

CADRE DE REFERENCE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT

AVANT-PROPOS

L'article 47-2 de la Constitution dispose en son dernier alinéa que "les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière." L'article 27 de la loi organique sur les lois de finances (dernier alinéa) dispose que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

Le [contrôle interne comptable](#) constitue le levier majeur pour atteindre l'objectif de qualité des comptes, en tant que démarche de maîtrise des risques¹ comptables.

Les normes comptables internationales pour le secteur public IPSAS² définissent les quatre principales caractéristiques qualitatives de l'information comptable : l'intelligibilité (compréhension par les lecteurs des comptes), la pertinence (l'utilité de l'information pour ses utilisateurs), la comparabilité (capacité de l'information à être comparée dans le temps et l'espace) et la fiabilité (image fidèle de la performance et de la situation financières). La notion de qualité comptable retenue dans le présent cadre de référence renvoie principalement à cet attribut qui conditionne au demeurant très largement les autres caractéristiques de l'information comptable.

Le contrôle interne comptable et financier, ainsi que le rappelle l'Autorité des marchés financiers pour les sociétés appliquant la loi de sécurité financière, fait partie du dispositif plus global de gestion des risques de l'organisme. Ainsi, le contrôle interne comptable est un sous-ensemble du [contrôle interne](#), qui participe pleinement de la gouvernance de l'État en matière financière et suppose, pour qu'il soit efficace, l'implication de l'encadrement supérieur dans la démarche de maîtrise des risques comptables, celle-ci concernant tous les services (les services gestionnaires, les services comptables, les services chargés du système d'information).

Le contrôle interne n'est pas une notion nouvelle même si le renforcement de sa qualité et de sa pertinence est d'actualité. En effet, l'organisation financière et comptable s'appliquant à l'État faisait d'ores et déjà appel à des notions de contrôle interne, parmi lesquelles on peut noter :

- une séparation des acteurs au sein des processus, entre un ordonnateur et un comptable, le premier étant à l'initiative des opérations financières mais ne pouvant les dénouer sans l'intervention du second ;
- les obligations s'appliquant aux agents de l'État en vertu du statut de la fonction publique ;
- des points de contrôle fixés par le règlement général sur la comptabilité publique (par exemple, les contrôles des opérations de dépense incombant à l'ordonnateur en vertu de l'article 30 du règlement général) ;
- les obligations liées à la tenue de la comptabilité et à la reddition annuelle des comptes ;
- les contrôles exercés par les inspections ministérielles, les corps d'audit et les juridictions financières.

¹ Un risque se définit comme la possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.

² Normes comptables internationales du secteur public (International Public Sector Accounting Standards ou IPSAS) élaborées par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) de l'International Federation of Accountants (IFAC) Manuel 2007 annexe B.

SOMMAIRE

AVANT-PROPOS	3
AVERTISSEMENT PÉRIMÈTRE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT DANS LE PRÉSENT CADRE DE RÉFÉRENCE	6
1. L'OBJECTIF DE QUALITÉ COMPTABLE	7
1.1 LE CORPUS JURIDIQUE	7
1.2 L'OBJECTIF D'UNE COMPTABILITÉ DE QUALITÉ	7
1.3 LA DÉCLINAISON OPÉRATIONNELLE DE L'OBJECTIF DE QUALITÉ COMPTABLE : LES CRITÈRES DE QUALITÉ COMPTABLE	9
2. DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT	13
3. PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DU « CADRE DE RÉFÉRENCE » RELATIF AU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT	15
3.1 GOUVERNANCE	15
3.1.1 Le pilotage global du contrôle interne comptable	15
3.1.2 Le pilotage du contrôle interne comptable dans les ministères	17
3.1.3 Principes de la démarche de contrôle interne : gouvernance et arbitrage permanents	17
3.1.4 L'échelle de maturité de la gestion des risques	20
3.2 DÉMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE : INDICATEURS, CARTOGRAPHIE DES RISQUES, PLAN D'ACTION ET PLAN DE CONTRÔLE INTERNE	24
3.2.1 Cartographie des risques	25
3.2.2 Plan d'action	26
3.3 DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE	28
3.3.1 Un dispositif organisé	29
3.3.2 Un dispositif documenté	35
3.3.3 Un dispositif tracé	37
3.4 ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE	40
3.4.1 Évaluation par les acteurs	40
3.4.2 Audit interne	40
3.4.3 Audit externe	41
4. ANNEXE 1 L'APPLICATION DES NORMES DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISÉ	43
INTRODUCTION	43
4.1 ENVIRONNEMENT DES APPLICATIONS	44
4.1.1 Organisation	44

4.1.2 Documentation	45
4.1.3 Traçabilité	46
4.1.4 Recours à un prestataire externe	48
4.1.5 Évaluation	49
4.2 APPLICATIONS	49
4.2.1 Organisation	49
4.2.2 Documentation	54
4.2.3 Traçabilité	55
5. ANNEXE 2 GLOSSAIRE	59

AVERTISSEMENT

PERIMETRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT DANS LE PRESENT CADRE DE REFERENCE

Le présent cadre de référence décline l'organisation du contrôle interne en matière de comptabilité de l'État, pour ce qui concerne les services centraux et déconcentrés de l'ensemble des ministères (budget général, budgets annexes et comptes spéciaux) qu'ils soient ordonnateurs (désigné par ce terme d'« ordonnateur » dans le présent document), ou comptables au sens de l'article 31 de la loi organique relative aux lois de finances (pour ces derniers, on recourra dans ce document au terme générique de « [comptables](#) »).

On parlera de « services de l'État » pour désigner indistinctement les « services gestionnaires », placés sous l'autorité d'un ordonnateur, et les « services comptables », placés sous l'autorité d'un comptable.

Le terme de « direction » fait référence aux directeurs des administrations centrales, déconcentrées, ou aux chefs des services comptables (directeurs régionaux et départementaux des finances publiques et contrôleurs budgétaires et comptables ministériels), ainsi qu'à leurs plus proches collaborateurs, dans la mesure où ils disposent d'un pouvoir de décision et d'impulsion en matière de maîtrise des risques.

On désigne par « chef de service » l'[encadrement](#) des unités opérationnelles quelle que soit leur dénomination (départements, divisions, services, postes, agences, etc.).

Pour ce qui concerne les processus Caisse des dépôts, Dépôts de fonds au Trésor et Placements, trois notes méthodologiques complètent le présent cadre de référence (cf Processus [Caisse des dépôts](#) et [Dépôts de fonds au Trésor](#)).

1. L'OBJECTIF DE QUALITE COMPTABLE

1.1 LE CORPUS JURIDIQUE

La Constitution

L'[article 47-2 de la Constitution](#) (dernier alinéa) dispose que *"les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière"*.

La loi organique relative aux lois de finances

Dans son article 27, la [loi organique du 1^{er} août 2001](#) sur les lois de finances dispose que *« les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière »*³.

Comme indiqué dans le recueil des normes comptables de l'État, le principe d'image fidèle est un objectif en soi, vers lequel tend l'ensemble des autres principes comptables. La qualité comptable s'appréhende donc comme le respect de l'image fidèle.

1.2 L'OBJECTIF D'UNE COMPTABILITE DE QUALITE

La qualité comptable n'est pas un objectif en soi mais renvoie plus largement au rôle imparti à la comptabilité. En effet, elle est au service d'une ambition plus large qui consiste à faire de la comptabilité un support accessible au plus grand nombre pour mieux connaître, mieux gérer et mieux préserver le patrimoine et les finances de l'État. L'objectif de qualité comptable revient ainsi à permettre à la comptabilité de remplir trois rôles complémentaires : être un vecteur d'information, un outil de gestion et un support de contrôle⁴.

La comptabilité : vecteur d'information

La comptabilité est la traduction, sous forme chiffrée, d'un ensemble de flux économiques et patrimoniaux. Elle décrit au fur et à mesure de leur survenance l'exécution de ces flux sur différents supports (journal, grand-livre...), dans des classes de comptes déterminées, suivant des normes comptables pré-établies.

Ces enregistrements quotidiens sont agrégés en fin de période, pour permettre l'établissement d'une situation synthétique faisant ressortir la situation patrimoniale et financière de l'État au travers d'un bilan et son évolution au travers d'un compte de résultat, complétés par une annexe.

Cette information consolidée, objective et transparente de la situation patrimoniale et financière, est essentielle dans une entreprise pour la direction, les actionnaires ou le propriétaire, ainsi que pour

³ Ces dispositions sont semblables à celles définies pour les entreprises par l'article 123-14 alinéa 1 du Code de Commerce.

⁴ L'article 49 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) dispose que *« la comptabilité des organismes publics a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités de contrôle et de gestion »*.

les tiers en relation financière avec l'entreprise (bailleurs de fonds, fournisseurs, créanciers publics, salariés, État, voire clients, etc.).

Dans le cadre de la comptabilité de l'État, cette problématique renvoie à l'information donnée à la représentation nationale, sur les grands postes d'immobilisations et de dettes à long terme en particulier⁵, et sur la transparence vis-à-vis du contribuable. Ses destinataires sont multiples qu'il s'agisse des citoyens, des autorités institutionnelles – en premier lieu le Parlement et le Gouvernement – des institutions européennes (Commission, EUROSTAT), des organisations internationales (OCDE, FMI, Banque mondiale, etc.) ainsi que de l'ensemble des acteurs économiques.

Des comptes de qualité permettent d'apporter à ses destinataires une information comptable claire (univoque et sans ambiguïté), pertinente (directement utilisable par le destinataire et concentrée sur l'essentiel), lisible (directement compréhensible par des non comptables) et périodique (régulièrement transmise et dans des délais permettant son utilisation). La qualité et la crédibilité de l'information comptable résultent de la rigueur de chaque écriture et dépendent ainsi de chacun des acteurs qui y contribuent⁶.

La qualité comptable est donc un moyen d'assurer la fidélité de l'information comptable, pour permettre un affichage objectif de la situation patrimoniale et financière, essentiel pour la représentation nationale et le citoyen, comme pour tout tiers en relation avec l'État.

La comptabilité comme outil de gestion

La comptabilité a vocation à servir d'outil de pilotage aux pouvoirs publics dans la conduite des finances publiques⁷.

La comptabilité doit également devenir un levier naturel de gestion pour les décideurs publics ou des gestionnaires au niveau central (Direction des affaires financières des ministères, Direction générale du Trésor et de la politique économique, Direction du Budget, Direction générale des Finances publiques, Agence France Trésor, etc.) et au niveau déconcentré (préfets et ordonnateurs secondaires délégués, recteurs...) dans le cadre du contrôle de gestion.

Les informations contenues dans le haut⁸ comme dans le bas⁹ de bilan, les données du compte de résultat et de l'annexe, vont directement permettre de prendre des décisions de gestion¹⁰, ou bien le retraitement de ces informations servira de base à la comptabilité d'analyse des coûts.

La qualité de la comptabilité est naturellement le substrat de toute analyse fiable de la performance. En effet, c'est à partir des informations collectées au sein de la comptabilité générale et retraitées pour des besoins de gestion, que sont élaborés des indicateurs de gestion et de performance. La

⁵ L'information sur l'évolution de l'endettement et de sa structure est primordiale. En effet, le niveau d'endettement des collectivités publiques est dorénavant une information de premier ordre au niveau de l'appréciation de la qualité des politiques publiques.

⁶ L'impact macro-économique d'une information comptable n'est pas neutre : ainsi les taux auxquels les fonds pourront être empruntés sur les marchés peuvent être affectés selon la fiabilité reconnue à ces informations.

⁷ L'appréciation de la soutenabilité des finances publiques doit nécessairement intégrer, pour être pertinente, des informations comptables portant notamment sur les engagements hors bilan.

⁸ Ainsi, l'information comptable sur la composition et l'évolution des actifs immobilisés est riche d'enseignements : les immobilisations corporelles sont-elles récentes ou leur vieillissement constaté au travers de l'amortissement traduit-il un risque d'obsolescence qui nécessitera un renouvellement massif à court terme ? En fonction de la situation des actifs immobilisés, les autorités publiques pourront décider de céder des actifs corporels ou financiers inutiles ou trop coûteux, ou de prévoir le renouvellement de tel ou tel actif corporel. Du fait de son caractère statique, un simple inventaire physique ne permet pas d'avoir une telle vision valorisée des actifs.

⁹ Le bas de bilan est aussi riche d'enseignements pour un gestionnaire : les informations sur le niveau des stocks, l'encours des créances et des dettes permettent d'orienter ou d'infléchir certaines pratiques administratives pour améliorer leur performance (par exemple, pour la gestion de la trésorerie de l'État).

¹⁰ Par exemple, le taux de rotation du matériel roulant et son remplacement, le coût de l'occupation des bâtiments par l'administration, l'augmentation du montant des intérêts moratoires, dorénavant individualisé sur un compte spécifique, conduisant à adopter des mesures pour réduire le délai de règlement.

ventilation fonctionnelle des opérations par mission, programme, action, nourrit l'analyse de la performance des services de l'État, associée à une série d'indicateurs. Ces données participent ainsi directement aux arbitrages de gestion auxquels les gestionnaires sont directement intéressés dans le cadre de la fongibilité des crédits.

La qualité comptable est donc le moyen d'assurer la pertinence et l'objectivité des informations comptables, qui seront ensuite valorisées pour le pilotage des budgets.

La comptabilité comme support de contrôle

Support d'information et de gestion, la comptabilité est également un support de contrôle.

Ce rôle est souvent négligé alors qu'il s'agit historiquement de la première fonction impartie à la comptabilité. Alors qu'il se résume actuellement au contrôle des comptes du comptable par le juge des comptes, l'objectif est d'en faire un outil quotidien au service du gestionnaire.

Une comptabilité de qualité renforce naturellement cette fonction de contrôle : en effet, l'enregistrement contemporain de tous les mouvements financiers et de leur contrepartie physique permet par rapprochement de détecter toute discordance entre la comptabilité et la consistance matérielle de certains actifs ou passifs. Cette comptabilité permet ainsi de faire à tout moment un point sur les flux et les stocks d'une nature d'opérations et d'assurer ainsi la préservation des actifs et du patrimoine par les gestionnaires eux-mêmes¹¹.

✓ Maîtrise des risques et amélioration de la performance

La réforme comptable a permis d'améliorer les pratiques des administrations publiques en matière de contrôle interne comptable et de montrer que la gestion des risques constitue un levier essentiel dans la recherche de la performance. Aussi, le renforcement du contrôle interne comptable de l'État a-t-il pour corollaire de favoriser un pilotage efficace de l'activité. Dans le même sens, l'AMF indique dans son cadre de référence que le contrôle interne « *contribue à la maîtrise des activités, à l'efficacité des opérations et à l'utilisation efficiente des ressources* ». L'amélioration de l'efficacité constitue, en effet, un objectif clé de tout dispositif de contrôle interne, en permettant aux services de maîtriser le **risque de ne pas atteindre leurs objectifs**. La fiabilisation des procédures financières et comptables contribue ainsi à réduire les coûts de « non qualité », à rationaliser et à fluidifier les circuits de dépenses et de recettes, ou à réduire les risques d'erreurs et de contentieux. Le renforcement du contrôle interne comptable de l'État joue donc un rôle clé dans la **conduite et le pilotage des différentes activités publiques** en offrant au management une plus grande visibilité et une meilleure maîtrise des risques et des enjeux, y compris dans la recherche de la performance.

1.3 LA DECLINAISON OPERATIONNELLE DE L'OBJECTIF DE QUALITE COMPTABLE : LES CRITERES DE QUALITE COMPTABLE

Un des objectifs des services de l'État dans le cadre de la mise en œuvre de la [loi organique du 1^{er} août 2001](#) relative aux lois de finances (LOLF) est d'atteindre le niveau de qualité comptable défini par l'article 27 de cette loi : « *les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ». C'est à cette condition que tous les autres aspects, notamment budgétaires (comptabilité de coût et présentation par programme) pourront être réellement efficaces.

¹¹ Les travaux menés sur les immobilisations et les stocks démontrent l'intérêt de recenser et de valoriser les actifs pour assurer leur protection. Par exemple la comptabilisation des stocks suppose la tenue d'une comptabilité matière qui retrace les entrées et sorties de stock et dont les soldes font régulièrement l'objet de rapprochement avec la comptabilité générale et surtout avec l'inventaire physique. Cette reconnaissance matérielle des stocks est l'occasion de constater l'absence de « coulage » et plus largement la bonne gestion du stock (excès ou insuffisance des stocks).

L'image fidèle est le principe général clé de la qualité comptable

La loi du 1^{er} août 2001 pose deux principes fondamentaux :

- la tenue d'une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires, d'une comptabilité générale de l'ensemble de ces opérations et d'une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ;
- les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

Ces trois comptabilités s'articulent entre elles. Cela étant, la comptabilité générale constitue le support des comptabilités budgétaire et des coûts. C'est en assurant la qualité de la comptabilité générale que sera assurée la qualité des comptabilités de l'État.

À ce titre, l'article 30 dispose que les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises (tant internes qu'internationales) qu'en raison des spécificités de son action et ajoute qu'elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations¹².

Le recueil des normes comptables¹³ précise cette orientation en posant une liste (non-exhaustive) de principes auxquels doit se conformer la comptabilité générale de l'État : 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 à la fois une finalité et résume l'ensemble des principes comptables. La qualité comptable se confond avec cet objectif de produire des comptes fidèles, ceux-ci permettant de refléter réellement le patrimoine et la situation financière de l'État et apportant aux destinataires une information fiable et pertinente.

Pour autant, l'objectif global de qualité comptable et ces principes ne sont pas directement opérationnels et nécessitent une adaptation sous la forme d'une décomposition en critères de qualité comptable plus précis et concrets, qui rendent explicites les principes sans se substituer à eux. C'est pour se conformer à ces critères de qualité comptable qu'une démarche de contrôle interne comptable performante doit et peut être mise en place au niveau de chaque acteur de la [fonction comptable](#) de l'État.

Les différents critères de qualité comptable

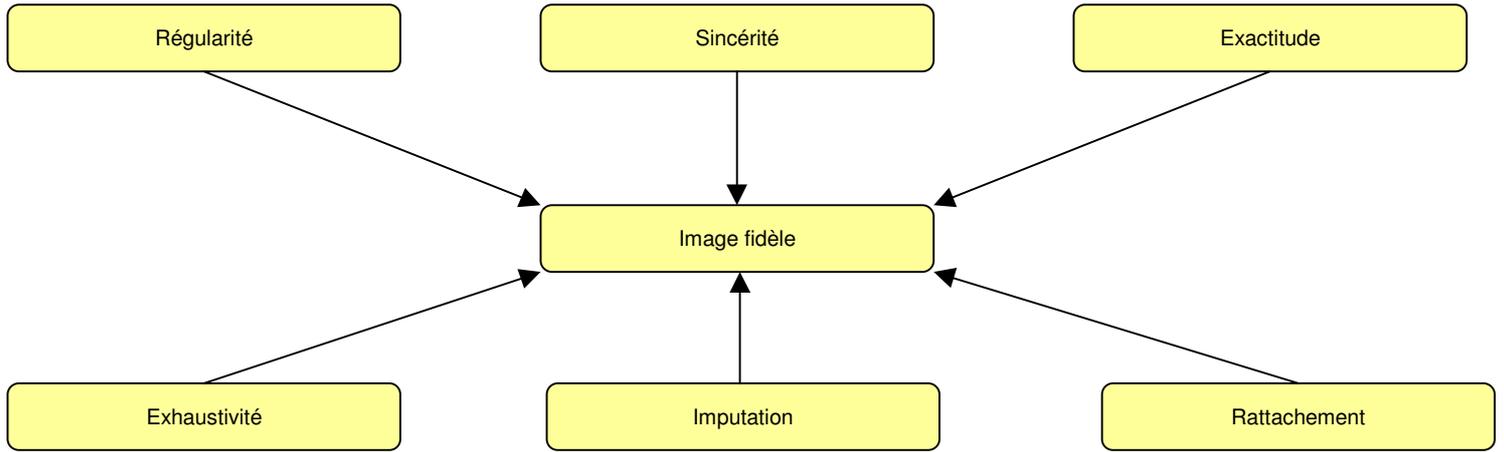
C'est donc autour du principe fédérateur d'image fidèle que des critères opérationnels ont été définis.

La préoccupation majeure qui a dès lors présidé au choix des critères a été une lisibilité et une étanchéité optimales de chacun d'entre eux pour éviter les problèmes d'interprétation et de chevauchement.

Les critères opérationnels qui ont été retenus sont les suivants :

¹² Il s'agit là notamment d'une référence au [plan comptable général](#), et d'une manière générale, à l'ensemble du corpus de la réglementation comptable applicable aux entreprises, d'origine interne ou internationale.

¹³ Le [recueil des normes comptables](#) a été approuvé par l'[arrêté du 21 mai 2004](#).



Les critères de qualité comptable se déclinent de la manière suivante :

CRITERES	DESCRIPTION	OBSERVATIONS
Régularité	Conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables :	
Sous-critère : Réalité	- Les éléments d'actif et de passif (hors amortissement et provision), les engagements, ainsi que les charges et des produits en comptabilité, existent réellement et sont bien rattachés à l'entité.	Il s'agit essentiellement de la validité des droits et des obligations de l'État.
Sous-critère : Justification	- Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce.	Toute opération comptable doit s'appuyer sur une pièce probante ; ce point rejoint la problématique de piste d'audit.
Sous-critère : Présentation et bonne information	- Les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière. Les opérations sont présentées conformément aux normes en vigueur.	Ce critère recoupe aussi la problématique de correcte indication des libellés lors des enregistrements comptables, ainsi que l'archivage. De manière plus générale, il porte sur « l'auditabilité » des opérations.
Sincérité	Application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité).	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan.
Exactitude	Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs, des engagements, ainsi que des charges et des produits, enregistrés en comptabilité.	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation.
Exhaustivité	Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :	
Sous-critère : Totalité	- Tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés.	Ce critère implique de s'assurer que des droits ou des obligations de l'entité, figurent tous en comptabilité, et tout particulièrement en matière de constatation des recettes.
Sous-critère : Non-contraction	- Les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux	
Imputation	L'information comptable (droits et obligations de l'État) est comptablement enregistrée à la subdivision adéquate du plan de comptes ou de l'annexe.	Ce critère prend également en compte l'imputation budgétaire (axe Mission / programme / action, et par nature).
Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice	Enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée :	
Sous-critère : rattachement à la bonne période	- Les opérations sont comptabilisées dans les plus brefs délais au cours de l'exercice.	Application autant quotidienne pour connaître la situation de trésorerie ou pour maîtriser les délais de paiement, qu'en fin d'exercice notamment pour le rattachement des charges et des produits.
Sous-critère : rattachement au bon exercice	- La comptabilisation des opérations répond au principe d'indépendance des exercices.	

L'objectif de qualité comptable peut être considéré comme atteint dès lors que chacun de ces critères est respecté. Concrètement, cela suppose qu'à chaque étape, pour chaque acteur et pour chaque opération comptable, les risques que ces critères de qualité ne soient pas atteints puissent être maîtrisés.

C'est précisément le rôle du contrôle interne comptable (tant sur le plan « fonctionnel » que dans le domaine informatique) d'atteindre ces objectifs de qualité comptable.

2. DEFINITION DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT

Conformément aux standards internationaux¹⁴, le contrôle interne se définit comme l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La protection des actifs et des ressources financières ;
- La fiabilité des informations comptables et financières ;
- La conformité aux lois et règlements ;
- La qualité des prestations.

Le contrôle interne comptable, est un sous-ensemble du contrôle interne, et se définit comme : « l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités financière et patrimoniale ; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable ».

En s'assignant comme objectif principal la qualité des comptes, le contrôle interne comptable ne se limite pas pour autant au seul objectif de fiabilité de l'information financière et comptable visé notamment par le COSO¹⁵. Sa spécificité tient à ce qu'il n'est pas destiné à maîtriser tous les risques mais se concentre sur le périmètre des processus comptables. En revanche, sur ce périmètre, il n'en poursuit pas moins les autres objectifs traditionnels de tout dispositif de contrôle interne. En effet, la qualité comptable englobe naturellement les objectifs liés à la protection des actifs et des ressources financières (les recommandations du cadre de référence touchant à l'organisation des tâches et aux contrôles ont évidemment pour préoccupation la lutte contre la fraude) et à la conformité aux lois et règlements (la sécurité juridique des opérations renvoie au critère de qualité comptable lié à la régularité). La réalisation et l'optimisation des opérations comme la qualité des prestations sont également des préoccupations centrales dans la conception et le fonctionnement du contrôle interne comptable. La réflexion à laquelle invite ce cadre de référence au sujet de l'organisation des tâches et du fonctionnement des procédures doit répondre à des préoccupations touchant simultanément à la sécurité mais aussi à l'efficacité des procédures financières et comptables. Ainsi, à titre d'illustration, l'élaboration d'un organigramme fonctionnel doit-il permettre de s'interroger sur le fonctionnement optimal du processus sous revue en évitant les redondances de tâches, des contrôles inutiles qui en affectent la fluidité et, par exemple, retarde ainsi les délais de paiements et exposent à des intérêts moratoires. De même, la documentation des procédures répond aux préoccupations permanentes des gestionnaires en matière de performance en réduisant les coûts de non qualité et en adoptant les meilleures pratiques. L'objectif de qualité comptable ne doit donc pas masquer les objectifs assignés au contrôle interne comptable qui répondent aux autres préoccupations des gestionnaires en termes d'efficacité, d'efficacité et d'économie, et qui sont indissociables de la démarche.

*Le contrôle interne comptable est l'outil privilégié pour assurer la **qualité comptable**. Cette démarche consiste en la mise en place de dispositifs pérennes pour maîtriser les risques comptables,*

¹⁴ Ces standards reposent sur des « cadres de référence » ou « référentiels » reconnus, au premier rang desquels figure le COSO (committee of sponsoring organization), dont les définitions sont reprises au plan international par l'IFAC (international federation of accountants), l'INTOSAI (organisation internationale des institutions supérieures de contrôle) et l'IIA (the institut of internal auditors)... et, en France, par le conseil supérieur des experts comptables, le conseil national des commissaires aux comptes, l'IFACI (institut français d'audit et de contrôle interne)....

¹⁵ « Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ».

dont la survenance pourrait avoir un impact sur l'objectif de qualité comptable, et, par voie de conséquence, pour obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une « image fidèle » de la situation financière et patrimoniale de la collectivité^{16 17}.

La loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 n'aborde pas la notion de contrôle interne comptable. Après avoir défini l'objectif de qualité comptable et fixé les principes de la tenue des comptabilités, elle se borne à préciser, dans son article 31, que « *les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30 [et] s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* »¹⁸.

¹⁶ L'Autorité des Marchés Financiers (AMF) définit ainsi le contrôle interne comptable et financier :

« Le contrôle interne comptable et financier est constitué par le dispositif de la société défini et mis en œuvre sous sa responsabilité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, une gestion comptable et un suivi financier rigoureux de ses activités, visant à répondre aux objectifs définis ci-après.

Le contrôle interne comptable et financier des sociétés est un élément majeur du contrôle interne. Il concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière des sociétés et concourt à la production d'une information fiable et conforme aux exigences légales et réglementaires.

Comme le contrôle interne en général, il s'appuie sur un dispositif d'ensemble comprenant notamment la conception et la mise en place du système d'information de la société, les politiques et procédures de pilotage, de surveillance et de contrôle.

Le contrôle interne comptable et financier vise à assurer :

- la conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables ;
- l'application des instructions et orientations fixées par la Direction Générale ou le Directoire au titre de ces informations ;
- la préservation des actifs ;
- la prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptables et financières, dans la mesure du possible ;
- la fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle dans la mesure où elles concourent à l'élaboration de l'information comptable et financière publiée ;
- la fiabilité des comptes publiés et celle des autres informations communiquées au marché. »

¹⁷ La Cour des comptes définit le contrôle interne ainsi « Le contrôle interne, à la différence de l'audit, n'est pas un service, mais un ensemble permanent de dispositifs par lequel la collectivité organise ses travaux de manière à obtenir l'assurance du respect des normes qui s'imposent à elle (par exemple en matière de marché), à supprimer les risques d'erreur ou de manipulation sur les données ou des résultats (ce qui recouvre la fiabilité de ses comptes), et plus généralement à assurer la qualité des services. » ([Rapport public 2009](#)).

¹⁸ Le [décret n° 2005-1429 du 18 novembre 2005](#) relatif aux missions, à l'organisation et aux emplois de direction des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel dispose que le « contrôleur budgétaire et comptable ministériel met en œuvre le contrôle interne » et « s'assure de la sincérité des enregistrements comptables et veille au respect des procédures comptables de l'État ».

3. PRESENTATION D'ENSEMBLE DU « CADRE DE REFERENCE » RELATIF AU CONTROLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT

3.1 GOUVERNANCE

La gouvernance repose sur la **collégialité** qui s'impose par le besoin de :

- définir collégalement la politique de contrôle interne : une préoccupation partagée par toutes les structures et acteurs de la fonction comptable ;
- piloter et suivre collégalement les principaux risques : définir la stratégie de couverture des risques et arbitrer les priorités d'action ;
- élaborer et utiliser des concepts partagés (normes et vocabulaire) et des outils communs (cartographie des risques et plan d'action).

3.1.1 LE PILOTAGE GLOBAL DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE

✓ Une démarche de normalisation et de coordination interministérielle

La DGFIP, responsable de l'établissement du compte général de l'État, pour le compte du Ministre chargé des comptes publics, est chargée de la conception et de l'animation de l'ensemble du contrôle interne contribuant à la réalisation de l'objectif de fiabilité de l'information financière de l'État et de ses établissements. Sous son autorité, les comptables de l'État, en tant que garants du respect des procédures et de la qualité comptable, détiennent une responsabilité particulière dans la mise en œuvre et l'évaluation du contrôle interne comptable propre à leur permettre de remplir la mission qui leur est confiée.

✓ Un rôle d'incitation et d'assistance

Comme l'enregistrement comptable initial relève des gestionnaires placés sous l'autorité des autres ministères, la DGFIP doit néanmoins être en mesure d'apprécier l'adéquation et l'efficacité de tous les éléments du contrôle interne sur l'ensemble de ce périmètre, dans le cadre de la propre responsabilité de chaque ministère. Pour cela, elle a proposé une offre de service d'[appui au renforcement du contrôle interne comptable](#) à l'ensemble des gestionnaires ministériels. L'objectif est d'inciter, de sensibiliser et de former. Le contrôle interne comptable est, en effet, une démarche managériale qui doit être intégrée et adaptée à l'activité des différentes structures : le bon fonctionnement du contrôle interne comptable dépend donc de son appropriation par l'ensemble des agents et de l'implication de l'encadrement dans son pilotage et son adaptation aux entités concernées.

Le socle du dispositif proposé aux ministères est constitué des normes de contrôle interne comptable, de la cartographie des processus commune à l'ensemble des services de l'État et d'une méthodologie de la démarche de maîtrise des risques. Ces normes de contrôle interne sont déclinées de manière opérationnelle dans un référentiel de contrôle interne comptable qui identifie les risques inhérents à chaque processus et les mesures de contrôle interne pour les maîtriser.

✓ Les structures de gouvernance

➤ Le Comité comptable de l'État

Au sein de la DGFIP, la gouvernance est confiée au Comité comptable du Service comptable de l'État (SCE) afin de :

- renforcer le pilotage du contrôle interne en impliquant tous les acteurs concernés ;
- structurer un dialogue permanent avec le certificateur.

Le rôle du Comité comptable de l'État s'articule autour de trois grandes thématiques :

✓ il valide les normes applicables en matière de contrôle interne comptable par les services de l'État ;

✓ il détermine les orientations de l'offre de service de la DGFIP aux ministères et aux directions des ministères financiers : [appui au renforcement du contrôle interne comptable](#) ;

✓ il définit la politique de contrôle interne comptable en :

- validant et assurant le suivi de la cartographie des risques ;
- validant et assurant le suivi du plan d'action comptable de l'État ;
- déterminant et assurant le suivi de la politique annuelle de contrôle interne ;
- suivant, en fin d'exercice, le déroulement des opérations d'inventaire et la clôture des comptes.

➤ Le Comité d'échanges et de suivi

Pour institutionnaliser un dialogue permanent, la DGFIP et la Cour des comptes ont mis en place un Comité d'Échange et de Suivi (CES) préparé par un comité technique. Dans le cadre de la certification des comptes, ces instances constituent un lieu privilégié de dialogue et de travail sur les chantiers liés à la mise en œuvre du volet comptable de la LOLF et au renforcement du dispositif de contrôle interne comptable.

➤ La Mission Doctrine comptable et Contrôle interne comptable

La Mission Doctrine comptable et Contrôle interne comptable est chargée de la conception et de l'animation du contrôle interne comptable de l'État. Elle a notamment pour mission de :

- proposer les normes et le référentiel de contrôle interne comptable de l'État ;
- établir et actualiser la cartographie des risques ;
- établir et actualiser le plan d'action comptable, dans le cadre du Comité comptable de l'État ;
- proposer et suivre la réalisation de la politique annuelle de contrôle interne ;
- assurer une dynamique auprès des acteurs du contrôle interne, notamment par le biais de sites intranet, d'une lettre périodique d'actualité sur la qualité comptable et d'un forum dédié ;
- fournir aux acteurs du contrôle interne, et notamment à l'encadrement, une documentation et des outils permettant l'analyse des dispositifs de contrôle interne mis en œuvre au sein de leurs structures ;
- assurer les relations avec le certificateur.

➤ Les comités comptables auprès des comptables publics

Les comités comptables (cf. Lettre 8062 du 8 décembre 2008 relative à l'extension du comité comptable à l'ensemble des comptables principaux de l'État et modalités de son fonctionnement), consistent en des réunions périodiques de l'ensemble des acteurs en directions des finances

publiques ou services de contrôle budgétaire et comptable ministériel (direction, CQC, chefs de division ou de département, chef de service ou de poste) autour de thématiques de contrôle interne et de qualité comptable. Ils permettent de faire un point d'étape sur le degré d'avancement des objectifs fixés dans le plan départemental de contrôle interne comptable. Le cas échéant, ils débouchent sur l'élaboration d'avenants.

➤ Les cellules qualité comptable

Placé auprès des comptables de l'État, elles sont chargées du 2^{ème} niveau de contrôle interne (cf. § 3.3.1.3).

3.1.2 LE PILOTAGE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE DANS LES MINISTERES

✓ Les structures ministérielles de gouvernance

- Les structures ministérielles de gouvernance sont chargées d'orienter la politique de contrôle interne comptable des ministères (cf. documentation sur les [comités de gouvernance](#)).

✓ Les référents ministériels de contrôle interne

- Les référents ministériels de contrôle interne mettent en œuvre les orientations de la politique de contrôle interne comptable des ministères (cf. documentation sur les [acteurs de pilotage](#)).

3.1.3 PRINCIPES DE LA DEMARCHE DE CONTROLE INTERNE : GOUVERNANCE ET ARBITRAGE PERMANENTS

3.1.3.1 Un arbitrage permanent entre l'objectif, les risques et les coûts des mesures de contrôle interne

En premier lieu, il convient de préciser que la démarche de contrôle interne participe d'une réflexion d'ensemble sur l'organisation d'une entité en fonction des objectifs qu'elle s'est fixés ou qu'on lui a fixés.

Dès lors, pour l'encadrement, la démarche de contrôle n'est que la phase « aval » de la démarche de contrôle interne. La phase « amont » repose sur des choix organisationnels et la définition de dispositifs de contrôle interne effectués en fonction :

- ↳ des objectifs assignés (endogènes ou exogènes à l'entité) ;
- ↳ des moyens humains et matériels dont dispose l'entité (nombre d'emplois/optimum ; ancienneté des effectifs ; compétence des effectifs ; temps partiels ; postes de travail disponibles ; nombre de licences disponibles etc.) ;
- ↳ des risques et des enjeux identifiés.

Dans cette logique, les contrôles exercés par l'encadrement (dits de supervision) ont essentiellement pour but de vérifier la pertinence et l'efficacité des choix qu'il a opérés. A ce titre, le contrôle interne constitue un levier essentiel du « management ».

Par ailleurs, la mise en œuvre de dispositifs de maîtrise des risques repose sur un arbitrage constant : coût de la mesure de contrôle interne / risque à maîtriser. Dès lors, le risque doit être évalué sous deux angles : la probabilité de survenance (son occurrence) et son impact (notion d'enjeux). Par ailleurs, cette évaluation du risque doit être mise en parallèle avec les moyens dont dispose l'entité.

Cette logique d'arbitrage est fondamentale et au cœur de la démarche de contrôle interne. En conséquence, les choix organisationnels retenus par deux entités distinctes pour un même objectif pourront être très différents. Dès lors, si, dans l'idéal, tous les risques doivent bénéficier des mêmes dispositifs de maîtrise, dans la pratique, les moyens dont disposent les entités ne leur permettent pas toujours de mettre en œuvre, sur l'ensemble des risques, le dispositif le plus sécurisant, à savoir : une séparation des tâches¹⁹ et un contrôle de l'encadrement intégré à la chaîne de travail. **En conséquence, si tous les risques doivent bénéficier d'un dispositif de maîtrise, celui-ci pourra être plus ou moins sécurisant selon le niveau de risque et les enjeux associés.**

Ainsi, les auditeurs appréhendent la qualité d'un dispositif global de contrôle interne à travers son niveau de maîtrise des risques, en fondant leur opinion sur l'environnement global et donc sur les choix opérés par l'encadrement.

Notion de « dispositifs de contrôle interne » :

Pour chaque risque de nature à porter atteinte aux objectifs assignés à l'entité, il convient de mettre en place un dispositif destiné à maîtriser ce risque.

Ce dispositif constitue un choix organisationnel opéré par l'encadrement (cf schéma précédent). Le choix d'un dispositif se fait en fonction des « composantes » du contrôle interne comptable (cf. § 3.3). Il se traduit par la définition :

- ↳ *d'une organisation : définition des acteurs chargés du traitement des opérations liées à ce risque (logique d'organisation) ;*
- ↳ *d'une documentation : définition des modalités de traitement attendues d'eux (les modalités de contrôles, d'ajustement, de comptabilisation, etc.) ;*
- ↳ *d'une traçabilité : définition du mode de formalisation des contrôles attendus des acteurs.*

En matière de contrôle interne, la notion « d'environnement global » est fondamentale. A ce titre, la recherche de la maîtrise des risques devra toujours se faire au regard des moyens dont dispose l'entité, mais également du caractère opérationnel des dispositifs adoptés.

Dès lors, pour qu'un dispositif fonctionne de manière pertinente, il est impératif que l'encadrement crée les **conditions nécessaires et suffisantes** à son bon exercice.

Exemple d'écueils à éviter :

En matière de contrôle interne, il convient d'éviter l'application mécanique de concepts pré-établis, au risque de gêner le bon fonctionnement des procédures ou de sur-maîtriser les opérations à faibles enjeux au détriment des opérations à fort enjeux. Ainsi, il est généralement convenu que :

- la séparation des tâches sur une chaîne de travail,*
- une gestion « stricte » des « profils » informatiques,*
- ...constituent les principaux leviers en matière de maîtrise des risques.*

Pour autant, la séparation des tâches sur l'ensemble des tâches/opérations n'est pertinente que dans la mesure où les effectifs dont dispose l'entité sont suffisants et qu'ils sont principalement affectés sur les tâches/opérations à enjeux.

De même, limiter le « profil opérations sensibles » à une seule personne, peut paraître sécurisant sur le papier mais conduire à :

- ↳ *des blocages : si les habilitations sont respectées et en l'absence de la personne habilitée, aucun agent n'est en mesure de passer les opérations autorisées par ce seul profil.*

¹⁹ Ce principe consistant à ne pas confier l'ensemble d'une chaîne de travail à un seul agent.

↳ *un contournement des sécurités mises en œuvre : une seule personne est habilitée en théorie, mais dans les faits son identifiant est connu de tous. Dans ce cas, la sécurité souhaitée est totalement inopérante.*

Il est donc souvent préférable d'attribuer un « profil sensible » à deux ou trois personnes au sein d'une entité afin d'éviter tout blocage et de créer les conditions nécessaires au respect des habilitations mises en œuvre.

3.1.3.2 Une mise en œuvre progressive

La mise en œuvre d'une démarche structurée de contrôle interne n'est pas nouvelle au sein des services de l'État. Néanmoins compte tenu des attentes de la LOLF, le dispositif de contrôle interne existant ne répondait pas aux objectifs de qualité des comptes et aux critères d'un certificateur appliquant les normes internationales d'audit²⁰.

Aussi, une réflexion, s'appuyant sur les « cadres de référence » reconnus tels que le COSO, le COCO²¹ ou le TURNBULL²² a été engagée, en 2004, pour conduire à **la création d'un « cadre de référence » en matière de Contrôle Interne Comptable de l'État**. Ce « cadre de référence » a été centré sur la fonction comptable de l'État en l'articulant autour de la **notion de processus comptable**. Capitalisant sur les points forts déjà existants, il s'est agi de définir une nouvelle architecture de contrôle interne, de définir précisément le rôle des différents acteurs, de normaliser les modalités de contrôle, de documenter les procédures et d'assurer la traçabilité des opérations comptables et financières.

Cette démarche progressive s'est appliquée dans des termes semblables vers les ministères. La constitution d'un groupe de travail interministériel en 2004 a abouti à la constitution d'une première documentation du déploiement de la nouvelle démarche de contrôle interne dans l'ensemble des services de l'État. Dans cette perspective, se sont également développées des missions d'audit comptable et financier associant le corps d'audit interne de la DGFIP et les auditeurs des ministères. Depuis, le renforcement du contrôle interne des ministères se poursuit en y intégrant notamment la réorganisation des services de l'État et le déploiement des nouveaux systèmes d'information.

²⁰ Normes ISA (International standards on auditing).

²¹ Il s'agit des recommandations sur le contrôle interne publiées par l'Institut Canadien des Comptables Agréés.

²² Il s'agit de «L'Internal Control Guidance for Directors on the Combined Code ».

3.1.4 L'ECHELLE DE MATURETE DE LA GESTION DES RISQUES

On désigne ici par **entité** toute structure autonome, que ce soit l'État dans son ensemble ou l'une de ses parties (ministères, préfecture, centre informatique, direction départementale des finances publiques...), chargée d'une fonction financière et comptable et organisée et pilotée par une **direction**.

3.1.4.1 Maturité de la gestion des risques

Les exigences croissantes en termes de qualité comptable et financière amènent les entités publiques dans leur ensemble à renforcer leur démarche de maîtrise des risques (ou contrôle interne comptable). Une préoccupation légitime de tout responsable est ainsi de connaître les attentes en matière de contrôle interne pour les confronter à ses propres pratiques.

L'objectif de l'échelle de maturité est de répondre à cette attente en permettant à partir d'un système de cotation d'évaluer la **maîtrise des risques**. La maturité d'un contrôle interne peut être appréhendée au travers de trois dimensions :

- la première concerne les paliers du contrôle interne : la présente échelle de maturité identifie les étapes successives et logiques dans la construction d'un contrôle interne ; à partir d'elle, il est possible de se positionner sur l'un des cinq paliers identifiés allant d'une absence totale de maîtrise à un dispositif optimal permettant un pilotage performant des risques ;
- la seconde dimension est relative à la profondeur du dispositif : pour chacun des paliers identifiés dans l'échelle de maturité, les trois leviers liés à l'organisation, à la documentation et à la traçabilité, ainsi que le pilotage – eux-mêmes précisés par composantes – peuvent avoir un contenu différent qu'il importe de bien distinguer dans l'appréciation de la maturité du dispositif ;
- la troisième est liée au périmètre et conduit à s'interroger sur les processus couverts par le dispositif ; tous les processus peuvent être inégalement couverts par le dispositif de maîtrise des risques.

Un dispositif optimisé de gestion des risques doit permettre d'apprécier toutes ces dimensions. Pour autant, le présent cadre de référence rappelle en effet qu'il n'y a pas de dispositif type et partout homogène en matière de contrôle interne et que celui-ci doit être adapté à son environnement et résulter d'arbitrages du management quant à la décision de couvrir un risque et sur ses modalités pratiques de traitement. Ainsi chaque entité définit-elle la profondeur des mesures de contrôle interne retenues et les processus prioritaires pour gérer ses risques.

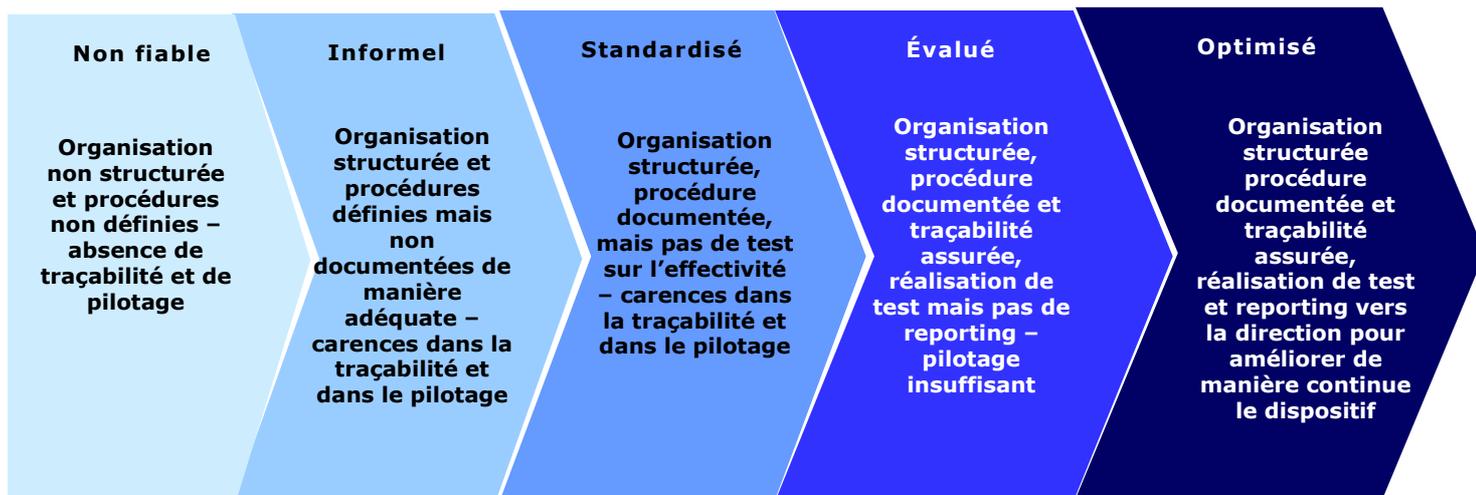
Dès lors, l'ambition de cette échelle de maturité est de permettre à tout responsable de comparer sa démarche de contrôle interne par rapport à un schéma théorique et d'évaluer sa maturité essentiellement dans sa dimension « paliers ».

3.1.4.2 L'échelle de maturité de la gestion des risques

Un contrôle interne optimisé se construit dans la durée en franchissant différents paliers. La progressivité de la démarche peut être représentée sous la forme d'une échelle de maturité comportant plusieurs niveaux. Chaque niveau ou palier correspond à un degré de maturité supplémentaire intégrant les acquis du palier précédent en l'améliorant et en complétant l'étape antérieure d'une amélioration. Cette échelle de maturité est structurée autour des étapes de la démarche de maîtrise des risques comptables et financiers :

- tout d'abord, les leviers opérationnels du dispositif de contrôle interne reposant sur **l'organisation de la fonction comptable**, la **documentation des procédures comptables** et la **traçabilité des acteurs et des opérations** ;
- ensuite, le levier du **pilotage du contrôle interne** que sont notamment la cartographie des risques et le plan d'action.

Ces quatre leviers sont évalués selon les cinq niveaux suivants de l'échelle de maturité :



Niveau 1 – Non fiable

Environnement imprévisible où il n'y a pas d'organisation maîtrisée et ni de procédures définies.

Ce niveau est exceptionnel.

Niveau 2 – Informel

L'organisation et les procédures sont définies et mises en place mais non documentées de façon adéquate et leur réalisation n'est tracée que de manière aléatoire.

Cette situation peut se rencontrer dans des environnements dégradés.

Niveau 3 – Standardisé

Existence de procédures standards. En l'absence d'évaluation (de test), les faiblesses du contrôle interne ne sont pas détectées.

Cette situation est la plus fréquente.

Niveau 4 – Évalué

Surveillance de la conformité aux mesures de contrôle interne par des évaluations périodiques. Les évaluations s'entendent au sens large en intégrant les contrôles de supervision, les audits, les contrôles des comptes sur les opérations des gestionnaires (résultats du contrôle hiérarchisé de la dépense par exemple)... Évaluation de son effectivité et de son efficacité par des tests (supervision, contrôles du comptable, audits...) permettant d'identifier les points forts et les points faibles.

Pas de reporting à la direction permettant l'adoption de mesures de correction.

Niveau 5 – Optimisé

Existence d'un cadre de gestion des risques intégré reposant sur une organisation, une documentation des procédures, un dispositif de traces.

Prise en compte des constats des évaluations pour orienter la gestion des risques et prendre les mesures nécessaires pour corriger les points de faiblesse (logique d'amélioration continue.)

Le niveau d'« optimisation » confère à la direction une connaissance précise des risques qui lui permet de piloter le dispositif de contrôle interne en engageant des actions ciblées pour améliorer de manière continue la maîtrise des processus comptables.

L'échelle de maturité de la gestion des risques a ainsi pour objectif d'apprécier la maturité de la démarche. La profondeur de ces différentes composantes est également prise en compte y compris leur périmètre. Le dispositif est considéré comme pleinement mature quand il est en capacité de s'autoréguler, c'est-à-dire d'adapter son contenu à l'évolution des risques dans une logique d'amélioration continue. Par nature en effet, un contrôle interne n'est pas figé et doit en permanence être ajusté pour permettre une gestion efficace des risques.

C'est l'évaluation de cette capacité de pilotage qui est centrale dans cette échelle de maturité. S'il est essentiel d'organiser, de documenter et de tracer les opérations comptables et financières, ne serait-ce qu'à minima, c'est le pilotage qui permet de déterminer de manière pertinente la profondeur et le périmètre de la démarche de maîtrise des risques. Seule l'évaluation des risques, et partant, leur connaissance, va permettre de définir le niveau d'exigence requis pour telle ou telle mesure de contrôle interne pour un processus donné.

3.1.4.3 La notation de la gestion des risques

L'évaluation de la maturité repose sur un système de notation permettant à partir d'un système de note allant de 1 à 5 de se positionner sur l'échelle. Comme tout système de ce type, il comporte nécessairement une part d'arbitraire qui a été autant que possible réduite afin de parfaitement objectiver l'exercice. Pour justifier l'attribution d'une note donnée à une composante, toutes les conditions spécifiées pour cette note dans le tableau de notation doivent être remplies. Cependant, il y existe des cas où une note peut être justifiée par différentes conditions, auquel cas, les solutions alternatives sont séparées par le mot « OU ». Cette notation est réalisée à l'appui d'un [tableur](#).

1^{er} levier : Organisation de la fonction comptable

L'entité doit veiller à mettre en place un contrôle interne adéquat en l'adaptant à ses objectifs, à la nature et au volume de ses activités, à sa taille, à ses implantations et aux risques de différentes natures auxquels elle est exposée. L'organisation doit être conçue d'avance, être adaptée et adaptable aux évolutions de son environnement. L'entité doit s'assurer que le contrôle interne s'intègre pleinement dans les procédures de chacune des activités. Ses six composantes sont les suivantes :

1. Périmètre
2. Structuration du système d'information
3. Attribution des tâches
4. Séparation des tâches
5. Points de contrôle
6. Sécurités physiques

2^e levier : Documentation des procédures comptables

La première des documentations est constituée du **corpus réglementaire** (notamment les circulaires et instructions budgétaires et comptables). D'autres éléments peuvent compléter cette documentation : nomenclatures comptables détaillées (commentaires, pièces justifiant les écritures...) ; fiches de contrôle ; guides d'utilisateur informatique ; etc. Ses six composantes sont les suivantes :

1. Documentation sur les risques
2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires
3. Guides de procédures
4. Organigramme fonctionnel
5. Formation
6. Documentation du système d'information

3° levier : Traçabilité des acteurs et des opérations comptables

La réalisation des opérations financières et comptables doit être tracée. La traçabilité repose sur un système de preuves. Cette traçabilité peut être graduée en fonction des risques. Cette traçabilité doit permettre de répondre aux questions suivantes : Qui a réalisé l'opération ? À quelle date ou quelle périodicité ? Selon quelles modalités et sur quel périmètre ? Elle constitue et garantit la piste d'audit (ou chemin de révision), en permettant de partir de l'écriture en comptabilité générale, pour arriver jusqu'à la preuve du fait générateur (ou inversement), tout en identifiant, au long du processus, l'ensemble des acteurs et des opérations intervenues.

La traçabilité des opérations et des contrôles associés est fondamentale. En la matière, **une opération non tracée est considérée comme n'ayant jamais existé.**

Ce souci de traçabilité se traduit par le respect et le suivi des habilitations et paramétrages informatiques ; l'archivage des documents comptables et des pièces justificatives (y compris sous forme informatique) ; le respect, par les acteurs, des modes de traçabilité définis pour leurs contrôles ; l'articulation des différents supports comptables (entre comptabilités de développement et générale) de manière à assurer leur cohérence (ajustement entre les comptabilités), ce qui peut se traduire, en environnement informatique, par un système de codification et d'accusé de réception entre applications. Ses cinq composantes sont les suivantes :

1. Identification des acteurs
2. Traçabilité des opérations/écritures
3. Traçabilité des contrôles
4. Archivage et sauvegardes des données comptables et des justifications
5. Continuité et intégrité du système d'information

4° Pilotage du contrôle interne

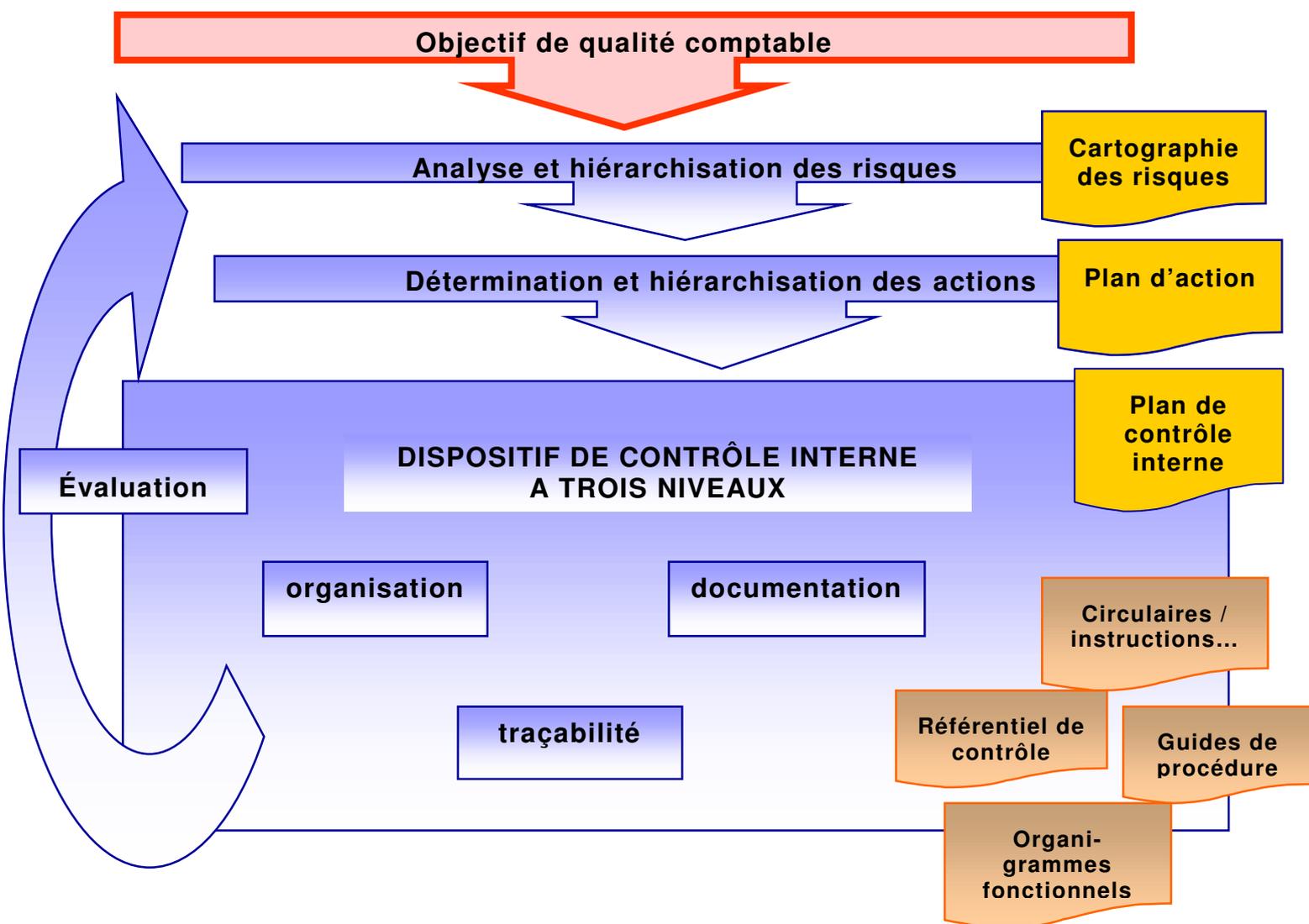
Reposant sur **la cartographie des processus, la cartographie des risques** est le support de pilotage des risques comptables : elle donne une photographie consolidée et régulièrement actualisée des risques potentiels et de leur niveau de maîtrise. Ce document formalise ainsi l'analyse des risques en hiérarchisant les enjeux par processus en fonction du niveau de risques et de leur volume financier. L'identification des risques permet de les hiérarchiser mais surtout de définir les mesures adéquates à mettre en œuvre pour les couvrir. La cartographie des risques débouche donc naturellement sur l'établissement d'un **plan d'action pluriannuel** pour couvrir les risques détectés.

La réalisation de « tests » sous forme de contrôles, d'audits, etc. a pour objet non seulement de garantir l'auditabilité du dispositif (cf. traçabilité) mais aussi de réaliser un reporting pour la direction de l'entité afin d'identifier les points forts et les points faibles des procédures et de déterminer les axes d'amélioration à mettre en œuvre dans le cadre d'un plan d'action et les orientations en matière de politique de contrôle interne. Le pilotage est ainsi un point clé de la logique d'amélioration continue qui est la caractéristique d'un contrôle interne pleinement mature car en capacité de s'adapter pour répondre à l'évolution des risques. Ses cinq composantes sont les suivantes :

1. Structures de gouvernance
2. Cartographie des risques
3. Plan d'action
4. Évaluation périodique et reporting
5. Exploitation des résultats du reporting

3.2 DEMARCHE DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE : INDICATEURS, CARTOGRAPHIE DES RISQUES, PLAN D'ACTION ET PLAN DE CONTROLE INTERNE

Schéma de la démarche de contrôle interne comptable



La démarche de contrôle interne comptable est composée de cinq phases :

- connaître ses missions desquelles découle l'objectif à partir duquel sont fixés et suivis les indicateurs ;
- recenser et hiérarchiser les risques de ne pas atteindre l'objectif ;
- établir un plan d'action, et, éventuellement, un plan de contrôle interne ;
- mettre en place un dispositif de contrôle interne ;
- évaluer en vue d'améliorer le contrôle interne.

Cette démarche concerne aussi les biens les aspects « fonctionnels » qu'informatiques (cf. § 3.4.3.2).

3.2.1 CARTOGRAPHIE DES RISQUES

➤ Principes du recensement et hiérarchisation des risques comptables

Il s'agit de mettre en place un système de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des [risques](#) ([risques inhérents](#) et [risques de contrôle](#)) – événements potentiels ne permettant pas d'atteindre l'objectif de qualité comptable s'ils se réalisent – en les pondérant selon la nature et le volume des opérations.

Les risques doivent être hiérarchisés sur deux points :

- la probabilité de survenance (ou occurrence) ;
- l'impact s'ils se réalisent.

Le dispositif de contrôle interne pour maîtriser les risques sera fonction de cette hiérarchisation : mise en place et/ou renforcement du dispositif en fonction des priorités. Le dispositif de maîtrise du risque repose sur un arbitrage constant : coût de la mesure de contrôle interne / risque à maîtriser. La partie non maîtrisée du risque constitue le [risque résiduel](#).

Le recensement et la hiérarchisation des risques ainsi que le dispositif de contrôle interne mis en place doivent être régulièrement réexaminés afin d'en vérifier la pertinence au regard de l'évolution de l'activité et de l'environnement. Cette évaluation doit permettre de s'assurer que :

- l'analyse spécifique des risques a été conduite de manière rigoureuse et préalable ;
- le dispositif de contrôle interne est en adéquation avec les risques encourus ;
- le cas échéant, les adaptations nécessaires aux procédures en place ont été engagées.

Le recensement et la hiérarchisation des risques aboutissent à une cartographie des risques comptables résiduels par processus.

➤ Objectif de la cartographie des risques

Reposant sur la cartographie des processus (cf. § 3.3.1.2), la cartographie des risques est le support de pilotage des risques comptables : elle donne une photographie consolidée et régulièrement actualisée des risques potentiels et de leur niveau de maîtrise. Ce document formalise ainsi l'analyse des risques en hiérarchisant les enjeux par processus en fonction du niveau de risques et de leur volume financier.

L'identification des risques permet de les hiérarchiser mais surtout de définir les mesures adéquates à mettre en œuvre pour les couvrir. La cartographie des risques débouche donc naturellement sur l'établissement d'un plan d'action pluriannuel pour couvrir les risques détectés.

La cartographie des risques comptables de l'État est établie et actualisée par la Mission Doctrine comptable et Contrôle interne comptable. Une [cartographie des risques ministérielle](#) est tenue par chaque ministère.

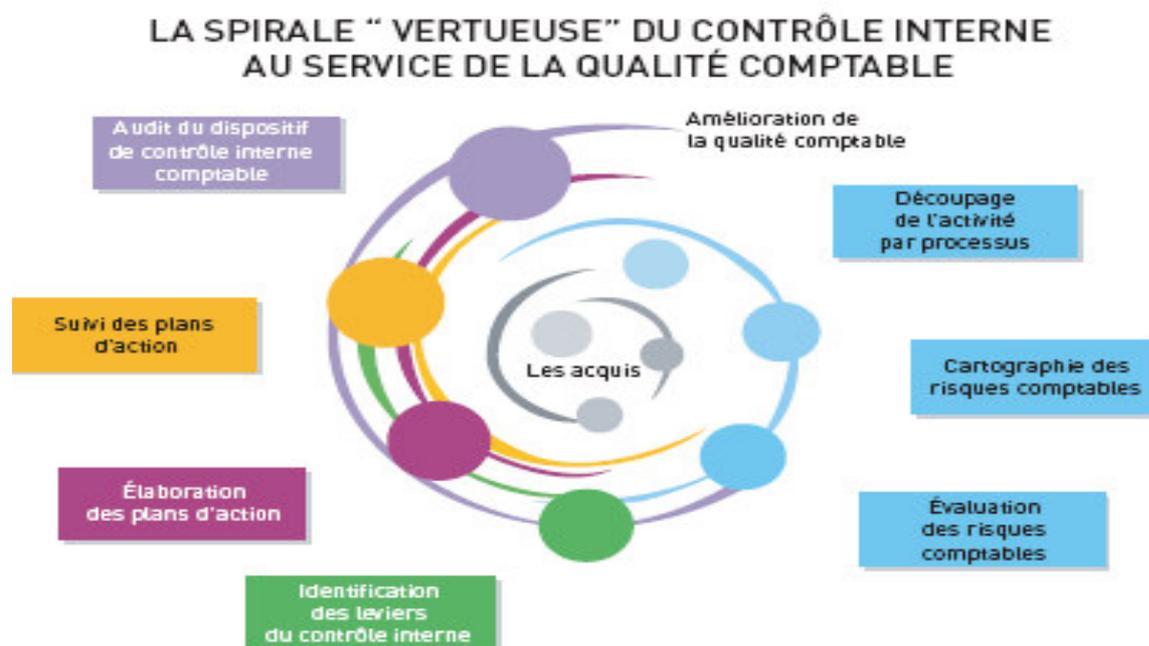
➤ Enrichissement de la cartographie des risques

La cartographie des risques est alimentée par les signalements des acteurs de la [fonction comptable](#) (en particulier dans le cadre des diagnostics, par les restitutions du contrôle des opérations d'inventaire, du contrôle hiérarchisé de la dépense le cas échéant, ou par leur connaissance intime des processus : complexité de la réglementation, dispersion géographique des acteurs, multiplicité des acteurs, caractéristiques des missions, caractéristiques des tiers ou des usagers, réorganisation

des structures administratives, obsolescence de la documentation, absence de cycle de formation dédié, rotation et mutation prévisible des personnels ou de l'encadrement, changement de système d'information, réforme réglementaire...), mais également par les constats des auditeurs internes et externes.

3.2.2 PLAN D'ACTION

Le recensement et la hiérarchisation des risques aboutissent à un plan d'action fixant un programme pluriannuel d'amélioration du contrôle interne en hiérarchisant les actions à mettre en œuvre.



Le plan d'action n'est pas uniquement une notion abordée au sujet de la fonction comptable de l'État. À cet effet, les éléments du plan d'action relatifs au contrôle interne comptable doivent s'articuler et s'intégrer avec les autres actions initiées par les acteurs, telles que celles liées à la performance.

➤ Objectif du plan d'action

Le plan d'action est au cœur de la démarche de contrôle interne. Il est l'outil permettant à la direction, à l'encadrement, de détailler les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable. Le plan d'action est ainsi un dispositif formalisé, tracé, définissant les acteurs responsables de la mise en œuvre des différentes actions et les échéances qui leur sont imparties (avec une perspective pluriannuelle). Le plan d'action permet :

- d'expliciter des choix stratégiques retenus (hiérarchisation en terme de processus, de périmètre des services et de calendrier) ;
- d'assurer un suivi de la diffusion du renforcement du contrôle interne ;
- de dessiner une ligne directrice claire pour les acteurs.

Le plan d'action comptable de l'État (PACE), consacré notamment au suivi des réserves du certificateur, est établi et actualisé par la Mission Doctrine comptable et Contrôle interne comptable, et suivi dans le cadre du comité comptable de l'État. Un [plan d'action ministériel](#) est tenu par chaque ministère qui comprend les éventuelles réserves du certificateur le concernant mais également toutes

les actions retenues pour renforcer le contrôle interne comptable²³. Un plan d'action est également tenu par chaque comptable.

➤ Enrichissement du plan d'action

Le plan d'action est un dispositif permanent découlant de la cartographie des risques. Un pilotage efficace suppose un suivi de la réalisation du plan d'action en corollaire de l'actualisation de la cartographie des risques. Le plan d'action permet à la direction, à l'encadrement, de piloter (hiérarchisation, calendrier, identification des acteurs), de suivre le renforcement du dispositif de contrôle interne et de communiquer sur sa stratégie. Pour être efficace, un plan d'action doit :

- être formalisé sur un document accessible et diffusé aux acteurs ;
- désigner les acteurs responsables de la mise en œuvre des actions et les échéances qui leur sont imparties ;
- être permanent et enrichi en temps utile par les constats opérés par les différents acteurs du contrôle interne et les auditeurs mettant en exergue une faiblesse dans le dispositif de maîtrise des risques ;
- être itératif et progressif en mesurant l'impact lié à la mise en œuvre des actions.

Détermination et validation des actions

La détermination des actions est issue essentiellement de la cartographie des risques et de son actualisation. Le suivi du plan d'action peut donner lieu à la suppression ou à la redéfinition d'actions si leur mise en œuvre n'est plus jugée pertinente.

Définir une action doit conduire l'encadrement à se poser certaines questions :

- la correction du point de faiblesse détecté est-elle urgente ? Cette faiblesse représente-t-elle un risque majeur en matière de qualité comptable ?
- de quels moyens (humains, matériels) le service dispose-t-il pour mener à bien cette action ?
- l'action est-elle pertinente et de nature à corriger les faiblesses détectées ?
- sous quels délais réalistes, cette faiblesse peut-elle être corrigée ?
- est-il possible d'envisager des étapes intermédiaires ?
- quels sont les travaux préalables à mener (par exemple des sessions de formation) ?
- quel est l'acteur le plus à même de mener cette action ?

Pour être efficace, une proposition d'action doit être opérationnelle et donc relativement précise dans son objet et ses modalités.

Quels que soient les acteurs ayant détecté le point de fragilité (acteurs de la fonction comptable, auditeurs), les propositions d'action sont toujours réalisées par l'encadrement. Lorsque plusieurs actions sont retenues pour un service donné, se pose la question de leur hiérarchisation et donc des priorités à définir. Celle-ci est étroitement liée au respect des échéances. Elle est donc laissée à l'initiative de l'encadrement et à la validation de la direction.

La proposition d'action ne devient une action qu'après validation par la direction. Elle peut également rejeter la proposition d'action et, dans ce cas, la démarche reprend à son origine.

Le plan d'action d'une entité peut par ailleurs être subdivisé par services.

²³ Dans les ministères financiers, le PAM est décliné par direction dans des PAD (plans d'action directionnels).

Mise en œuvre des actions

Une distinction doit être faite entre la personne chargée de mettre en œuvre l'action et la personne responsable de la mise en œuvre de l'action : si la mise en œuvre d'une action peut être confiée à un agent d'un service, la responsabilité portant sur la mise en œuvre des actions et le respect des échéances relève toujours de l'encadrement.

➤ Suivi du plan d'action

Le plan d'action est un dispositif itératif. L'impact lié à la mise en œuvre des actions doit être mesuré. Si celle-ci ne permet pas de donner une assurance raisonnable supérieure en matière de qualité comptable, de nouvelles actions doivent être envisagées.

L'encadrement est responsable de la mise en œuvre et du respect des échéances validées par la direction. Les actions sont suivies par la direction.

3.3 DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE

La notion de contrôle interne suscite assez souvent des incompréhensions, largement dues à sa traduction de l'anglais²⁴. En effet, le terme « contrôle » laisse penser que le contrôle interne se limite à la mise en œuvre de contrôles qui viennent se surajouter aux tâches quotidiennes. Ce volet contrôle est bien entendu présent dans la démarche, mais il ne s'agit que d'une composante parmi d'autres qui sont tout aussi importantes. On devrait préférer l'expression « maîtrise des risques » à celle de « contrôle interne ». En effet, elle exprime davantage l'idée que le contrôle interne est avant tout une démarche de pilotage inhérente à l'activité d'encadrement, suivie à son niveau par tout agent, indissociable de ses tâches de gestion et destinée à l'aider au quotidien à maîtriser son activité.

La démarche poursuivie vise à :

- réorganiser et structurer le contrôle interne autour de la fonction comptable (1^{er} levier) ;
- documenter les procédures comptables (2^e levier) ;
- assurer une traçabilité des opérations et des acteurs propres à garantir une « piste d'audit » (3^e levier) ;
- et piloter le dispositif dans une démarche d'amélioration continue.

L'objectif recherché consiste à garantir la qualité des opérations passées dans le domaine patrimonial et financier et à donner une assurance raisonnable quant à la maîtrise des principaux risques. La démarche vise également à homogénéiser les pratiques, en matière de maîtrise des risques comptables.

Le recensement et la hiérarchisation des risques conduisent à la mise en place et/ou au renforcement du dispositif de contrôle interne comptable. L'organisation, la documentation, la traçabilité et le pilotage constituent **les composantes du « cadre de référence » du contrôle interne comptable de l'Etat**²⁵. Elles constituent également des « leviers » permettant de renforcer le degré de maîtrise des procédures. À ce titre, l'ensemble des dysfonctionnements détectés est analysé au regard de ces leviers.

²⁴ La traduction erronée de « internal control » en « contrôle interne » contribue à une certaine confusion, polarisant l'attention sur la notion de contrôle alors que le COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) voulait mettre en avant la logique de maîtrise interne des risques. Cette vision réductrice conduit à assimiler le contrôle interne aux seuls contrôles pratiqués par l'encadrement.

²⁵ Les composantes du contrôle interne englobent les composantes du cadre de référence COSO.

3.3.1 UN DISPOSITIF ORGANISE

3.3.1.1 Le principe d'organisation

➤ Adaptation de l'organisation en fonction des risques et des enjeux

Les directions et encadrements doivent veiller à mettre en place un contrôle interne adéquat en adaptant les dispositifs à la nature et au volume de leurs activités, à leur taille, à leurs implantations et aux risques de différentes natures auxquels elles sont exposées. L'organisation doit être conçue d'avance dans un but de maîtrise de l'activité. Elle ne doit pas résulter d'adaptations faites sans réflexions préalables ni conception d'ensemble. L'organisation doit être adaptée aux objectifs de maîtrise de l'entité et adaptable aux évolutions de son environnement.

Chaque direction ou encadrement doit s'assurer que le contrôle interne s'intègre dans les cycles et processus afférents à chacune des activités.

➤ Prohibition des secteurs échappant au contrôle interne et respect permanent et systématique du contrôle interne

Dans la mesure où le contrôle interne vise à permettre à une entité d'atteindre ses objectifs, il s'applique à toutes les activités, dans tous les secteurs. Il ne doit pas exister d'acteurs et d'activités pouvant échapper au contrôle interne et déroger aux règles établies (contournement des procédures, créations de procédures non normalisées...).

Les dispositifs mis en place doivent être respectés de façon permanente. Ils doivent fonctionner, être exécutés en temps utile, couvrir toutes les opérations qu'ils sont destinés à couvrir, et aboutir à la correction des erreurs. Aucune opération ne doit pouvoir s'affranchir du contrôle interne.

➤ Attribution des tâches et chaîne hiérarchique de décision

L'organisation doit être conçue de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels²⁶. S'il existe un système d'information, l'attribution des tâches doit correspondre aux habilitations informatiques. Chaque tâche est attribuée à un ou plusieurs opérationnels et à un ou plusieurs suppléants. Il est recommandé de procéder à une rotation périodique des attributions des opérationnels, lorsque la taille des unités le permet²⁷.

L'organisation doit fixer les niveaux de décision engageant l'État vis-à-vis des tiers, notamment en précisant les délégations. Les opérations comportant un aspect décisionnel engageant l'État vis-à-vis des tiers, doivent être confiées – si ce n'est en vertu d'une nomination – par délégation.

Cette organisation est formalisée au travers de l'organigramme fonctionnel (cf. § 3.3.2.1).

➤ Structuration de la circulation de l'information comptable et financière

L'[information comptable](#), circulant le long du [processus](#) soit sous support papier, soit sous support numérique, et dont dépend l'enregistrement chronologique et rapide en comptabilité, doit être fluide. Ce qui implique de :

²⁶ « La sécurisation des procédures internes est multiforme. Elle commence par un respect global des compétences de chacun des organes, de manière à s'assurer de la régularité de la décision ou de l'engagement pris. Il en va ainsi du partage des compétences entre l'assemblée délibérante et l'exécutif, et au sein de ce dernier, de la clarté et de l'effectivité des délégations de compétence et de signature. L'existence d'un organigramme fonctionnel détaillé et actualisé, appuyé d'une définition précise des compétences de chaque service et de chaque agent, constitue un premier élément de sécurisation de la gestion d'une collectivité, de même que la formalisation contractuelle des relations avec les services du comptable. » ([Rapport public de la Cour des comptes 2009](#)).

²⁷ La rotation des personnels sur une même tâche constitue également un contrôle mutuel.

- réduire les points rompant la continuité des processus, et entre processus (notamment le cas des ruptures dues à l'incompatibilité entre systèmes d'information ou le cas d'une trop grande dispersion des tâches entre acteurs), condition d'une piste d'audit plus fiable ;
- prévoir une séparation des tâches qui se traduit par la répartition des tâches tout au long d'un processus entre (au moins deux) acteurs, afin de permettre un contrôle mutuel²⁸, celui en amont initiant l'opération mais ne pouvant la faire aboutir sans le contrôle et la validation de l'acteur en aval, qui lui ne peut initier l'opération mais seulement la dénouer²⁹ ;
- s'assurer que les contrôles relevant d'acteurs différents dans un processus ou un ensemble de processus, sont bien réalisés ou alors ne sont pas redondants³⁰.

➤ Points de contrôle

Les services de l'État doivent s'organiser de façon à se doter des points de contrôle qui assurent, en permanence, la garantie de la qualité comptable (cf. Traçabilité des contrôles § 3.3.3.2). Il doit donc pouvoir s'appuyer sur des dispositifs permettant de s'assurer que :

- seules les opérations régulières et appropriées sont autorisées et exécutées rapidement et correctement ;
- toutes les opérations régulières et appropriées sont prises en considération ;
- les erreurs de décision et d'exécution sont détectées dans les meilleurs délais³¹.

1. Les opérations de contrôle réalisées par les agents

Les [agents](#) réalisent, dans le cadre d'un processus, plusieurs opérations comptables, qui elles-mêmes comportent deux volets :

- un volet d'exécution ou de gestion (évaluations et enregistrements comptables, conservation, archivage, administration du système d'information...) ;
- un volet contrôle : les [auto-contrôles](#), par principe :
 - exhaustifs (certains de ces autocontrôles pouvant néanmoins être réalisés sur échantillon³²) ;
 - et contemporains (certains pouvant néanmoins être réalisés a posteriori).Lorsqu'un autocontrôle est réalisé sur les opérations d'un acteur en amont d'un processus, il y a [contrôle mutuel](#).

²⁸ Le contrôle mutuel constitue un dispositif adapté à la maîtrise des risques ayant une occurrence et un impact moyens.

²⁹ Ce qui implique que :

- la ou les tâches attribuées à un acteur sont distinctes de celles affectées à un autre acteur ;
- cette attribution est organisée de manière à ce que, le long d'un processus, la ou les tâches assurées par un acteur s'intègrent à celle d'un autre(s) acteur(s) et ne puissent jamais être assurées sans l'intervention de cet(s) autre(s) acteur(s) ;
- la ou les tâches réalisées par un acteur placé en aval du processus sont conditionnées par le contrôle et la validation préalable de la ou des tâches attribuées à l'opérationnel situé en amont ;
- le contrôle exercé par l'acteur placé en aval sur la ou les tâches relevant de l'acteur situé en amont, est suffisamment pertinent (et sans redondance) pour assurer les objectifs du contrôle interne.

³⁰ La redondance des contrôles doit être correctement interprétée : la séparation des tâches et le contrôle mutuel impliquent la redondance des contrôles – ce qui doit être réduit est le sur-contrôle induit par la multiplication d'acteurs effectuant les mêmes contrôles.

³¹ En matière de dépenses, le contrôle hiérarchisé de la dépense constitue la méthode d'approche du comptable par les risques et les enjeux.

³² C'est le cas du contrôle hiérarchisé de la dépense pour les comptables.

2. Les opérations de contrôle réalisées par l'encadrement

L'[encadrement](#) est chargé de la [supervision](#) de l'activité de son service. Inhérente à son rôle de pilotage et de management, la supervision se décline en contrôles, soit intégrés à la procédure (contrôle de supervision contemporain), soit extérieurs à la procédure (contrôle a posteriori).

3. Les opérations de contrôle réalisées par les 2^{ème} et 3^{ème} niveaux de contrôle interne

Dans leur rôle de fiabilisation et de surveillance du 1^{er} niveau de contrôle interne, les acteurs des 2^e et 3^e niveaux peuvent être amenés à réaliser des contrôles (cf. 3.3.1.3).

Le plan de contrôle interne de la DGFIP

Pilotant les comptables de l'État et chargée de l'établissement du compte général de l'État, la DGFIP établit annuellement un plan de contrôle interne regroupant les contrôles de supervision et des 2^e et 3^e niveaux. Si le plan d'action conduit au renforcement du dispositif de contrôle interne comptable selon les trois leviers de l'organisation, de la documentation et de la traçabilité, la politique annuelle de contrôle interne se matérialise par un plan de contrôle interne, qu'il soit au niveau national (plan national de contrôle interne) ou au niveau de chaque comptable (plan départemental de contrôle interne). Le [plan national de contrôle interne](#) est diffusé annuellement aux comptables. Il existe également un plan de contrôle hiérarchisé de la dépense.

➤ Sécurité des fonds, valeurs et biens

Les fonds, valeurs et biens corporels ou incorporels, mobiliers ou immobiliers, de l'État doivent faire l'objet d'un recensement et d'une protection, en fonction de leur valeur financière mais aussi de leur importance culturelle, artistique ou historique.

3.3.1.2 Un dispositif articulé autour de la notion de processus comptable : la fonction comptable partagée

➤ La notion de fonction comptable partagée

Si, dans une comptabilité de caisse, le fait générateur des opérations se confond avec le rôle du comptable public chargé de l'encaissement et du décaissement, dans le cadre d'une comptabilité d'exercice, le centre de gravité de la comptabilité se déplace chez le gestionnaire ; celui-ci constate désormais à son niveau le fait générateur, c'est-à-dire la naissance de la dette ou de la créance³³. Dans le domaine des écritures d'inventaire, rendues nécessaires pour respecter les principes posés par la LOLF, les compétences comptables du gestionnaire sont évidentes dans la mesure où seul ce dernier est à même de donner les informations relatives aux charges et produits à rattacher ou aux amortissements et provisions. Ce travail en commun des gestionnaires et des comptables lié à la comptabilité en droits constatés est conforté dans le cadre de l'utilisation de progiciels de gestion intégrée (PGI)³⁴.

Ce rôle accru des gestionnaires dans le domaine comptable impose d'appréhender la comptabilité de manière plus globale ; c'est cette vision qu'exprime la notion de [fonction comptable](#) qui intègre tous les acteurs de la vie financière de l'État, gestionnaires et comptables.

Ainsi, il n'est pas usurpé de parler de **fonction comptable partagée** dès lors que les écritures comptables trouvent leur origine dans des événements initiés par des gestionnaires très en amont de l'intervention du comptable. Dès lors, la fiabilité de l'information financière impose que les risques sur la qualité de l'information comptable soient totalement maîtrisés tant chez le gestionnaire que chez le comptable.

³³ Sont exclus du champ les procédures décisionnelles en amont des faits générateurs comptables.

³⁴ Projet CHORUS par exemple.

► L'identification des cycles et processus comptables

Objectif de la cartographie des cycles et processus comptables

L'émergence de la notion de **fonction comptable** impose une approche dans laquelle la comptabilité est appréhendée dans une logique de **processus** comptables trouvant leur source très en amont de la validation définitive des écritures comptables. L'identification des différents processus permet de disposer d'une cartographie des processus comptables.

Cette cartographie consiste à identifier et à classer selon une typologie structurée les opérations ayant un impact comptable. Il a ainsi été nécessaire de recenser toutes les opérations liées au traitement de l'information comptable, c'est-à-dire toutes celles aboutissant à une transcription dans le compte général annuel de l'État.

La cartographie des cycles et processus comptables constitue une étape essentielle de la démarche de renforcement du contrôle interne comptable ; il s'agit d'identifier et de classer selon une typologie structurée les opérations ayant un impact comptable, afin de :

- définir le périmètre comptable de l'État ;
- structurer la cartographie des risques et le plan d'action ;
- servir de base d'analyse du référentiel de contrôle interne comptable ;
- constituer l'ossature des guides de procédures comptables et des organigrammes fonctionnels ;
- structurer la programmation de l'audit interne.

Chaque processus permet une analyse des risques spécifique en fonction des critères de qualité comptable. Pour être efficace, la cartographie des processus doit être :

- exhaustive : la cartographie doit comporter toutes les opérations comptables de l'État ;
- logique : l'articulation entre les cycles doit être efficace. Pour cela, des règles de classement pour les processus participant à plusieurs cycles doivent être posées, mais cette théorie ne doit pas être un handicap pour la cartographie, celle-ci devant correspondre à une réalité.

Cette cartographie est donc nécessairement évolutive :

- dans son contenu : au fur et à mesure des évolutions des règles comptables ;
- dans son format : les classements opérés ne doivent pas être rigides et pourront être amenés à évoluer pour être plus opérationnels.

La notion de processus comptable est essentielle dans la compréhension même de la démarche de contrôle interne comptable. Elle permet tout d'abord de bien souligner que le contrôle interne comptable ne s'applique pas à la seule sphère des services du comptable mais intègre également toute la partie amont des processus qui naissent chez les gestionnaires. La transversalité liée à la logique de processus comptable permet également de donner de la cohérence à des opérations structurellement morcelées dans plusieurs services et qui font intervenir une pluralité d'acteurs. La mise en évidence du rôle et de l'interdépendance de chaque intervenant est essentielle pour impliquer et responsabiliser les acteurs des processus comptables.

Le concept de processus comptable permet enfin de borner le périmètre du contrôle interne comptable ; ce dernier concerne toute la partie comptable du processus et uniquement celle-ci. Toute la démarche retenue dans ce cadre de référence est tournée vers la qualité comptable. Si la méthodologie suivie est applicable à d'autres risques, sa transposition à l'identique sans réflexion ni adaptation aux objectifs poursuivis n'apparaît pas pertinente.

Structuration de la cartographie

Le classement des différentes opérations comptables se fait autour de la notion centrale de processus comptable. Le processus comptable est un ensemble de procédures³⁵ et tâches réalisées par différents opérationnels, participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun. Le classement des différentes opérations se fait ainsi autour de quatre notions :

Cycle, ensemble de regroupement de :

Processus, qui se subdivisent en :

Procédures, qui se subdivisent en :

Tâches, constituant un ensemble indissociable d'opérations.

L'activité comptable de l'État peut être ainsi découpée en cycles homogènes, qui s'articulent entre eux.

Les cycles se segmentent en processus selon un faisceau de quatre indices : 1. aspects comptables (notamment norme comptable applicable et comptes impactés) ; 2. règles juridiques applicables ; 3. acteurs ; 4. systèmes d'information³⁶. c'est à partir de ce faisceau d'indice qu'ont été déterminés les processus, en recherchant à chaque fois le maximum d'homogénéité tout en évitant la multiplication du nombre de processus.

Ce sont ainsi sept cycles qui ont été identifiés pour cartographier l'activité financière de l'État.

Articulation entre les cycles et les processus

Un arbitrage a été mené pour rattacher certaines procédures à certains cycles :

- ♦ rattachement des opérations de fin d'exercice aux processus à l'origine des écritures analysées :

L'option de regrouper toutes les opérations de fin d'exercice (rattachement de charges et de produits, provisions, amortissements) en un cycle unique qui aurait eu une unité de calendrier, a été écartée. En effet, il est apparu plus opérationnel de rattacher ces opérations à leurs « faits générateurs »³⁷.

- ♦ articulation entre le cycle « immobilisations et stocks » et le cycle « charges » :

Le cycle Charges traite des flux de dépenses à titre onéreux, y compris d'opérations comptabilisées en immobilisations, en raison d'une forte problématique commune. Le cycle « stocks et immobilisations » se réduit aux procédures liées à la gestion, à l'inventaire, aux contrôles à réception et aux entrées / sorties physiques de ces biens.

- ♦ d'autres points ont fait l'objet d'arbitrages de même nature.

3.3.1.3 Un dispositif à trois niveaux

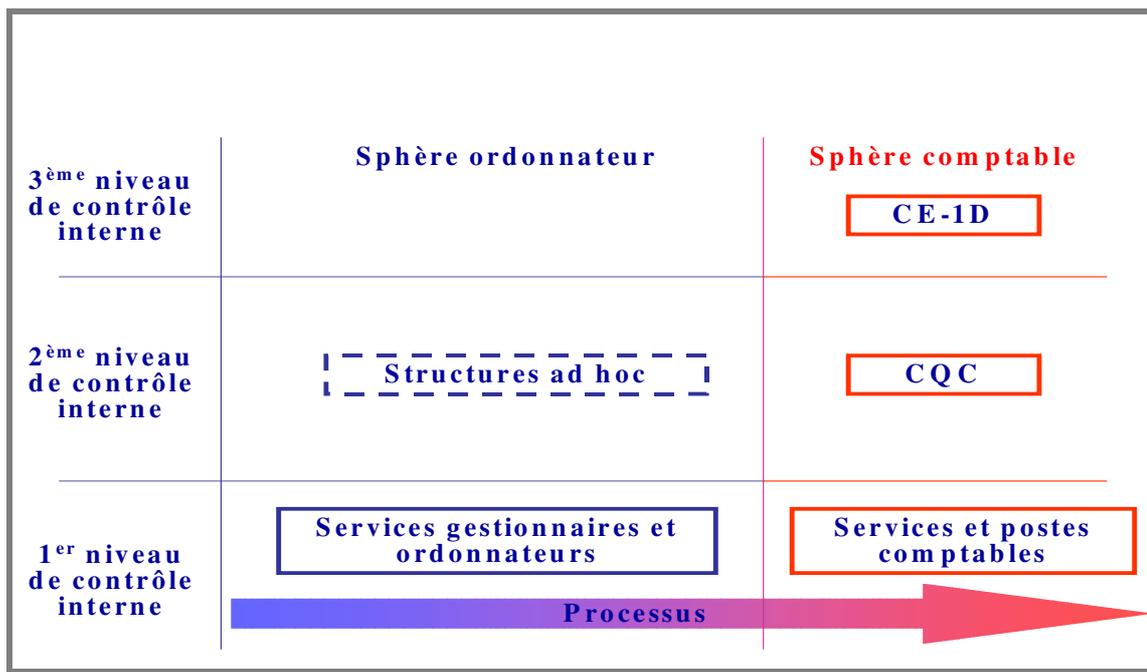
Le dispositif retenu repose sur une articulation à trois niveaux ; chacun se voyant attribuer des

³⁵ Par exemple : le processus « Autres immobilisations corporelles » regroupe des procédures telles que « Réception », « Inventaire » et « Sortie ».

³⁶ A titre d'exemple, le processus « commande publique » concerne essentiellement les comptes 60 à 62 du plan comptable de l'État, relève des textes sur les marchés publics, est traité par des gestionnaires, des services ordonnateurs et des services « Dépense » chez les comptables, et repose sur les systèmes d'information ACCORD ou NDL.

³⁷ Ainsi, par exemple, les écritures de dépréciation des immobilisations sont intégrées au cycle « immobilisation et stocks », la qualité de ces écritures dépendant directement de la qualité de l'inventaire, et indirectement des enregistrements en entrée et en sortie d'immobilisations, qui sont des procédures de ce cycle.

missions propres. Il se schématise de la manière suivante :



➤ Le premier niveau de contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable de premier niveau correspond aux activités comptables des entités opérationnelles et s'identifie au [processus](#) comptable. Il regroupe l'ensemble des opérations réalisées au sein d'un service gestionnaire ou comptable, par les opérationnels et l'encadrement, sur les opérations impactant, directement ou indirectement, la comptabilité générale. Ces opérations de contrôle sont intégrées au fonctionnement courant du service.

➤ Le deuxième niveau de contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable de 2^{ème} niveau est chargé de piloter la [fonction comptable](#) de l'État au niveau de chaque comptable (au sens de l'article 31 de la LOLF) et de s'assurer de la fiabilité du contrôle interne de 1^{er} niveau (garantie de la qualité des comptes). Son périmètre est donc identique à celui du contrôle interne de premier niveau.

À ce titre il est chargé de **fiabiliser les constats opérés par les acteurs du 1^{er} niveau** lors de leurs contrôles afin de minimiser le « risque de contrôle ». Disposant d'une vision transversale, il s'assure du respect des critères de qualité comptable de l'ensemble des opérations centralisées dans les comptes du comptable de l'État. Cette activité est complétée par une activité de conseil et de soutien aux différents acteurs, notamment aux services ministériels centraux et déconcentrés.

Au sein des services comptables de la DGFIP, le contrôle interne comptable de 2^{ème} niveau relève d'une entité distincte des entités gestionnaires de comptes, la cellule de qualité comptable (CQC), directement rattachée à l'équipe de direction.

Les référents désignés au niveau central et local par les ministères ne doivent pas être identifiés comme des structures en charge d'un contrôle interne de deuxième niveau, même si certaines missions peuvent être communes avec les CQC. Les référents exercent en effet des missions d'animation et de coordination en matière de déploiement du contrôle interne similaires à celles des CQC. En revanche, ils n'interviennent pas à proprement parler dans l'évaluation du contrôle interne de 1^{er} niveau en réalisant sur pièce ou sur place des tests sur son effectivité et son efficacité, ce qui constitue une mission également centrale des activités des CQC.

La création des CQC répondait à des besoins spécifiques de la DGFIP en raison de la dimension comptable présente dans nombreuses de ses activités et de la nécessité pour les comptables, en application de l'article 31 de la LOLF, d'avoir, au sein d'un département, une vision consolidée de la

fonction comptable du fait de la pluralité des services de l'État qui interviennent dans ce domaine. Par leurs compétences dans le domaine comptable, les CQC ont naturellement vocation à apporter leur appui à l'ensemble des services de l'État dans le domaine de la gestion des risques comptables. Par ailleurs, la sensibilité de certaines missions propres à la sphère comptable (rôle de caissier, tenue de comptes de nature bancaire) exigeait de renforcer la surveillance du fonctionnement des services. Enfin, les relations denses et continues entretenues avec le certificateur conduisaient naturellement à mettre en place une structure chargée de l'interface avec les auditeurs externes.

➤ Le contrôle interne comptable de 3^{ème} niveau

Ce niveau de contrôle interne relève, au plan national, du Service comptable de l'État au sein de la DGFIP (bureau du Contrôle de la qualité des comptes - CE-1D). Le contrôle interne comptable de 3^{ème} niveau se décline en trois fonctions liées :

- Un rôle de **surveillance** des opérations comptables et des indicateurs de qualité comptable qui englobe un rôle de contrôle des opérations à risques et à enjeux ;
- Une mission d'**animation** du dispositif de contrôle interne comptable de l'État et de **conseil** aux CQC ;
- Une fonction d'**information** à destination de l'ensemble des services de la DGFIP, tant centraux que déconcentrés.

Sans qu'elles soient désignées nécessairement de manière identique (assez logiquement en l'absence de contrôle interne de deuxième niveau), des ministères ont mis en place des structures exerçant des missions identiques pour assurer le pilotage et la coordination des travaux en matière de comptabilité et de contrôle interne comptable.

3.3.2 UN DISPOSITIF DOCUMENTÉ

3.3.2.1 Le corpus documentaire

➤ Le corpus législatif et réglementaire

Il s'agit en particulier du recueil des normes comptables de l'État.

➤ Les circulaires et documents assimilés

Les instructions et notes de service, notamment les instructions comptables, fixent les règles à mettre en œuvre. Elles sont complétées par la nomenclature commentée des comptes de l'État.

➤ Le cadre de référence du contrôle interne comptable de l'État

Il s'agit du présent document.

➤ La documentation du renforcement du contrôle interne comptable de l'État

Le vade-mecum sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable dans les ministères

Destiné aux référents contrôle interne ministériels, le vade-mecum sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable dans les ministères formalise la méthodologie de mise en œuvre du contrôle interne comptable. Les deux objectifs de ce document sont de :

- proposer une méthode de diffusion du contrôle interne comptable construite, progressive et adaptée. L'enjeu est en effet de présenter différents chemins de progression pour renforcer la capacité des ministères à couvrir les risques comptables majeurs ;

- fournir des références techniques communes aux référents en leur présentant les outils et documents du contrôle interne comptable.

Les documents de sensibilisation et de formation au contrôle interne comptable

L'ensemble de la documentation du renforcement du contrôle interne comptable de l'État est accessible sur <http://gpc.bercy.cp/> pour les ministères financiers et sur <http://gpc.finances.ader.gouv.fr> pour l'ensemble de la communauté interministérielle.

➤ Le référentiel de contrôle interne

Prévenir, encadrer et gérer les risques, tels sont les objectifs assignés à une démarche de contrôle interne : c'est en poursuivant ces objectifs que le référentiel de contrôle interne (RCI) est conçu. Il s'agit, dans le cadre d'une démarche d'auto-évaluation, de mettre à disposition de l'encadrement des services des documents identifiant les objectifs en terme de [critères de qualité comptable](#), les risques susceptibles de compromettre ces objectifs et les mesures de contrôle interne destinées à les maîtriser. L'encadrement des services, dans sa démarche de maîtrise des risques, est appelé à prendre les mesures de contrôle interne adéquates si le risque recensé est avéré. Il peut néanmoins adopter d'autres mesures s'il considère que celles-ci sont plus adaptées pour maîtriser le risque.

Les référentiels de contrôle interne par processus

Ces RCI identifient les [critères de qualité comptable](#), les risques et les mesures de contrôle interne préconisées par [processus comptable](#) (cf. § 3.3.1.2). La logique de processus conduit à intégrer dans les référentiels de contrôle interne l'ensemble du processus. Pour la partie des processus concernant exclusivement les comptables de la DGFIP, le niveau de détail des référentiels est naturellement beaucoup plus fin. Ces référentiels sont mis à disposition de l'ensemble des services pour diagnostiquer les processus comptables et identifier les zones de fragilité.

Le référentiel de contrôle interne organisationnel

Les RCI par processus sont complétés par un référentiel de contrôle interne organisationnel, traitant des risques et des mesures de contrôle interne sur des thèmes transversaux intéressant tous les processus (organisations administrative, comptable et informatique).

Les référentiels de contrôle interne afférents aux contrôles comptables et aux contrôles spécifiques

Différents mémentos de contrôle interne documentent les contrôles comptables et les contrôles spécifiques.

Les référentiels de contrôle interne sont disponibles sur le site <http://rcic.bercy.cp/> pour les ministères financiers et sur <http://rcic.cp.finances.ader.gouv.fr> pour l'ensemble de la communauté interministérielle.

➤ Les guides de procédures comptables et les fiches de contrôle

Destinés à l'ensemble des acteurs, les guides de procédures comptables décrivent les tâches à mettre en œuvre. En effet, les procédures doivent être décrites et établies par écrit ou numériquement (y compris les documents à utiliser), pour constituer une documentation claire, accessible et actualisée à tous les niveaux des procédures. La pertinence d'un guide des procédures repose sur son caractère opérationnel : permettre à un acteur de mettre en œuvre une opération sans recourir à d'autres documents ou à l'appui d'un autre acteur.

Les fiches de contrôle (fiches d'autocontrôle et fiches de contrôles destinés à la supervision) complètent les guides de procédures comptables en ce qu'elles précisent les modalités d'exécution des contrôles.

Le cas échéant, les services opérationnels peuvent élaborer des fiches de procédure.

Les guides de procédures sont disponibles sur le site sur <http://gpc.bercy.cp/> pour les ministères financiers et plus spécifiquement <http://gpct.bercy.cp/> pour la DGFIP, ainsi que sur <http://gpc.finances.ader.gouv.fr> pour l'ensemble de la communauté interministérielle.

Dans le cadre de son offre de service, la DGFIP donne la possibilité aux ministères de développer leurs propres RCI et guides de procédures spécifiques. Une documentation est mise à disposition des ministères :

- la mise en œuvre de la démarche Guide de procédures comptables ;
- le cahier des charges de la formalisation d'un guide de procédures ;
- le manuel du rédacteur GPC ;
- trois plaquettes sur les guides de procédures comptables (interministériels, comptables et rémunérations).

➤ Les modèles organigrammes fonctionnels

L'organigramme fonctionnel formalise, par processus, l'organisation d'un service (cf. Référentiel de contrôle interne organisationnel).

3.3.2.2 La formation et la sensibilisation des acteurs

La formation aux normes et procédures comptables et la sensibilisation des acteurs au contrôle interne sont également une condition fondamentale de la qualité d'un dispositif de contrôle interne et s'insèrent dans le volet documentation. Ainsi, un dispositif « optimisé³⁸ » n'est envisageable que dans la mesure où l'ensemble des acteurs appréhende correctement les différentes notions et concept et comprend parfaitement ce qu'il doit faire.

3.3.3 UN DISPOSITIF TRACE

La traçabilité des acteurs, des opérations et des contrôles associés est fondamentale dans une logique d'information comptable et de certification. Elle garantit la piste d'audit, en permettant, en partant de l'écriture définitive en comptabilité générale, d'arriver jusqu'à la pièce justificative du fait générateur de l'écriture, tout en identifiant, au long de cette chaîne, l'ensemble des acteurs et des opérations intervenues. Ce souci de traçabilité se traduit par :

- le respect et le suivi des habilitations et paramétrages informatiques ;
- le respect, par les opérationnels, des modes de formalisation définis pour leurs contrôles ;
- l'archivage des documents comptables, des pièces justificatives et de l'ensemble des documents relatifs au dispositif d'ensemble de maîtrise des risques mis en œuvre au sein de l'entité (dossiers de clôture et de révision pour les comptables) ;
- la sauvegarde et l'archivage des données numériques.

La traçabilité peut être graduée en fonction des risques.

3.3.3.1 Traçabilité des opérationnels

En principe, les acteurs qui ont réalisé les opérations doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable. Cette traçabilité des acteurs se concrétise essentiellement dans le respect des règles d'accès au système d'information (cf. Référentiel de contrôle interne organisationnel).

³⁸ Cf. point 3.1.4 relatif à l'échelle de maturité de la gestion des risques.

Les acteurs sont identifiés dans le cadre d'une [opération](#) de la façon suivante :

- soit à partir du système d'information dès lors que les règles d'accès aux applications sont respectées ([identifiant](#) correspondant à l'acteur et confidentialité de l'[authentifiant](#)) ;
- soit à partir de documents ou pièces papier sur lesquels ils apposent leur signature, leur paraphe ou un pointage.

Dans ce cadre, la qualité de l'organigramme fonctionnel et son entrée par processus et tâche prend tout son sens : il fait le lien entre l'acteur, l'[identifiant](#) et les opérations à réaliser figurant dans la documentation, en particulier les fiches de contrôle. En particulier pour le pointage, il doit être possible de lier sans ambiguïté ce pointage à un acteur désigné dans l'organigramme fonctionnel.

3.3.3.2 Traçabilité des opérations

La traçabilité des opérations de traitement de l'information financière et comptable se concrétise par des documents comptables, des [pièces justificatives](#) (sous forme papier ou sur support numérique). La traçabilité des autres opérations (cartographie des risques, plan d'action, plan de contrôle interne, opérations de contrôle, administration du système d'information...) peut se concrétiser sur ces mêmes supports de traçabilité de l'information comptable, ou sur d'autres documents.

1. Les normes de traçabilité des opérations d'enregistrement comptable

Ces normes sont fixées dans le référentiel de contrôle interne organisationnel.

Pour les comptables, elles matérialisent en particulier par :

♦ Le compte général de l'État

Le compte financier, défini par la LOLF, comprend notamment la balance des comptes, le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

♦ Le compte de gestion des comptables

Chaque comptable établit un compte de gestion dans le cadre du contrôle juridictionnel de la Cour des comptes.

♦ Le dossier de clôture des comptes des comptables

Complément du compte de gestion des comptables, le dossier de clôture a pour objectif de justifier les comptes à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire de fournir des éléments d'appréciation de la réalité et de l'exactitude des soldes. Il existe un dossier de clôture national tenu par le Service comptable de l'État et un dossier de clôture par comptable.

Le dossier de clôture a pour objectif de justifier les comptes à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire de fournir des éléments d'appréciation de la réalité et de l'exactitude des soldes (cf. [circulaires du 22 décembre 2006 et du 17 décembre 2008](#)).

♦ Le rapport des Contrôleurs budgétaires et comptables ministériels

2. Les normes de traçabilité des opérations de contrôle

En la matière, **un contrôle non tracé est considéré comme n'ayant jamais existé.**

La réalisation des opérations doit donc donner lieu à traçabilité. Cette traçabilité, qui repose sur un système de preuves, doit permettre de répondre aux questions suivantes : Qui a pratiqué le contrôle ? A quelle date ou quelle périodicité ? Selon quelles modalités et sur quel périmètre (échantillon, etc.) ?

♦ **Les autocontrôles**

Par principe, les autocontrôles relèvent des opérationnels et sont intégrés à la procédure, donc contemporains (a posteriori dans certains cas). Deux cas de figure doivent donc être distingués :

1^{er} cas : Le contrôle se matérialise par une validation informatique (rattachée à un identifiant) : dans ce cas, la traçabilité est assurée par les informations présentes dans l'application considérée.

2^{ème} cas : Le contrôle ne se matérialise pas par une validation informatique. Dans ce cas, il convient d'assurer manuscritement la traçabilité sur un document ou une pièce papier :

- ↳ Par un pointage par « simple trait », dès lors que l'organigramme fonctionnel (cf. Référentiel de contrôle interne organisationnel) permet d'identifier la personne ayant réalisé le contrôle ;
- ↳ Par un paraphe si plusieurs personnes peuvent être amenées à réaliser ce contrôle.

Dans certains cas d'autocontrôles strictement précisés par la réglementation (cas des inventaires), l'acteur pourra être amené à renseigner une grille de contrôle ou à porter une appréciation sur le résultat des contrôles sur le document ou la pièce papier support du contrôle. Ce mode de traçabilité constitue une exception à la règle.

La qualité de l'organigramme fonctionnel et son entrée par processus et tâche prend ici également tout son sens : il fait le lien entre l'acteur et la documentation, en particulier les fiches de contrôle. En effet, cette documentation par processus décrit les contrôles à réaliser et évite à l'acteur qui a réalisé ce contrôle de porter dans une grille des renseignements sur les modalités du contrôle.

♦ **Les contrôles de supervision contemporains**

Les contrôles de supervision contemporains relèvent de l'encadrement et sont intégrés à la procédure. Deux cas de figure doivent donc être distingués :

1^{er} cas : Le contrôle se matérialise par une validation informatique (rattachée à un identifiant) : dans ce cas, la traçabilité est assurée par les informations présentes dans l'application considérée.

2^{ème} cas : Le contrôle ne se matérialise pas par une validation informatique. Dans ce cas, il convient d'assurer manuscritement la traçabilité par un pointage, un paraphe ou une signature (cas d'un délégataire de signature) sur un document ou une pièce papier.

Ce mode opératoire est similaire à celui mis en œuvre pour les auto contrôles.

♦ **Les contrôles a posteriori de supervision³⁹, du 2^{ème} et du 3^{ème} niveau de contrôle interne**

Les contrôles a posteriori de supervision, du 2^{ème} et du 3^{ème} niveau de contrôle interne n'ont pas la même finalité que les contrôles contemporains. Ils visent à vérifier l'effectivité et l'efficacité des dispositifs mis en œuvre. Ils nécessitent donc une analyse de ces dispositifs. Cette démarche analytique et les constats qui en découlent sont retracés sur une grille de contrôle.

Dans les services comptables de la DGFIP, ces contrôles sont archivés dans le [dossier de révision](#) des comptes.

3.4 ÉVALUATION DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE

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

³⁹ Les contrôles de supervision a posteriori relèvent de l'encadrement.

Dans la démarche de contrôle interne comptable de l'État, l'évaluation relève tant des acteurs du contrôle interne que de l'audit interne et externe.

3.4.1 ÉVALUATION PAR LES ACTEURS

L'évaluation par les acteurs du contrôle interne se déroule lors des opérations de contrôle, tant sur leurs propres opérations que sur les opérations des acteurs situés en amont du processus. Le diagnostic (auto-évaluation) constitue un aspect essentiel de cette démarche en reposant sur la responsabilisation de l'encadrement qui doit en toute objectivité dresser une situation des points forts et des points faibles des procédures confiées au service qu'il dirige. Dans les services de la DGFIP, les cellules de qualité comptables participent également à cette évaluation permanente du dispositif de contrôle interne comptable de 1^{er} niveau.

◆ Les résultats de la réalisation des contrôles

Les résultats des contrôles constituent une source d'alimentation de la cartographie des risques (cf. § 3.2.1). Les diagnostics constituent une source de constats pour l'évaluation de la qualité des mesures de maîtrise des risques. L'évaluation est ainsi intimement dépendante de l'existence et de la qualité de la traçabilité des contrôles. Au-delà de l'auditabilité du dispositif, la traçabilité est indispensable pour le pilotage du dispositif de gestion des risques. Les constats réalisés au moment des contrôles vont permettre en effet d'ajuster la politique de contrôle interne en axant les mesures de correction sur les zones de fragilités.

La traçabilité des contrôles est souvent difficile à faire accepter par les services qui y voient une charge de travail supplémentaire. Les équipes de direction doivent s'impliquer pour faire comprendre l'apport de la traçabilité dans le pilotage du dispositif et pour valoriser ainsi les tâches de contrôles des services. Une information périodique sur les suites réservées au reporting est indispensable pour montrer l'intérêt de tracer les résultats des contrôles et maintenir la mobilisation des services.

◆ Le rapport sur le contrôle interne comptable de l'État

La DGFIP établit annuellement un rapport sur le contrôle interne comptable de l'État.

Les ministères peuvent également établir un tel rapport pour leur département.

3.4.2 AUDIT INTERNE

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à une meilleure efficacité. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gestion, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité⁴⁰. L'audit interne vise notamment à s'assurer de la qualité du contrôle interne.

⁴⁰ L'Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI) fédère plusieurs milliers d'auditeurs et de responsable du contrôle interne des secteurs public (dont la DGFIP) et privé, en France et dans divers pays francophones. Il est affilié à l'*Institute of Internal Auditors*. En France, l'IFACI est l'organisme chargé de représenter la profession d'audit interne, de promouvoir son développement et de servir les auditeurs internes. L'IFACI définit l'audit interne de la manière suivante (version française de la définition internationale, approuvée le 21 mars 2000 par le Conseil d'Administration de l'IFACI) :

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

L'auditeur interne a donc pour principale mission **d'évaluer l'efficacité et la pertinence du contrôle interne** au sein d'une entité. En l'espèce, l'audit interne comptable et financier vise à s'assurer de la qualité du contrôle interne comptable mis en place pour atteindre les objectifs de qualité comptable de l'État.

Les auditeurs de la DGFIP, pilotés par la Mission nationale d'audit, interviennent ainsi pour évaluer le contrôle interne des comptables. Le cas échéant, dans le cadre partenarial de l'offre de service de la DGFIP, ils peuvent intervenir dans les ministères, avec ou sans des auditeurs ministériels.

Le périmètre d'intervention est celui des processus comptables : il est ainsi identique à celui du contrôle interne comptable de l'État. Dans ce cadre, les auditeurs pourront être amenés à formuler des recommandations touchant :

- ✎ la structure même du dispositif et dont l'analyse et la mise en œuvre relèvent du niveau central ;
- ✎ les choix définis par les gestionnaires et comptables dont la mise en œuvre demeure au niveau des acteurs des processus comptables.

Ces audits reposent sur une démarche contradictoire. Les rapports seront communiqués au certificateur à l'instar de l'ensemble des documents relatifs au contrôle interne comptable de l'État.

3.4.3 AUDIT EXTERNE

3.4.3.1 La certification des comptes de l'État

La certification des comptes⁴¹ peut être définie comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme tiers sur la conformité des états financiers d'une entité à un référentiel comptable donné. Pour l'État, le contenu de la mission confiée à la Cour des comptes est énoncé à l'article 58-5° de la LOLF aux termes duquel celle-ci assure « la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État ».

Les comptes de l'État s'entendent ici comme les états financiers de la personne morale État, déterminés par la norme n° 1 du recueil des normes comptables de l'État. Le compte général de l'État comprend la balance générale des comptes, le compte de résultat, le bilan, l'annexe et le tableau des flux de trésorerie, ainsi qu'une évaluation des engagements hors bilan de l'État. Il est accompagné d'un rapport de présentation, qui indique notamment les changements des méthodes et des règles comptables appliqués au cours de l'exercice.

Cette mission de certification peut être rapprochée de celle qu'exercent les commissaires aux comptes. Elle s'en distingue notamment sur le statut de la Cour au sein des institutions dans le cadre de son assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ailleurs, la Cour doit appliquer les dispositions législatives et réglementaires du code des juridictions financières. Néanmoins, l'objet et la méthode de la certification des comptes sont, dans les deux cas, analogues. De fait, la Cour s'inspire, pour ses travaux de certification, des normes internationales d'audit de la fédération internationale des experts-comptables (IFAC) qui servent de référence aussi bien aux auditeurs du secteur privé qu'aux institutions supérieures de contrôle. Ces normes précisent que l'audit comptable consiste à rechercher dans les comptes des éléments probants justifiant les données présentées dans les états financiers. Ainsi, la Cour doit être en mesure de donner l'assurance raisonnable que les états financiers sont exempts d'anomalies significatives en fonction d'assertions d'audit.

La « révision à plat », consistant à examiner de manière exhaustive la balance générale des comptes, n'est pas envisageable dans le cas de l'État. Aussi, la Cour a-t-elle opté pour une approche par les risques communément appliquée en matière d'audit. Cette méthode permet de distinguer les domaines qui comportent un risque et doivent faire l'objet d'un contrôle approfondi, de ceux qui, à l'inverse, ne soulèvent pas de difficultés particulières et peuvent être validés grâce à des vérifications allégées. L'étendue des diligences est donc une fonction croissante des risques

⁴¹ « Audit financier » ou « audit légal des comptes » sont des synonymes.

d'anomalies portant sur les procédures comptables. Ces risques résultent de l'efficacité des mécanismes de contrôle interne comptable mis en place dans l'administration. En effet, plus le contrôle interne est apte à prévenir les anomalies comptables, moins la Cour doit mener de diligences, et inversement.

3.4.3.2 L'intervention d'autres corps d'audit externe

Les institutions européennes peuvent être amenées à auditer le contrôle interne des services de l'État, en cas d'utilisation ou de collecte de fonds européens.

4. ANNEXE 1

L'APPLICATION DES NORMES DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE

Introduction

Le système d'information de tenue de la comptabilité de l'État doit permettre :

- d'enregistrer chronologiquement l'information comptable ;
- d'arrêter les écritures à une date donnée ;
- d'établir les documents comptables.

La tenue informatisée de la comptabilité doit également être organisée de telle sorte à autoriser le contrôle des données et des traitements, afin de répondre à l'objectif de qualité des comptes de l'État fixé par l'article 27 de la loi organique sur les lois de finances.

Cet impératif s'impose également aux applications dites de gestion dont les événements qu'elles portent ont un impact sur la comptabilité générale de l'État. Ces applications, qualifiées « d'application de comptabilité auxiliaire », constituent des applications comptables à part entière.

Le présent document a vocation à normer le dispositif de contrôle interne attendu pour ce qui concerne le système d'information comptable de l'État (de comptabilité générale et de comptabilités auxiliaires) et répondre aux objectifs ci-dessus. Il s'inscrit dans les normes de contrôle interne comptable de l'État et est appelé à être décliné dans le référentiel de contrôle interne.

Il se présente en deux parties :

- l'une concernant l'environnement applicatif, c'est-à-dire le système d'information pris dans sa globalité ;
- l'autre les applications elles-mêmes.

Ces parties ont été structurées en fonction des principaux leviers du contrôle interne :

- l'organisation, c'est-à-dire la réponse à « qui fait quoi ? »
- la documentation, c'est-à-dire la réponse à « comment le fait-on ? »
- la traçabilité, c'est-à-dire la formalisation la réponse à « qui a fait quoi, et comment ? »

Ce document fixe au plus haut niveau de qualité, les normes de contrôle interne informatique à respecter. Ces normes constituent aussi un cadre de référence à respecter dans la conception de tout nouveau projet informatique et doivent être prises en compte dans toute maintenance des applications existantes. Elles ne mettent nullement en cause les applications existantes dont la mise à niveau peut s'avérer parfois impossible ou bien inopportunes, pour des raisons techniques ou de coûts.

Il s'inspire des normes communément admises en matière de contrôle interne et de sécurité informatiques en particulier des normes *Control Objectives for Information & related Technology* (COBIT), diffusées en France par l'Association Française de l'Audit et du Conseil Informatiques (AFAI).

4.1 ENVIRONNEMENT DES APPLICATIONS

4.1.1 ORGANISATION

4.1.1.1 Organisation structurée de l'environnement applicatif

➤ **Processus et système d'information**

Périmètre

Le système d'information doit couvrir, dans la mesure du possible, toute l'activité financière et comptable de l'État.

Doctrine d'emploi des applications

Le système d'information fait l'objet d'une doctrine d'emploi des applications par [processus](#), où chacune de celles-ci correspond à un processus ou une partie de processus donnés et ne peut être utilisée à d'autres processus ou partie de processus.

Interfaces entre applications

Doivent être exclues les ruptures entre deux ou plusieurs procédures en faisant chacune de ces procédures de deux ou plusieurs applications différentes (une application unique pour l'ensemble d'un processus étant à privilégier).

Si deux ou plusieurs applications sont nécessaires, leur [interfaçage](#) doit être automatique (remise d'un fichier d'une application remettante en amont du processus, à une application destinataire en aval du processus). Dans ce cas, un point de contrôle doit être prévu ([ajustement](#) entre applications).

➤ **Attribution des tâches et accès au système d'information**

Accès au système d'information

L'accès au système d'information doit être limité aux intervenants qui ont reçu une [habilitation](#). Cet intervenant habilité ne doit pouvoir accéder qu'après identification (code utilisateur) et authentification (mot de passe, carte privative).

L'accès au système d'information ne doit pas pouvoir être possible en utilisant d'autres logiciels (exemple : accès aux données en utilisant des logiciels de traitement de texte ou de tableur).

Intervenants externes

Le contrat avec des intervenants extérieurs à l'administration doit intégrer des éléments portant sur l'acceptation des conditions de sécurité d'accès au système d'information et, plus généralement, des éléments du dispositif de contrôle interne informatique.

➤ **Séparation des tâches**

Profils

Les fonctions de maîtrise d'ouvrage, de maîtrise d'œuvre, développement, d'intégration, d'exploitation, de [maintenance](#), d'[administration](#) et d'[utilisation](#) doivent être identifiées et incompatibles.

Séparation des données

Les fichiers d'essais (développement, intégration) doivent être distincts des fichiers des données comptables.

4.1.1.2 Points de contrôle

Contrôle d'interfaces entre applications

Si deux ou plusieurs applications sont nécessaires et impliquent un interfaçage automatisé ou non, un point de contrôle doit être prévu sous forme d'ajustement comptable, à chaque remise d'une application remettante vers l'application destinataire.

Ce point de contrôle doit être manuel à partir des restitutions ([documents comptables](#)) issues des applications remettantes et destinataires, ou automatique.

Contrôle de l'attribution des tâches

Le système d'information doit rejeter toute tentative d'accès irrégulière, et fermer définitivement l'accès à un code utilisateur après un nombre de tentatives de connexion limité. Seul l'administrateur technique peut autoriser l'utilisateur à accéder à nouveau au système d'information. La fermeture et la réouverture d'accès doivent être [tracées](#).

Contrôle de la qualité des mots de passe

Le système d'information doit permettre une évaluation périodique de la qualité des mots de passe, sous forme cryptée.

4.1.2 DOCUMENTATION

4.1.2.1 Documentation de l'environnement applicatif

Documentation du système d'information comptable

Les processus et l'organisation comptables doivent être décrits en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système d'information.

La doctrine d'emploi des applications est décrite dans un plan (« plan d'occupation des sols »).

Documentation de la méthodologie de conception des applications

Les méthodes utilisées par les maîtrise d'ouvrage, maîtrise d'œuvre, développement, intégration, exploitation, maintenance et administration doivent être décrites, ainsi que leurs rôles, leur organisation et leurs relations.

Documentation des acteurs du système d'information

Un document indique, pour chaque application, les structures concernées (maîtrise d'ouvrage, maîtrise d'œuvre, développement, intégration, exploitation, maintenance et administration).

Documentation des risques du système d'information

Les risques de l'environnement applicatif doivent être documentés dans un référentiel de contrôle interne à destination de l'encadrement des services chargés de la maîtrise d'ouvrage, de la maîtrise d'œuvre, du développement, de l'intégration, de la maintenance et de l'administration, ainsi que de l'encadrement des services d'exploitation et d'utilisation.

Documentation de la politique de gestion des mots de passe

Un document formalise la politique de gestion des mots de passe.

4.1.2.2 Diffusion de la documentation

Formation et sensibilisation

Les personnels chargés de la maîtrise d'ouvrage, la maîtrise d'œuvre, du développement, de l'intégration, de l'exploitation, de la maintenance et l'administration doivent être formés ; ils doivent être sensibilisés à la sécurité du système d'information et formés aux normes du contrôle interne.

Circulation documentaire

Les acteurs idoines doivent disposer de la documentation dans les conditions propres à assurer la qualité des traitements informatiques.

Ces acteurs doivent avoir accès sans délai à une documentation exhaustive et actualisée, en particulier les utilisateurs et les administrateurs sous forme de guides de procédure.

4.1.3 TRAÇABILITE

4.1.3.1 Piste d'audit

Piste d'audit ou chemin de révision

L'organisation du système d'information doit permettre de reconstituer à partir des preuves appuyant les données, les écritures comptables ainsi que, à partir de ces écritures comptables, de retrouver ces données et les pièces justificatives ([piste d'audit](#)).

4.1.3.2 Traçabilité des intervenants

➤ Identification

Code utilisateur

L'intervenant doit s'identifier par saisie d'un [identifiant](#). Ce code permet la traçabilité de l'intervention sur le système d'information.

L'intervenant ne doit pas pouvoir, de lui-même, s'attribuer un code, mais le demander à un administrateur du système d'information (L'identifiant peut être donné d'office par un annuaire du personnel).

L'identification d'un intervenant ayant accédé au système d'information, doit être tracée sur un support papier ou informatique fiable (documents comptables en principe) et être consultable dans le système d'information.

L'administrateur doit disposer de la liste des utilisateurs.

Dans certains cas, l'identification se fait par support matériel privé.

➤ Authentification

Authentifiant

L'intervenant habilité doit s'authentifier par saisie d'un mot de passe, d'un code secret et/ou par l'introduction d'une carte privative, ou tout autre moyen d'authentification, pour accéder au système d'information.

Mot de passe

En cas d'utilisation d'un mot de passe ou code secret, l'intervenant crée son mot de passe. S'il est créé par l'administrateur, il doit immédiatement le changer, le système d'information devant automatiquement imposer ce changement au bout d'un certain délai, sous peine de rejet ultérieur de tentative d'accès.

La création d'une contrainte au changement du mot de passe est obligatoire. L'intervenant doit pouvoir le modifier périodiquement, à son initiative.

Le mot de passe doit respecter certaines normes : nombre de caractères, utilisation de lettres et de chiffres. Ce mot de passe est confidentiel : il ne doit être connu que du seul intervenant qui l'a créé. Les normes relatives au mot de passe sont portées dans un document de politique de gestion des mots de passe.

Support matériel privatif

Le mot de passe (ou un code d'accès secret) peut être couplé avec un support délivré nominativement à un acteur du système d'information, valant identifiant. Ce support peut être par exemple une carte à puce ou une clé USB.

L'utilisation de ce support est personnelle. La délivrance de ce support est faite par l'administrateur avec délivrance d'un reçu signé par le réceptionnaire de la carte. L'administrateur conserve la liste des titulaires de support et les reçus. La perte du support doit entraîner immédiatement une déclaration de perte à l'administrateur.

4.1.3.3 Traçabilité de l'environnement applicatif

Traçabilité de l'environnement applicatif

Les travaux de maîtrise d'ouvrage, de maîtrise d'œuvre, de développement, d'intégration, de maintenance et d'administration, ainsi que les options prises lors de ces travaux, doivent être retracés et archivés.

4.1.3.4 Sauvegardes et plans de continuité

Sauvegardes

La sauvegarde périodique des données informatiques (données comptables et paramètres) est indispensable. Le système d'information doit être conçu de manière à permettre cette sauvegarde voire à l'imposer.

La pérennité des sauvegardes inclut la nécessité de pouvoir lire leurs supports : une version appropriée de l'application, sur un support approprié, doit être sauvegardée afin de pouvoir permettre cette lecture.

La structure des fichiers sauvegardés doit être décrite.

Disponibilité du système d'information - plans de continuité

Les procédures de secours et de sauvegarde doivent être prévues et disponibles afin d'assurer la continuité de l'exploitation en cas de difficultés graves dans le fonctionnement du système

d'information (garantie de continuité de service et de performance des applications et de l'environnement d'exploitation).

Traçabilité des incidents

Les incidents informatiques doivent être tracés et notifiés aux acteurs.

Les incidents informatiques doivent faire l'objet d'un archivage spécifique.

4.1.3.5 Archivage de la documentation

Archivage de la documentation de l'environnement applicatif

La documentation doit être archivée en fonction des versions des applications.

4.1.3.6 Archivage de l'évaluation

Archivage de la veille

Les dysfonctionnements constatés et les points d'amélioration relevés communiqués par les acteurs du système d'information, à la maîtrise d'ouvrage et à la maîtrise d'œuvre doivent pouvoir être tracés et archivés.

4.1.4 RECOURS A UN PRESTAT AIRE EXTERNE

4.1.4.1 Phases de conception et de développement

Contractualisation des engagements du prestataire en matière de conception et de développement

Le contrat avec un prestataire extérieur à l'administration pour la conception et le développement d'une application doit intégrer des éléments portant sur l'acceptation des conditions de sécurité d'accès au système d'information et, plus généralement, des éléments du dispositif de contrôle interne informatique.

Contractualisation des engagements du prestataire en matière de reprise de l'application

Le contrat entre l'administration et le prestataire extérieur doit en outre prévoir les conditions de conduite du transfert des compétences et des connaissances sur l'application développée, du prestataire vers l'administration, en fin de contrat. En particulier, les éléments développés aux § 4.1.2 et 4.2.2 doivent être pleinement contractualisés.

4.1.4.2 Phase d'exploitation

Contractualisation des engagements du prestataire en matière d'exploitation

Le contrat avec un prestataire extérieur à l'administration pour l'exploitation d'une application doit intégrer des éléments portant sur l'acceptation des conditions de sécurité d'accès au système d'information et, plus généralement, des éléments du dispositif de contrôle interne informatique.

4.1.5 ÉVALUATION

4.1.5.1 Diagnostic

Diagnostic du contrôle interne informatique

Le contrôle interne des systèmes d'information doit notamment permettre de s'assurer que le niveau de sécurité des systèmes d'information est périodiquement apprécié et que, le cas échéant, les actions correctrices sont entreprises. Aussi convient-il d'évaluer périodiquement l'organisation et la disponibilité de leurs ressources humaines, immobilières, techniques et financières, au regard des risques liés à la continuité de l'activité.

Les acteurs du système d'information, maîtrise d'ouvrage, maîtrise d'œuvre, développement, intégration, maintenance, administration, et utilisation doivent périodiquement évaluer leurs méthodes et activités.

Veille

Les acteurs du système d'information, en particulier les utilisateurs, doivent disposer de la possibilité de faire remonter à la maîtrise d'ouvrage et à la maîtrise d'œuvre les dysfonctionnements constatés et les points d'amélioration relevés.

Ces remontées doivent pouvoir être tracées (cf. § 4.1.3.6).

Les utilisateurs doivent être associés à la maîtrise d'ouvrage et à la maîtrise d'œuvre pour la conception d'une application.

4.1.5.2 Audit informatique

Audit du contrôle interne informatique

Un dispositif d'audit interne informatique indépendant des acteurs du système d'information, doit être organisé, évaluant périodiquement le contrôle interne informatique. Il a notamment pour but d'évaluer la qualité du diagnostic des acteurs du système d'information.

Cet audit interne doit répondre aux normes professionnelles communément admises, dans le secteur de l'audit du système d'information.

4.2 APPLICATIONS

4.2.1 ORGANISATION

4.2.1.1 Organisation structurée en milieu informatisé

➤ **Processus et système d'information**

Périmètre

Seule(s) la(les) application(s) prévues pour un processus par la doctrine d'emploi (cf. § 4.1.1.1) doit(vent) être utilisée(s).

Toutes les opérations d'un processus doivent être traitées et tracées dans la(les) application(s) prévues pour un processus par la doctrine d'emploi : exclusion des traitements « manuels » ou sur

« applications développées localement », lorsqu'il est prévu que ces traitements doivent être pris en charge par la (les) application(s).

Entrée des écritures

Il existe deux façons d'enregistrer une écriture comptable dans le système d'informations :

- soit par enregistrement manuel (saisie) ;
- soit à partir d'une autre application, par intégration de fichier (interface automatique ou autre support magnétique).

Cheminement des écritures

Tout fait générateur d'un droit ou obligation se matérialise d'abord sous forme d'enregistrement comptable (proposition d'écriture comptable), pour permettre le ou les contrôles comptables nécessaires, et dont la validation permettra qu'il devienne définitif (écriture comptable définitive).

Pour les événements dits de gestion traduits en écritures comptables, les règles de traduction comptable doivent être clairement définies et documentées (cf. § 4.1.2.1). Des contrôles logiques doivent être opérés (le montant en entrée par code événement doit être conforme au montant des écritures par nature et/ou destination en sortie cf. § 4.2.1.2).

Période comptable

L'application doit gérer les [périodes comptables](#). La période comptable de base est la journée.

Gestion des soldes

L'application doit gérer les [soldes](#) des comptes et permettre :

- les tableaux d'amortissement et de dépréciation des actifs ;
- les émargements par [régularisation](#) d'une écriture définitive mais imputée provisoirement en comptes de tiers et financiers.

Rectifications

Le système d'information doit permettre les [rectifications](#). La rectification d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine (rappel de l'écriture initiale lors de l'enregistrement de la rectification).

Dans la mesure du possible, la rectification doit être automatiquement liée à l'écriture d'origine ou à l'événement d'origine (logique de lettrage).

Les rectifications doivent être tracées (cf. § 4.2.3.2).

➤ Attribution des tâches et accès au système d'information

Habilitation à l'application

L'accès au système d'information doit être limité aux intervenants qui ont reçu une [habilitation](#).

Cet intervenant habilité ne doit pouvoir accéder qu'après [identification](#) et [authentification](#).

Décision d'habilitation

C'est au supérieur hiérarchique d'un intervenant dans le système d'information d'habiliter ou non cet intervenant.

➤ Séparation des tâches

Transactions et profils

Une habilitation doit correspondre à un profil et elle donne le droit d'effectuer des [transactions](#). Le système d'information doit donc définir chaque transaction par un code et libellé, et un champ de compétence (profil).

Transactions des utilisateurs

Les transactions d'utilisateur correspondent au minimum aux :

- enregistrements comptables (et rectifications) ;
- validations ;
- consultations.

Le résultat d'un enregistrement comptable est une écriture (la saisie d'un événement de gestion se traduisant par une écriture comptable est considéré comme un enregistrement comptable).

Après contrôle(s), la [validation](#) confère un caractère définitif à l'écriture comptable. Cependant, la validation ne permet pas de modifier l'écriture enregistrée, mais de la valider (écriture comptable définitive) ou de la rejeter. Après validation, aucune modification n'est possible, sauf par [rectification](#) (nouvelle écriture comptable avec référence à l'écriture à rectifiée).

La consultation ne permet pas de modifier les données enregistrées. Elle permet cependant de voir l'ensemble des modifications intervenues dessus.

Incompatibilités

Les habilitations doivent ainsi permettre d'attribuer les transactions d'enregistrement (et de rectification), de validation et de consultation, en fonction de la séparation des tâches.

Les acteurs du contrôle interne de deuxième et de troisième niveau, et les auditeurs internes et externes ne peuvent avoir accès à l'application qu'avec la transaction de consultation.

En outre, l'administrateur dispose d'une transaction d'administration. Les habilitations d'utilisateur sont incompatibles, sur le plan fonctionnel, avec celle d'administrateur : en particulier, l'utilisateur ne doit pas pouvoir, de lui-même, s'attribuer une transaction, mais doit le demander à un administrateur (après validation par son supérieur hiérarchique).

La fonction de maintenance n'est pas compatible avec l'habilitation d'utilisateur.

4.2.1.2 Points de contrôle

➤ Points de contrôle automatisés

Règles de gestion

L'application doit comprendre des règles de gestion à partir desquelles des contrôles automatisés sont réalisés en rapprochant les données entrées dans l'application de ces règles de gestion (nomenclature comptable, fonctionnement des comptes, chronologie...).

Contrôle de la nomenclature comptable

Le système d'information doit contrôler la présence du compte dans la nomenclature comptable.

Contrôle du fonctionnement des comptes

Le système d'information doit imposer :

- l'enregistrement en partie double en contrôlant cette égalité ;
- que l'écriture d'origine soit dans le sens (débit - crédit) du compte concerné (compte structurellement débiteur ou créditeur) ;
- que les soldes et/ou masses en balance de sortie soient repris en balance d'entrée ;
- pour l'écriture de régularisation d'une opération figurant en compte de tiers (classe 4) ou financiers (classe 5), que l'utilisateur appelle l'écriture d'origine (c'est-à-dire un émargement obligatoire) ;
- pour chaque enregistrement comptable, le renseignement du libellé, des comptes concernés, du montant et de la référence à une pièce.

Le système d'information doit permettre de paramétrer l'interdiction de certains enregistrements comptables.

Contrôle de l'ordre chronologique des enregistrements comptables

Tous les enregistrements comptables sont retracés dans le système d'information dans un ordre chronologique selon des modalités interdisant toute insertion, toute suppression ou addition ultérieures.

À toute écriture est affectée une date de comptabilisation. Cette date correspond à la journée comptable. Une écriture est toujours rattachée à une journée comptable (cf. § 4.2.1.1).

Chaque écriture est donc identifiée dans le système d'information par un numéro, à l'intérieur d'une série séquentielle pour un exercice donné, sans doublon, ni rupture (cf. § 4.2.3.2). Les écritures figurent jour par jour, écriture par écriture, sur le [livre journal](#).

L'application doit être en mesure de restituer, à tout moment, la liste des écritures composant le solde d'un compte (cf. § 4.2.1.2).

Arrêté comptable

Le caractère définitif des enregistrements au cours d'une période comptable est assuré par une procédure d'[arrêté](#) (ou clôture), qui interdit toute modification ou suppression des enregistrements.

L'arrêté signale au système d'information qu'il n'y a plus d'écritures comptables à rattacher à cette période. Elle assure le caractère irréversible de l'ensemble des écritures et fige la séquentialité. Il n'est plus possible ensuite d'introduire avec une date sur cette période comptable une quelconque écriture. Après arrêté d'une période comptable, les rectifications ultérieures doivent être datées de la période comptable ultérieure.

Une nouvelle période comptable ne peut être ouverte si la précédente période n'a pas été arrêtée.

Contrôle des doublons

Le système d'information doit permettre de contrôler automatiquement les écritures identiques (date, libellé, imputation, montant) en particulier en matière de paiements. Le résultat de ce contrôle automatisé doit être notifié et retracé.

Contrôle des interfaces automatisées

Si deux ou plusieurs applications sont nécessaires et impliquent un interfaçage automatisé, un point de contrôle doit être prévu sous forme d'ajustement comptable, à chaque remise d'une application

remettante vers l'application destinataire. Ce point de contrôle doit être automatique dans l'application remettante.

Le résultat de ce contrôle automatisé doit être notifié et retracé.

Un fichier retour doit être prévu de l'application destinataire vers l'application remettante. Il doit être conservé.

Anomalies

Les contrôles automatisés sont notifiés à l'utilisateur sous forme :

- d'enregistrement interdit (renoncement obligatoire à l'écriture envisagée) ;
- d'anomalies pour contrôle et rectification. Ces anomalies peuvent se présenter sous forme d'écritures à rectifier par un même acteur (autocontrôle), par un autre acteur (contrôle mutuel) ou par un supérieur hiérarchique (supervision) ;
- ou d'écritures à forcer pour contrôle et validation.

► Points de contrôle non automatisés

Autocontrôles

L'application doit permettre de tracer les autocontrôles dans l'application et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur.

Contrôles mutuels

L'application doit permettre d'exercer des contrôles mutuels en offrant des habilitations distinctes aux services et acteurs situés à différents niveaux d'un processus, en offrant une habilitation d'enregistrement à l'acteur situé en amont, et une habilitation de validation à l'acteur situé en aval.

Ces contrôles sont tracés dans l'application et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur.

Supervision

L'application doit permettre d'exercer des contrôles de supervision en offrant une habilitation de validation destinée à l'encadrement d'un service.

Ces contrôles sont tracés dans l'application et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur.

Contrôles exhaustifs et contrôles hiérarchisés

L'application doit permettre à un acteur en aval d'un processus de sélectionner en fonction de critères d'enjeu et de risques paramétrables, les opérations qu'il doit contrôler et qui ont été enregistrées par un acteur en amont (et, éventuellement, déjà validées par un autre acteur intermédiaire).

Ces contrôles sont tracés dans l'application et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur.

Contrôles contemporains et contrôles a posteriori

L'application doit permettre à un acteur en aval d'un processus de sélectionner en fonction de critères d'enjeu et de risques paramétrables, les opérations qu'il doit contrôler a posteriori et qui ont été enregistrées par un acteur en amont (et, éventuellement, déjà validées par un autre acteur intermédiaire). Ce contrôle donne lieu soit à une validation, soit à un refus de validation qui se traduit par une [rectification](#) demandée à l'acteur en amont du processus.

Ces contrôles sont tracés dans l'application et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur.

Écritures forcées

Certaines anomalies décelées par contrôles automatiques peuvent être forcées (forçage par la transaction validation).

Ces anomalies peuvent se présenter sous forme d'écritures à valider par un autre acteur (contrôle mutuel) ou par un supérieur hiérarchique (supervision).

Le forçage est tracé.

Restitutions aux fins de contrôle

L'application doit permettre au moins d'éditer (ou de consulter), à la demande, des listes d'opérations (y compris en combinant plusieurs de ces critères) :

- en fonction de seuils de montant ;
- en fonction du libellé ;
- en fonction d'une ou de plusieurs dates ;
- en fonction de la nature de l'opération (enregistrement – rectification ; validation) ;
- en fonction du compte.

Il doit aussi être possible de demander au moins l'édition de documents comportant :

- le nombre et la nature des écritures en solde (par compte) ;
- le nombre et la nature des écritures anciennes (à partir d'une date ou par strates) ;
- toutes les écritures concernant une écriture d'origine (régularisations et rectifications) ;
- la liste des accès correspondant à une transaction ;
- la liste des accès d'un intervenant ;
- la liste des modifications des paramètres ou des maintenances.

4.2.2 DOCUMENTATION

Documentation de la conception applicative

L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de système d'information implique l'élaboration d'une documentation relative aux analyses, au développement, à la recette, à la programmation et à l'exécution des traitements pour chaque application. Les flux de données et l'enchaînement des processus doivent être également documentés.

Documentation de l'exploitation de l'application

Une cartographie des [données](#) portées par l'application doit impérativement exister. Ces données doivent être documentées (taille ; nature ; modalités d'utilisation...).

Les règles de gestion portées par l'application doivent également être documentées. Toute maintenance portant modification ou création de règles de gestion doit également faire l'objet d'une documentation.

Documentation de l'utilisation de l'application

Les utilisateurs et les administrateurs doivent disposer d'un guide d'utilisation de l'application (ou guide de procédure), exhaustif et actualisé.

4.2.3 TRAÇABILITE

4.2.3.1 Traçabilité des intervenants

Traçabilité des acteurs

La piste d'audit repose également sur l'identification des utilisateurs à l'origine des opérations : le code utilisateur doit apparaître sur tous les documents comptables issus de l'application.

Tentative d'accès

La fermeture après un nombre de tentatives de connexion limité et la réouverture d'accès par l'administrateur, doivent être tracées.

4.2.3.2 Traçabilité des opérations

➤ Paramétrages

Traçabilité des paramétrages

Les paramétrages des administrateurs du système d'information doivent être tracés sur un document fiable ou consultable dans le système d'information.

Les éventuels paramétrages propres aux utilisateurs (contrôles hiérarchisés et/ou a posteriori) doivent être tracés sur un document fiable ou consultable dans le système d'information.

➤ Interfaces

Fichiers retour

Si deux ou plusieurs applications sont nécessaires, leur interfaçage doit être automatique.

Dans ce cas, un fichier retour d'accusé de réception doit au minimum être prévu de l'application destinataire vers l'application remettante.

En complément, un fichier retour portant une codification (ou « estampille ») doit être prévu de manière à identifier pour chaque événement transmis par l'application remettante, la référence de l'écriture correspondante dans l'application destinataire.

Ces fichiers retour doivent être archivés et exploitables.

➤ Documents comptables

Valeur probante des documents comptables

Toute information comptable est enregistrée dans le système d'information, sous une forme directement intelligible, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant toute garantie en matière de preuve.

Un [livre journal](#) et un [grand livre](#) sont obligatoirement tenus.

Tenue des documents comptables

Les documents comptables doivent comporter :

- dénomination du document
- dénomination du comptable
- date de la période comptable (date de la journée, référence du mois, de l'exercice...)
- date d'édition
- numéro du document (numérotation séquentielle continue sans doublon, ni rupture)
- s'il y a lieu, détails des écritures comptables (libellés, montants en débit et en crédit, comptes imputés).

L'application doit être en mesure de restituer, à tout moment, la liste des écritures composant le solde d'un compte.

La fin des documents comptables doit comporter les montants totalisés en débit et en crédit. Les totaux en débit et crédit doivent être égaux.

Les documents comptables, soit édités, soit sur support numérique, peuvent tenir lieu de livre journal et/ou de grand livre s'ils sont identifiés, numérotés (numérotation séquentielle continue sans doublon, ni rupture) et datés dès leur établissement.

Balance

La balance reprend pour tous les comptes, les opérations enregistrées depuis le début de l'exercice, les balances d'entrée, et leurs totaux.

Par rapport aux indications portées au § Tenue des documents comptables, la balance (qui ne détaille pas les écritures comptables) comporte en plus :

- les soldes (débit ou crédit, pour chaque compte) inscrits en balance d'entrée ;
- le montant total (débit ou crédit, pour chaque compte) des écritures dans chaque compte depuis le début de l'exercice ;
- le montant cumulé (en débit et en crédit pour chaque compte) des écritures de l'exercice et des soldes de la balance d'entrée ;
- le montant cumulé des soldes (débit ou crédit, pour chaque compte) des écritures de l'exercice et des soldes de la balance d'entrée.

La balance présente pour tous ces montants, leur totalisation par classe de comptes, compte principal et compte divisionnaire.

Quittances

Si le système d'information délivre des quittances, elles doivent être automatiquement renseignées des informations suivantes :

- le comptable ;
- le nom du débiteur ;
- un numéro séquentiel continu ;
- l'exercice comptable ;

- la date de la journée comptable ;
- le libellé de l'opération (qui comprend s'il y a lieu, le nom du tiers concerné et d'autres éléments de nature administrative tels que son adresse, son identité bancaire, etc.) ;
- le montant de l'opération.

Le système d'information doit éditer des quittances qui ne peuvent être falsifiées ou reproduites par d'autres moyens informatiques ou bureautiques.

➤ **Archivage des opérations**

Traces des anomalies détectées

Une liste d'anomalies (affichage écran ou édition document) doit retracer les résultats des contrôles automatisés aux fins de contrôle et de rectifications.

Traces des écritures forcées

Une liste des écritures forcées doit retracer les résultats des écritures forcées aux fins de contrôle et de validation.

Traces des rectifications

Une liste des rectifications doit retracer les résultats des rectifications aux fins de contrôle et de validation.

Historisation

Le système d'information doit prévoir une conservation de l'historique détaillé de toutes les transactions affectant le système d'information.

Cet archivage ne doit pas pouvoir être modifié. Par ailleurs, il numérote séquentiellement toutes les transactions dans une série continue, sans doublon, ni rupture.

Pour chaque transaction, sont enregistrés :

- le numéro de la transaction,
- la date et l'heure de la transaction (qui doit correspondre à la date et à l'heure machine),
- l'identification de l'intervenant,
- la nature de la transaction (enregistrement, validation, consultation, paramétrage),
- les tentatives d'accès infructueuses,
- les données informatiques et les paramètres sur lesquels a porté la transaction,
- l'image, avant et après, des données informatiques et des paramètres.

Cet archivage se concrétise par la possibilité de consulter ou d'éditer une liste des transactions, à tout moment, selon plusieurs critères :

- la période,
- l'intervenant,
- le compte,
- la transaction.

L'archivage des données informatiques doit permettre :

- la consultation des opérations relatives à l'exercice courant ainsi qu'à toutes celles relatives aux exercices précédents et antérieurs ;
- l'édition a posteriori de tous les documents comptables, sur tous les exercices concernés.

4.2.3.3 Archivage de la documentation

Archivage de la documentation de la conception applicative

La documentation relative aux analyses, au développement, à la recette, à la programmation et à l'exécution des traitements doit être archivée en fonction des versions de l'application.

Archivage de la documentation de l'exploitation de l'application

La documentation de l'exploitation (cartographie des données, règles de gestion) doit être archivée en fonction des versions de l'application.

Archivage de la documentation de l'application

La documentation de chaque application doit être archivée en fonction des versions de l'application.

5. ANNEXE 2

GLOSSAIRE

Action

Mesure mise en œuvre sur une tâche donnée afin de renforcer un dispositif de contrôle interne existant ou d'en créer un.

Cette mise en œuvre peut être nationale ou locale. Elles sont retracées dans un plan d'action.

Administrateur (informatique)

Intervenant habilité à paramétrer le système d'information (entrée et modification des paramètres : gestion des nomenclatures comptables, attribution des identifications, etc.).

Les habilitations sont données par les administrateurs 'Métier' (supérieurs hiérarchiques) et l'identification/authentification est donnée par les administrateurs 'techniques'.

Administration (informatique)

Paramétrage du système d'information (entrée et modification des paramètres : gestion des nomenclatures comptables, attribution des identifications, etc.).

Agent

Opérationnel non encadrant d'une entité. Comme tout acteur, l'agent est en charge du contrôle interne.

Ajustement

Égalité comptable de montant (en masse ou en solde) entre comptes et/ou comptabilités.

A posteriori

Se dit des contrôles réalisés après l'enregistrement comptable (ex post).

A priori (contemporain)

Se dit des contrôles réalisés avant ou concomitamment à l'enregistrement comptable (ex ante).

Archivage

L'opération d'archivage consiste à classer des documents comptables et les pièces justificatives (sous support papier ou numérique), pour les conserver de manière accessible.

Arrêté

L'arrêté des comptes est une validation qui fige, à une date donnée, les [écritures comptables](#), suite à un contrôle positif sur une totalisation, et qui clôture la [période comptable](#) concernée.

Le caractère définitif des enregistrements comptables est assuré :

- pour les comptabilités informatisées, par une procédure de contrôle et de validation, qui interdit toute modification ou suppression de l'enregistrement ;

- pour les autres comptabilités, par l'absence de tout blanc ou altération (cf. Tenue des documents comptables).

Cet arrêté a lieu en principe en fin de journée comptable : il est à distinguer des arrêtés annuels, voire infra-annuels, intégrant des opérations d'inventaire.

Audit interne

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à une meilleure efficacité. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gestion, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Audit comptable et financier (ou des comptes)

L'audit comptable et financier s'attache à évaluer la qualité du contrôle interne comptable.

Auditeur (interne)

Personne chargée de l'audit interne, elle ne peut être un opérationnel et s'immiscer dans le contrôle interne.

Authentification

Confirmation de l'identification prétendue d'intervenants : code secret que l'intervenant doit nécessairement saisir pour accéder au système d'information ou aux transactions autorisées, afin de prouver son identité.

Exemple d'authentifiant : mot de passe ou code secret.

Circularisation

Confirmation ou infirmation par un tiers (contribuable, fournisseur, pensionné, etc.) de la validité de l'information comptable.

Comptabilité

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Comptabilité générale et comptabilité de développement

La comptabilité générale recense dans ses comptes l'ensemble des mouvements affectant les droits et obligations de l'organisme public.

La comptabilité générale est éventuellement détaillée en comptabilités de développement.

Comptable

Au sens l'article 31 de la loi organique sur les lois de finances les comptables publics de l'État sont :

- les directeurs départementaux et régionaux des finances publiques, y compris en ce qui concerne les postes comptables non centralisateurs dont ils centralisent les opérations ;
- les Contrôleurs Budgétaires et Comptables Ministériels, y compris pour les autres fonctions de comptables de l'État qui leur sont adjointes (budgets annexes et comptes de commerce) ;

s'agissant du CBCM près le ministère des affaires étrangères, son dispositif de contrôle interne intègre les comptables à l'étranger ;

- les comptables spécialisés tels que l'Agent comptable de la Direction des grandes entreprises (DGE), le Comptable spécialisé du Domaine (CSDOM), le comptable de l'Assistance Publique - Hôpitaux de Paris (AP-HP), les comptables des collectivités d'outre-mer (COM) ou le comptable des créances spéciales du Trésor ;

- le comptable centralisateur des comptes de l'État (CCCE).

Compte

Subdivision par nature de la nomenclature comptable (ou plan de comptes), dans lequel sont classées les opérations comptables sous forme d'écritures comptables.

En principe, chaque compte de la nomenclature est affecté d'un sens débiteur ou créditeur.

Compte général de l'État

États financiers de synthèse annuels établis sur l'[exercice](#).

Conservation

Opération permanente consistant à s'assurer qu'un bien, qu'une valeur, qu'une disponibilité, sont suivis et protégés contre les vols, les dégradations, les pertes, etc.

Constatations, conclusions et opinions

Les constatations (ou observations) sont les éléments appropriés, appuyés par des preuves, que l'auditeur a recueillis pour atteindre les objectifs de l'audit.

Les conclusions sont des énoncés déduits de ces constatations.

Ce sont des opinions lorsque ces conclusions portent sur des comptes.

Contrôle

Opération consistant en la vérification qu'un élément correspond aux critères de qualité.

La validation est le résultat positif du contrôle.

Contrôle clé

Un contrôle-clé peut être défini comme :

- un point-clé de la procédure mise en œuvre par une entité consistant en un contrôle fondamental, ou,
- un élément essentiel de la mission d'audit.

Contrôle comptable

Opération consistant en la vérification de l'information comptable, c'est-à-dire qu'un événement à enregistrer ou enregistré en comptabilité (informatisée ou non) correspond aux critères de qualité comptable, en s'appuyant sur une preuve.

- Contrôle d'analyse

Vérification de la qualité d'écritures comptables figurant dans un compte, d'informations portées dans des documents (documents comptables, pièces justificatives...), d'une organisation.

- Contrôle d'inspection (ou de reconnaissance) physique

Vérification de l'existence d'éléments physiques (biens matériels, numéraire, valeur, document papier, etc.) figurant sous forme d'écritures comptables dans un compte.

- Contrôle d'ajustement

Vérification de l'égalité comptable de montant (en masse ou en solde) entre comptes et/ou comptabilités.

- Contrôle de rapprochement

Vérification de la justification d'informations comptables portées dans des documents (documents comptables, pièces justificatives...), d'écritures comptables figurant dans un compte, du montant (en masse ou en solde) d'un compte.

- Contrôle de reconstitution (ou circularisation)

Vérification consistant à reconstituer une écriture comptable donnée en suivant le processus (cf. piste d'audit).

Contrôle de corroboration

Contrôle pouvant être réalisé par le 2^{ème} niveau de contrôle interne afin de s'assurer de l'effectivité et de la qualité des contrôles exercés au 1^{er} niveau et de fiabiliser les constats opérés par l'encadrement dans le cadre de leurs contrôles de supervision.

Cette expression est également employée pour décrire les contrôles exercés par l'auditeur pour étayer ses constatations, conclusions et opinions. Dans ce cas, on parle également de "tests de conformité".

Critères de qualité comptable et financière

Les critères de qualité comptable sont la régularité (réalité, justification, présentation et bonne information), la sincérité, l'exactitude, l'exhaustivité (totalité, non-contraction), l'imputation, le rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice.

Cycle

Un ensemble cohérent de [processus](#). L'activité comptable peut être découpée en cycles homogènes qui s'articulent entre eux. Par souci de lisibilité, des sous-cycles peuvent être définis.

Délégation

Transfert d'une compétence ou d'une signature d'un délégant à un délégataire, appuyé sur un acte de délégation, autorisé par une règle juridique.

Diagnostic

Démarche d'évaluation du contrôle interne d'une entité, par son encadrement, dans le but de l'améliorer.

Document comptable

Livre journal, grand livre, livre d'inventaire, compte général de l'État, et tout livre auxiliaire, fiches d'écriture, ordres de payer et de recouvrer, et autres états, support papier ou numérique (donnée informatique) d'une écriture comptable.

Donnée informatique (ou numérique)

Information comptable ou preuve sous forme numérique.

Les données numériques figurent dans un système d'information.

Dossier de clôture

Le dossier de clôture, tenu par chaque comptable public, est constitué de l'ensemble des pièces justificatives et des documents comptable, justifiant et appuyant les écritures restant en solde à la fin de l'exercice. Complément du compte de gestion, le dossier de clôture a pour objectif de justifier les comptes à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire de fournir des éléments d'appréciation de la réalité et de l'exactitude des soldes.

Dossier de révision

Le dossier de révision, tenu par chaque comptable public, retrace l'ensemble de la politique de contrôle interne du comptable public, c'est-à-dire la mise en œuvre du plan de contrôle interne sur un exercice comptable donné. Il complète le compte de gestion et le dossier de clôture mais ne s'y substitue pas. Un seul et unique dossier de révision est constitué par comptable.

Écriture comptable

Une écriture comptable est le résultat et la trace d'un [enregistrement comptable](#).

Tout enregistrement comptable (y compris rectification et [régularisation](#)) précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque information, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie. Chaque écriture mentionne donc :

- l'exercice comptable ;
- la date de la journée comptable ;
- l'imputation comptable : le numéro et / ou l'intitulé du compte débité + le numéro et / ou l'intitulé du compte crédité ;
- le libellé de l'opération (qui comprend s'il y a lieu, le nom du tiers concerné et d'autres éléments de nature administrative tels que son adresse, son identité bancaire, etc.) ;
- la référence de la pièce justificative de l'opération ;
- le montant de l'opération.

Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.

En milieu informatisé, cette écriture mentionne aussi :

- un numéro séquentiel continu ;
- l'identification de l'utilisateur à l'origine de l'enregistrement.

Émargement

Opération de rattachement informatique d'une écriture comptable à une écriture d'origine enregistrée généralement dans un compte des classes 4 et 5.

L'émarginement permet la régularisation.

Encadrement

Opérationnels d'une entité, investis du pouvoir hiérarchique, chargés de diriger les agents et responsables du contrôle interne.

Ces cadres disposent du pouvoir d'engager l'organisme public vis-à-vis des tiers, soit en vertu de leur nomination, soit par délégation.

Encaissement

Mode d'extinction d'une créance de l'organisme public à l'égard d'un débiteur, selon un moyen de paiement.

Enregistrement comptable

Opération consistant en l'insertion d'une [information comptable](#) en comptabilité. Son résultat et sa trace constituent une [écriture comptable](#).

La [rectification](#) est un enregistrement modificatif. La [régularisation](#) est l'enregistrement définitif d'une écriture.

Les opérations comptables sont enregistrées chronologiquement et sans délai. Le caractère définitif des enregistrements comptables est assuré par une procédure d'[arrêté](#) (ou clôture), qui interdit toute modification ou suppression des enregistrements.

Entité

Structure organisée dirigée par un [encadrement](#).

S'agissant d'un organisme public, il s'agit de l'ensemble des structures, ordonnateur ou comptable, chargées d'une activité liée à l'information comptable et financière.

État de développement des soldes

[Document comptable](#) détaillant par écriture comptable, le solde d'un compte.

Évaluation comptable

[Opération](#) consistant en l'établissement du montant d'une [information comptable](#).

Exactitude de la comptabilité

Critère de qualité comptable.

Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité.

Exercice

[Période comptable](#) au terme de laquelle des états financiers sont établis.

L'exercice comptable, pour ce qui concerne un organisme public, correspond à l'année civile.

Exhaustivité de la comptabilité

Critère de qualité comptable.

Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité (cf. totalité, non-contraction).

La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture.

Ainsi l'exhaustivité implique que tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, que seuls ces droits et obligations sont enregistrés, en partie double, sans contraction d'aucune sorte entre eux, et imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes.

Le cas échéant, l'information comptable est portée en annexe.

Fait générateur

Fait ou date conditionnant le déclenchement d'une procédure.

Finalité (Élément final)

Dernière opération d'une procédure, ou opération la plus importante.

Généralement enregistrement comptable ou fait générateur d'une autre procédure.

Fonction comptable

Fonction partagée entre [ordonnateur](#) et [comptable](#), transverse au sein des structures de l'organisme et intégrant l'ensemble des opérations comptables et financières, assurées par des acteurs et des moyens informatiques et matériels associés déterminés. Elle débute par l'origine de l'[information comptable](#) et se termine par la validation définitive de l'[écriture comptable](#).

Son périmètre s'identifie à la cartographie des cycles et processus. Elle se concrétise dans le [processus](#).

Fournisseur

Est appelé fournisseur (ou prestataire), tout tiers livrant un bien ou une prestation à titre onéreux à l'organisme public ; il peut s'agir d'une personne publique comme d'une personne privée, d'un commerçant comme d'un non-commerçant (autre personne publique, association, etc.), d'une personne morale comme d'une personne physique.

Grand livre

[Document comptable](#) retraçant par comptes, tous les mouvements affectant le patrimoine.

Les écritures du livre journal sont portées sur le grand livre, ventilées selon le plan de comptes.

Habilitation

Droit d'accès, attribué à un [intervenant](#), pour une application du système d'information et/ou aux transactions autorisées (" profil ").

L'habilitation doit correspondre à l'attribution des tâches.

Identification

Code que l'intervenant doit nécessairement saisir pour s'identifier et accéder au système d'information ou aux transactions autorisées. Cette identification correspond à une [habilitation](#).

Exemple d'identifiant : nom utilisateur ou code utilisateur.

Imputation comptable

Critère de qualité comptable.

Enregistrement comptable de l'information comptable (droits et obligations de l'entité) à la subdivision adéquate du plan de comptes (bilan ou compte de résultat) ou de l'annexe.

Information comptable

Tout événement modifiant le patrimoine et la situation financière de l'organisme public.

L'information circule le long du [processus](#), soit sous support papier, soit sous support numérique.

Information comptable	Support papier	Support numérique	Autre
Document comptable :	Document comptable papier	Document comptable sous forme de donnée informatique	
Preuve comptable :	Pièce justificative	Preuve comptable sous forme de donnée informatique	Élément physique

Évaluée, contrôlée et enregistrée comptablement, l'information comptable est retracée sous la forme d'une [écriture comptable](#).

Interface

Transmission de données entre deux applications, soit manuellement (ressaisie des données de l'application remettante dans l'application destinataire), soit automatiquement.

Intervenant

Tout opérationnel habilité à accéder à un système d'information.

L'auditeur peut être intervenant (utilisateur), mais uniquement pour consultation.

Inventaire

Relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnés la quantité et le montant de chacun d'eux et de tous les engagements.

Ensemble des opérations de recensement exhaustif des éléments actifs et passifs et des engagements.

Ensemble des documents donnant l'état descriptif et estimatif du patrimoine.

Justification

Sous-critère de qualité comptable (régularité) selon lequel tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce justificative.

Livre-journal

[Document comptable](#) retraçant chronologiquement tous les événements affectant le patrimoine.

Le livre journal enregistre dans l'ordre chronologique, au jour le jour, opération par opération.

Maintenance

Installation d'un système d'information, d'une nouvelle version, dépannage.

Montant

Valorisation chiffrée d'une information comptable. Il est une des composantes d'une écriture comptable.

Moyens de paiement

Moyens de paiement au sens de l'article [L 311-3](#) du code monétaire et financier.

Non-contraction

Sous-critère de qualité comptable ([exhaustivité](#)) selon lequel les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux.

Opération

Composante indissociable d'une [tâche](#).

Types d'opérations	Opérationnels	Intervenants	Opérations d'exécution	Opérations de contrôle
Traitement de l'information comptable	Agent ou cadre	Utilisateur	Évaluation comptable	Contrôle comptable
			Enregistrement comptable	
Support		Administrateur	Paramétrage	Contrôle support
			Conservation	
		Utilisateur	Transmission	
		Utilisateur	Archivage	
	Chargé de maintenance	Maintenance		
<p>Les opérations correspondent à une typologie limitée d'actions réalisées par des opérationnels :</p> <ul style="list-style-type: none"> - opérations liées au traitement de l'information comptable : c'est-à-dire opérations aboutissant à une écriture comptable ; il peut s'agir d'opérations de contrôle, d'enregistrement ou d'évaluation ; - opérations dites « support » : supports des opérations de traitement de l'information comptable, qu'elle soit sous forme papier (archivage...) ou informatique (maintenance, paramétrage...), ainsi que les contrôles et mesures de conservations afférents. 				

Opérations de contrôle de premier niveau

Les [opérations](#) de contrôle de premier niveau sont exercées au sein de l'entité attributaire des tâches. Ces contrôles, intégrés au fonctionnement courant, sont soit contemporains (a priori), soit a posteriori :

- Autocontrôle

Contrôle de premier niveau exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou contemporain. Il est intégré à une procédure donnée.

- Contrôle mutuel

Contrôle de premier niveau exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent, ou par une entité sur les opérations d'une autre entité. Ce contrôle - qui n'est qu'un aspect de l'autocontrôle - est intégré à la procédure.

- Contrôle de [supervision](#)

Contrôle de premier niveau exercé par l'encadrement sur les opérations des agents. Il peut être intégré à la procédure (contrôle de supervision contemporain), ou extérieur à la procédure (contrôle a posteriori).

Opérationnels

Acteurs à qui sont attribuées les tâches (donc les opérations). Il sont constitués d'agents et de cadres.

L'auditeur ne peut pas avoir la qualité d'opérationnel.

Opinion

Conclusion de l'auditeur sur un ensemble d'états financiers et comptables, rédigée à l'issue d'un audit.

Païement

Mode d'extinction d'une dette de l'Organisme public à l'égard d'un créancier (articles 1234 du code civil et 33 du décret du 29 décembre 1962), selon un moyen de paiement.

Partie double

La comptabilité est tenue selon la méthode de la partie double. Pour chaque écriture, un compte est débité et un compte est crédité. Toutefois, elle peut concerner plusieurs comptes soit en débit soit en crédit. Les montants enregistrés en débit doivent être égaux aux montants enregistrés en crédit.

Période comptable

Espace de temps au terme duquel les écritures sont arrêtées comptablement.

La période comptable de base est la journée.

Les comptes de l'organisme public sont établis sur la période comptable de l'[exercice](#).

Pièce justificative

[Preuve](#) écrite d'une [écriture comptable](#).

Piste d'audit (ou chemin de révision)

Démarche consistant en la mise en place d'un processus continu et intégré, avec la description, d'une façon claire et exhaustive, du cheminement des opérations (flux d'informations, flux financiers), de leur traçabilité (documents comptables et pièces justificatives) et de leur contrôle. La piste d'audit permet :

- de reconstituer dans un ordre chronologique les opérations ;
- de justifier toute opération par une [pièce d'origine](#) à partir de laquelle il doit être possible de remonter par un cheminement ininterrompu au [document de synthèse](#) et réciproquement ;
- d'expliquer l'évolution des soldes d'un [arrêté](#) à l'autre par la conservation des mouvements ayant affecté les [postes comptables](#).

La piste d'audit permet ainsi de reconstituer les données comptables (cf. contrôle de reconstitution) en fonction d'un processus.

Plan de continuité de l'activité

Ensemble de mesures visant à assurer, selon divers scénarios de crises, y compris face à des chocs extrêmes, le maintien, le cas échéant de façon temporaire selon un mode dégradé, des prestations de services essentielles de l'entité puis la reprise planifiée des activités.

Point clé

Élément d'une procédure conditionnant son bon fonctionnement, sa qualité et sa poursuite dans les phases ultérieures.

Présentation et bonne information comptable

Sous-critère de qualité comptable (régularité) selon lequel les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière et les opérations sont présentées conformément aux normes en rigueur.

Preuve (information probante)

Tout élément physique, écrit ou numérique, permettant de contrôler la qualité des [écritures comptables](#) enregistrées ou à enregistrer (cf. [information comptable](#)).

La [pièce justificative](#) constitue une preuve écrite.

La preuve constitue le support de la [traçabilité](#). Elle doit répondre aux critères fixés par les textes (notamment le code civil).

Procédure

La procédure fait partie d'un [processus](#) dont elle constitue l'un des enchaînements.

La procédure se décompose elle-même en enchaînement de [tâches](#) (ou fonctions).

Elle est déclenchée par un fait générateur et aboutit à une ou plusieurs finalités.

Processus

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

Un processus est un ensemble cohérent de [procédures](#). Un [cycle](#) est un ensemble de processus.

L'[information comptable](#) circule le long du processus qui constitue ainsi le support de la [piste d'audit](#).

Quittance

Document comptable représentant la preuve de la libération du débiteur à l'égard de l'organisme public.

Rapport

Document présentant les constatations, les conclusions et les recommandations (voire l'opinion sur les comptes) de l'auditeur, rédigé à l'issue d'un audit.

Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice

Critère de qualité comptable.

Enregistrement définitif en comptabilité, des opérations se rattachant à une période comptable donnée. Il s'agit de la comptabilisation à la bonne période des droits et obligations enregistrés en comptabilité.

Rattachement à la bonne période comptable

Comptabilisation à la bonne période des droits et obligations enregistrés en comptabilité : concerne l'enregistrement quotidien des opérations.

Rattachement au bon exercice

Comptabilisation au bon exercice des droits et obligations enregistrés en comptabilité (indépendance ou spécialisation des exercices ou " cut off ").

Réalité

Sous-critère de qualité comptable (régularité) selon lequel les éléments d'actif et de passif (hors amortissement et provision) en comptabilité existent réellement et sont bien rattachés à l'entité.

Recommandation

Mesure préconisée par l'audit, élaborée à l'issue de ses constatations, reposant sur ses conclusions, et destinée à remédier à un problème ou à une irrégularité, rencontrés dans le cadre de l'audit.

Rectification (synonyme : correction)

Enregistrement modificatif d'un quelconque élément d'une écriture comptable, postérieurement à la clôture de la journée comptable à laquelle se rapporte l'écriture rectifiée.

La rectification est consécutive à une erreur.

La rectification d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine.

Régularité et sincérité de la comptabilité

Critères de qualité comptable.

La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe.

Le critère de qualité comptable de régularité implique la conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables (cf. réalité, justification, présentation et bonne information comptable).

Le critère de qualité comptable de sincérité implique l'application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité).

Régularisation

Enregistrement définitif d'une [écriture](#) figurant généralement en imputation provisoire, dans le compte adéquat, postérieurement à la [clôture](#) de la journée comptable à laquelle se rapporte l'écriture régularisée.

La régularisation est consécutive à une absence d'information ou à l'attente d'une date ou d'un acte.

La régularisation d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine.

Révision comptable

La révision comptable consiste à examiner et à vérifier périodiquement les comptes d'un organisme public, à justifier chaque montant, à en évaluer d'autres et à contrôler chaque imputation. Elle se fait tout au long de l'exercice. Pour ne rien omettre au cours de la révision, un dossier doit être tenu, où les comptes sont répertoriés et analysés en détail (cf. dossiers clôture et de révision).

Revue analytique

Expertise consistant en l'analyse comparative, sur au minimum deux exercices, de la structure :

- du **compte de résultat** (variations de postes). En principe, les variations de postes supérieures à 10% doivent pouvoir être expliquées. L'objectif est de mettre en évidence des opérations significatives exceptionnelles, par leur occurrence et leur montant, et d'éventuelles incohérences ;

- du **bilan**, où il s'agit d'examiner la cohérence de l'évolution des principaux postes, au regard de l'évolution du compte de résultat, des investissements effectués et des faits marquants signalés.

Risque

Possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité (ou occurrence).

Risque inhérent

Un risque inhérent est un risque lié à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités (risque d'erreurs significatives, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne). Un risque inhérent doit être maîtrisé, mais ne peut jamais être supprimé. Les catégories de [risques inhérents](#) sont :

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

Risque de contrôle

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

Risque résiduel

C'est la partie du risque demeurant non maîtrisée, en raison des contraintes de moyens mais également en raison d'autres limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Le risque résiduel est celui qui reste après que le management a pris des mesures pour répondre au risque. Un dispositif de contrôle interne efficace et pertinent générera un risque résiduel faible. Dès lors, plus le risque de contrôle est important et plus la part du risque résiduel a de fortes probabilités de l'être également. Un risque résiduel peut être supprimé, si le dispositif de contrôle interne maîtrise totalement le risque inhérent auquel il est lié.

Risque d'audit (risque de non dépistage)

Risque qu'une irrégularité ou une inexactitude significative, qui n'a pas été corrigée lors de la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne, ne soit pas décelée par l'auditeur.

Séparation des tâches

Attribution, sur un [processus](#), d'une tâche à deux agents distincts, permettant un [contrôle mutuel](#).

Cette séparation des tâches peut être réalisée en fonction de seuils de montants d'opérations. Elle peut aussi être assurée par une rotation périodique des opérationnels d'une entité.

En milieu informatisé, la séparation des tâches suppose une configuration des habilitations aux transactions correspondant à chaque tâche.

Solde

[Montant](#) total figurant à un compte après soustraction des écritures soldées (écritures émargées). Les [écritures](#) non soldées figurent sur un [état de développement des soldes](#). Le solde doit correspondre au sens débiteur ou créditeur ou nul du compte.

Supervision

La supervision peut être entendue de trois manières :

- c'est tout d'abord, au sein d'une entité, la fonction régulière consistant dans le suivi des travaux et le contrôle et la validation des opérations ([contrôle de supervision](#)) des agents par l'encadrement ; elle s'intègre au premier niveau de contrôle interne ;
- c'est ensuite, l'élément indispensable du processus d'audit ; le superviseur encadre et oriente les auditeurs à toutes les étapes de façon à ajuster avec le maximum d'efficacité les travaux aux buts poursuivis ;
- il s'agit également du contrôle exercé par des acteurs spécialisés sur les référentiels de tiers.

Système d'information

Un système d'information est l'ensemble des moyens techniques et humains qui permet de stocker, de traiter ou de transmettre l'information.

Système d'informations comptables

Tout système d'information de tenue de la comptabilité, que ce soit la comptabilité générale ou la comptabilité de développement (ou auxiliaire).

Tâche (ou fonction)

Exécution par un [opérationnel](#) d'un ensemble d'[opérations](#) indissociables. La (les) tâche(s) compose(nt) une [procédure](#). Les opérations réalisées dans le cadre d'une tâche ne peuvent être séparées dans le temps, ni réparties entre plusieurs opérationnels.

Tiers

Organisme, service externes à l'entité auditée et en relation avec elle (fournisseurs, clients, bénéficiaires de subventions, etc.).

Totalité

Sous-critère de qualité comptable (exhaustivité) selon lequel tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés.

Traçabilité

Formalisation de la réalisation des opérations et des opérationnels les ayant réalisées.

La traçabilité repose sur un système de [preuves](#). Un système de preuves satisfaisant est conditionné par :

- la numérotation séquentielle et continue des [documents comptables](#) et des [pièces justificatives](#) des écritures ;
- le classement (chronologique, comptable, thématique, alphabétique...), l'archivage exhaustif des documents (papiers ou informatiques), dans le respect des délais de conservation ; cette formalisation doit être disponible, accessible, pertinente (adaptée à son objet et à son utilisation), vérifiable (existence des sources d'information) ;
- la preuve de l'exécution des opérations (effectuée par écrit avec la signature d'un document ou de manière informatique).

La traçabilité conditionne la qualité de la piste d'audit.

Transaction

Opération, de quelque nature que ce soit, enregistrant et modifiant les données et les paramètres dans un [système d'information](#).

Transmission

L'opération de transmission consiste à transférer des documents comptables et des pièces justificatives (sous support papier ou numérique) d'une tâche à une autre tâche, le long du processus (cf. circulation de l'information comptable).

Utilisateur

Tout intervenant dans le système d'information pour les transactions suivantes : enregistrement, validation et consultation.

Par utilisateur, on entend donc celui qui accède à l'application pour procéder, dans le cadre de l'attribution de ces tâches, à des opérations. On exclut donc ici un administrateur ou un chargé de maintenance⁴². L'auditeur peut être utilisateur, mais uniquement pour consultation.

Valeurs inactives

Par valeurs inactives, il faut entendre :

- certaines valeurs, autres que du numéraire, qui sont déposées par des tiers et n'entrent pas, par conséquent, dans la situation patrimoniale de l'organisme (elles doivent être soigneusement distinguées des valeurs identiques lui appartenant) ;
- des formules de différente nature qui n'acquièrent une valeur ou ne forment un titre que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou un agent habilité à cet effet.

Validation

La validation est le résultat positif d'un contrôle. Le refus de validation est le résultat négatif d'un contrôle.

⁴² Pour la DGFIP : département informatique quelle que soit sa fonction, CMIB, administrateur réseau...

Septembre 2010