

## *Note opérationnelle de contrôle interne*

<b>Objectif</b>	Ce document de travail est établi dans l'objectif d'apporter des éclaircissements aux parties prenantes sur la pertinence de la mise en place d'un système de contrôle interne dans le contexte de la réforme GBO, et de fournir une explication de la démarche de la mise en œuvre d'un système de contrôle interne sur la base des deux expériences menées dans le ministère des finances et dans le ministère de l'agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche.
<b>Destinataires</b>	unités GBO, Gestionnaires, responsables de programmes, responsables financiers
<b>Version</b>	06 avril 2017
<b>Contenu</b>	Introduction <b>Première partie</b> : Le contrôle interne (définition, objectifs, périmètre, composantes) <b>Deuxième partie</b> : Démarche et organisation proposée Conclusion et recommandations Annexes

## *Introduction*

L'engagement de la Tunisie dans la réforme GBO, qui vise la modernisation de la gestion publique, nécessite une refonte des pratiques de la gestion des politiques publiques ainsi que l'adoption de nouveaux dispositifs de contrôle permettant une meilleure maîtrise de l'action publique.

En effet, la modernisation des contrôles est une composante de la réforme GBO, cette modernisation est basée sur l'assouplissement des contrôles à priori et une redéfinition voir un renforcement du contrôle à postérieur. L'assouplissement des contrôles à priori est tributaire de l'implémentation du contrôle interne : ce qui se traduit par plus d'implication des responsables des programmes et des gestionnaires en leurs permettant de se doter des outils de maîtrise de risque dans une optique d'atteinte des objectifs de performance de la gestion publique en général et de la gestion du budget de l'Etat en particulier.

Dans ce cadre, une approche progressive a été adoptée pour l'assouplissement des contrôles initiée par la publication du Décret n° 2012-2878 du 19 novembre 2012 portant sur la modernisation des contrôles des dépenses publiques et introduisant le contrôle hiérarchisé.

C'est après la publication de l'arrêté du Président du Gouvernement du 7 avril 2014 relatif au contrôle hiérarchisé qu'un nouveau mode de contrôle fondé sur l'analyse des risques apparait et qu'un recentrage des contrôles sur les dépenses qui présentent les risques et les enjeux majeurs commence à se manifester.

Le contrôle hiérarchisé a été conditionné par la mise en œuvre progressive d'un système de contrôle interne budgétaire (CIB). Les ministères adhérant à la réforme GBO se sont engagés à développer un système de CIB dont la qualité sera appréciée par le CDP et servira de base pour la fixation des seuils des engagements des dépenses qui seront exonérés du visa préalable et ceux qui demeurent soumis au visa.

Outre l'apport en termes d'assurance et d'instauration d'un gage de confiance entre tous les acteurs le contrôle interne produit des résultats substantiels qui font bénéficier notamment ; Le citoyen (service public de qualité), L'administration (clarification des missions pour conduire efficacement les politiques publiques), Les

responsables des programmes (maîtrise des risques afin d'atteindre les objectifs) et Les responsables politiques (se conformer aux meilleures pratiques internationales).

Dans cette optique s'insère la présente note, qui a principalement pour objectif le cadrage de l'approche de la mise en place progressive d'un système de contrôle interne en s'appuyant sur le manuel élaboré par l'OCDE<sup>1</sup> et sur les deux expériences menées dans le ministère des finances et dans le ministère de l'agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche.

La note vise en premier lieu l'explication de la démarche de la mise en œuvre d'un système de contrôle interne sur la base des deux expériences menées dans le ministère des finances et dans le ministère de l'agriculture, des ressources hydrauliques et de la pêche.

Elle éclairera les parties prenantes (unités GBO, Gestionnaires, responsables de programmes..) sur la pertinence de la mise en place d'un système de contrôle interne dans le contexte de la réforme GBO et apportera une vision plus claire sur la définition, les objectifs, le périmètre et les composantes de contrôle interne (Première Partie) et proposera une démarche et une organisation à adopter pour son implémentation (deuxième partie).

---

<sup>1</sup> « Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie », OCDE2016.  
NOTE OPERATIONNELLE DE CONTROLE INTERNE, VERSION PRELIMINAIRE - AVRIL 2017

## *I- Première partie : Le contrôle interne (définition, objectifs, périmètre, composantes)*

### **- Définition INTOSAI**

Suivant l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI<sup>2</sup>) : Le contrôle interne est un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants :

- Exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces ;
- Respect des obligations de rendre compte ;
- Conformité aux lois et réglementations en vigueur ;
- Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages.

### **- Les Objectifs :**

Le contrôle interne a un objectif global qui est la maîtrise de l'organisme de ses activités. Cet objectif est décliné en quatre objectifs spécifiques :

- **La réalisation et l'optimisation des opérations**

Elle implique que les activités doivent être exécutées de façon organisée et méthodique (ordonnée) afin de servir équitablement l'intérêt public tout en respectant les principes d'économie, d'efficacité et d'efficacité.

- **Respect des obligations de rendre compte**

Les entités publiques sont tenues de mettre en place des systèmes d'évaluation internes servant à rendre compte des résultats de leurs actions, de l'utilisation des ressources qui leur ont été confiées, et du succès obtenu dans l'atteinte de leurs objectifs. Ces informations sont publiées dans des rapports établis à l'intention des parties prenantes et en temps opportun. Les projets annuels de performance en constituent un élément.

---

<sup>2</sup>(INTOSAI GOV 9100 – Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public)

- **Conformité aux lois et réglementations en vigueur**

Les organismes publics sont régis par un grand nombre de lois et de réglementations, le système de contrôle interne permet de fournir une assurance raisonnable du respect de cette contrainte.

- **Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages**

Un bon système de contrôle interne contribue à protéger le patrimoine de l'organisation de la perte de valeur occasionnée par le gaspillage, les abus, la mauvaise gestion, les erreurs, la fraude et les irrégularités.

### - **Les Composantes :**

Les composantes du contrôle interne fournissent à l'utilisateur des indications claires pour la conception et la mise en place des systèmes de contrôle interne. Ces indications facilitent en outre la compréhension des conditions nécessaires à l'efficacité du contrôle interne.

Le COSO identifie cinq composantes et dix-sept<sup>3</sup> principes qu'un organisme doit définir et mettre en œuvre pour maîtriser au mieux ses activités.

Ces cinq composantes de dispositifs sont déclinées pour chacun des quatre objectifs décrits ci-dessus et à tous les niveaux de l'organisation : entité, directions, unités opérationnelles etc.

#### *1<sup>ère</sup> composante : L'environnement de contrôle*

L'environnement de contrôle est l'ensemble des normes, des processus et des structures qui constituent le socle de la mise en œuvre du contrôle interne dans toute l'organisation.

L'environnement de contrôle englobe entre autres, l'intégrité et les valeurs éthiques de l'organisation, les éléments permettant au premier responsable d'exercer

---

3 The *Commette of Sponsoring Organizations* of Treadway Commission a publié deux référentiels internationaux complémentaires:

- Le référentiel intégré de contrôle interne, mise à jour en 2013 : un référentiel comportant dix-sept principes qui correspondent aux concepts fondamentaux associés à chaque composante.
- Le référentiel *Enterprise Risk Management*, publié en 2004 il s'agit d'un référentiel pour la conception, la mise en place et le pilotage, ainsi que l'évaluation de l'efficacité de la gestion des risques.

ses responsabilités, la structure organisationnelle, le processus de recrutement, de formation et de motivation.

*A ce titre, le référentiel national de la gouvernance en Tunisie (RNGT), le Code de conduite et de déontologie du fonctionnaire public adopté par décret n° 2014-4030 du 3 octobre 2014, constituent des éléments de l'environnement de contrôle.*

### **2<sup>ème</sup> composante : L'Evaluation des risques**

L'évaluation des risques implique un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse des risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

*Le COSO 2 définit le risque comme étant la possibilité qu'un événement survienne et nuise à l'atteinte d'objectifs (déjà spécifiés dans la 1<sup>ère</sup> étape).*

*Il s'agit des événements, des actions ou non-actions qui sont de nature à impacter négativement l'atteinte des objectifs.*

*Le risque se mesure en termes d'impact et de probabilité.*

L'évaluation des risques comprend :

- L'identification des risques sur la base d'une analyse des activités, tant au niveau global de l'organisme qu'au niveau détaillé de chacune de ses activités ;
- La hiérarchisation de ces risques en fonction de leur impact en termes d'enjeux pour l'organisme.

### **3<sup>ème</sup> composante : les activités de contrôle**

Une fois identifiés et évalués, les risques doivent être maîtrisés. Des procédures, normes et outils de contrôle doivent être mis en place pour s'assurer de la maîtrise des risques auxquels l'entité est exposée.

*Les activités de contrôle désignent les actions définies par les règles et procédures qui visent à apporter l'assurance raisonnable que les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs sont maîtrisés.*

*Les activités de contrôle sont réalisées à tous les niveaux de l'entité et à divers stades des processus. Elles peuvent également être mises en œuvre par l'intermédiaire des systèmes d'information.*

Il peut s'agir de contrôles préventifs ou détectifs, incluant diverses activités manuelles et automatisées, comme des autorisations et des approbations, les vérifications, les rapprochements et les revues de performance opérationnelle. La séparation des tâches est généralement à prendre en considération dès la sélection et lors du développement des activités de contrôle.

*En termes de gestion des deniers publics, le code de comptabilité publique tunisien consacre le principe de la séparation des fonctions entre l'ordonnateur (gestionnaire) et le comptable public (ministère des Finances). Ce principe est de nature à renforcer la sécurité des opérations financières réalisées.*

#### ***4<sup>ème</sup> composante : l'information et la communication***

La communication est le processus continu et itératif par lequel l'information nécessaire est fournie, partagée et obtenue.

Il est nécessaire de disposer d'une information pertinente, fiable et diffusée au moment opportun aux personnes qui en ont besoin pour leur permettre d'assumer leurs responsabilités. Les besoins en information ainsi que les systèmes d'information doivent évoluer en fonction des changements de l'environnement.

#### ***5<sup>ème</sup> composante : le pilotage du contrôle interne***

L'organisation procède à des évaluations continues ou ponctuelles, ou à une combinaison de ces deux formes. Ces évaluations permettent de s'assurer que chacune des cinq composantes du contrôle interne et les principes qui leur sont associés sont mis en place. Les évaluations continues, qui sont intégrées dans les processus métier à tous les niveaux de l'entité, permettent de disposer d'informations en temps voulu.

Le pilotage du contrôle interne repose sur :

- L'appropriation du contrôle interne par chaque responsable qui doit le conduire à définir, mettre en place, piloter les dispositifs de maîtrise des risques dans son périmètre de responsabilité ;
- Une sensibilisation des responsables à la nature du contrôle interne (maîtrise des activités) et à ce qu'ils doivent faire pour le mettre en œuvre, de façon à permettre cette appropriation ;

- Des processus d'actualisation (mise à jour) permanents des dispositifs de contrôle interne ;
- Des dispositifs d'évaluation (internes continus et externes ponctuels, notamment par l'audit interne).

## *II- Deuxième partie : Démarche et organisation proposée*

La démarche proposée repose sur un cadre organisationnel par référence aux deux expériences de base (ministère des finances et ministère de l'agriculture), sans pour autant écarter la possibilité de l'adaptation de l'organisation et de la démarche aux spécificités de chaque ministère.

### **1. Démarche :**

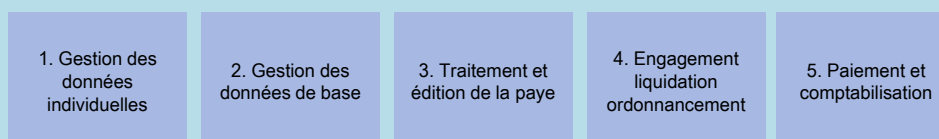
La démarche proposée commence par une identification des processus en lien avec les objectifs du programme (cartographie des processus) puis éventuellement, découpage de chaque processus en sous-processus.

Le découpage du processus en sous-processus facilite sa description et son analyse et permet d'avancer sur chacune des parties de façon indépendante pour ne pas impacter tout le projet en cas de difficulté sur un sous-processus.

***Définition de processus :*** *Un ensemble d'activités corrélées ou interactives qui transforme des éléments d'entrée en éléments de sortie pour atteindre les objectifs.*

*Exemple :*

*Le processus de paye a été subdivisé en cinq sous-processus comme suit :*



Par soucis de simplicité, la démarche proposée se limite aux **cinq grandes étapes** sur lesquelles repose toute démarche de contrôle interne.

Chaque étape débouche sur des livrables conçus de manière simple et facile sans utilisation de programmation spécifique comme indiqué dans le tableau ci après :

NOTE OPERATIONNELLE DE CONTROLE INTERNE, VERSION PRELIMINAIRE - AVRIL 2017



**Tableau 1 : synthèse des étapes et livrables**

<i>Etape</i>	<i>Livrables</i>
<i>1- Description des processus et sous processus</i>	<i>1- Fiches de description de l'environnement. 2- Fiche ou logigramme de description de processus.</i>
<i>2- Analyse des risques</i>	<i>1- Matrice des risques. 2- Fiche d'analyse des risques</i>
<i>3- Activités de contrôle</i>	<i>1- Référentiel des contrôles clés 2- Fiches de description des contrôles clés</i>
<i>4- Evaluation des risques</i>	<i>1- Fiches de test des contrôles clés 2- Référentiel des risques et des contrôles</i>
<i>5- Evaluation du processus et plan d'action</i>	<i>1- Fiche d'évaluation de la maîtrise du processus 2- Fiche de plan d'action</i>

*NB : les livrables listés sont proposés à titre indicatif, les comités opérationnels peuvent concevoir d'autres livrables*

### **1.1 Description des processus :**

La première étape consiste à décrire les processus en essayant de répondre aux questions suivantes :

- Quels sont leurs objectifs?,
- Quelles sont les principales actions ?
- Qui sont les responsables des différentes actions ?
- Sur quoi débouche chaque action (texte réglementaire, note, instruction...)?

La technique des logigrammes peut être retenue pour présenter les processus. L'avantage de cette technique est de pouvoir visualiser les procédures, les délais, les intervenants ainsi que les supports utilisés sur un seul graphique.

- **Les livrables de la 1<sup>ère</sup> étape :**

- **Fiches de description de l'environnement :**

C'est une fiche qui récapitule les enjeux du processus : objectifs, bénéficiaires, chiffres clefs, systèmes utilisés, responsabilités....

Cette fiche permet au groupe de travail de bien définir le périmètre du processus qu'il va décrire, de spécifier ses objectifs et de recueillir les éléments qui seront nécessaires pour l'analyse des risques du processus.

***Fiches de description de l'environnement (exemple fourni en annexe 1)***

<b>Elément</b>	<b>Descriptif</b>
. Objectifs du processus	.....
. Enjeux et chiffre clefs	.....
. Services impliqués (Nombres/ Effectifs mobilisés)	.....
. Système utilisé	.....
. Principaux incidents et difficultés	.....

**- *Fiches de description des processus :***

C'est un document qui décrit le processus sous forme de tableau comprenant l'étape, le responsable, le délai de réalisation de cette étape et le système utilisé.

Cette fiche permet une description rapide des processus, un échange facile entre les participants du groupe de travail et une correction et une mise à jour facile des documents.

***Fiche de description du processus (exemple fourni en annexe 2)***

N°	Action	Responsable	Délai	Système utilisé
1	-	-	-	-
2	-	-	-	-
.	-	-	-	-
.	-	-	-	-
n	-	-	-	-

**- *Logigrammes de description des processus :***

Un logigramme : Permet de décrire une activité et de visualiser de façon séquentielle et logique les actions à mener et les décisions à prendre pour atteindre un objectif défini. (Un exemple est fourni en annexe 3)

***1.2 Analyse des risques :***

Cette étape se décompose en deux phases : une phase d'inventaire et d'identification suivie d'une phase d'analyse afin de déterminer, par risque, la probabilité de survenance et son impact.

**En premier lieu**, dans le périmètre de responsabilité défini, une identification des risques doit être élaborée à travers l'analyse des intrants, des actions/activité/tâches, et des responsabilités en rapport direct avec les extrants.

Les questions suivantes peuvent être posées afin de recenser les risques :

- *qui fait l'action/ l'activité/ tâche et comment ?*
- *quel est son objectif ?, qu'elle est la durée d'exécution ?*
- *Qui vérifie les données et les pièces fournies ? ....*

**En deuxième lieu**, on procède à l'analyse des risques qui consiste à et prioriser les risques et se fait par la détermination de sa criticité à travers le calcul de la pondération entre son impact et sa probabilité d'apparition. (Impact × probabilité)

**L'impact** : Cette notion d'impact renvoie à l'ampleur des conséquences potentielles en cas de survenance du risque. Si ce risque survient, à quel point l'activité de l'organisation est-elle pénalisée ?

**La probabilité** : Cette notion renvoie à la fréquence à laquelle se produit le risque

- **Les livrables de la 2<sup>ème</sup> étape :**
  - **Matrice d'évaluation des risques** (annexe 4)

Pour évaluer la criticité du risque, on combine les 2 critères et on tient compte du résultat suivant :

- **Risque critique : Priorité 1**
- **Risque gérable : Priorité 2**
- **Risque mineur : Priorité 3**

(4) très grave			<b>Priorité 1</b>
(3) grave			
(2) moyen			<b>Priorité 2</b>
(1) faible			<b>Priorité 3</b>
	Très	Improbable	Probable
			Très

<u>improbable</u>	<u>probable</u>
-------------------	-----------------

- **Fiche d'analyse des risques:**

Pour chaque processus le groupe de travail devra présenter les risques et leur priorisation par rapport à leur criticité :

*Fiche d'analyse des risques (un exemple est fourni en annexe 5)*

N°	Action	Risque	Criticité	Priorisation
1				
2				
.				
.				
n				

**1.3 Activités de contrôles :**

Une fois l'identification et l'analyse des risques liés a été faite, on procède à la description et l'évaluation des activités de contrôle liées aux risques prioritaires : « les contrôles clés » pour faire face à ces risques.

On décrit les activités de contrôle clés qui sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de la structure et qui comprennent des actions variées telles que les approbations, les autorisations, les vérifications, les rapprochements, la vérification de la séparation des tâches, ...

**Exemple de nature de contrôle :**

- L'approbation (d'un montant à payer, d'une décision prise)
- La vérification (par inventaire physique, de signature)
- L'autorisation (d'acheter un bien ou service supérieur à un certain montant, d'effectuer un virement)
- Les rapprochements (de documents ou de données chiffrées,)
- la séparation des tâches (ex. : saisie des informations comptables – contrôle)
- Les contrôles physiques visant à empêcher les accès non autorisés (mots de passe, droit d'accès et niveau d'autorisation aux applications informatiques).

On évalue ensuite, le degré de maîtrise des contrôles clés qui ont été décrits (pas de maîtrise, bonne maîtrise, très bonne maîtrise) en se basant sur l'appréciation des

acteurs du contrôle (chef hiérarchique, autres intervenants dans la chaîne de responsabilité, contrôleur des dépenses publiques...)

- **Les livrables de la 3<sup>ème</sup> étape :**

- **Référentiel des contrôles clés:**

Pour chaque processus le groupe de travail devra recenser tous les contrôles clés en relation avec les actions et procéder à leur évaluation :

*Référentiel des contrôles clés (exemple en annexe 6)*

N°	Action	Contrôle	Evaluation du contrôle
1			
2			
.			
.			
n			

- **Fiche de description des contrôles clés**

Chaque contrôle clé choisi est décrit de façon détaillée dans une fiche de description du contrôle qui indique notamment les informations suivantes :

*Fiche de description des contrôles clés (exemple en annexe 7)*

Objectif du contrôle	
Périmètre d'application	
Description du contrôle	
Élément de preuve	
Responsable du contrôle	
Fréquence du contrôle	
Evaluation du contrôle (Contrôle correctement conçu/ à améliorer / à définir)	

#### ***1.4 - Evaluation des risques :***

Dans cette étape, on procède à l'évaluation des risques en se basant sur l'analyse des risques élaborée dans la deuxième étape combinée avec les contrôles liés à ces risques listés dans la troisième étape.

On vérifie ensuite que les contrôles clés choisis sont effectivement mis en œuvre, correctement, systématiquement et dans les délais et éventuellement à travers des tests sur terrain, des recoupements d'informations.etc.

Il est envisageable que la description de certains contrôles clés sera revue suite à la vérification effectuée, pour être précisée et détaillée.

On détermine l'éventuel risque résiduel compte tenu du dispositif de contrôle mis en œuvre.

**Risque inhérent** : Le risque encouru par une organisation en l'absence de toute action que la direction pourrait prendre pour réduire la probabilité de survenance du risque ou son impact. (COSO ERM)

*C'est le risque qu'une erreur significative se produise compte tenu des particularités de l'entité : de ses activités et de son environnement.*

**Risque résiduel** : c'est le risque qui subsiste après l'application des politiques de maîtrise des risques.

- **Les livrables de la 4<sup>ème</sup> étape :**
  - **Fiches de test des contrôles clés**

Pour la supervision des contrôles clés des fiches de test doivent être produites, avec notamment les informations suivantes :

***Fiche de test du contrôle clé (exemple en annexe 8)***

Objectif du test	
Méthode du test (sélectionner un échantillon d'acte et effectuer des vérifications)	
Résultat	
Conclusion	

- **Référentiel des risques et des contrôles** :

Pour chaque processus le groupe de travail devra présenter les risques et les contrôles clés face aux principaux risques (Cartographie des risques importants en fonction des contrôles).

La colonne évaluation des risques sera remplie suite à l'élaboration des deux livrables « fiche de description des contrôles clés » et « fiche de tests des contrôles ».

*Référentiel des risques et des contrôles (exemple en annexe 9)*

N°	Action	Risque	Contrôle clé	Evaluation du risque
1	-	-	-	-
2	-	-	-	-
.	-	-	-	-
.	-	-	-	-
n	-	-	-	-

*1.5 Évaluation du processus et plan d'action :*

- *Évaluation du processus*

Après avoir analysé les contrôles mis en place pour maîtriser les risques, et vérifier si les contrôles les plus importants étaient bien mis en œuvre pour chaque sous processus, le groupe de travail doit conclure sur le niveau de maîtrise du processus en procédant à la consolidation de l'évaluation de la maîtrise des principaux risques sur tout le processus.

Il est à noter qu'une majeure partie des risques pourraient être commune à plusieurs sous processus (processus). Leurs origines sont plutôt récurrentes (exemple : non respect du principe de séparation des tâches, non observation de la règle de traçabilité, non définition exacte des tâches et non délimitation claire des responsabilités...)

Dans ce sens, un travail de synthèse par catégorie de risques et des recommandations devrait servir à définir un plan d'actions.

- *Plan d'action*

Le groupe de travail est appelé, en dernière étape, à poser un plan d'action pour le traitement des risques identifiés lors de la 2<sup>ème</sup> étape et compte tenu de l'évaluation des contrôles et des risques (3<sup>ème</sup> et 4<sup>ème</sup> étape).

Le plan d'action ainsi élaboré est transmis au comité opérationnel pour traitement et validation initiale. Rappelons qu'à ce niveau, le comité stratégique est chargé de la validation définitive et du pilotage de la mise en œuvre du plan d'action dont la charge d'opérationnalisation incombe au comité opérationnel et au programme concerné.

Le plan d'action doit comporter une présentation des risques et problèmes identifiés, leurs enjeux majeurs, les actions correctives proposées ainsi que les résultats attendus de la mise en œuvre de ces actions. Il doit également comporter un calendrier et un responsable d'implémentation.

- **Les livrables de la 5ième étape**

Pour chaque risque ou problème identifié, le groupe de travail devra élaborer une fiche de plan d'action qui peut avoir la forme suivante :

- **Fiche d'évaluation de la maîtrise du processus**

*Fiche d'évaluation de la maîtrise du processus (exemple en annexe 10)*

N°	Risque	Conséquence	Niveau de maîtrise
1			
2			
.			
.			
n			

Ce tableau sert à recenser les principaux risques du processus, avec le niveau de maîtrise estimé par le groupe de travail.

- **Fiche de plan d'action**

*Fiche de plan d'action (exemple en annexe 11)*

1. RISQUE OU PROBLÈME IDENTIFIÉ			
	Action	Responsable	Délai
1			
2			
...			
n			

VALIDE PAR : LE :
----------------------

4. IMPACT ATTENDU	
1	
2	
...	
4	

## 2. Organisation :



L'organisation proposée repose sur 3 acteurs clés (voir figure 1 ci après) :

### *2.1 - Le comité de pilotage stratégique :*

Le comité de pilotage stratégique ministériel composé des membres suivants :

- Le ministre ou son représentant : Président
- Les responsables des programmes
- Le chef de l'unité GBO
- Le chargé de la cellule de la gouvernance
- Le (les) directeur(s) général chargé(s) des affaires financières et des ressources humaines.

Le président du comité pourra inviter toute personne dont la présence est jugée utile pour le déroulement des travaux.

Ce comité est chargé principalement du pilotage, de la validation et du suivi du programme de l'implémentation du contrôle interne (échancier, plan d'actions,...) au niveau du ministère ainsi que l'arbitrage en cas de présentations de plusieurs alternatives.

Le secrétariat de ce comité est assuré par l'unité GBO ministérielle.

### *2.2 - Les comités de pilotage opérationnel :*

Sur proposition de l'unité GBO ministérielle, le comité stratégique crée des comités de pilotage opérationnels par programme.

- **Pour les processus métiers, le comité est composé des membres suivant :**
  - Le responsable du programme (président)
  - Les responsables des sous programmes s'ils existent
  - Des représentants des structures intervenantes dans le programme
  - Un représentant de l'unité GBO ministérielle
  - Un représentant de toute structure appartenant au programme et ayant un rôle de contrôle, d'inspection etc.... (exemple : cellule qualité, inspection pharmaceutique...)

- **Pour les processus budgétaires<sup>4</sup>, le comité est composé des membres suivants :**

- Le Responsable du programme (président)
- Le Responsables des sous programme s'ils existent
- Les Représentants du (des) directeur(s)général chargé(s) des affaires financières et administratives
- Un représentant de l'unité GBO ministérielle
- Un représentant de l'inspection départementale
- Le contrôleur des dépenses publiques du ministère
- Un représentant du comité général de l'administration du budget de l'Etat.

Le président du comité pourra inviter toute personne dont la présence est jugée utile pour le déroulement des travaux.

Le secrétariat de ce comité est assuré par le programme auquel appartient le processus étudié.

Ces comités sont chargés principalement de :

- L'identification et la priorisation des processus en relation avec les objectifs du programme
- La création des groupes de travail, la programmation et le suivi des travaux, (organisation des groupes de travail, détermination des échéances et des livrables...)
- La conception des maquettes des livrables (des fiches de description des processus, des fiches des risques et des contrôles, plan d'action etc....)
- La validation des livrables des groupes de travail,
- Le suivi de la mise en œuvre des plans d'actions.

---

<sup>4</sup>Généralement les processus budgétaires sont au niveau du programme pilotage et appui à l'exception de certains ministères (santé, finances ....)

Il est à noter que chacun des membres du comité « pilotage opérationnel » pourra conduire les travaux d'un groupe de travail déterminé, la désignation de ce membre pourra se référer à son métier et à sa technicité au regard du périmètre d'action du groupe de travail.

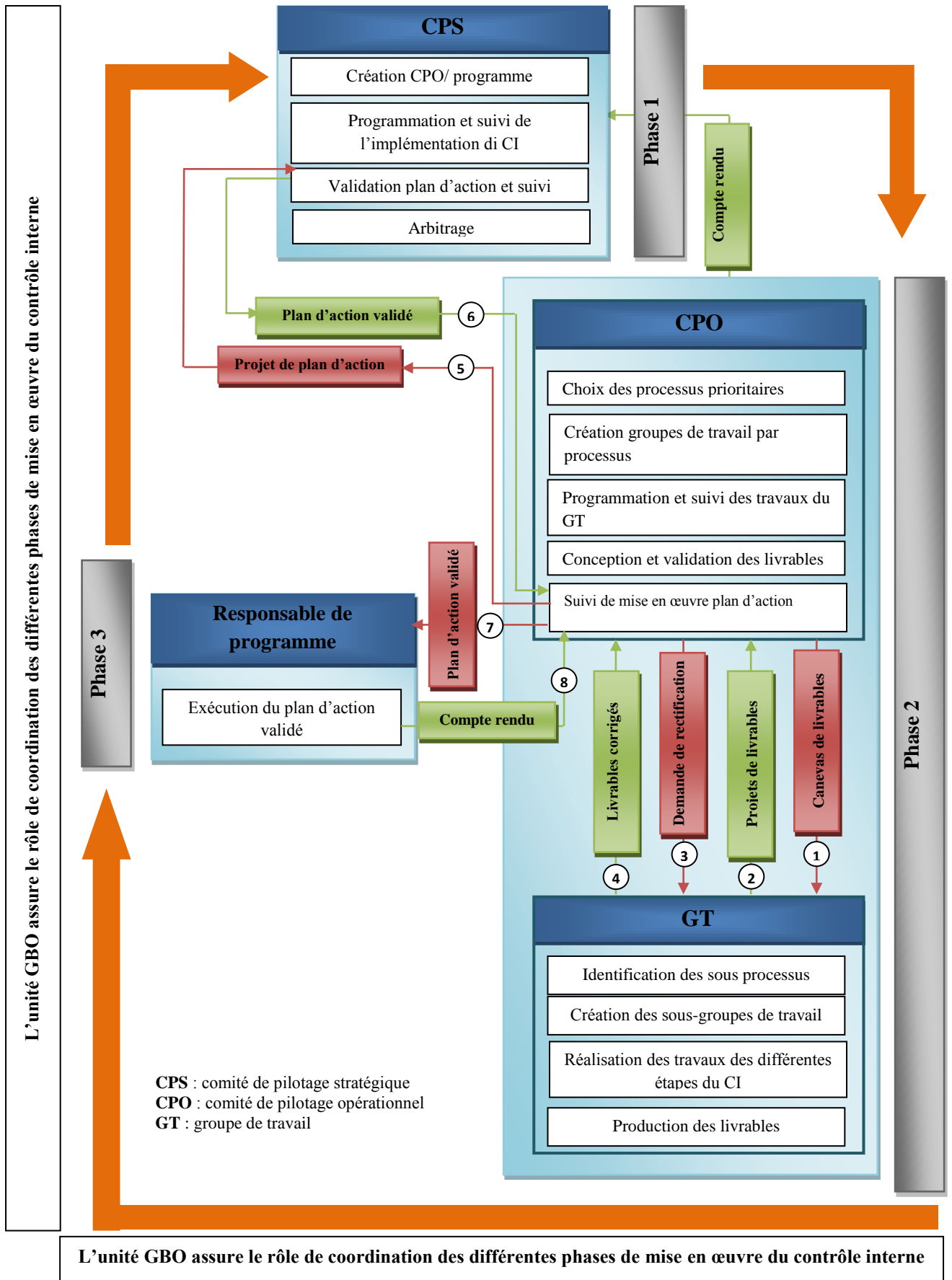
### *2.3 - Les groupes de travail :*

Les groupes de travail créés par les comités de pilotage opérationnel et organisés par processus sont composés des acteurs intervenants dans le processus (exemple : les chargés de l'ordonnancement et les chargés des ressources humaines pour le processus paye, les chargés de la vérification fiscale pour le processus de contrôle fiscal)

Il est à noter que tout processus est susceptible d'être décomposé en sous processus. Ainsi, des sous groupes de travail pourront être créés et dont la composition répondra aux mêmes règles appliquées au groupe du travail.

Les groupes de travail sont chargés de l'identification des sous processus et de la réalisation des travaux des différentes étapes du contrôle interne et de la production des livrables évoqués ci-dessous.

**Fig. 1 : Organisation et déroulement des travaux de mise en place du contrôle interne par programme**



## *Conclusion et recommandations*

Dans la phase d'expérimentation, la principale recommandation, tirée des deux expériences de référence, est de garder une méthodologie simple, facile à comprendre et à mettre en œuvre. Cette méthodologie repose sur une démarche participative qui ne nécessite pas obligatoirement un accompagnement extérieur important mais plutôt une détermination claire des rôles et des responsabilités.

Ainsi, il est important au démarrage de faire le lien avec la performance de la gestion des programmes publics à travers le choix des processus selon lesquels il est possible de démontrer que le contrôle interne peut contribuer à l'atteinte des objectifs de performance.

En effet, quel que soit le périmètre choisi, le lancement, l'expérimentation et la pérennisation de tout système de contrôle interne impose de :

- Créer le comité de pilotage (définir le cadre général, fixer les objectifs à moyen et long terme, imposer un rythme permanent de travail, ...)
- Définir la méthodologie, fournir les outils et le support aux collaborateurs, animer les projets et coordonner les initiatives.
- Former progressivement une base de collaborateurs rôdés à la démarche de contrôle interne, capables d'animer et de conduire des initiatives de contrôle interne dans leur ministère.

Les unités GBO ministérielles pourront conduire la démarche et jouer le rôle d'animateurs (comme l'ont fait et le font pleinement les unités GBO dans les deux projets pilotes) surtout dans la phase d'expérimentation et de lancement de la mise en place du système de contrôle interne.

- Créer la fonction d'audit interne qui sera chargée de la surveillance permanente du dispositif de contrôle interne afin d'assurer sa pérennisation.

## *Annexes*

Il est à noter que la plus part des annexes citées ci-après sont des modèles élaborés par le ministère de l'agriculture des ressources hydrauliques et de la pêche (MARHP) lors de l'implantation du contrôle interne relatif au processus de paye.

Ces annexes sont cités à titre indicatif (peuvent différer légèrement des modèles proposés), afin de s'en inspirer lors de la l'implantation de tout dispositif de contrôle interne.

### **Liste détaillée des annexes**

Annexe n°1	: Fiches de description de l'environnement
Annexe n°2	: Fiche de description du sous- processus.
Annexe n°3	: Logigramme de description du sous-processus.
Annexe n°4	: Matrice d'évaluation des risques
Annexe n°5	: Fiche d'analyse des risques
Annexe n°6	: Référentiel des contrôles
Annexe n°7	: Fiches de description des contrôles clés
Annexe n°8	: Fiches de test des contrôles clés
Annexe n°9	: Référentiel des risques et des contrôles
Annexe n°10	: Fiche d'évaluation des principaux risques sur l'ensemble du processus
Annexe n°11	: Fiche de plan d'action

**Annexes n° 1 :** Fiche de description de l'environnement du sous-processus traitement de la paye au MARHP

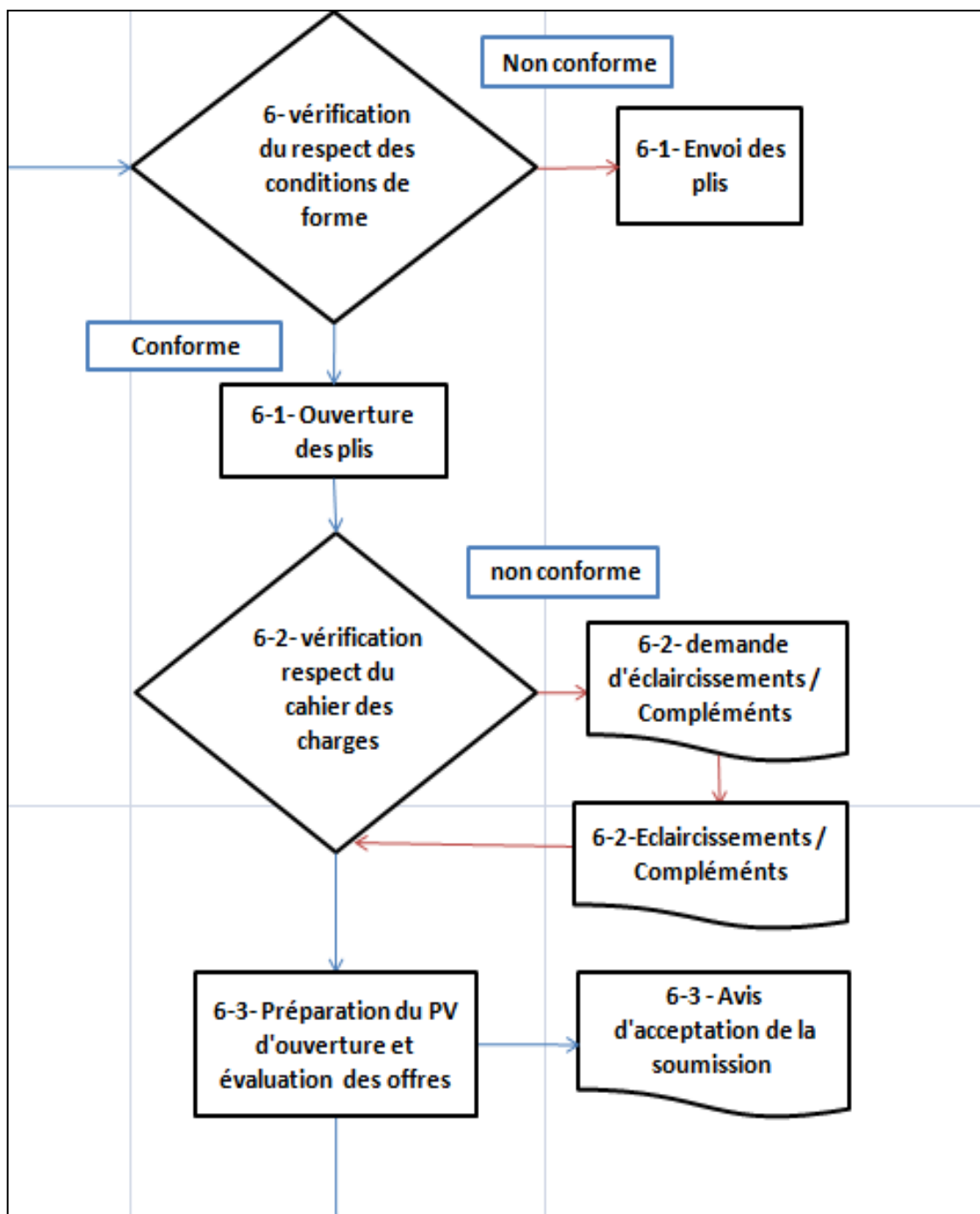
<b>I. Objectifs du processus</b>
Assurer la rémunération (salaire, prime de rendement ....) du personnel du ministère de l'agriculture conformément à la réglementation en vigueur : payer tous les agents payer uniquement les agents ayant droit payer les sommes dues payer dans les délais payer avec les bonnes imputations budgétaires et comptables
<b>II. Enjeux et chiffre clefs</b>
Textes réglementaires régissant le contrôle de la masse salariale : 10 Statuts particuliers : 45 Nombre de grades : 125 Nombre d'indemnités de salaire : 125
<b>III. Système utilisé</b>
INSAF, Manuellement
<b>IV. Principaux incidents et difficultés</b>
Suivi des actes administratifs manuels Retard au niveau de l'envoi des actes administratifs ayant un impact financier (DAAF/AVFA/IRESA) Problèmes liés au système INSAF Diversité des statuts Multiplicité des intervenants Etc...

**Annexes n° 2 : Fiche de description du sous-processus : Traitement de la paye au MARHP**

<b>N°</b>	<b>Description de l'étape</b>	<b>Responsable</b>	<b>Délai</b>	<b>Système</b>
<b>1</b>	Réception des actes administratifs, des demandes des salariés et des ayant droit (CNRPS, Syndicats, Mutuelles; Ordre des Ingénieurs et Assurances)	Bureau d'ordre financier	Le long du mois	Manuel
<b>2</b>	Enregistrement de tous les actes et les demandes parvenues sur un état de suivi	Responsable ordonnancement	Le long du mois	Excel
<b>3</b>	Préparation des rappels engendrés par les actes administratifs	Les agents de la paie	Avant le 10 du mois	Manuel
<b>4</b>	Saisie et édition sur INSAF des rappels manuels, changements et domiciliation de compte, et des retenues	Responsable bureau	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>5</b>	Signature des documents édités	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	Manuel
<b>6</b>	Validation des rappels, changements et domiciliations de compte, et des retenues	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>7</b>	Vérification des dossiers des installations	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>8</b>	Enregistrement des installations des nouveaux recrutés sur un état de suivi	Responsable ordonnancement	Le long du mois	Excel
<b>9</b>	Validation des installations	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>10</b>	Elaboration et édition des états de suppression des rappels s'il y a lieu (Contractuels, recrutement des candidats internes, ....)	Responsable bureau	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>11</b>	Signature des états de suppression	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	Manuel
<b>12</b>	Validation des suppressions des rappels	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>13</b>	Consultation de l'état des mises à jour du mois	Responsable de la paie	Avant le 10 du mois	Manuel
<b>14</b>	Saisie et modification des éléments de salaire, des rappels et des retenues des cas spéciaux pour le mois n	Responsable bureau	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>15</b>	Signature des états de salaires des cas spéciaux	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	Manuel
<b>16</b>	Validation des états de salaires des cas spéciaux	Responsable ordonnancement	Avant le 10 du mois	INSAF
<b>17</b>	Enregistrement de toutes les mises à jour sur les fiches de position individuelles	Responsable bureau	Le long du mois	manuel

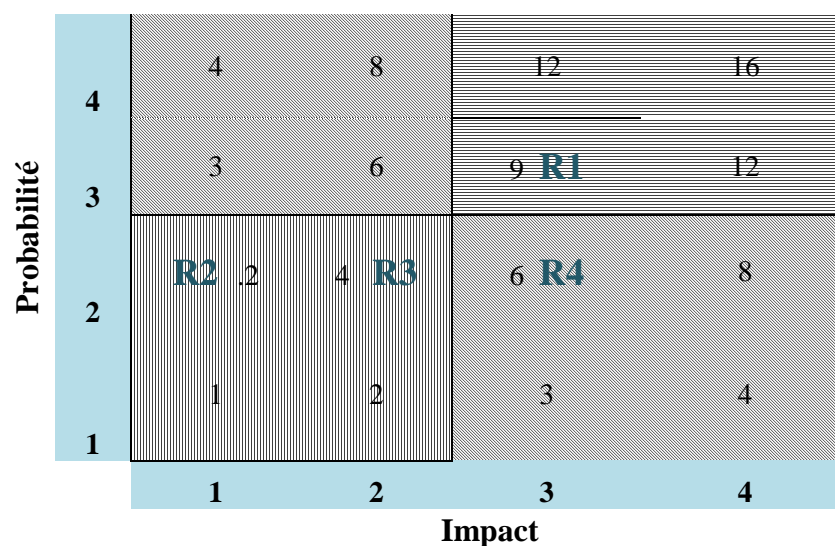


**Annexes n° 3** : Logigrammes de description d'une partie du processus des dépenses relatives aux achats par consultation (achats hors marchés publics) au ministère des finances.



**Annexes n° 4 :** Matrice d'évaluation des risques du sous-processus traitement de la paye au MARHP

Risque		Probabilité 1 -- 4	Impact 1 -- 4	Criticité	Priorisation
<b>R1</b>	Perte des pièces justificatives	3	3	3x3=9	1
<b>R2</b>	Indisponibilité du réseau interne	2	1	2x1=2	4
<b>R3</b>	Ne pas enregistrer toutes les informations	2	2	2x2=4	3
<b>R4</b>	Saisie non adéquate des données	2	3	2x3=6	2



**Annexes n° 5 : Fiche d'analyse des risques du sous-processus traitement de la paye au MARHP**

N°	Action/ Activité /Tache	Risques	Criticité	Priorisation
7	Vérification des dossiers des installations	R1 : Perte des pièces justificatives	9	1
13	Consultation de l'état des mises à jour du mois			
17	Enregistrement de toutes les mises à jour sur les fiches de position individuelles			
4	Saisie et édition sur INSAF des rappels manuels, changements et domiciliation de compte, et des retenues	R2: Indisponibilité du réseau interne	1	4
6	Validation des rappels, changements et domiciliations de compte, et des retenues			
9	Validation des installations			
10	Elaboration et édition des états de suppression des rappels s'il y a lieu (Contractuels, recrutement des candidats internes, ...)			
12	Validation des suppressions des rappels			
13	Consultation de l'état des mises à jour du mois			
14	Saisie et modification des éléments de salaire, des rappels et des retenues des cas spéciaux pour le mois n			
16	Validation des états de salaires des cas spéciaux.	R3 : Ne pas enregistrer toutes les informations	2	3
2	Enregistrement de tous les actes et les demandes parvenues sur un état de suivi			
8	Enregistrement des installations des nouveaux recrues sur un état de suivi			
17	Enregistrement de toutes les mises à jour sur les fiches de position individuelles	R4 : Saisie non adéquate des données	6	2
4	Saisie et édition sur INSAF des rappels manuels, changements et domiciliation de compte, et des retenues			
14	Saisie et modification des éléments de salaire, des rappels et des retenues des cas spéciaux pour le mois n			

**Annexes n° 6 : Référentiel des contrôles clés du processus de paye au MARHP**

N°	Actions / Activités / Taches	N° du contrôle clé	Contrôles clés	Evaluation du contrôle
1	Elaboration des données de l'acte administratif dans le système (arrêté de recrutement)	1	Contrôle du dossier et de la fiche de travail et de l'acte administratif par le chef de l'administration ou le responsable ayant une délégation de signature	Bonne maîtrise
2	Signature de l'acte			
3	Validation des informations saisies / fiche de travail	2	Vérification de la liste des actes non validés	Bonne maîtrise
4	Validation de l'acte administratif			
5	Téléchargement et édition de la paie à blanc	3	Vérification de l'état de comparaison de la paie avec les actes administratifs validés	Très bonne maîtrise
		4	Vérification de l'état des rappels (positifs ou négatifs) engendrés par la validation des actes administratifs	Très bonne maîtrise
		5	Vérification de l'exécution des procédures d'élaboration des actes de l'ordonnateur	Très bonne maîtrise
		6	Vérification de l'exécution des rappels à servir par l'ordonnateur	Très bonne maîtrise
6	Signature des états de salaires des cas spéciaux.	7	Vérification des éléments de salaire des cas spéciaux	Très bonne maîtrise
7	Enregistrement de toutes les mises à jour sur les fiches de position individuelles	8	Vérification du dépouillement des fiches de position	Maitrise insuffisante
8	Saisie des états récapitulatifs (ouvrier et fonctionnaire) sur Excel pour déterminer le besoin total en crédits pour le mois n	9	Vérification des montants ordonnancés	Bonne maîtrise
9	Saisie des données de l'état récapitulatif sur une application spécifique de suivi des crédits de la masse salariale (FERYEL)			
10	Signature de tous les documents de la paie et validation des virements au niveau de l'interface de la compensation électronique			
11	Défalcation par nature de dépenses et par mode de virement, des montants des bordereaux de virement sur la fiche d'écriture (Application locale)			
12	Edition et liquidation de la décision de la prime de rendement	10	Vérification de la prime de rendement	Bonne maîtrise

## Annexes n° 7 : Fiches de description des contrôles clés

<b>CONTRÔLE CLE : Vérification des montants ordonnancés</b>	
<b>STRUCTURE</b>	Ministère de l'agriculture des ressources hydrauliques et de la pêche
<b>Processus</b>	Paye
<b>Sous-processus</b>	Engagement, liquidation et ordonnancement
<b>Objectif de contrôle</b>	S'assurer de l'exactitude des montants saisis
<b>Date de validation</b>	....
<b>Validation par</b>	
<b>DESCRIPTION DU CONTRÔLE</b>	
<b>Description</b>	<p>Vérification de la conformité des montants des reliquats des crédits d'engagement saisis sur un fichier Excel avec ceux édités sur ADEB</p> <p>Rapprochement des états récapitulatifs des salaires avec l'état saisi sur un fichier Excel</p> <p>Rapprochement entre les besoins en crédits calculés sur Excel (les besoins= les recap salaires - les reliquats des crédits d'engagement) au niveau de l'ordonnancement et ceux établies au niveau de la comptabilité</p> <p>Rapprochement entre les besoins en crédits calculés sur Excel au niveau de l'ordonnancement et les propositions d'engagement des crédits établies au niveau de la comptabilité</p> <p>Rapprochement entre les propositions d'engagement des crédits et les ordonnances de paiement éditées sur ADEB</p>
<b>Manuel / système</b>	Excel + ADEB+INSAF
<b>Fréquence</b>	Mensuelle
<b>Documents supports</b>	États récapitulatifs+feuille Excel+engagements+ordonnances
<b>Preuve du contrôle</b>	Signature des états récapitulatifs, des propositions d'engagement, des ordonnances de paiement et validation du salaire par la paierie du Ministère
<b>Préventif/détectif</b>	Préventif
<b>Réalisé par</b>	Responsables financiers
<b>EVALUATION DU CONTRÔLE</b>	
Très bonne maîtrise	<b>X</b>
Bonne maîtrise	
Maitrise insuffisante	

**Annexes n° 8 : Fiches de test des contrôles clés**

<b>T9</b>		<b>Test du contrôle clé n°9 : Vérification des montants ordonnancés</b>		
<b>Processus</b>	Paye			
<b>Sous-processus</b>	Engagement, liquidation et ordonnancement			
<b>Risque</b>	retard de paiement des salaires			
<b>Contrôle</b>	-Vérification de la conformité des montants des reliquats des crédits d'engagement saisis sur un fichier Excel avec ceux édités sur ADEB -Rapprochement des états récapitulatifs des salaires avec l'état saisi sur un fichier Excel. Rapprochement entre les besoins en crédits calculés sur Excel (les besoins= les recap salaires - les reliquats des crédits d'engagt) au niveau de l'ordonnancement et ceux établies au niveau de la comptabilité. -Rapprochement entre les besoins en crédits calculés sur Excel au niveau de l'ordonnancement et les propositions d'engagement des crédits établies au niveau de la comptabilité -.Rapprochement entre les propositions d'engagement des crédits et les ordonnances de paiement éditées sur ADEB			
<b>Documents supports</b>	Etats récapitulatifs+feuille Excel+engagements+ordonnances			
<b>Preuve du contrôle</b>	Signature des états récapitulatifs, des propositions d'engagement, des ordonnances de paiement et validation du salaire par le payeur du Ministère			
<b>Objectif du test</b>	S'assurer que les montants des ordonnances de paiement sont exactement conformes aux besoins du mois en cours			
<b>Méthode</b>	Pour un mois donné autre que le premier mois de chaque trimestre, pour les CRDA et le ministère, vérifier que : 1 Les montants des reliquats des crédits d'engagement saisis sur le fichier Excel sont conformes avec ceux édités sur ADEB 2 les états récapitulatifs des salaires sont rapprochés avec l'état des salaires saisi sur le fichier Excel 3 <i>L'état récapitulatif des besoins en crédits établi au service ordonnancement est envoyé à la Sous Direction de la Comptabilité du ministère pour vérification et engagement ou délégation</i> 4 <i>les montants des propositions d'engagement sont pointés avec les montants de l'état récapitulatif des besoins</i> 5 les montants des ordonnances de paiement sont pointés avec ceux des états récapitulatifs des salaires			
<b>Domaine concerné</b>	CRDA Manouba			
<b>Date du test</b>	12/2/2016			
<b>Auditeur</b>	Khaled Bourguiba (Chef Service Adm ouvriers) Lamia Ben Ayed (Ordonnancement)			
<b>Résultat</b>	oui	non	observations	
<b>1</b>	x		à la fin de chaque trimestre	
<b>2</b>		x		
<b>3</b>	x		rapprochement avec le central	
<b>4</b>	x			
<b>5</b>	x			
<b>Conclusion</b>	Exceptions mineures			

**Annexes n° 9 : Référentiel des risques et des contrôles du sous-processus traitement de la paye au MARHP**

<b>N°</b>	<b>Action/ Activité /Tache</b>	<b>Risques</b>	<b>Contrôles clés</b>	<b>Evaluation du risque</b>
<b>7</b>	Vérification des dossiers des installations	R1 : Perte des pièces justificatives		Pas de maîtrise
<b>13</b>	Consultation de l'état des mises à jour du mois			
<b>17</b>	Enregistrement de toutes les mises à jour sur les fiches de position individuelles			
<b>2</b>	Enregistrement de tous les actes et les demandes parvenues sur un état de suivi	R3 : Ne pas enregistrer toutes les informations	Vérification du dépouillement des fiches de position	Bonne maîtrise
<b>8</b>	Enregistrement des installations des nouveaux recrutés sur un état de suivi			
<b>17</b>	Enregistrement de toutes les mises à jour sur les fiches de position individuelles			
<b>4</b>	Saisie et édition sur INSAF des rappels manuels, changements et domiciliation de compte, et des retenues	R4 : Saisie non adéquate des données	Vérification des montants ordonnancés	Bonne maîtrise
<b>14</b>	Saisie et modification des éléments de salaire, des rappels et des retenues des cas spéciaux pour le mois n			

**Annexes n° 10** : Fiche d'évaluation des principaux risques sur l'ensemble du processus de paye au MARHP

<b>N°</b>	<b>Risque</b>	<b>Conséquence</b>	<b>Niveau de maîtrise</b>
<b>1</b>	Données manquantes ou pas à jour	Paiement de salaires indus	<b>Pas de maîtrise</b>
<b>2</b>	Données erronées	Erreurs sur la paye	<b>Bonne maîtrise</b>
<b>3</b>	Doublons, paiement d'agents fictifs	Paiement de salaires indus	<b>Bonne maîtrise</b>
<b>4</b>	Erreurs sur la Paie dû à INSAF	Octroi / suppression d'indemnités à tort	<b>Bonne maîtrise</b>
<b>5</b>	Retards dans l'exécution des tâches	Retards de paiement	<b>Bonne maîtrise</b>
<b>6</b>	Perte des pièces justificatives	Absence de traçabilité des dépenses	<b>Maitrise à améliorer</b>
<b>7</b>	Ne pas enregistrer toutes les informations	Paiement de salaires indus	<b>Maitrise à améliorer</b>
<b>8</b>	Défaut de crédits délégués	Retards de paiement	<b>Maitrise à améliorer</b>
<b>9</b>	Indisponibilité du réseau interne	Retards dans l'exécution des tâches	<b>Maitrise à améliorer</b>



**Annexes n° 11 : Fiche de plans d'action des principaux risques sur l'ensemble du processus de paye au MARHP**

<b>Objets</b>	<b>Action</b>	<b>Responsable</b>	<b>Délai</b>
La remontée de l'information à temps aux services administratifs	Emettre par circulaire, des instructions pour l'envoi au service administratif central d'un état de présence mensuelle avant le 04 du chaque mois.	DG/Affaires administratifs et financières	31/05/2016
	Instaurer un réseau intranet pour le contrôle de présence lié aux systèmes de pointage	DG/Affaires administratifs et financières	2 <sup>ème</sup> semestre 2016
	Déléguer la gestion de la paie à l'IRESA qui représente le site à haut risque au niveau de la remontée de l'information à partir de leurs établissements rattachés et qui sont répartis sur tout le territoire tunisien	DG/AAF + DG affaires foncières et législatives	01/01/2017
	Modifier du décret d'organisation de l'AVFA pour lui permettre de gérer ses crédits de salaires.	DG AVFA	01/01/2017
	Déléguer la gestion de la paie au CRDA TUNIS	DG DAAF	01/01/2017
	Former les agents chargés de suivi de la paie au niveau de CRDA Tunis, IRESA et AVFA.	Responsable paie central	05/01/2016
Généralisation des fiches de travail	Arabiser et actualiser les modèles des fiches de travail actuelles	Directeur administratif central	30/4/2016
	Diffuser par circulaire, les modèles de fiches de travail	DG DAAF	05/4/2016
	Faire des visites périodiques aux CRDA et services concernés pour s'assurer de l'adoption de ce modèle	Directeur administratif central	1 fois par trimestre
	Mettre à jour systématiquement les modèles des fiches à chaque modification des procédures administratives ou des procédures sur INSAF	D/administratif central	1 mois après chaque modification
Généralisation de la fiche individuelle de position	Diffuser par Circulaire, le modèle officiel de la fiche individuelle de position.	DG DAAF	18/5/2016
	Former tous les agents concernés par la tenue de la fiche de position.	Responsable Paie centrale	18/05/2016
	Demande auprès du CNI pour l'automatisation de la fiche de position	DG DAAF	Avril 2016
Valoriser l'application FERYEL pour le suivi des crédits des salaires	Installer l'application FERYEL dans tous les CRDA et les Services, et former tous les utilisateurs	Responsable Comptabilité	mai 2016
	Diffuser par circulaire ; des instructions pour obliger les CRDA à adopter les états de suivi des crédits de l'application FERYEL et à les envoyer mensuellement par email.	DG DAAF	31/05/2016

## *Références*

- 1- OCDE (2016), Le contrôle interne et la gestion des risques pour renforcer la gouvernance en Tunisie.
- 2- OCDE (2014), Examen de l'OCDE du système de contrôle et d'audit en Tunisie, gestion des risques dans les institutions publiques
- 3- Note d'orientation relative à la mise en place du contrôle interne validée par le CI-GBO, 23 novembre 2014.
- 4- Le référentiel COSO mai 2013
- 5- INTOSAI GOV 9100 – Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public (2004)
- 6- Le référentiel ERM (Entreprise Risk Management) publié en 2004 par COSO, ([www.coso.org/gidance.htm](http://www.coso.org/gidance.htm))