

BULLETIN OFFICIEL DES ARMEES



Edition Chronologique n°42 du 15 octobre 2010

**PARTIE PERMANENTE
Etat-Major des Armées (EMA)**

Texte n°3

INSTRUCTION N° 3862/DEF/DCSEA/CGP
relative à l'organisation du contrôle interne comptable au service des essences des armées.

Du 30 juillet 2010

DIRECTION CENTRALE DU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES : cellule « contrôle de gestion et pilotage ».

INSTRUCTION N° 3862/DEF/DCSEA/CGP relative à l'organisation du contrôle interne comptable au service des essences des armées.

Du 30 juillet 2010

NOR D E F E 1 0 5 2 1 8 9 J

Référence :

Instruction n° 18034/DEF/SGA/SDFCC du 13 décembre 2007 (BOC N° 12 du 4 mai 2009, texte 1. ; BOEM 410.1.1).

Texte abrogé :

Note n° 1714/DEF/DCSEA/SDA/1 du 27 mars 2008 (n.i. BO).

Classement dans l'édition méthodique : BOEM 610.2

Référence de publication : BOC N°42 du 15 octobre 2010, texte 3.

SOMMAIRE

Préambule.

1. DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.

2. ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES.

3. ORGANIGRAMME FONCTIONNEL DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES.

4. ATTRIBUTIONS DES ACTEURS DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.

4.1. Le responsable du contrôle interne comptable.

4.2. Le responsable du 2e niveau de contrôle interne comptable.

4.2.1. Le pilotage du contrôle interne comptable.

4.2.2. L'animation du contrôle interne comptable.

4.2.3. La fiabilisation du contrôle interne comptable.

4.2.4. Le contrôle de corroboration.

4.3. Le contrôle interne comptable de 1er niveau au service des essences des armées.

4.3.1. L'autocontrôle.

4.3.2. Le contrôle mutuel.

4.3.3. Le contrôle de supervision.

5. LES MOYENS DE MISE EN OEUVRE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES.

5.1. Les plans d'action.

5.1.1. Le plan d'action organique.

5.1.2. Le plan d'action local.

5.2. La description des procédures.

5.3. La réalisation des contrôles.

5.4. La conservation et l'archivage des documents.

5.4.1. La conservation et l'archivage des pièces justificatives.

5.4.2. La conservation et l'archivage des procédures.

Préambule.

L'instruction ministérielle de référence décrit les modalités d'organisation et de fonctionnement du contrôle interne comptable (CIC) retenues par le ministère de la défense. Ses dispositions constituent le socle minimum obligatoire pour l'ensemble des structures du ministère. Elle fait partie intégrante du référentiel de la documentation concernant le CIC.

Au sein du ministère de la défense, le dispositif de contrôle interne comptable est organisé en trois niveaux :

- les deux premiers sont placés sous l'autorité de responsables du contrôle interne comptable, selon un découpage organique ;
- le troisième relève de la direction des affaires financières (DAF), et s'exerce de manière transversale à l'échelle du ministère.

Ce dispositif est encadré, pour l'évaluation de la qualité du contrôle interne qu'il induit, par le comité ministériel d'audit interne comptable et financier (CMACF), créé par arrêté du 11 octobre 2007.

La présente instruction a pour objet de décliner l'application de l'instruction ministérielle au sein du SEA.

1. DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.

Le contrôle interne comptable est l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités financières et patrimoniales. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la maîtrise des risques de non respect des critères de qualité comptable.

2. ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES.

Le SEA structure le CIC selon les directives de l'instruction ministérielle de référence.

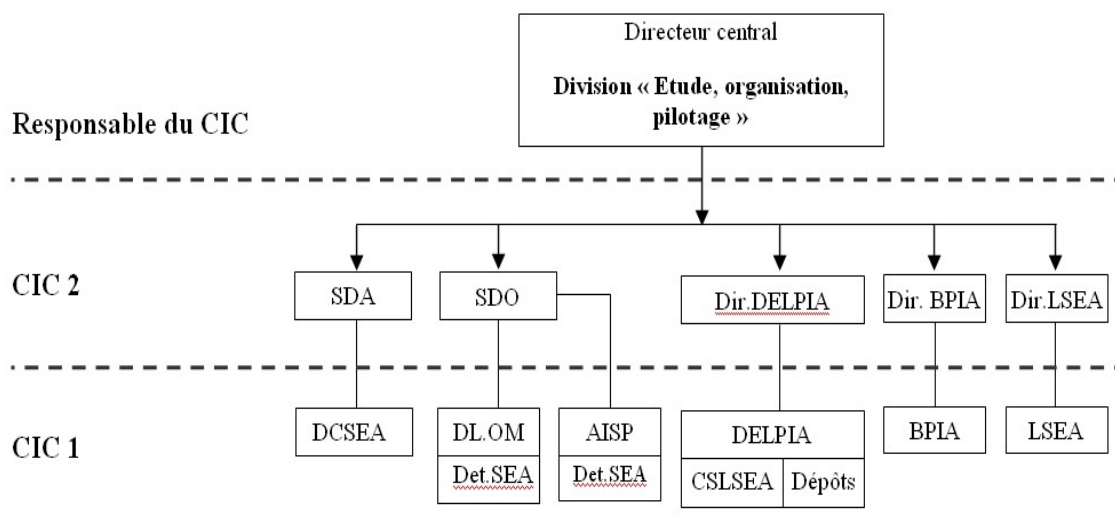
Le directeur central est l'autorité responsable du contrôle interne comptable du service des essences des armées (SEA) (cf. point 2.1.1 de l'instruction ministérielle) ; il délègue au chef de la division « études, organisation, pilotage » le suivi de la mise en œuvre du CIC au SEA.

Le 1^{er} niveau de CIC identifié concourt au contrôle de la qualité et de la fiabilité des opérations comptables. Les personnels attributaires de tâches ayant un impact comptable et leur encadrement sont les acteurs de ce premier niveau de CIC. Au sein du SEA, sont concernés notamment :

- les comptables produits ;
- les comptables matériels ;
- les personnels en charge de saisir les données dans les systèmes d'information (suite Pericles, Chorus) ;
- les personnels des bureaux ou sections traitant de finances ;
- l'encadrement des dépôts, du laboratoire du SEA (LSEA), de la base pétrolière interarmées (BPIA), du centre de soutien logistique du SEA (CSLSEA), de la direction de l'exploitation et de la logistique pétrolière interarmées (DELPIA), de la direction centrale du SEA (DCSEA) ;
- l'encadrement en opérations extérieures dont l'adjoint interarmées du soutien pétrolier (AISP) ;
- les personnels en charge des inventaires patrimoniaux.

Le 2^e niveau de contrôle interne comptable instauré est mis en œuvre au sein de chaque direction locale. Il est assumé en principe par le responsable de l'organisme qui, le cas échéant, peut déléguer ses attributions en la matière.

3. ORGANIGRAMME FONCTIONNEL DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES.



La définition du cadre et des moyens nécessaires au déploiement du contrôle interne comptable et le suivi de sa mise en œuvre est assuré pour la direction centrale par la division « études, organisation, pilotage », qui dispose de la ressource humaine associée.

Les directeurs de la DELPIA, de la BPIA et du LSEA sont responsables de la mise en oeuvre du deuxième niveau de CIC pour leur entité en lien avec le responsable du CIC pour le SEA. À cette fin, ils peuvent identifier officiellement une ou plusieurs personnes chargée(s) de cette mise en œuvre.

Pour la direction centrale, le sous-directeur « administration » (SDA) est investi de cette responsabilité, qui peut, le cas échéant, être déléguée.

Pour les détachements du SEA en opérations extérieures, et les détachements de liaison du SEA (DLSEA) auprès des commandements interarmées permanents (COMIA) la mise en œuvre du deuxième niveau de contrôle interne comptable est conduite par le sous-directeur « opérations » (SDO) de la DCSEA, qui peut, le cas échéant, déléguer ses attributions en la matière.

Ces responsables sont en charge de l'élaboration et de l'actualisation des plans d'action locaux et des cartographies de risques locales (cf. point 5.1). De l'identification des contrôles de 1^{er} niveau et de leur évaluation.

4. ATTRIBUTIONS DES ACTEURS DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.

4.1. Le responsable du contrôle interne comptable.

Le responsable du contrôle interne comptable pour le SEA est chargé :

- de la validation et du suivi de l'exécution des plans d'action locaux annuels des CIC de 2^e niveau du SEA ;
- de l'orientation et du suivi de la programmation des contrôles de 2^e niveau ;
- de la mise en œuvre des mesures correctives formulées par les auditeurs ;
- de définir les documents synthétisant les travaux réalisés par les 2^e niveau et de déterminer la périodicité de leur établissement ;
- de l'orientation, dans le domaine du CIC, des audits des organismes du service conduits par la sous-direction « expertise » de la DCSEA.

Chaque année le responsable de CIC arrête un plan d'action organique de la fonction pour le SEA, dont il assure la réalisation. Ce plan d'action doit être la déclinaison adaptée des principes, modalités et priorités arrêtés dans le plan d'action ministériel. L'adaptation est réalisée en fonction des risques identifiés dans le processus comptable du SEA et répertoriés dans la cartographie des risques. Il actualise régulièrement ce document.

4.2. Le responsable du 2^e niveau de contrôle interne comptable.

Les missions confiées au 2^e niveau de contrôle interne comptable (CIC2) consistent en quatre fonctions distinctes et complémentaires : le pilotage, l'animation et la fiabilisation du contrôle interne comptable des entités et services qui sont dans leur périmètre de responsabilité. Il effectue, de plus, des contrôles de corroboration qui doivent permettre d'apprécier la qualité du dispositif mis en place.

4.2.1. Le pilotage du contrôle interne comptable.

Le responsable du CIC2 formalise un plan d'action local annuel et garantit le respect des échéances fixées.

Il définit les objectifs comptables locaux et met en place les indicateurs nécessaires au pilotage de la fonction.

4.2.2. L'animation du contrôle interne comptable.

Le responsable du CIC2 organise et participe à la formation des acteurs du CIC de 1^{er} niveau et de l'encadrement chargé des contrôles de supervision.

Il organise et supervise l'établissement des organigrammes fonctionnels et la formalisation des procédures. Ces documents permettent de recenser les acteurs impliqués en se fondant sur la notion d'opération comptable.

Il apporte un soutien technique aux acteurs du CIC de 1^{er} niveau.

4.2.3. La fiabilisation du contrôle interne comptable.

Le responsable de CIC2 analyse les opérations de contrôle de 1^{er} niveau. Cette analyse permet l'évaluation permanente de la qualité du dispositif de contrôle interne comptable de 1^{er} niveau du SEA. Pour ce faire, le CIC de 2^e niveau est destinataire des grilles de contrôle de supervision qu'il analyse afin de vérifier la pertinence des diagnostics et des actions correctrices appliquées et la traçabilité des actions de contrôle.

Il propose au directeur de son organisme les aménagements qu'il juge nécessaires au bon fonctionnement du contrôle interne comptable des services.

4.2.4. Le contrôle de corroboration.

Le responsable du CIC2 établit son programme de contrôle du 2^e niveau, l'objectif étant de planifier un nombre pertinent de contrôles et de les porter en priorité sur les processus à risque ; il effectue, sur pièce et sur place, les contrôles de corroboration. Ils visent à confirmer et à fiabiliser les constats effectués par l'encadrement sur le CIC de 1^{er} niveau. Ces contrôles sont effectués par opportunité, notamment dans le cadre du contrôle *a posteriori* des activités de contrôle de supervision.

4.3. Le contrôle interne comptable de 1er niveau au service des essences des armées.

Les contrôles internes de 1^{er} niveau (CIC1) reposent sur trois types de contrôle : l'autocontrôle, le contrôle mutuel et le contrôle de supervision.

Ils concernent l'ensemble des personnels intervenant dans le processus comptable et leur encadrement. L'encadrement a plus particulièrement en charge les contrôles de supervision.

4.3.1. L'autocontrôle.

L'autocontrôle est exercé par un acteur sur ses propres opérations. Ce contrôle est naturellement intégré aux procédures et présente les caractéristiques suivantes :

- il est permanent car lié à l'exécution de la tâche. Il constitue le socle du dispositif de contrôle interne comptable du SEA et implique directement chaque acteur participant directement ou indirectement au processus comptable ;
- il est exhaustif car réalisé sur l'ensemble des évaluations ou des enregistrements réalisés ;
- ces autocontrôles sont matérialisés au SEA par des fiches d'autocontrôles, insérées dans les procédures, qui sont des check-lists auxquelles se réfèrent les acteurs pour réaliser leurs tâches. Elles comprennent l'ensemble des points clés pour lesquels une attention particulière doit être apportée lors de l'exécution de la tâche.

La traçabilité des autocontrôles revêt une importance particulière. En la matière, le SEA retient deux cas de figure :

- lorsque le contrôle se matérialise par une validation informatique, la traçabilité est assurée par les informations présentes dans l'application considérée (rattachées à un code utilisateur et/ou aux informations restituées) ;

- dans le cas contraire, la traçabilité de l'opération de contrôle s'effectue manuellement et est matérialisée par un signe distinctif permettant d'identifier la personne ayant réalisé le contrôle et apposé sur les documents comptables contrôlés.

4.3.2. Le contrôle mutuel.

Le contrôle mutuel est exercé par un acteur sur les opérations d'un autre acteur ou par une entité sur les opérations d'une autre entité. Ce contrôle est intégré aux procédures.

4.3.3. Le contrôle de supervision.

Les contrôles de supervision relèvent de l'encadrement. N'étant généralement précédés que par l'autocontrôle, ils doivent faire l'objet d'une attention accrue. Au sein du SEA, cette fonction régulière qui incombe à l'encadrement (directeur, sous-directeur, chef de bureau, chef de section, chef d'établissement), consiste au suivi des travaux, au contrôle et à la validation des opérations du personnel placé sous leur autorité. L'organisation du contrôle de supervision est formalisée dans l'organigramme fonctionnel, désignant nominativement les personnels en charge de ce type de contrôle.

Ces contrôles sont de deux sortes :

- les contrôles intégrés aux procédures ;

- les contrôles *a posteriori*, opérés par échantillonnage sur l'ensemble des opérations avec une priorité affichée sur celles présentant des risques au regard de la cartographie locale.

5. LES MOYENS DE MISE EN OEUVRE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU SERVICE DES ESSENCES DES ARMÉES.

5.1. Les plans d'action.

5.1.1. Le plan d'action organique.

La démarche générale de contrôle interne comptable est articulée autour d'une analyse des risques de l'ensemble des processus comptables mis en oeuvre. Elle aboutit à la définition d'un plan d'action organique pour le SEA.

Ce plan d'action, qui intègre les priorités arrêtées par le plan d'action ministériel, permet au responsable de CIC d'arrêter son programme en lien avec les responsables du deuxième niveau de CIC.

5.1.2. Le plan d'action local.

La même approche est réalisée au niveau local. À partir du plan d'action organique et de leur analyse des risques, les responsables de deuxième niveau du contrôle interne rédigent annuellement leur plan d'action.

Ces documents (plans d'action et cartographies des risques) sont soumis à la validation du responsable du CIC.

5.2. La description des procédures.

Le contrôle interne comptable n'a d'efficacité que si les procédures sont précisément décrites. Ces descriptions sont réalisées au SEA par la rédaction de procédures comptables qui ciblent exhaustivement l'ensemble des points requérant une opération de contrôle particulière. Leurs sont associés les organigrammes fonctionnels

qui détaillent les attributions de chacun.

Leurs rédactions incombent aux responsables fonctionnels des procédures et sont pilotées par les responsables de CIC 2, qui arrêtent le formalisme de ces documents, les thèmes à traiter et le calendrier de réalisation. Ces éléments figurent explicitement dans les plans d'action organique et locaux.

La description des procédures et leurs analyses doivent permettre de relever les lacunes du dispositif de contrôle interne et peuvent donner lieu à une réflexion sur l'organisation des services.

5.3. La réalisation des contrôles.

La traçabilité des autocontrôles et des contrôles de supervision intégrés est assurée par un signe distinctif (visa, signature, paraphe, trigramme) apposé par l'opérateur sur l'ensemble des documents ayant concouru à son autocontrôle.

Les contrôles de supervision *a posteriori* sont retracés par une grille de contrôle.

L'évaluation de la qualité du dispositif de contrôle interne comptable de 1^{er} niveau est opérée en permanence par l'analyse des grilles de contrôle. À cette fin, une copie (dématérialisée) est adressée au responsable de CIC de 2^e niveau.

Les contrôles de corroboration, prérogatives du CIC 2, nécessitent son déplacement sur site. Ces contrôles seront donc axés sur les processus présentant des criticités fortes au regard de l'analyse des risques et menés en priorité auprès des entités de 1^{er} niveau présentant un potentiel de risques comptables élevés.

5.4. La conservation et l'archivage des documents.

5.4.1. La conservation et l'archivage des pièces justificatives.

Les pièces justificatives (documents nécessaires à l'autocontrôle ou au contrôle mutuel) paraphées sont classées normalement au sein de l'ensemble des documents retraçant la gestion.

Pour ce qui concerne les contrôles de supervision *a posteriori*, chaque service archive les grilles de contrôle et les documents afférents.

Ils sont archivés dans le respect des délais de conservation de façon à les conserver de manière accessible et à garantir la piste d'audit.

D'une manière générale, les pièces comptables doivent être accessibles 10 ans, les autres documents justificatifs, 5 ans.

5.4.2. La conservation et l'archivage des procédures.

La conservation des procédures comptables est organisée selon les principes suivants :

- chaque service détient les procédures correspondant à son activité ;
- les procédures communes à plusieurs unités sont publiées sur le site intranet du SEA ;
- un recueil de l'ensemble des procédures comptables est conservé par la division « étude, organisation, pilotage ».

La présente instruction sera inscrite au *Bulletin officiel des armées*.

Pour le ministre de la défense et par délégation :

*L'ingénieur général de 1^{re} classe,
directeur central du service des essences des armées,*

Vincent GAUTHIER.