factures, subventions, etc...)

- du code
- du montant de l'erreur patrimoniale. Lors d'une erreur de liquidation, le montant à prendre en compte est la différence entre le montant mandaté et le montant que l'on aurait dû payer. Seuls les montants positifs sont tracés.
- de la décision : rejet ou suspension

- Si l'opération ne comporte pas d'erreur, un repérage neutre est indiqué dans la colonne « code erreur » ce qui permet d'identifier une pièce contrôlée et correcte, et donc de la comptabiliser au nombre des pièces contrôlées.

- Si l'opération comporte une erreur, le code erreur doit être saisi selon une table préétablie (cf. infra) (par exemple 015), ainsi que le montant de l'erreur.

Les codes erreur récapitulés ci-après pourront être complétés par l'EPN en fonctions de ses spécificités. Il convient toujours d'indiquer le niveau le plus fin de détail pour la description de l'erreur identifiée.

Quand plusieurs erreurs ont été décelées lors du contrôle sur un mandat / une facture :

- elles doivent toutes être signalées à l'ordonnateur ;
- un seul motif de suspension peut être indiqué dans la feuille de contrôle : en effet, les restitutions n'ont pas vocation à indiquer l'ensemble des erreurs décelées, mais le taux de mandats / factures comportant des erreurs ;
- l'erreur retracée doit être celle comportant le plus de risques : en tout état de cause, les erreurs patrimoniales doivent donc être retracées de préférence aux erreurs non-patrimoniales ;
- la même anomalie sur une dépense de masse/répétitive (exemple : bourses) est comptée autant de fois qu'elle est rencontrée ; (1)
- les autres erreurs peuvent être indiquées à part (dans la zone « observations »)

Une zone d'observation libre peut être prévue pour commenter l'erreur constatée, par exemple identifier le service gestionnaire à l'origine de l'erreur et permettre ainsi une démarche corrective ciblée dans l'établissement.

- **L'assiette du taux de sondage est la facture**, sous réserve de pouvoir être rattachée au mandat dans l'outil informatique, dans le cas où l'établissement traite au niveau de la facture.

(1) :Ce principe s'explique par la souplesse relative au non retour systématique au contrôle exhaustif en cas du dépassement du taux d'erreur patrimoniale significatif de 2%.

Si une **facture multi-imputations** est comprise dans l'échantillon des opérations à contrôler, elle est réputée avoir été entièrement vérifiée par l'agent comptable. La facture est tracée dans l'échantillon pour le motif principal du sondage (cf. tri aléatoire). Dans l'hypothèse où une erreur patrimoniale significative est détectée sur une imputation différente du motif principal de sondage, l'anomalie est signalée à l'ordonnateur pour rectification mais non tracée dans le CHD.

- A défaut de rattachement de la facture au mandat, l'assiette du taux de sondage est le mandat (au niveau du numéro d'ordre par ligne budgétaire) dans le cas où l'établissement traite au niveau du mandat.

Plusieurs factures peuvent concerner une même ligne budgétaire. Dans ce cas chaque facture est censée avoir été vérifiée par l'agent comptable et le mandat est compté pour une seule opération vérifiée.

Un mandat multi-imputations est réputé avoir été entièrement vérifié par l'agent comptable. Toutefois, n'est retrace dans le CHD que la partie du mandat sélectionnée dans le cadre du contrôle CHD (motif principal du sondage). Dans l'hypothèse où une erreur patrimoniale significative est détectée sur une imputation différente du motif principal de sondage, l'anomalie est signalée à l'ordonnateur pour rectification mais non tracée dans le CHD.

NB : en cas de suspension du paiement, un nouveau mandat est émis : la plupart du temps ce mandat sera à nouveau sélectionné pour les mêmes raisons que le mandat initial (cf. paramétrage de l'échantillon), sauf lorsque le tri des opérations est aléatoire. Dans ce cas, un suivi spécifique est nécessaire pour s'assurer de la régularisation de l'anomalie.

LISTE DES CODES ERREUR

MOTIFS D'OBSERVATION OU DE REJET	CODES	ERREURS PATRIMONIALES
QUALITE DE L'ORDONNATEUR		
Dépense non prévue par la réglementation	011	
Incompétence juridique du donneur d'ordre	012	
CONTROLES REGLEMENTAIRES		
Non respect du Code des Marchés Publics	021	
Déchéance quadriennale atteinte	022	OUI
Début d'exécution avant notification	023	
Caractère non exécutoire des actes	024	
Engagement comptable inexistant, insuffisant ou mal comptabilisé	025	
Absence de visa du contrôleur financier	026	
VALIDITE DE LA CREANCE		
Absence de signature du bordereau (certification du service fait)	031	
Mandat déjà émis (double paiement)	032	OUI
PIECES JUSTIFICATIVES		
Insuffisance des PJ	041	
Absence totale ou invalidité des PJ	042	OUI
EXACTITUDE DE LA LIQUIDATION		
Liquidation erronée	051	OUI
IM mal liquidés	052	OUI
Récupération avance non effectuée	053	OUI
DISPONIBILITES DES CREDITS	006	
IMPUTATIONS BUDGETAIRES	007	
CONTROLES DE CAISSIER	008	
Domiciliation absente ou erronée	081	
Mandat non établi au nom du véritable créancier	082	OUI
Insuffisance des fonds disponibles	009	
AUTRES	000	

Suivi



du contrôle hiérarchisé

Un contrôle hiérarchisé efficace suppose une actualisation régulière des modes de contrôles de l'agent comptable en adéquation avec l'évolution des risques ; la souplesse du dispositif du contrôle hiérarchisé permet une totale réactivité pour actualiser le plan et le calendrier de contrôle (le cas échéant), sur la base de critères objectifs, en fin et en cours d'exercice.

⇒ Actualisation en cours d'exercice

La modification du contenu des échantillons : dans le respect de la taille de l'échantillon définie par le niveau de risques, l'agent comptable pourra modifier le paramétrage des seuils de chaque nature de dépense et, le cas échéant, le calendrier de contrôle ;

- La possibilité de passer d'un contrôle a priori à un contrôle a posteriori, et inversement, en fonction des risques de la dépense ;
- La possibilité de moduler l'intensité du contrôle, en allégeant ou renforçant le contrôle. Cette modulation est effectuée sous la responsabilité de l'agent comptable.

Attention : l'actualisation doit être effectuée après une période suffisante pour obtenir un premier retour sur la pertinence des critères de sélection retenus. Un point trimestriel apparaît pertinent pour évaluer la cohérence des taux et seuils de sondage.

⇒ Actualisation en fin d'exercice

- L'examen annuel du niveau de risque patrimonial pour s'assurer de la possibilité de maintenir (ou de passer) à un contrôle par sondage.
- La modulation du taux de sondage en fonction de l'évolution, de la fréquence, de la nature et du montant des risques.

Par exemple :

En N-1, un agent comptable avait évalué le risque des dépenses barémées qu'il contrôle comme modéré.

En N, il contrôle donc 10% des 1000 dépenses barémées qu'il paye, soit 100.

- *il ne repère aucune erreur patrimoniale lors de ses contrôles : le taux d'irrégularité constaté est de 0% pour N. Il requalifie donc le risque de modéré à marginal, et ne contrôlera que 2% des dépenses barémées en N+1.*
- *il repère 5 erreurs patrimoniales lors de ses contrôles ; le taux d'erreur est alors de 5%. Dans ce cas, le risque est requalifié de modéré à fort, et le comptable devra retourner au contrôle exhaustif.*

⇒ **Tableau récapitulatif**

Quelle modification ?	Pourquoi ?	Quand ?	Quelle contrainte ?
Retour à un contrôle exhaustif	Le taux d'erreurs patrimoniales significatives est supérieur à 2 % de l'ensemble des opérations à contrôler pour une nature de dépense	En principe en fin d'exercice, sauf si le nombre total d'anomalies patrimoniales acceptables dans l'année est dépassé en cours d'exercice	Validé par la DGCP/Bureau 7D (ex-5B) avec l'appui méthodologique de l'équipe projet CHD si nécessaire et justifié par le dépassement du taux d'erreurs patrimoniales significatives de 2 %
Modifier la taille de l'échantillon	Le taux d'erreurs patrimoniales significatives analysé lors du contrôle est différent de celui anticipé, mais reste inférieur à 2 %	En principe en fin d'exercice	Taux de sondage correspond au taux d'anomalies patrimoniales
Modifier le contenu de l'échantillon - Modifier le seuil ou les taux de sondage - Modifier le calendrier de contrôle	Les modalités de constitution de l'échantillon arrêtées ne correspondent pas à la réalité du mandatement. - le taux de sondage du plan de contrôle n'est donc pas atteint -	A tout moment	Respect de la taille d'échantillon définie en début d'année
Moduler l'intensité du contrôle	En fonction de l'analyse du risque menée au sein du service	A tout moment	Aucune
Moduler le moment du contrôle d'a priori à a posteriori et inversement	En fonction de l'analyse du risque menée au sein du service	A tout moment	Modifier ce paramètre peut entraîner de lourdes charges de gestion

• **précisions sur le passage d'un contrôle par sondage à un contrôle exhaustif**

Principe : le retour à un contrôle exhaustif sur une nature de dépense est décidé en fin de gestion, à l'issue de la période de contrôle complète, lorsque le TEPS supérieur à 2 % traduit des risques trop élevés pour continuer à contrôler par sondage une nature de dépense (sauf, cf supra, en cas de dysfonctionnement ponctuel, notamment informatique, donc la source a pu être neutralisée sans délai).

Néanmoins, **l'agent comptable ne doit pas attendre le dépassement du seuil de 2% pour agir auprès de l'ordonnateur et de ses services**. La constatation d'erreurs patrimoniales dans le mandatement de l'ordonnateur en cours d'exercice implique une réactivité immédiate de l'agent comptable. Chaque erreur patrimoniale doit faire l'objet d'une communication à l'ordonnateur et à ses services, sous la forme d'une observation, ou si nécessaire, d'une lettre de suspension.

Cette action participe d'une **politique de prévention** destinée à faire rectifier les pratiques défailtantes, dans l'objectif partagé d'éviter le retour à un contrôle exhaustif.

L'agent comptable dispose à cet effet, via l'outil informatique, des outils adéquats pour suivre le TEPS par nature de dépense. Ce suivi est pertinent selon une périodicité non pas quotidienne, mais qui peut être, en fonction des situations, par exemple, trimestrielle.

Ainsi, l'agent comptable peut détecter un dépassement du TEPS de 2% en cours d'année, et dispose du temps restant jusqu'à la fin de l'exercice pour mettre en œuvre une action ciblée auprès de l'ordonnateur et de ses services ; puis revenir le cas échéant à un contrôle exhaustif en fin de gestion si la situation l'impose.

Par exception, en cas de défaillances graves et répétées se traduisant par un TEPS élevé sur une nature de dépense (dont on prévoit qu'il sera largement supérieur à 2% en fin d'exercice) et si aucun changement immédiat de pratique ne peut intervenir chez l'ordonnateur/dans ses services, l'agent comptable peut décider de revenir à un contrôle exhaustif. Dans cette hypothèse, le Bureau 7D (ex-5B) de la DGCP devra valider ce nouveau plan de contrôle, motivé notamment au vu des états restitués par l'outil informatique.

FICHE 17 : S'ASSURER DE LA PERTINENCE DU PLAN DE CONTROLE : CONTROLE INTERNE ET DEMARCHE QUALITE

OBJECTIF : indiquer les moyens de contrôle interne

Quand ?

A l'occasion des audits ou dans **le cadre de la mission de contrôle interne de l'agent comptable.**

⇒ La démarche statistique utilisée dans le cadre du contrôle hiérarchisé induit que l'échantillon contrôlé est **représentatif** de l'ensemble des paiements émis, avec une bonne fiabilité.

Aussi, l'enjeu du contrôle interne n'est pas de vérifier que l'échantillon correspond bien à la réalité du mandatement (le seul moyen fiable pour effectuer cette vérification serait de vérifier l'ensemble des mandats, ce qui est matériellement impossible), mais de s'assurer de la **qualité des contrôles effectués sur l'échantillon et du respect du plan de contrôle.**

Il est donc nécessaire que l'agent comptable ou l'auditeur s'appuie sur les feuilles de suivi récapitulant les contrôles effectués dans le service. Il pourra tirer un échantillon pour ses contrôles à partir de ces données.

⇒ **Devront être vérifiés :**

- la qualité des contrôles effectués sur les factures ou mandats ;
- le respect de la taille d'échantillon définie dans le plan de contrôle ;
- le respect des critères de sélection de l'échantillon définis dans le plan de contrôle.

Pourquoi ne pas vérifier en dehors de l'échantillon tiré par l'agent comptable ?

L'échantillon tiré dans le cadre du contrôle hiérarchisé est réputé représentatif, de part la méthode de calibrage.

En cas de différence entre les deux échantillons (celui contrôlé par le service et celui tiré par le contrôleur interne), il n'y aurait pas moyen de déterminer lequel est le plus pertinent.

Dans l'outil informatique, la liste des mandats à contrôler est accessible à partir de la liste de travail.

⇒ Pourquoi une validation des plans de contrôle ?

La **validation des plans de contrôle est un élément structurant de la méthodologie**, qui permet notamment d'encadrer le contrôle hiérarchisé en terme de responsabilité de l'agent comptable.

En outre, la validation du plan de contrôle permet de s'assurer en période de démarrage que la méthodologie est convenablement appliquée.

⇒ Quand est effectuée la validation ?

1. Au démarrage du contrôle hiérarchisé
2. En cas de retour à un contrôle exhaustif pour une dépense du référentiel indicatif (qui devrait donc en principe être contrôlée par sondage)
3. En cas de retour à un contrôle par sondage pour une dépense qui faisait l'objet d'un contrôle exhaustif, quand le TEPS est inférieur à 2%

Pour ces deux derniers points, la fréquence sera normalement annuelle (période nécessaire pour que les résultats de l'échantillon soient pertinents).

4. Dans l'hypothèse **d'évolutions significatives de la convention entre l'ordonnateur et l'agent comptable / chef des services financiers, avec un impact sur le plan de contrôle, le plan doit être à nouveau soumis à la validation du Bureau 7D** (ex-5 B), accompagné de l'avenant ou de la nouvelle convention.

⇒ Qui valide ?

La DGCP, Bureau 7D (ex-5B), avec l'appui méthodologique de l'équipe projet CHD, si nécessaire.

Rappel : la DGCP valide le plan de contrôle de l'agent comptable principal, à charge pour ce dernier de valider le plan de contrôle des agents comptables secondaires.

⇒ Quels aspects sont validés ?

La validation consiste en la vérification de l'application des principes du contrôle hiérarchisé par le service. Il s'agit de s'assurer :

- du **respect des aspects obligatoires**, c'est à dire que les dépenses du référentiel national obligatoire continuent de faire l'objet d'un contrôle exhaustif a priori ;

- de la **justification des modalités de contrôle retenues** pour les dépenses du référentiel national indicatif.

A ce titre, on peut rappeler que le contrôle par sondage ne peut être écarté qu'à deux conditions exclusives :

- soit que la fréquence des erreurs patrimoniales ne permet pas la mise en place d'un contrôle par sondage (cf. tableau de calibrage des échantillons, Fiche 6). Il est rappelé que l'analyse des risques doit être faite par ordonnateur et par nature de dépense, et qu'un nombre important d'erreurs pour une nature de dépense ne doit pas empêcher le contrôle par sondage pour d'autres natures de dépense.
- soit qu'une dépense comporte des risques particuliers ne permettant pas le contrôle hiérarchisé, auquel cas une analyse du risque complète aura été réalisée par le service (en collaboration avec l'ordonnateur, le cas échéant) ;
Par exemple, suite à la présentation du contrôle hiérarchisé, l'ordonnateur a indiqué que les fortes modifications dans un des services (expérimentation d'un outil informatique, par exemple) étaient porteuses de risque. L'agent comptable analyse ces éléments et envisage de conserver un contrôle exhaustif de cet aspect de la dépense.
- **du taux de sondage appliqué suite à l'analyse du risque** : il s'agit d'un contrôle de cohérence entre les taux d'erreurs patrimoniales significatives et les taux de sondage utilisés, par nature de dépense. Lors de la première validation de plans de contrôle, en l'absence d'indication sur le TEPS, il est rappelé que le taux de sondage pour les dépenses du référentiel indicatif est de 10%.

Pour l'ensemble des dépenses, ce sont donc le **champ** du contrôle et le **calibrage** de l'échantillon qui sont validés.

Le moment du contrôle (a priori ou a posteriori), le mode de constitution de l'échantillon (calendrier de contrôle ou contrôle au fil de l'eau par rapport à un seuil) et les décisions de moduler l'intensité ne rentrent pas dans le cadre de la validation, mais doivent être communiqués.

⇒ **Comment valider ?**

Lors de la première année d'application du Contrôle Hiérarchisé de la Dépense

Les agents comptables ne disposant pas d'éléments d'analyse sur le TEPS appliquent un taux de 10% pour chacune des natures de dépense du référentiel indicatif (hors paie).

Ces EPN envoient le plan de contrôle de l'établissement en précisant que le TEPS n'est pas connu, et en indiquant le nombre d'opérations composant les échantillons.

Début 2005 ou dès le démarrage pour les établissements disposant d'informations sur leur TEPS

L'agent comptable transmet :

- le taux de sondage appliqué par nature de dépense du référentiel indicatif ;
- la justification de ce taux de sondage (taux d'erreurs patrimoniales significatives (TEPS)) ;
- le nombre d'opérations constituant chaque échantillon ;
- le TEPS si celui-ci est supérieur à 2% des mandats / factures contrôlés

En cas de TEPS supérieur à 2% justifiant un retour à un contrôle exhaustif, l'agent comptable devra fournir à l'appui de la validation les états relatifs au TEPS et au taux de sondage restitués par l'outil informatique.

A minima, la fiche de transmission, jointe au plan de contrôle, pourrait donc être :

Ordonnateur (un ou plusieurs)				
Référentiel indicatif :	TEPS	Taux de contrôle	Nombre d'opérations constituant l'échantillon	Remarques
Achats hors marchés formalisés				
Subventions				
Dépenses barémées				

Les années suivantes

La fiche sera communiquée, en sus du plan de contrôle, au service de validation uniquement en cas de retour à un contrôle exhaustif ou à un retour à un contrôle par sondage.

Accompagnement



du contrôle hiérarchisé

Une ou plusieurs réunions d'information préalables à la mise en place, ainsi que des réunions périodiques pour évaluer l'impact sur le service, notamment au cours de la première année de mise en œuvre, seront utiles pour :

- mettre en valeur la cohérence de la démarche du CHD et répondre aux questions des agents sur les implications du CHD ;
- préparer le plan de contrôle prévu au sein du service ;
- programmer les formations aux contrôles de la dépense qui seraient nécessaires pour bien marquer l'objectif d'amélioration de la qualité des diligences sur les dépenses contrôlées.

Afin de faciliter ces réunions, un ensemble de documents de présentation est fourni : un diaporama PowerPoint commenté, et un argumentaire (documents disponibles sur Magellan site CHD).

1. L'implication au stade de l'état des lieux préalable

L'expérience des agents doit être valorisée dans l'approche du risque, dans la constitution du plan et du calendrier de contrôle (le cas échéant) :

- au stade de l'analyse de la dépense, ordonnateur par ordonnateur, voire gestionnaire par gestionnaire si nécessaire : détermination de la nature des risques propres à chacun des ordonnateurs et leurs services, analyse du taux d'erreurs, analyse du rythme du mandatement ;
- dans l'analyse de l'organisation du visa et des modifications à apporter pour un contrôle hiérarchisé plus performant.

2. L'implication dans la définition de la politique de contrôle de l'agence comptable

Les agents doivent ensuite être associés à l'établissement du plan et du calendrier de contrôle.

En fonction de l'analyse des risques effectuée précédemment, **ils doivent aussi être associés à la définition du mode de constitution de l'échantillon (moment du contrôle, composition de l'échantillon, etc...).**

3. Rôle pédagogique de l'agent comptable

31. pour convaincre

Il est important d'insister sur le fait que le CHD ne constitue pas une « rupture » ou une remise en cause implicite du travail effectué auparavant par le service. On insistera à l'inverse sur la maîtrise des risques et l'amélioration de la qualité du contrôle.

La présentation à partir du diaporama disponible sur Magellan peut être utilisée.

32. pour rassurer

Le CHD n'est en aucune façon une prémisse à un quelconque abandon de la mission de contrôle des dépenses publiques, au contraire.

C'est en démontrant sa réactivité par rapport aux attentes des ordonnateurs, dans l'esprit de responsabilisation de la Loi organique (LOLF), et en améliorant l'efficacité des contrôles que l'agent comptable peut réaffirmer et repositionner positivement son rôle de contrôleur des dépenses publiques.

33. pour assister

La modification du mode de contrôle entraîne nécessairement une **technicité supplémentaire dans les contrôles**. A ce titre, l'agent comptable doit assister les agents pour certains contrôles. Les guides méthodologiques mis en ligne sur Magellan (notamment Marchés Publics) doivent servir de support pédagogique et rassurer les agents en prévoyant un plan individuel de remise à niveau sur l'exercice du visa, lorsque cela s'avèrera nécessaire.

34. pour répercuter

En cas de difficulté persistante dans la compréhension ou la mise en œuvre du contrôle hiérarchisé, l'agent comptable devra répercuter les problématiques sur la foire aux questions du site contrôle hiérarchisé sur Magellan.

⇒ **Les enjeux de management prioritaires doivent être :**

- **d'éviter la dévalorisation du travail effectué antérieurement.** Le passage à un contrôle hiérarchisé ne signifie pas l'inutilité du contrôle exhaustif effectué auparavant, mais s'inscrit dans une **démarche d'amélioration de la qualité du contrôle par le comptable public et par les services de l'agence comptable ;**
- **d'accompagner le changement** dans la technicité des contrôles induit par le CHD, en insistant sur la **formation au contrôle des dépenses à risques**, et sur l'accompagnement dans le changement d'activité, en veillant à ce que la charge de travail reste répartie équitablement entre les agents.

Au-delà de l'intérêt du comptable public à valoriser cette démarche, une communication auprès des ordonnateurs et du conseil d'administration apparaît comme une nécessité. Il n'est pas envisageable que soient modifiées les pratiques du service en matière de contrôle, sans que les ordonnateurs et le conseil d'administration soient informés.

Les moyens en matériel (dont l'outil informatique) et en personnel sont mis à disposition de l'agent comptable par l'établissement. En outre, la mise en oeuvre des mécanismes régulateurs de la responsabilité de l'agent comptable (remise gracieuse et décharge de responsabilité) suppose, sur les demandes éventuelles de l'agent comptable dans ce domaine, les avis favorables de l'ordonnateur principal et de l'assemblée délibérante (ce dernier avis liant le ministre des finances en cas d'avis défavorable).

Au cours de l'information de l'ordonnateur, et du conseil d'administration, la démarche doit être valorisée, afin d'insister sur l'idée que le CHD doit induire une relation « gagnant – gagnant ».

I. VALORISATION DU CONTROLE HIERARCHISE AUPRES DES ORDONNATEURS

- La hiérarchisation des contrôles est une démarche destinée à améliorer l'efficacité des contrôles : **« un dispositif de contrôle destiné à mieux maîtriser les risques »**

Le contrôle hiérarchisé substitue au dispositif actuel, fondé sur des contrôles qui s'exercent uniformément a priori et de manière exhaustive, des formules de contrôles modulées en fonction d'une analyse des risques et des enjeux. Il s'agit d'alléger les contrôles sur les dépenses qui présentent les risques et les enjeux les plus faibles, pour les recentrer sur les dépenses les plus risquées et aux enjeux les plus forts.

La maîtrise des risques ne peut que rencontrer un accueil favorable auprès des ordonnateurs, soucieux du respect de la réglementation et du bon emploi des fonds publics.

- La hiérarchisation des contrôles est une démarche qui permet de personnaliser les contrôles en fonction de la qualité des pratiques et des procédures de l'ordonnateur et de ses services : **« un dispositif de contrôle plus responsabilisant et plus motivant »**

Le contrôle hiérarchisé se présente comme un dispositif de contrôle à géométrie variable, dont l'intensité dépend de la qualité des pratiques et des procédures mises en oeuvre par l'ordonnateur et ses services.

La reconnaissance des bonnes pratiques permet de personnaliser les contrôles. Alors que dans le dispositif actuel aucun signal fort n'est renvoyé à l'ordonnateur et à ses services quand ses pratiques sont satisfaisantes, le dispositif de **contrôle hiérarchisé valorise les bonnes pratiques par une modulation des contrôles.**

En pratique, une telle reconnaissance doit se traduire par une information de l'ordonnateur et de ses services sur la forme du contrôle retenue.

La reconnaissance de la qualité des procédures et des pratiques de l'ordonnateur et de ses services est un facteur de responsabilisation du gestionnaire, qui voit une contrepartie concrète à ses efforts.

- une démarche qui permet d'associer les ordonnateurs à la définition des risques et des enjeux : **« un dispositif de contrôle associant l'ordonnateur »**

Dans le cadre du contrôle hiérarchisé, il est possible, et même souhaitable, que **les risques et les enjeux soient définis en concertation avec l'ordonnateur**. Il s'agirait, pour l'agent comptable, à partir de l'analyse des risques-types par nature de dépense, de dialoguer avec l'ordonnateur et ses services, pour avoir confirmation de son analyse par l'ordonnateur et intégrer ses préoccupations.

A l'évidence, il ne s'agit pas en revanche pour l'agent comptable, de communiquer le détail de la programmation de ces contrôles, mais de communiquer son analyse de la hiérarchie des risques et de l'enrichir, le cas échéant, de la perception qu'en a l'ordonnateur.

Les **avantages d'une telle démarche** sont de deux ordres :

- **pédagogique**, tout d'abord : en expliquant à l'ordonnateur la nature des contrôles qu'il réalise, l'agent comptable, non seulement en motive l'existence et les modalités, mais **il peut faire prendre conscience à l'ordonnateur de problèmes qu'il ignore ou dont il a insuffisamment conscience** ; une telle approche est d'autant plus efficace qu'elle s'appuie sur une restitution du résultat des contrôles de la période précédente (voir le point restitutions) ;
- **pratique**, ensuite : un échange avec l'ordonnateur sur les risques permet d'améliorer leur connaissance et de développer la complémentarité des contrôles, en supprimant les redondances et en identifiant les zones d'ombre dans les contrôles ;

La mise en place d'un échange entre l'ordonnateur et l'agent comptable permet une identification des problèmes rencontrés par chacun des intervenants.

- une démarche aux **conséquences concrètes** : **« un dispositif de contrôle qui comporte des contreparties directes »**

Qu'il s'agisse d'un contrôle *a priori* par sondage et, a fortiori, d'un contrôle *a posteriori*, **le contrôle hiérarchisé permet de réduire significativement les délais de paiement.**

L'analyse des risques, la concertation avec l'ordonnateur dans le cadre de la définition des risques sont également des **facteurs de simplification non négligeables dans les procédures.**

Les avantages du CHD pour l'ordonnateur sont directs, en terme de **réduction des délais de paiement**, voire de **simplification**.

En outre, l'agent comptable doit communiquer à l'ordonnateur le résultat des contrôles sous la forme d'un compte rendu des contrôles effectués, récapitulant par nature de dépense : la nature du contrôle effectué, le taux d'erreur constaté et les préconisations en terme de contrôle interne découlant de l'analyse de ces erreurs.

- **une démarche qui peut préfigurer un basculement dans le champ du contrôle partenarial : « un dispositif de contrôle préalable à des formules encore plus novatrices »**

Le CHD constitue une première étape permettant de constituer un état des lieux du contrôle de la dépense dans l'établissement et de procéder à **l'amélioration de la qualité et de la sécurisation des procédures**.

Ainsi, les résultats de la mise en œuvre du CHD peut permettre d'envisager à terme **le passage au contrôle partenarial sur tout ou partie des dépenses de l'établissement**. Toutefois, la mise en place du contrôle partenarial dans un établissement a pour préalable un **audit de la chaîne des dépenses par un auditeur du Trésor public et par un représentant de l'ordonnateur**.

➔ **L'ordonnateur ne sera associé à la démarche que lorsque l'agent comptable, au terme de l'analyse des risques, se sera assuré de la faisabilité de la mise en œuvre du CHD dans l'établissement. Si la qualité des procédures et des opérations ne permettent pas de lancer le CHD, l'ordonnateur devra être informé sans délai des risques et des erreurs détectées dans le cadre de cet état des lieux.**

II. ELEMENTS A COMMUNIQUER AU SEUL ORDONNATEUR

Tous les éléments du contrôle hiérarchisé n'ont pas à être communiqués aux ordonnateurs.

La présentation peut être axée sur un des diaporamas disponibles sous Magellan, aménagé selon les besoins.

- **Informations transmises à l'ordonnateur** : principes généraux et enjeux de la méthode (contrôles modulés en fonction des risques et des enjeux), conclusions de l'analyse des risques (taux d'erreurs, champ du contrôle, voire taux de sondage si l'agent comptable le juge opportun).
- **Informations confidentielles, donc non transmises à l'ordonnateur** : seuils, intensité, périodicité (calendrier), moment du contrôle.

En raison de la **proximité des services de l'agence comptable et des services ordonnateurs, les seuils** ne devront être **connus que par l'agent comptable et son plus proche collaborateur**, pour **préserver la confidentialité** de ces informations et éviter leur divulgation dans les services. En effet, c'est la non-divulgation de ces données qui assure le **caractère dissuasif des contrôles** du comptable public.

La collaboration de l'ordonnateur est **nécessaire** pour une bonne application du contrôle hiérarchisé, notamment pour faciliter les opérations de tri :

- l'identification des marchés dans les protocoles informatiques est nécessaire. Il ne s'agit pas de demander une codification précise des marchés, mais uniquement d'indiquer dans « type de nature de dépense » que le mandat concerne un marché public ;
- pour une facilitation des tris des pièces justificatives, une normalisation des envois des pièces justificatives peut être effectuée.

III. MODALITES ET NIVEAU D'INFORMATION DU CONSEIL D'ADMINISTRATION

Dans la mesure où le conseil d'administration peut être amené à statuer sur l'apurement de débits imputés à l'agent comptable, il doit être informé du changement de méthode de contrôle.

Le conseil d'administration est destinataire d'une communication exposant la méthode et les avantages du CHD. En outre, il sera précisé au conseil que l'ordonnateur est informé et que le dispositif technique a reçu l'aval de la DGCP.

➔ **Le conseil d'administration ne sera informé du dispositif CHD que lorsque l'agent comptable, au terme de l'analyse des risques, se sera assuré de la faisabilité de la mise en œuvre du CHD dans l'établissement, aura informé l'ordonnateur et fait valider son plan par la DGCP (Bureau 7D ex-5B, avec l'appui méthodologique, si nécessaire, de la cellule projet CHD).**

FICHE 21 : RESTITUTIONS A L'ORDONNATEUR

OBJECTIF : Valoriser les contrôles de l'agent comptable auprès de l'ordonnateur

Les restitutions à l'ordonnateur doivent permettre à l'agent comptable de valoriser son travail de contrôle en recensant l'ensemble des erreurs décelées dans le cadre du contrôle et en pointant les zones de risque associées à ces erreurs.

La plupart des services des agences comptables adoptent encore, le plus souvent, une démarche de correction au coup par coup des erreurs repérées, au détriment, parfois, de l'objectif d'amélioration globale de la qualité.

Certes, les rejets constituent des actes de sanction forts qui obligent à une réaction de la part des services ordonnateurs, et peuvent déclencher l'étude de solutions palliatives. Cependant, **les rejets sont rares** comparés au nombre d'erreurs corrigées « à l'amiable ». Ces erreurs n'étant pas toujours répertoriées et analysées, souvent elles ne permettent pas une approche dynamique de la tâche de contrôle.

En outre, cette tâche de correction au jour le jour n'est pas toujours mise en valeur, ni même parfois connue de l'ordonnateur.

L'obligation de traçabilité des contrôles effectués dans le cadre du contrôle hiérarchisé permet de disposer d'informations précises sur les erreurs récurrentes et sur les zones de risque du côté de l'ordonnateur et de ses services. En outre, **la distinction des erreurs patrimoniales permet de mettre en évidence les erreurs impactant directement le budget de l'établissement.**

QUAND ? Périodicité de restitution à l'ordonnateur

Deux périodicités doivent être associées :

- un **rapport annuel** : afin de faire un point sur la période de contrôle, et d'exposer à l'ordonnateur et à ses services des conclusions en terme de qualité de mandatement sur une période significative. Pour ces restitutions, il est conseillé d'accompagner un support écrit (qui pourra être inspiré du cadre normalisé de restitution disponible sous Magellan) par une présentation orale des conclusions de la période de contrôle. **Le rapport annuel doit aussi être l'occasion d'évoquer les modifications en terme de contrôle qui découlent de la qualité constatée dans le mandatement de l'ordonnateur** (passage à un contrôle par sondage ou, a contrario, retour à un contrôle exhaustif).

- des **restitutions infra annuelles** : pour signaler les éventuelles récurrences d'erreurs, faire un point sur certains éléments évoqués lors de la restitution annuelle, ou suivre une fréquence prédéfinie avec l'ordonnateur. Ces restitutions ne nécessitent pas le même formalisme que les restitutions annuelles. Le format est libre, bien qu'une présentation orale soit recommandée.

COMMENT ? Format des restitutions

La restitution annuelle devrait contenir a minima :

- Le **mode de contrôle** mis en œuvre (exhaustif / hiérarchisé / partenarial) **et sa justification, par nature de dépense** ;
- les **délais de contrôle moyens** ;
- une **restitution de l'ensemble des erreurs détectées** lors du contrôle : **fréquence et nature** ;
- **l'analyse du taux d'erreurs patrimoniales** ;
- la **couverture des enjeux** (globale, et par nature de dépense).

MÉTHODOLOGIE RELATIVE À CHAQUE FICHE THEMATIQUE PAR NATURE DE DEPENSE (fiches 22 à 26)

Pour toutes les dépenses ayant vocation à être contrôlées par sondage le mode opératoire suivant peut-être suivi pour déterminer les modalités de contrôles qui seront arrêtées dans le plan de contrôle.

Nature de la dépense	Problématiques	Critères	Décision
Première étape	contrôle exhaustif ou par sondage (avec quel taux de l'échantillon ?)	Taux d'erreurs patrimoniales constaté pour les dépenses du référentiel indicatif	Indiquer exhaustif ou sondage et le cas échéant le taux de l'échantillon
Deuxième étape	Quels critères de sélection : Seuil ? Taux de sondage ? Combinaison de critères ?	Montant unitaire homogène ou forte amplitude des montants	Choisir les critères de sélection (seuil, taux, combinaison d'un seuil et d'un taux) et les indiquer dans le plan de contrôle
Troisième étape	Contrôle a priori ou a posteriori ?	Selon la composition des échantillons et les risques	Indiquer « contrôle a priori » ou « a posteriori »
Quatrième étape	Contrôle continu ou périodique ?	Selon la composition des échantillons et les risques	Indiquer « contrôle périodique » ou « contrôle continu »
Cinquième étape (facultatif)	Moduler l'intensité des contrôles ?	Niveau et nature des risques	Indiquer la modulation de l'intensité souhaitée
Sixième étape (facultatif)	Choix au sein de la nature de dépense de discriminer des opérations particulières	Existence ou absence de spécificités au sein de la nature de dépense	Prévoir des modes de sélection particuliers en complément des critères saisis dans l'application

FICHE 22 : DEPENSES BAREMEES

OBJECTIF : définir la formule de contrôle adéquate pour les dépenses barémées.

⇒ Les **dépenses barémées** sont l'ensemble des dépenses caractérisées par l'application d'un barème réglementaire. Elles sont classées dans le référentiel indicatif, sauf quelques exceptions, frais de changement de résidence, capital décès, indemnités de préavis et de licenciement, allocations chômage, qui figurent dans le référentiel obligatoire.

Première étape	Contrôle exhaustif ou par sondage (avec quel taux d'échantillonnage ?)
-----------------------	--

Les dépenses barémées ont vocation à être contrôlées par sondage lorsque le risque le permet, c'est à dire quand le Taux d'Erreur Patrimoniales Significatives (TEPS) est inférieur à 2%.

A partir du TEPS est défini un taux de sondage, puis une taille d'échantillon.

Dans la première année de déploiement du CHD, en l'absence d'informations précises sur le TEPS, le taux de sondage à appliquer est de 10% (à partir des données de N-1). Ce taux est appliqué pour déterminer le nombre de mandats à contrôler, sauf dans le cas où le nombre de mandats de dépenses barémées émis dans l'année est inférieur à 500 : dans ce cas, l'échantillon doit porter sur 50 mandats / factures.

Deuxième étape	Quels critères de sélection : Seuil ? Taux de sondage ? Combinaison de critères ?
-----------------------	--

Le montant unitaire des dépenses barémées est relativement faible et homogène. Aussi, il est préférable pour ces dépenses de privilégier comme critère de sélection non pas un seuil de contrôle mais plutôt un taux de sondage aléatoire, afin d'obtenir une bonne précision statistique, puisqu'une couverture des enjeux optimale ne pourra pas être atteinte.

Ainsi, un mode de sélection pourrait être : *sélection de 10% des mandats ou factures quels que soient les montants*. Cette sélection peut être faite grâce l'outil informatique.

Troisième étape	Contrôle a priori ou a posteriori ?
------------------------	-------------------------------------

Le contrôle pourra s'effectuer a priori ou a posteriori.

Un contrôle a posteriori permet une souplesse plus grande pour la constitution d'échantillon ; les dépenses barémées sont alors tirées aléatoirement à partir du « stock » de mandats ou de factures. La traçabilité de ces opérations déjà payées peut être assurée par l'outil informatique : il suffit alors de « créer » une fiche de contrôle pour le mandat ou la facture concerné, ou de récupérer le mandat ou la facture dans la liste des mandats et factures non sélectionnés.

Quatrième étape

Contrôle continu ou périodique ?

Les dépenses barémées se prêtent particulièrement bien à un contrôle périodique basé sur un calendrier.

L'usage d'un calendrier permet d'alléger la charge de travail relative à des dépenses récurrentes dans les périodes les plus chargées (cf. mois de décembre par exemple). Il est toutefois recommandé d'éviter des périodes « aveugles » trop longues qui pourraient nuire à une approche convenable du risque.

L'utilisation d'un calendrier nécessite un travail de programmation pour déterminer à partir des opérations de N-1 le nombre de paiements à contrôler à chaque échéance du calendrier.

Cinquième étape (facultatif)

Moduler l'intensité des contrôles ?

L'agent comptable pourra décider sous sa responsabilité de moduler l'intensité des contrôles, c'est à dire d'appliquer tout ou partie des contrôles prévus aux articles 12 et 13 du RGCP. Le séquençement de contrôle suivant est proposé :

1. Contrôles de caissier
2. Contrôle de la production des pièces justificatives
3. Contrôle de la liquidation
4. Imputation budgétaire
5. Contrôles réglementaires
6. Contrôle de la justification du service fait
7. Qualité de l'ordonnateur
8. Disponibilité des crédits

Exemple : Ayant constaté la qualité de mandatement d'un ordonnateur pour les dépenses barémées, un agent comptable décidera, sous sa responsabilité, que la dépense soit ou non contrôlée par sondage, de n'effectuer que les trois premières étapes du contrôle définies dans la modulation d'intensité (contrôle de caissier, contrôle de la production des P.J. et contrôle de la liquidation).

Un agent comptable peut aussi décider d'effectuer un contrôle plus ou moins renforcé selon la nature de la dépense, ou selon le montant de celle-ci. Ainsi, il pourra décider que pour les frais de déplacement entrant dans son échantillon, son contrôle ne portera que sur les contrôles de caissier, mais sera renforcé (contrôles de 1 à 6) pour toutes les autres dépenses barémées.

Certaines dépenses barémées présentant des risques structurels particulièrement importants ont été classées dans le référentiel obligatoire et sont donc contrôlées de manière exhaustive. L'analyse du risque n'a pas amené à déterminer d'autres dépenses barémées présentant des risques particuliers.

Cependant, en fonction de la connaissance qu'il a de la qualité des procédures et des pratiques dans son établissement, l'agent comptable pourra décider de cibler son échantillon sur certaines imputations particulières, ou de mettre en place des modes de sélection particuliers.

- Pour un contrôle renforcé sur certaines imputations : l'agent comptable peut choisir de constituer son échantillon au niveau de l'imputation afin de sélectionner majoritairement des mandats / factures pour lesquels les risques sont plus forts. **Cette approche au niveau le plus fin doit cependant être encadrée car elle risque de fausser la démarche, basée sur une sélection aléatoire des mandats. En effet, si les contrôles portent de manière privilégiée sur les imputations qui présentent le plus de risques, les erreurs constatées vont augmenter mécaniquement. Cette situation ne reflètera pas la qualité globale du mandatement et risque de conduire à un TEPS supérieur à 2 % sur la catégorie générique de dépense, donc au retour à un contrôle exhaustif.** (Par exemple, les frais de mission ont donné lieu par le passé à nombre d'erreurs et l'agent comptable souhaite les contrôler en priorité par rapport aux intérêts moratoires. L'application informatique est paramétrée afin de sélectionner ces mandats de dépense barémée selon leur imputation. Cette approche doit être équilibrée, sinon le risque n'est pas négligeable d'obtenir un TEPS supérieur à 2% sur les dépenses barémées dans leur globalité).
- Pour la mise en place de contrôles particuliers : l'agent comptable peut décider de mettre en place des règles spécifiques en fonction de son appréciation des risques. L'outil informatique apporte une souplesse certaine (possibilité de moduler la liste de travail au-delà des critères de sélection définis en début d'année), mais ne permet pas de faire de distinction à un niveau très fin (par exemple premier paiement du versement d'une allocation). En tout état de cause, il est nécessaire d'assurer la traçabilité sur l'outil informatique, quand bien même la sélection de mandats serait faite à part.

FICHE 23 : MARCHES FORMALISES

OBJECTIF : définir la formule de contrôle adéquate pour les marchés.

Remarque : en raison des réflexions qui sont actuellement en cours, les contrôles à effectuer en matière de marchés publics seront amenés à évoluer.

⇒ Les marchés formalisés correspondent à toutes les prestations (travaux, fournitures, services) effectuées pour l'EPN, prévues et exécutées en vertu d'un document ayant la forme d'un marché public, tel que défini par l'article 12 du nouveau code des marchés publics.

Cette catégorie de dépense comprend donc, non seulement les marchés formalisés en raison de leur montant mais aussi les marchés, passés sous cette forme, au choix de l'ordonnateur (dès lors que le contrat écrit comporte les mentions 1 à 12 de l'article 12 du CMP). Dans ce dernier cas, la forme du marché formalisé n'est pas requise par les textes, mais l'établissement, pour des raisons de sécurité juridique ou de normalisation du cadre dans lequel il effectue ses commandes publiques, se soumet volontairement au formalisme prévu par le code des marchés publics.

En revanche, **les marchés passés dans le cadre de conventions de mandats sont assimilés, dans le cadre du CHD, à des marchés publics formalisés** et nécessitent donc un contrôle exhaustif.

Pour les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial non soumis au code des marchés publics, cette catégorie de dépense comprend les marchés passés selon une procédure formalisée en vertu de la réglementation qui leur est applicable (loi n° 91-3 du 3 janvier 1991, loi n° 92-1282 du 11 décembre 1992, réglementation interne à l'établissement...).

L'analyse des risques a démontré que le risque attaché à la commande publique était fonction de la forme en laquelle elle était passée. Cette analyse justifie le maintien d'un contrôle exhaustif en ce qui concerne les marchés publics « formalisés » (inclus dans le référentiel obligatoire). **Le contrôle est nécessairement exhaustif pour pouvoir suivre l'historique de chaque marché.**

Néanmoins, l'agent comptable peut, sous sa responsabilité, prévoir une modulation d'intensité en fonction de son analyse des risques attachés aux différents paiements. Par exemple, un paiement relatif à un versement d'avance peut recevoir un traitement différencié par rapport à un paiement intermédiaire sans spécificité particulière. Aucune préconisation n'est donnée dans ce domaine à l'agent comptable.

Comme pour les autres natures de dépense, l'agent comptable pourra décider sous sa responsabilité de moduler l'intensité des contrôles, c'est à dire d'appliquer tout ou partie des contrôles prévus aux articles 12 et 13 du RGCP. Le séquençement de contrôle suivant est proposé :

Les modulations de l'intensité des contrôles pour les marchés

1. Contrôles de caissier
2. Contrôle de la présence des pièces justificatives
3. Contrôle de la liquidation
4. Imputation budgétaire
5. Contrôles réglementaires
6. Justification du service fait
7. Disponibilité des crédits
8. Qualité de l'ordonnateur

La modulation d'intensité est une faculté, pour laquelle aucune préconisation n'est donnée. Elle est décidée par l'agent comptable en fonction de son analyse des risques.

Exemple :

Un agent comptable différencie le risque selon qu'il contrôle un solde de marché ou un paiement intermédiaire d'un marché à bons de commande. Dans le premier cas, il décide que tous les contrôles doivent être appliqués ; dans le second, il contrôle de 1 à 5 (tous les contrôles sauf réalité de la créance, qualité de l'ordonnateur et disponibilité des crédits).

Les marchés constituent la seule catégorie de dépense pour laquelle la sélection effectuée par l'outil informatique ne se fait pas via l'imputation comptable, mais grâce au renseignement d'une zone par l'ordonnateur.

FICHE 24 : SUBVENTIONS

OBJECTIF : définir la formule de contrôle adéquate pour les subventions.

⇒ **Toutes les subventions sont incluses dans le référentiel indicatif**, c'est-à-dire que toutes doivent faire l'objet d'un contrôle par sondage si la qualité de mandatement le permet. **Aucune distinction n'est opérée entre les subventions à versement unique ou successif** dans le référentiel national.

Première étape	Contrôle exhaustif ou par sondage (avec quel taux de sondage ?)
----------------	---

Les subventions ont vocation à être contrôlées par sondage lorsque le risque le permet, c'est-à-dire quand le Taux d'Erreurs Patrimoniales Significatives (TEPS) est inférieur à 2%.

A partir du TEPS est défini un taux de sondage et déduit un taux d'échantillonnage.

Dans la première année de déploiement du CHD, en l'absence d'informations précise sur le TEPS, le taux de sondage à appliquer est de 10 %.

Ce taux est appliqué pour déterminer le nombre de mandats à contrôler, sauf dans le cas où le nombre de mandats / factures de subventions émis dans l'année est inférieur à 500 : dans ce cas, l'échantillon doit porter sur 50 mandats.

Deuxième étape	Quels critères de sélection : Seuil ? Taux de sondage ? Combinaison de critères ?
----------------	--

Le montant unitaire des subventions n'est pas homogène. Aussi, il est préférable pour ces dépenses de privilégier comme critère de sélection un seuil de contrôle afin d'obtenir une bonne couverture des enjeux.

Cependant, la simple application d'un seuil pourrait entraîner le contrôle systématique de mandats de subventions publiques récurrentes, de fort montant, mais ne comportant que très peu de risques (procédures sécurisées, répétitives, etc.). Aussi, le critère de seuil peut-il être aménagé.

Ainsi, un mode de sélection pourrait être : sélection de 50% des mandats supérieurs à un seuil (qui pourra être approché grâce aux données de N-1).

Troisième étape	Contrôle a priori ou a posteriori ?
-----------------	-------------------------------------

Un contrôle a priori semble préférable pour les subventions, du fait des enjeux concernés.

Cependant, si le taux d'erreur est très bas, un contrôle a posteriori peut être envisagé.

Quatrième étape

Contrôle continu ou périodique ?

Un contrôle continu ou programmé peut indifféremment être choisi. Cependant, un contrôle périodique imposera une programmation des contrôles, et donc une analyse fine du rythme de mandatement de la dépense concernée. En outre, un contrôle périodique doit éviter de laisser des « périodes aveugles » trop importantes.

Cinquième étape (facultatif)

Moduler l'intensité des contrôles ?

L'agent comptable pourra décider sous sa responsabilité de moduler l'intensité des contrôles, c'est à dire d'appliquer tout ou partie des contrôles prévus aux articles 12 et 13 du RGCP. Le séquençement de contrôle suivant est proposé :

1. Contrôles de caissier
2. Contrôle de la production des pièces justificatives
3. Contrôle de la liquidation
4. Contrôles réglementaires
5. Imputation budgétaire
6. Qualité de l'ordonnateur
7. Disponibilité des crédits

Exemple :

Ayant constaté la qualité de mandatement d'un ordonnateur pour les subventions, un agent comptable décidera sous sa responsabilité, de n'effectuer que les trois premières étapes du contrôle définies dans la modulation d'intensité (contrôle de caissier, contrôle de la production des P.J. et contrôle de la liquidation).

Un agent comptable peut aussi décider d'effectuer un contrôle plus ou moins renforcé selon la nature de la dépense ou le montant de celle-ci. Ainsi, il pourra décider que pour les subventions aux organismes publics (subventions prévues par exemple par l'article 213-6 du Code de l'environnement pour les Agences de l'eau) entrant dans son échantillon, son contrôle ne portera que sur les contrôles de caissier et de la présence des P.J. (contrôles 1 à 2), mais sera renforcé (contrôles de 1 à 4) pour toutes les subventions à des organismes privés.

Sixième étape (facultatif)

Choix de discriminer des opérations particulières au sein de la nature de dépense

Les risques-types pour les subventions permettent l'application d'un contrôle par sondage quand le TEPS le permet. Cependant, on peut distinguer au sein des subventions des catégories présentant des risques différents.

Pour le contrôle des subventions à paiement échelonné : certaines subventions font l'objet d'un paiement en plusieurs versements. Ces subventions sont en principe contrôlées par sondage car elles ne comportent pas de risque particulier par rapport aux autres subventions.

Néanmoins l'agent comptable peut souhaiter porter son échantillon sur ce type de subventions. La difficulté vient de ce que les versements ne sont pas identifiables informatiquement. Dans ce cas, l'agent comptable peut, à partir des seuils de sélection, déterminer quelques subventions pour lesquelles il va réaliser un suivi.

Remarque liminaire :

L'établissement peut procéder lui-même aux opérations de paie ou les sous-traiter aux services du Trésor public (paie à façon).

Lorsque le Trésor public réalise les paies à façon pour le compte des EPN, ces opérations n'ont pas pour effet de modifier la responsabilité de l'agent comptable qui reste assignataire des dépenses de personnel. En conséquence, l'agent comptable doit exécuter, dans les conditions habituelles, le visa des dépenses concernées. **Le fait que la procédure de paie à façon s'inscrive a priori dans un système plus sécurisé constituera un simple élément de maîtrise du risque dans l'élaboration du plan de contrôle.**

I-a Des risques spécifiques

L'approche retenue pour les autres natures de dépenses n'est pas transposable au contrôle de la paie. En effet, la paie, contrairement à la plupart des autres natures de dépenses, est gérée à partir d'un fichier qui n'est modifié en principe qu'à la marge pour intégrer de nouveaux éléments (recrutements) ou actualiser certains paramètres (changements d'indices) ou lors de fins de contrats.

Un contrôle efficace consiste à privilégier les éléments de la paie qui ont été modifiés et à ne pas se centrer sur les éléments permanents.

I-b Une méthodologie nécessairement différente

Le contrôle hiérarchisé de la paie porte ainsi nécessairement sur les éléments variables ; or, au sein de ces éléments variables certaines opérations sont par nature plus sensibles que d'autres.

L'enjeu du contrôle hiérarchisé est d'identifier les éléments qui ont varié et pour lesquels un contrôle est indispensable pour sécuriser le fichier de la paie ; et de **distinguer ceux pour lesquels une sélectivité des contrôles est possible**. Cela suppose d'identifier et de quantifier par nature chaque élément variable de la paie.

Par ailleurs, l'absence de mandat individuel en matière de paie ne permet pas de tracer comme pour les autres dépenses les irrégularités par mandat.

Les dépenses de paie ne sont donc pas contrôlées selon la méthode de sondage applicable aux autres dépenses.

Les règles relatives au taux d'erreurs patrimoniales significatives, aux modalités de calcul du taux de sondage et de la taille des échantillons, ne s'appliquent pas en matière de paie.

Le moment des contrôles, a posteriori ou a priori est laissé à l'appréciation des agents comptables

Dès lors que l'agent comptable opte pour un contrôle a posteriori, les délais antérieurement prévus pour les contrôles de l'agent comptable peuvent être restitués à l'ordonnateur pour lui permettre de fiabiliser son fichier paie.

Un contrôle a posteriori a l'avantage de la souplesse, mais nécessite une rigueur particulière dans la programmation des contrôles, et dans le respect du calendrier arrêté.

Les modalités du contrôle de la paie sont les suivantes.

⇒ *Contrôle exhaustif*

Entrants, sortants, changements de paramètres généraux (ex : changement taux CSG).

S'agissant des changements de paramètres généraux, le contrôle porte sur les paramètres et non sur toutes les payes dont le montant a varié en application des nouveaux paramètres.

⇒ *Contrôle sur un "jeu d'essai" (sélection aléatoire de quelques opérations) de thèmes particuliers.*

Les thèmes de contrôle sont arrêtés par l'agent comptable en fonction du contexte particulier de chaque EPN.

Ex : modification des régimes statutaires, régimes indemnitaires et de leur fondement juridique, incompatibilité de certaines primes avec d'autres avantages (ex: logement de fonction), récupération des indus, récupération des indemnités auprès de la sécurité sociale, prise en compte des absences non justifiées, changements de situation individuelle, volume d'heures supplémentaires,...

II - LE MODE OPÉRATOIRE DES CONTRÔLES DE LA PAIE

II-a L'identification des éléments variables de la paie

Pour contrôler

- exhaustivement les nouveaux entrants, les sortants, les changements de paramètres généraux
- et par sondage les autres éléments de la paie modifiés,

l'agent comptable doit pouvoir **identifier la nature des éléments de la paie qui ont varié.**

Deux démarches sont envisageables :

- concertation avec l'ordonnateur pour que soient signalés ou différenciés, les éléments modificatifs ; c'est la solution la plus efficace, dès lors que le comptable a l'assurance que l'ordonnateur lui signale, de manière fiable, les éléments variables ;

- rapprochement d'un mois ou d'une période sur l'autre des documents de la paie (bordereau descriptif ; fiches de paie), pour isoler les éléments variables.

II-b Une approche par thème des contrôles

Le choix des thèmes

Une fois déterminé le mode opératoire pour identifier les éléments variables de la paie, il appartient à l'agent comptable de définir, en dehors de ceux précités qui font l'objet d'un contrôle exhaustif, les éléments qu'il considère comme les plus sensibles. Ainsi, l'agent comptable sera naturellement amené à distinguer les modifications du fichier dues à l'attribution d'une nouvelle prime de celles provenant d'une modification de la valeur du point d'indice, d'un avancement d'échelon ou bien d'une modification dans la liquidation des charges sociales ; si certains peuvent faire l'objet d'un sondage sur un périmètre relativement étendu, pour les autres un contrôle sur un nombre très limité d'agents apparaît suffisant.

Plus largement, les thèmes de contrôles choisis dépendent des pratiques de l'ordonnateur et de ses services et sont pour certains éléments, comme la liquidation de la paie ou la gestion des changements d'indices, étroitement dépendants des performances des logiciels utilisés dans l'établissement.

Le calendrier thématique

Une approche efficace du contrôle des éléments variables et sensibles de la paie consiste à déterminer, dans un calendrier de contrôle, des thèmes de contrôles périodiques : ainsi le contrôle du recrutement des entrants même s'il est exhaustif peut être effectué tous les mois ou tous les trimestres par exemple, en fonction de la fréquence et du nombre des recrutements : pour les autres éléments variables de la paie, l'élaboration d'un calendrier est indispensable pour programmer les thèmes de contrôles.

La programmation des contrôles par « jeu d'essai » peut consister à définir un thème étroit sur lequel le contrôle sera exhaustif ou bien un nombre d'opérations sur un thème relativement large.

Pour les éléments variables de la paie comme le contrôle des changements de la valeur du point d'indice ou la liquidation des charges sociales, le comptable indique, dans son calendrier, le nombre d'opérations à contrôler.

L'agent comptable doit veiller - à l'évidence - à ce que les contrôles ne soient pas effectués systématiquement sur les mêmes agents (sauf variabilité plus grande de certains éléments de paie pour des catégories particulières de collaborateurs).

Exemple d'un calendrier thématique :

exercice 2004											
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Charges sociales sur 5 dossiers		Supplément familial noms commençant		Indices sur 3 dossiers par filière		Volumes d'heures supplémentaires		Nouvelles primes de l'exercice > à X €			

		par les lettres A et B		d'emploi								
--	--	------------------------	--	----------	--	--	--	--	--	--	--	--

A noter que, pour les ordonnateurs dont les pratiques sont sensiblement équivalentes, les thèmes de contrôles peuvent être communs.

FICHE 26 : ACHATS HORS MARCHES FORMALISES

OBJECTIF : définir la formule de contrôle adéquate pour les dépenses sur factures, hors marché formalisé.

⇒ **Toutes les dépenses hors marchés formalisés sont incluses dans le référentiel indicatif**, c'est à dire que toutes doivent faire l'objet d'un **contrôle par sondage si la qualité de mandatement le permet**. Aucune distinction n'est opérée entre les simples factures et les conventions, dès lors que ces dernières ne rentrent pas dans le cadre des marchés « formalisés » (contrat écrit comportant les mentions 1 à 12 de l'article 12 du CMP notamment l'identification des parties contractantes, la définition de l'objet du marché...).

Première étape	Contrôle exhaustif ou par sondage (avec quel taux de l'échantillon ?)
----------------	---

Les dépenses hors marché ont vocation à être contrôlées par sondage lorsque le risque le permet, c'est à dire quand le Taux d'Erreur Patrimoniales Significatives (TEPS) est inférieur à 2%.

A partir du TEPS est défini un taux de sondage et déduit un taux d'échantillonnage.

Dans la première année de déploiement du CHD, en l'absence d'informations précises sur le TEPS, le taux de sondage à appliquer est de 10 %.

Ce taux est appliqué pour déterminer le nombre de mandats / factures à contrôler, sauf dans le cas où le nombre de mandats / factures de dépenses hors marché émis dans l'année est inférieur à 500 : dans ce cas, l'échantillon doit porter sur 50 mandats / factures.

Deuxième étape	Quels critères de sélection : Seuil ? Taux de sondage ? Combinaison de critères ?
----------------	--

Les dépenses hors marché peuvent avoir une grande amplitude. Aussi, il est préférable pour ces dépenses de privilégier comme critère de sélection un seuil de contrôle afin d'obtenir une bonne couverture des enjeux.

Cependant, un agent comptable pourra décider d'ajouter au critère de seuil un taux de tirage aléatoire, afin de renforcer la représentativité statistique de l'échantillon.

Ainsi, un mode de sélection pourrait être : sélection de 80% des mandats supérieurs à un seuil (qui pourra être approché grâce aux données de N-1).

Troisième étape	Contrôle a priori ou a posteriori ?
Quatrième étape	Contrôle continu ou périodique ?

Du fait de l'amplitude des montants unitaires des dépenses hors marché, **un contrôle continu est conseillé** afin de couvrir au mieux l'ensemble des enjeux tout au long de la période de contrôle. Pour la même raison, un **contrôle a priori est recommandé**.

Cependant, un agent comptable pourra décider de compléter son échantillon par un contrôle a posteriori périodique portant sur une partie des paiements inférieurs au seuil pour renforcer la représentativité statistique de l'échantillon.

Cinquième étape (facultative)	Moduler l'intensité des contrôles ?
--	-------------------------------------

L'agent comptable pourra décider sous sa responsabilité de moduler l'intensité des contrôles, c'est à dire d'appliquer tout ou partie des contrôles prévus aux articles 12 et 13 du RGCP. Le séquençement de contrôle suivant est proposé :

1. Contrôles de caissier 2. Contrôle de la production des pièces justificatives 3. Contrôle de la liquidation 4. Imputation budgétaire 5. Contrôles réglementaires 6. Justification du service fait 7. Disponibilité des crédits 8. Qualité de l'ordonnateur

Exemple :

Un agent comptable différencie le risque selon qu'il contrôle un solde de marché ou un paiement intermédiaire d'un marché à bon de commande. Dans le premier cas, il décide que tous les contrôles doivent être appliqués ; dans le second, il contrôle les axes 1 à 5 (tous les contrôles sauf validité de la créance, qualité de l'ordonnateur et disponibilité des crédits).

Des opérations particulières peuvent présenter des risques spécifiques au sein des « achats hors marché formalisé ». C'est le cas notamment des « **conventions** », **c'est-à-dire des marchés passés selon la procédure adaptée et faisant l'objet d'un contrat écrit (par exemple : un simple contrat prévoyant le versement d'avances pour des travaux). Ces dépenses ne répondent pas à la définition d'un marché formalisé.**

Les conventions présentent des risques plus élevés que d'autres dépenses hors marché, même s'ils s'avèrent, de manière générale, moindres que sur les marchés publics « formalisés ». Dans ce cas, il appartient au comptable de choisir les modalités de contrôle dont les conventions doivent faire l'objet, en fonction de l'appréciation qui est portée sur l'environnement et les paramètres de risques particuliers.

Le comptable ne peut pas paramétrer l'outil informatique de manière à inclure automatiquement les conventions dans son échantillon de contrôle. En effet, **cette dépense ne correspond pas à une imputation comptable spécifique, mais à une notion juridique.**

(A l'inverse, pour d'autres dépenses hors marché que le comptable souhaiterait contrôler de manière privilégiée, le paramétrage de l'outil informatique peut permettre de les sélectionner en priorité).

Ainsi, le suivi des conventions (notamment la tenue d'un décompte des paiements sur un document spécifique), pour les agents comptables qui le souhaiteraient, implique des modes de sélection particuliers. La sélection passe par un tri manuel des mandats/factures, qui peut être facilité par la collaboration avec l'ordonnateur et ses services (marquage des conventions).

Le contrôle des conventions le plus pertinent dans le cadre d'un contrôle hiérarchisé consiste à choisir quelques conventions pour lesquelles l'ensemble des contrôles est appliqué sur tous les paiements s'y rattachant, afin d'obtenir un indicateur sur la qualité de l'ensemble des conventions. Les conventions ainsi suivies correspondent à celles **dont tous les paiements sont supérieurs au seuil paramétré** (afin que tous les paiements se rapportant à cette convention soient sélectionnés).

ATTENTION !

Ces différenciations de traitement selon l'appréciation des risques faite par l'agent comptable sur certaines imputations/actes juridiques particuliers sont incluses dans la méthodologie générale du contrôle hiérarchisé de la dépense. L'agent comptable doit équilibrer les contraintes qui en résultent.

- Ainsi, un EPN qui met en place un plan de contrôle insistant sur tel ou tel aspect de la nature de dépense, doit **impérativement respecter la taille de l'échantillon**. Le nombre d'opérations contrôlées sur la nature de dépense dans son ensemble ne doit pas augmenter du fait d'un contrôle renforcé de certains éléments. **Un contrôle de toutes les conventions n'est donc possible que s'il n'amène pas à contrôler plus que le taux de sondage établi pour les dépenses hors marché formalisés.**

- En outre, la volonté de contrôler un certain nombre de conventions et de respecter le taux de sondage **ne doit pas amener l'agent comptable à n'opérer aucun contrôle sur les autres dépenses**. La sélection de certains éléments en priorité ne doit pas se faire au détriment du contrôle d'autres éléments.
- Enfin, il faut rappeler que, **si le contrôle est ciblé sur les éléments porteurs du plus fort niveau potentiel de risques, la règle statistique est biaisée et le TEPS de 2% risque d'être dépassé plus rapidement. Cette situation ne reflète pas nécessairement la qualité globale du mandatement sur la nature de dépense dans son ensemble.**

ANNEXE 1: EXEMPLE DE PLAN DE CONTRÔLE : BNF
PERIODE : du 01.04.2003 au 31.12.2003
ORDONNATEUR(S) CONCERNE(S) : TOUS

NB : La BNF était établissement expérimentateur ; ce plan de contrôle avait été élaboré sur la base de la méthodologie utilisée en début d'expérimentation du CHD ; la méthodologie ayant évolué au fil de l'expérimentation, il ne reflète plus la méthodologie finalisée, présentée dans ce guide. Il permet toutefois de donner un exemple pour esquisser les plans de contrôles.

Nature de la dépense	Formes du contrôle				
	Moment a priori / a posteriori	Echantillon	Périodicité	Intensité	Seuils des contrôles
Marchés formalisés d'investissement et de fonctionnement	a priori	exhaustif	journalière	tous les contrôles réglementaires	au premier € émargement P530 *
Marchés formalisés d'acquisitions des Collections 1er et dernier paiement, pénalités, avenant.	a priori	exhaustif	journalière	tous les contrôles réglementaires	au premier € émargement P530 *
Paievements intermédiaires sur marchés à bons de commande (marchés d'acquisition des Collections)	a priori	exhaustif	journalière	intensité modulée	au premier € émargement P530 *
Marchés sans formalité préalable et dépenses hors marché	a priori	10 %	en continu	1 à 5	au premier €
Dépenses barémées (œuvres sociales)	a priori	10 %	en continu	1 à 5	au premier €
Paye	a priori	exhaustif	mensuelle	tous les contrôles réglementaires	au premier €
Subvention / Conventions pôles associés	a priori	exhaustif	journalière	tous les contrôles réglementaires	au premier €
Dépenses barémées: frais de mission	a posteriori	1 %	démarche partenariale		

* le « P530 » est utilisé par la BNF

ANNEXE 2 : GLOSSAIRE

Calendrier de contrôle :

Ce document peut être utilisé pour indiquer les périodes auxquelles seront réalisés les contrôles sur telle nature de dépense contrôlée par sondage. Le calendrier de contrôle correspond à une option offerte au comptable pour programmer ses contrôles au cours de l'année (surtout pour un contrôle a posteriori) et ainsi lisser la charge du contrôle du mandatement dans le temps.

Le calendrier de contrôle est donc optionnel.

Couverture des enjeux :

Comparaison entre les enjeux couverts dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, c'est à dire le montant total des mandats contrôlés (dans un cadre exhaustif ou par sondage) et le montant total des mandats émis par l'ordonnateur. Cette information présente un intérêt particulier lors des restitutions à l'ordonnateur et à ses services.

Echantillon :

En termes statistiques, un échantillon est une partie représentative d'un ensemble.

Dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, c'est le nombre de dépenses à contrôler qui constitue l'échantillon. Le choix d'un échantillon peut se faire selon des modalités différentes. Il est possible d'appliquer un taux de sondage, en pourcentage, qui va permettre de sélectionner in fine un certain nombre de mandats sur le nombre total. Le taux de sondage peut s'appliquer de manière aléatoire sur la totalité des dépenses ou ne sélectionner les mandats qu'au delà d'un seuil. L'échantillon peut aussi être constitué de manière périodique.

Enjeu :

Le terme enjeu est utilisé dans l'analyse des risques liée au contrôle hiérarchisé de la dépense pour qualifier le montant de la dépense concernée par le contrôle.

Erreur :

Synonyme du terme « anomalie » employé dans les guides méthodologiques, l'erreur correspond à tout défaut constaté dans le mandatement d'un ordonnateur. L'erreur qualifie donc le résultat des contrôles opérés par l'agent comptable conformément au décret portant Règlement Général sur la Comptabilité Publique du 29/12/1962, lorsque le mandat n'est pas conforme à la réglementation.

Dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, les erreurs sont classées par catégorie et codifiées. L'objectif est de restituer à l'ordonnateur une synthèse précise sur la qualité du mandatement ainsi que d'évaluer la pertinence du contrôle par sondage dans le temps. (voir erreur patrimoniale significative).

Erreur patrimoniale significative (EPS):

Catégorie d'erreur de gravité particulière, correspondant à une notion précise dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense. Une erreur est patrimoniale lorsqu'elle conduit à un appauvrissement sans cause de l'établissement ; elle est significative quand elle dépasse un seuil fixé à 15 euros. Ces conditions sont cumulatives pour définir les EPS.

Le taux d'EPS, calculé par catégorie de dépense, est l'indicateur de risque retenu pour définir de façon objective les modalités de contrôle à mettre en œuvre, ainsi que la pérennité du contrôle par sondage, par nature de dépense.

Feuille de contrôle :

Document qui doit être rempli à l'occasion du contrôle effectué sur les mandats / factures.

Cette fiche de suivi indique le résultat du contrôle et permet de tracer les dépenses effectivement contrôlées, que ce soit dans un cadre exhaustif (référentiel obligatoire) ou par sondage. Lorsqu'une erreur est constatée, cette erreur doit être décrite (montant et type d'erreur par rapport à la codification CHD).

La feuille de contrôle doit se présenter sous une forme automatisée dans l'application de gestion du CHD.

Les informations contenues dans les feuilles de contrôle sont notamment exploitées dans la perspective des restitutions à l'ordonnateur et à ses services sur la qualité du mandatement.

Fil de l'eau :

L'échantillon des dépenses à contrôler peut être sélectionné au fur et à mesure du mandatement par l'ordonnateur : cette méthode est qualifiée d' « échantillonnage au fil de l'eau ».

A l'inverse, l'échantillon peut être sélectionné à certaines périodes définies dans l'année (et identifiées dans un calendrier de contrôle). Le contrôle est alors « périodique ».

Marché public formalisé :

Ce terme correspond à une nature de dépense du référentiel national obligatoire, faisant donc l'objet d'un contrôle exhaustif.

Il s'agit de l'ensemble des opérations pour lesquelles est passé un contrat écrit et qui comporte les mentions 1 à 12 de l'article 12 du CMP notamment la définition de l'objet du marché, la référence aux articles et alinéas du Code en application desquels le marché est passé...

Nature de dépense :

Une nature de dépense correspond, de manière générale, au regroupement d'imputations budgétaires par catégories homogènes à raison de leurs caractéristiques en termes de risques. Seule la catégorie des marchés publics formalisés échappe à cette définition puisqu'elle n'est pas identifiée à partir d'une imputation mais correspond à une notion juridique. En termes informatiques, seul un marquage réalisé par l'ordonnateur permet de repérer cette nature de dépense.

La nature de la dépense est la base de l'analyse du risque. Les risques étant homogènes par nature de dépense, un taux de sondage est défini par nature de dépense et par ordonnateur.

Des divisions plus fines peuvent ensuite être faites au sein de la nature de dépense. **Pour les EPN la personnalisation peut être effectuée au niveau de l'imputation budgétaire, voire au niveau des services gestionnaires. Cette personnalisation peut être utilisée pour la gestion du CHD (définition des modalités de constitution de l'échantillon) mais pas pour l'analyse du risque (définition de la taille de l'échantillon).**

Plan de contrôle :

Document de référence qui sert de support au contrôle hiérarchisé de la dépense.

En principe, un plan de contrôle est établi pour chaque ordonnateur, pour toutes les catégories de dépense présentes dans le référentiel national indicatif.

Le plan de contrôle peut être commun à plusieurs ordonnateurs dès lors que les risques et les structures de mandatement sont homogènes.

Le plan de contrôle formalise, pour chaque nature de dépense, les paramètres du contrôle qui sera réalisé tout au long d'un exercice.

Doivent être indiqués : le champ du contrôle (exhaustif ou par sondage), **le moment** du contrôle (a priori ou a posteriori), **la périodicité** du contrôle (au fil de l'eau ou programmée) et le cas échéant, **l'intensité** du contrôle (tout ou partie des contrôles prévus aux articles 12 et 13 du RGCP).

Référentiel national :

Le référentiel national constitue le socle de la méthodologie et la trame à partir de laquelle est organisé le contrôle hiérarchisé de la dépense.

Le référentiel national est un cadre qui associe à chaque nature de dépense une forme de contrôle selon le risque-type qui lui est attaché.

Au sein de ce dispositif, le référentiel obligatoire concerne les dépenses dont les risques et les enjeux sont les plus élevés, pour lesquelles le contrôle s'exerce a priori et de manière exhaustive.

Le référentiel indicatif regroupe les dépenses pour lesquels les risques sont moindres et pour lesquelles des formes de contrôle par sondage sont préconisées.

Rejet / suspension :

Ces termes caractérisent l'action de l'agent comptable face à un mandat comportant une erreur. Ces notions sont différenciées par les praticiens, bien que seule la notion de suspension existe dans les textes de référence. Dans la méthodologie du contrôle hiérarchisé, chaque erreur de mandatement doit être retracée, qu'elle soit corrigée après un échange informel, ou qu'elle fasse l'objet d'un échange formalisé par un courrier.

Risque :

Le risque est la notion fondamentale à la base des différents choix opérés dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense.

Un risque est, dans une définition large : « un danger éventuel, plus ou moins prévisible, inhérent à une situation ou à une activité. »

Dans le cadre de la Dépense publique, deux concepts sont à distinguer : le risque-type et le risque mesuré au niveau de l'EPN ou d'une agence comptable secondaire.

- Le risque-type attaché à une nature de dépense est analysé en fonction des caractéristiques intrinsèques de la dépense (ainsi, les marchés formalisés comportent intrinsèquement un risque fort du fait de la complexité des règles mises en œuvre).

- le risque mesure au niveau de l'EPN : le risque est pondéré en fonction de la qualité de mandatement constatée par l'agent comptable, évaluée grâce au TEPS (taux d'erreurs patrimoniales significatives).

Séquençement des contrôles :

L'agent comptable exerce, en référence aux dispositions du RGCP de 1962, un certain nombre de contrôles sur les mandats de dépense qui lui sont transmis. Dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, il peut choisir, sous sa responsabilité, de limiter certains des contrôles. Cette modulation de l'intensité des contrôles peut s'appuyer sur une proposition de séquençement des contrôles basée sur une analyse des risques par nature de dépense. Ce tableau propose, par nature de dépense, l'ordre de priorité des contrôles, selon les risques couverts par chacun des contrôles (hiérarchisation chiffrée de 1 à 8).

Table de correspondance :

Pour chaque nomenclature, une table de correspondance associe à chaque imputation comptable la catégorie de dépense qui lui correspond. 7 catégories de dépenses ont été définies. L'application informatique de gestion du contrôle hiérarchisé de la dépense intègre cette table de correspondance pour effectuer une sélection automatique des mandats à contrôler.

Au sein de la nomenclature comptable, le travail d'association d'un compte à une nature de dépense peut être réalisé soit au niveau du compte principal (par exemple 21 « immobilisations corporelles »), soit au niveau le plus fin des sous-comptes (par exemple 2118 « autres terrains »).

Dans une optique de simplification, à chaque fois qu'un compte principal regroupe des sous-comptes dont la nature de dépense est identique, seul le compte principal apparaît dans la table de correspondance.

Inversement, dès lors qu'un seul des sous-comptes d'un même compte principal relève d'une nature de dépense distincte d'un autre sous-compte, tous les sous-comptes apparaissent dans la table de correspondance. Dans ce cas, le compte principal ne correspond pas à une nature de dépense unique et n'est donc pas répertorié dans la table de correspondance.

Par exemple : le sous-compte 21715 " terrains bâtis " n'apparaît pas puisque le compte 21 " immobilisations corporelles " ne regroupe que des dépenses de la catégorie " achats hors marché formalisé ". Tous les sous-comptes seront alors rattachés à cette catégorie de dépenses.

Taux d'erreurs patrimoniales significatives (TEPS) :

Le taux d'erreur patrimoniales significatives est l'indicateur du risque dans le cadre d'un contrôle hiérarchisé.

Il se calcule en rapportant le nombre d'erreurs patrimoniales significatives au nombre de dépenses contrôlées dans une nature de dépenses. Au delà de 2% de TEPS, une approche par sondage sur la nature de dépense concernée n'est plus possible, car trop risquée.

Taux de sondage :

Le taux de sondage est le nombre de contrôle rapporté au nombre de mandats d'une nature de dépense donnée.

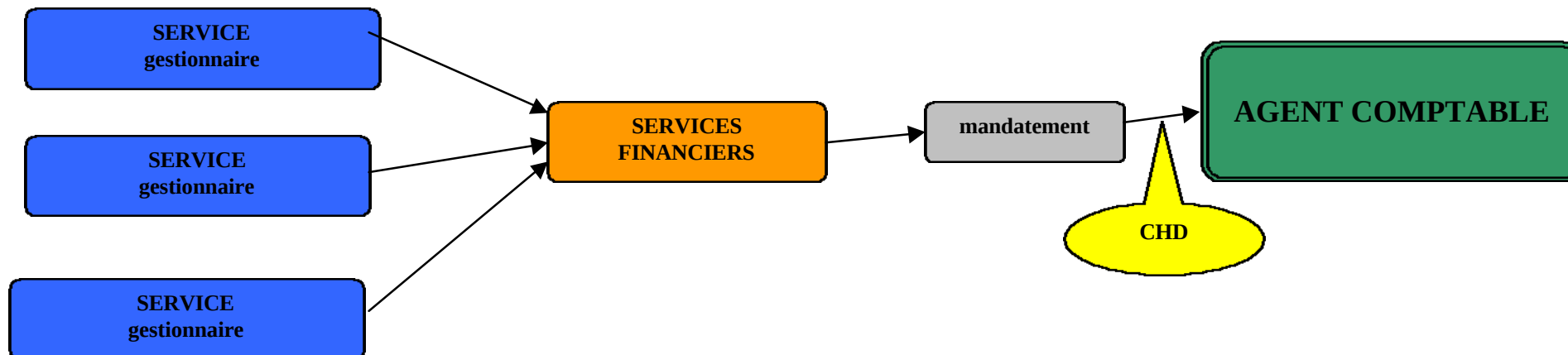
En début de période de contrôle, un taux de sondage est défini pour chacune des natures de dépense. Au fur et à mesure de la période de contrôle, l'agent comptable suit son taux de sondage effectif afin de s'assurer de la pertinence de ses critères de sélection d'échantillon.

Traçabilité :

Etape essentielle de la démarche de contrôle hiérarchisé de la dépense qui permet de suivre les résultats du visa des dépenses. L'outil de la traçabilité est la feuille de contrôle, servie lors du contrôle de chaque dépense. La traçabilité a plusieurs objets : elle sert d'indicateur sur la qualité du mandatement de l'ordonnateur, permet la valorisation des contrôles dans une optique de retour vers l'ordonnateur, et permet le suivi du taux de sondage par nature de dépense. La traçabilité est aussi à la base de la responsabilité de l'agent comptable en rassemblant les données relatives au contrôle de la dépense. C'est enfin un support du contrôle interne dans ce domaine d'activité.

ANNEXE 3 : SCHEMA RELATIF AU MOMENT DE LA MISE EN ŒUVRE DU CHD DANS LA CHAÎNE DE DEPENSE

Que l'agent comptable exerce des fonctions classiques d'agent comptable ou qu'il exerce les fonctions d'agent comptable / chef des services financiers, le CHD est mis en œuvre au moment du visa du mandatement.



ANNEXE 4 : ASPECTS INFORMATIQUES.

Afin de faciliter sa lecture et sa compréhension, le guide méthodologique aborde et intègre quelques préconisations informatiques générales indispensables.

Le guide méthodologique sera **complété d'un guide fonctionnel informatique** plus complet à destination des établissements et leurs prestataires informatiques.

Toutefois, afin d'anticiper ce démarrage, des actions d'études, de développement et de mise en œuvre ont été effectuées par le bureau 7D à destination des principaux prestataires informatiques connus.

La plupart de ces prestataires ont d'ores et déjà pris en compte ces développements pour intégration dans leurs prochaines versions. Certains sont prêts à permettre la mise en œuvre du CHD.

Toutefois ces versions seront à finaliser et à compléter en fonction des derniers arbitrages réglementaires et de l'expression des besoins des premiers utilisateurs.

La mise en œuvre de cette réforme nécessite la prise en compte d'un certain nombre d'adaptations dans les progiciels informatiques.

Les outils informatiques devront intégrer ces nouvelles fonctionnalités le plus complètement possible afin de faciliter le travail matériel des utilisateurs sans toutefois devoir nécessairement remettre en question la chaîne habituelle de travail.

Ces développements permettront d'alléger au maximum la gestion du contrôle hiérarchisé et ne pas obérer, par des tâches matérielles, les marges de productivité acquises par ailleurs qui sont prioritairement affectées au renforcement de la surveillance sur les dépenses à enjeux et à la formation des personnels aux modalités de contrôle rénové de ces dépenses.

Ces travaux informatiques comporteront trois parties distinctes

1) Les travaux préparatoires à la mise en place du contrôle hiérarchisé.

2) La gestion du contrôle hiérarchisé.

3) Le suivi du contrôle hiérarchisé

Des tableaux et graphiques devront être également développés afin de préparer les éléments de présentation du compte rendu des restitutions du CHD à l'ordonnateur.

Ces états permettront par ailleurs d'actualiser et de réviser, si nécessaire, les plans de contrôles.

Structure des établissements :

Les progiciels informatiques devront être **paramétrables** afin de prendre en compte les spécificités des établissements aussi bien au niveau de **leur structure que de leur taille ou leurs particularités métier**.

Ce paramétrage pourra être effectué soit globalement pour l'établissement soit, si nécessaire, au niveau des différentes structures de l'établissement.

Pour la plupart des établissements, ce paramétrage s'effectuera, pour toute la structure, au niveau de la nature de la dépense. Le suivi et les restitutions se feront alors à ce niveau.

Pour les établissements à structure plus complexe (ordonnateurs secondaires, plusieurs services de mandatement identifiables, grand nombre de mandats...), il pourra être demandé aux prestataires informatiques des paramétrages plus fins au niveau des services gestionnaires ou de l'imputation budgétaire (le suivi et les restitutions se feront alors au niveau des différentes structures).

Il est également possible de mettre en place des critères mixtes pour une imputation donnée (par exemple : sélection de tous les mandats ou factures supérieurs à un seuil et d'une partie des mandats ou factures inférieurs à ce seuil).