

Le contrôle interne comptable dans le cadre de la nouvelle constitution financière de l'Etat

La loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) fixe les conditions de tenue de la comptabilité de l'Etat et met l'accent sur la qualité des comptes.

Au sein du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, la Direction générale de la Comptabilité publique (DGCP) et le réseau du Trésor Public ont pour objectif d'offrir aux acteurs de la fonction comptable un cadre normatif et fonctionnel permettant d'atteindre le niveau de qualité comptable requis pour que les états financiers soient réguliers et sincères, donnant ainsi une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'Etat (1).

Aussi, convient-il tout d'abord de préciser la réglementation comptable dans laquelle s'inscrit l'activité financière de l'Etat. Toutefois, ce cadre réglementaire ne peut être réellement effectif sans la mise en place d'un dispositif de contrôle interne performant permettant de se conformer à cette exigence de qualité comptable. A ce titre, la Cour des comptes, chargée de la certification des comptes de l'Etat, entend s'appuyer sur ce dispositif pour ses travaux.

Actuellement, l'ensemble des administrations publiques, et notamment la DGCP, a d'ores et déjà investi dans la définition de règles d'organisation, de contrôle et de suivi, qui constituent ensemble un dispositif de contrôle interne comptable. Cependant, celui-ci devra être sensiblement renforcé pour atteindre les objectifs fixés par la LOLF.

Dès lors, il s'agira de définir un objectif précis pour la qualité comptable, puis de fixer à partir de celui-ci un référentiel de contrôle interne comptable pour identifier les moyens à mettre en œuvre pour l'atteindre ; parallèlement, dans ce cadre normatif, il s'agira d'accompagner de manière opérationnelle tous les acteurs comptables pour le renforcement des axes du contrôle interne.

Décliner l'objectif de qualité comptable en critères opérationnels pour le contrôle interne comptable

q u a l i t é

Orienter le contrôle interne comptable autour du principe clé d'image fidèle

La LOLF dispose que l'Etat a trois comptabilités : une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires, une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations et une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. Si ces trois comptabilités se voient appliquer l'objectif de qualité comptable, la comptabilité générale est destinée à en constituer le support dont la fiabilité conditionnera celle des deux autres.



Alain JOSSERAND

Directeur départemental du Trésor Public
Actuellement adjoint au bureau du contrôle interne comptable de l'Etat à la DGCP,
après avoir été auditeur interne à la Mission d'audit, d'évaluation et de contrôle

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat, fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations, ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action (2). Elles ont été précisées dans le Recueil des normes comptables qui, sur le plan de la qualité comptable, liste (non exhaustivement) une série de principes auxquels doit se conformer la comptabilité générale : régularité, sincérité, spécialisation des exercices, continuité d'exploitation, permanence des méthodes, bonne information (intelligibilité, pertinence et fiabilité) et image fidèle.

Ce dernier principe d'image fidèle est essentiel. En effet, il est tout à la fois un principe et un objectif. La qualité comptable se confond avec cet objectif.

Dégager des critères de qualité comptable plus opérationnels à partir du principe d'image fidèle

L'objectif général d'image fidèle ainsi que les principes généraux de la comptabilité encadrent la production normative comptable, mais ne sont pas suffisamment opérationnels pour orienter une politique de contrôle interne. En effet, ils sont d'ordre trop général pour permettre une identification claire des risques pouvant peser, lors de l'exécution des opérations, sur la qualité comptable. Aussi, ce corpus doit-il être décliné en critères de qualité comptable.

Ainsi, à partir de la LOLF et du Recueil des normes comptables, une première série de travaux a porté sur la collecte et l'étude comparative de différents référentiels comptables (IFAC, Compagnie nationale des commissaires aux comptes, plan comptable général, normes de l'Union européenne, normes canadiennes...).

Cette analyse a débouché sur six critères opérationnels de qualité comptable, exclusifs les uns des autres, socle de l'évaluation des risques et que devra assurer le dispositif de contrôle interne comptable : régularité (réalité, justification, bonne information), sincérité, exactitude, exhaustivité (totalité, non-contraction), bonne imputation et rattachement à la bonne période comptable.

(1) Article 27 de la loi organique sur les lois de finances.

(2) Article 30 de la loi organique sur les lois de finances.

Définir un référentiel contrôle interne comptable de l'Etat

référentiel

Pour atteindre l'objectif de qualité comptable, le dispositif de contrôle interne doit être structuré, en produisant, à partir de normes générales, un ensemble de référentiels de contrôle interne, identifiant les dispositifs attendus de la part des différents acteurs dans l'objectif de qualité comptable.

Fixer les normes et les axes opérationnels du contrôle interne comptable

Constituées par la collecte des différentes normes (COSO [3], IIA [4], INTOSAI [5], ISACA [6]...) et par une étude comparative (normes européennes, britanniques, suisses, canadiennes, belges...), ces normes du contrôle interne identifient ses principes et ses axes opérationnels, tant sur le plan fonctionnel qu'informatique.

Synthétiquement, elles peuvent être décrites de la manière suivante :

- ▶ à partir de l'objectif d'image fidèle, décliné en six critères de qualité comptable,
- ▶ les risques sont identifiés et évalués,
- ▶ pour déboucher sur un dispositif de contrôle interne structuré par :
 - des mesures d'organisation (structuration des entités, points de contrôles),
 - des mesures de documentation (guides de procédures, organigramme fonctionnel),
 - des mesures de traçabilité (des opérations, des opérationnels),
- ▶ et évalué par l'audit interne.

Décliner concrètement les normes dans un ensemble de référentiels élaborés par processus comptable

Des dispositifs de contrôle interne doivent être mis en œuvre pour l'ensemble des processus comptables : il s'agit de définir pour chacun son niveau de risque en termes de qualité comptable et de déterminer les mesures de contrôle interne attendues.

Bâtir ces référentiels de contrôle interne implique tout d'abord de délimiter le périmètre des opérations comptables et de découper celui-ci en unités d'analyse pertinentes : le chantier de cartographie des processus comptables a permis d'en déterminer environ 60 regroupés en 7 cycles (immobilisations et stocks, dettes, engagements et provisions pour risques et charges, charges, produits, trésorerie, états financiers).

Ensuite, pour chaque processus individualisé, une analyse du risque potentiel sur la qualité comptable, à partir des critères de qualité comptable, permet de déterminer les dispositifs de contrôle interne devant être mis en œuvre et de déterminer ainsi les exigences en termes d'organisation, de documentation et de traçabilité.

Accompagner et évaluer la mise en œuvre du contrôle interne

évaluer

Les normes de contrôle interne ainsi élaborées pour s'assurer de la qualité comptable doivent être rendues les plus opérationnelles possibles pour éviter une incompréhension, voire une mauvaise application.

Dès lors, les axes du contrôle interne doivent être diffusés au sein de la DGCP et, plus globalement, au sein des services de l'Etat. De plus, ils doivent être intégrés dans les projets informatiques et communiqués lors des cycles de formation. Enfin, la démarche de documentation doit être spécialement accompagnée et le contrôle interne comptable évalué périodiquement par l'audit.

Outiller la documentation des procédures

La documentation des procédures, axe essentiel du contrôle interne, constitue de la part de tous les acteurs comptables un investissement d'importance qui doit être accompagné afin d'être réellement efficace.

Pour les procédures présentant des risques significatifs, il est nécessaire que soient rédigés et diffusés des « guides de procédures », documents décrivant le mode opératoire à suivre et permettant ainsi d'appliquer correctement des règles complexes, dans un environnement normatif et informatique nouveau. Outre le fait qu'ils constituent un gage de qualité comptable, ces documents permettent un meilleur transfert de connaissance et sont un support d'auditabilité des comptes de l'Etat.

Dans ces conditions, la DGCP évalue les possibilités de disposer d'un outil informatique structurant, permettant d'élaborer et de diffuser les guides de procédure, ainsi que les référentiels de contrôle interne à destination de l'ensemble des acteurs de la fonction comptable.

Evaluer et renforcer le dispositif de contrôle interne comptable par l'audit interne comptable et financier

L'évaluation de la qualité du contrôle interne par le biais de l'audit permet d'identifier les éventuelles zones de défaillance et de renforcer le contrôle interne.

Il s'agit d'abord d'auditer la fonction comptable, c'est-à-dire les aspects transversaux communs à tous les processus, afin d'en évaluer la fiabilité de manière globale, de cibler ensuite des audits sur certains processus à risque et enfin de compléter cette démarche par un contrôle direct des comptes en fin d'exercice.

Une politique d'audit similaire devra à terme être mise en œuvre pour l'ensemble des services de l'Etat afin de répondre aux dispositions de la LOLF selon lesquelles les comptables chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat veillent au respect des principes de qualité comptable et s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures (7).

(3) Committee of Sponsoring Organizations.

(4) Institute of Internal Auditors.

(5) International Organization of Supreme Audit Institutions, association internationale à laquelle adhère notamment la Cour des comptes.

(6) Information Systems Audit and Control Association.

(7) Article 31 de la loi organique sur les lois de finances.