

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES



## ► CADRE DE RÉFÉRENCE

de la maîtrise des risques  
financiers et comptables des  
établissements publics nationaux



Ce document appartient à la Direction générale des finances publiques. Il est protégée par le code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992.

En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit, sans autorisation de l'auteur.



## ■ AVANT-PROPOS

L'article 47-2 de la Constitution dispose que (dernier alinéa) «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.»

Les établissements publics nationaux soumis aux dispositions du règlement général sur la comptabilité publique sont des organismes publics qui doivent répondre à cet objectif de qualité comptable.

Pour ce faire, le contrôle interne comptable et financier constitue le levier majeur pour atteindre l'objectif de qualité des comptes, en tant que démarche de maîtrise des risques comptables.

Le contrôle interne comptable et financier est un sous-ensemble du contrôle interne. Le contrôle interne comptable et financier 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 aux établissements publics nationaux 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 ;

- 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 ministères de tutelle et les juridictions financières ;
- la certification des comptes pour certains établissements.

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. Il participe pleinement de la gouvernance de l'établissement et suppose, pour qu'il soit efficace, l'implication de la direction dans la démarche de maîtrise des risques comptables, qui concerne tous les services (les services gestionnaires, l'agent comptable, le service chargé du système d'information).

***Le présent cadre de référence fixe les axes directeurs de la démarche de contrôle interne comptable et financier : ils doivent être adaptés aux missions, au volume financier, à l'importance des effectifs et aux besoins de chaque établissement.***



## ■ SOMMAIRE

|   |    |
|---|----|
| <b>AVANT-PROPOS</b> .....   | 1  |
| <b>1 - L'OBJECTIF DE QUALITÉ COMPTABLE</b> .....  | 4  |
| 1.1 Le corpus juridique .....   | 4  |
| 1.2 L'objectif d'une comptabilité de qualité .....  | 4  |
| 1.3 La déclinaison opérationnelle de l'objectif de qualité comptable :<br>les critères de qualité comptable et financière .....                     | 6  |
| <b>2 - DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER</b> .....  | 8  |
| <b>3 - PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DU «CADRE DE RÉFÉRENCE» RELATIF<br/>AU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER DES EPN</b> .....                     | 9  |
| 3.1 Gouvernance .....   | 9  |
| 3.1.1. Structures de gouvernance .....  | 9  |
| 3.1.2 Principes de la démarche de contrôle interne : gouvernance et arbitrage permanents .....  | 9  |
| 3.2 Démarche de contrôle interne comptable et financier : indicateurs, cartographie des risques,<br>plan d'action et plan de contrôle interne ..... | 11 |
| Schéma de la démarche de contrôle interne comptable et financier .....  | 11 |
| 3.2.1 Indicateurs de qualité comptable et financière .....  | 12 |
| 3.2.2 Cartographie des risques .....  | 12 |
| 3.2.3 Plan d'action .....   | 13 |
| 3.2.4 Plan de contrôle interne .....  | 15 |
| 3.3 Dispositif de contrôle interne comptable et financier .....   | 19 |
| 3.3.1 Un dispositif organisé .....  | 20 |
| 3.3.2 Un dispositif documenté .....   | 22 |
| 3.3.3 Un dispositif tracé .....   | 24 |
| 3.4 Évaluation du contrôle interne comptable et financier .....   | 25 |
| 3.4.1 Évaluation par les acteurs .....  | 25 |
| 3.4.2 Audit interne .....   | 25 |
| 3.4.3 Audit externe .....   | 26 |
| <b>4 - PRÉSENTATION DÉTAILLÉE DE L'ORGANISATION DU DISPOSITIF<br/>DU 1ER NIVEAU DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER</b> .....                | 27 |
| 4.1 Les acteurs .....   | 27 |
| 4.2 La structuration des processus .....  | 27 |
| 4.3 Les opérations de contrôle réalisées par les agents .....   | 27 |
| 4.3.1 Les autocontrôles .....   | 27 |
| 4.3.2 Les contrôles mutuels .....   | 28 |
| 4.4 Les opérations de contrôle réalisées par l'encadrement (supervision) .....  | 29 |
| 4.4.1 Les opérations de contrôle de supervision intégrées à la procédure .....  | 29 |
| 4.4.2 Les opérations de contrôle de supervision a posteriori .....  | 29 |
| <b>5 - PRÉSENTATION DÉTAILLÉE DE L'ORGANISATION DU DISPOSITIF<br/>DE CONTRÔLE INTERNE DE 2E NIVEAU</b> .....  | 32 |
| 5.1 Acteur .....  | 32 |
| 5.2 Missions .....  | 32 |
| 5.2.1 Le pilotage et l'animation de la fonction comptable et financière .....   | 32 |
| 5.2.2 La garantie de la qualité des comptes de l'organisme .....  | 34 |



|   |    |
|---|----|
| <b>ANNEXE 1 L'APPLICATION DES NORMES DE CONTRÔLE INTERNE<br/>COMPTABLE ET FINANCIER EN MILIEU INFORMATISÉ</b> ..... | 36 |
| <b>AVANT-PROPOS</b> .....   | 36 |
| 1. Environnement des applications .....   | 37 |
| 2. Applications .....   | 41 |
| <b>ANNEXE 2 GLOSSAIRE</b> .....   | 47 |
| <b>ANNEXE 3 ARTICULATION ENTRE CONTRÔLE INTERNE, AUDIT INTERNE ET CERTIFICATION DES COMPTES</b> .....               | 57 |
| <b>ANNEXE 4 ARTICULATION DES OPÉRATIONS DE CONTRÔLE DE 1<sup>ER</sup> NIVEAU</b> .....                              | 58 |
| <b>ANNEXE 5 DU CONSTAT À LA PROPOSITION D'ACTION</b> .....  | 59 |
| <b>ANNEXE 6 PROCESSUS DE VALIDATION ET DE SUIVI DE L'ACTION PROPOSÉE</b> .....                                      | 60 |
| <b>ANNEXE 7 CONTRÔLE DE SUPERVISION A POSTERIORI : LA PROBLÉMATIQUE DE L'ÉCHANTILLONAGE</b> .....                   | 61 |
| <b>ANNEXE 8 MODÈLE DE CARTOGRAPHIE DES RISQUES</b> .....  | 64 |
| <b>ANNEXE 9 MODÈLE DE PLAN D'ACTION</b> .....   | 65 |
| <b>ANNEXE 10 MODÈLE DE PLAN DE CONTRÔLE INTERNE</b> .....   | 66 |



## ■ 1 - L'OBJECTIF DE QUALITÉ 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*».

#### Le règlement général sur la comptabilité publique et le plan comptable général

L'article 52 du RGCP dispose que «*la nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale [des organismes publics] définit les modalités de fonctionnement des comptes. Cette nomenclature s'inspire du plan comptable général approuvé par arrêté du ministre des finances. Lorsque l'activité exercée est de nature principalement industrielle ou commerciale, la nomenclature des comptes est conforme au plan comptable général, sauf dérogations justifiées par le caractère particulier des opérations à retracer*».

L'article 180 RGCP dispose, que «*en ce qui concerne la comptabilité générale, le plan comptable particulier de l'établissement est conforme au plan comptable type des établissements publics à caractère administratif approuvé par le ministre des finances. Le plan comptable type s'inspire du plan comptable général*».

Le paragraphe 120-1 du plan comptable général dispose que «*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*» (...). Le paragraphe 120-2 ajoute que «*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 ont de la réalité et de l'importance relative des éléments enregistrés*».

#### La loi organique relative aux lois de finances

Dans son article 27, la LOLF dispose que «*les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière*».

Comme indiqué dans le Recueil des normes comptables de l'État, le principe d'image fidèle relève davantage de l'objectif ; le respect de l'ensemble des autres principes comptables devant tendre vers cette image fidèle. La qualité comptable s'appréhende donc comme le respect de l'image fidèle.

Les établissements publics de l'État sont indirectement concernés par l'objectif fixé par l'article 27 de la LOLF dans la mesure où ils sont valorisés dans les comptes de l'État en tant que participations.

Par ailleurs, dans le principe de la LOLF, les opérateurs quels qu'ils soient, participent à l'exécution des missions de l'État : la sincérité budgétaire, qui s'appuie en vertu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, sur la qualité comptable, implique une qualité des comptes des opérateurs.

#### Les textes propres aux établissements publics de l'État

Plusieurs textes de nature législative fixent des règles propres à certains établissements publics de l'État s'agissant de la qualité de leurs comptes, soit :

- en fonction du volume de leur activité et de leur périmètre <sup>1-2</sup> ;
- en fonction de leur statut <sup>3</sup>.

### 1.2 L'OBJECTIF D'UNE COMPTABILITÉ DE QUALITÉ

La qualité comptable n'est pas un objectif en soi mais renvoie plus largement au rôle imparti à la comptabilité. 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 contrôle <sup>4</sup>.

<sup>1</sup> Article 30 de la loi 84-148 du 1er mars 1984 (modifié par la loi 2006-387 du 31 mars 2006) :

«1. (...) Les établissements publics de l'État, qu'ils soient ou non soumis aux règles de la comptabilité publique, sont tenus de nommer au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants lorsqu'ils établissent des comptes consolidés en application de l'article 13 de la loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques.

Néanmoins, quand les conditions posées aux premier et deuxième alinéas ne sont pas remplies, les établissements publics de l'État peuvent nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant. Il en va de même dans les groupements d'intérêt public dont l'État ou un établissement public de l'État est membre. [\(suite page suivante\)](#)



Dans le cas d'organismes gérant des fonds publics, la comptabilité est aussi un moyen de satisfaire un impératif démocratique.

*L'objectif de qualité comptable doit être entendu dans un sens large, impliquant dans son périmètre l'ensemble de l'activité de l'établissement qui a une résultante dans les comptes annuels, en cours ou à venir.*

### 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, bilan, compte de résultat, annexe...), 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'établissement au travers d'un bilan et son évolution au travers d'un compte de résultat.

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 les tiers en relation financière avec l'entreprise (bailleurs de fonds, fournisseurs, créanciers publics, salariés, voire clients, etc.). Dans le cadre de la comptabilité d'un établissement public, cette problématique renvoie à l'information donnée à l'organe délibérant et aux tutelles.

La qualité et, partant, la crédibilité de la comptabilité, permettent d'apporter à ses destinataires une information comptable claire (univoque et sans ambiguïté), pertinente (concentrée sur l'essentiel), lisible (directement compréhensible par des non comptables) et périodique (régulièrement transmise et dans des délais permettant son utilisation). 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.

suite <sup>1</sup>

2. Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'État sont nommés, sur proposition des organes dirigeants, par le ministre chargé de l'économie. Lorsque l'établissement fait appel public à l'épargne, cette nomination est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers dans des conditions fixées par décret. »

Article 32 (modifié par l'ordonnance 2000-912 du 18 septembre 2000) :

« Dans certains établissements et entreprises mentionnés à l'article 30 qui répondent à l'un des critères définis à l'article L. 232-2 du code de commerce précité, le conseil d'administration ou le directoire est tenu d'établir les documents mentionnés à cet article. Les dispositions de l'article L. 232-3 du code de commerce sont applicables. (Article L. 232-2 Code de commerce : Dans les sociétés commerciales qui répondent à l'un des critères définis par décret en Conseil d'État et tirés du nombre de salariés ou du chiffre d'affaires, compte tenu éventuellement de la nature de l'activité, le conseil d'administration, le directoire ou les gérants sont tenus d'établir une situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible, un compte de résultat prévisionnel, un tableau de financement en même temps que le bilan annuel et un plan de financement prévisionnel.) »

<sup>2</sup> Article 13 de la loi 85-11 du 3 janvier 1985 (modifié par la loi 2003-706 du 1er août 2003) :

« Les établissements publics de l'État, dès lors qu'ils contrôlent une ou plusieurs personnes morales ou qu'ils exercent une influence notable dans les conditions prévues aux articles L. 233-16 et suivants du code de commerce, sont tenus d'établir, conformément à ces articles, et de publier des comptes consolidés ainsi qu'un rapport sur la gestion du groupe. »

Toutefois, cette obligation ne s'impose pas lorsque l'ensemble constitué par l'établissement public et les personnes morales qu'il contrôle ne dépasse pas pendant deux exercices successifs sur la base des derniers comptes annuels arrêtés une taille déterminée par référence à deux des trois critères mentionnés à l'article L. 123-16 dudit code, selon des modalités fixées par décret en Conseil d'État. »

<sup>3</sup> Article L712-8 (Loi 2007-1199 du 10 août 2007) :

« Les universités peuvent, par délibération adoptée dans les conditions prévues à l'article L. 711-7, demander à bénéficier des responsabilités et des compétences élargies en matière budgétaire et de gestion des ressources humaines prévues aux articles L. 712-9, L. 712-10 et L. 954-1 à L. 954-3. »

Les dispositions des articles mentionnés au premier alinéa s'appliquent sous réserve que la délibération du conseil d'administration soit approuvée par arrêté conjoint du ministre chargé du budget et du ministre chargé de l'enseignement supérieur. »

Article L712-9 (Loi 2007-1199 du 10 août 2007) :

« Le contrat pluriannuel d'établissement conclu par l'université avec l'État prévoit, pour chacune des années du contrat et sous réserve des crédits inscrits en loi de finances, le montant global de la dotation de l'État en distinguant les montants affectés à la masse salariale, les autres crédits de fonctionnement et les crédits d'investissement. (...) »

L'établissement assure l'information régulière du ministre chargé de l'enseignement supérieur et se dote d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial selon des modalités précisées par décret. »

Les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes. »

Cf. Décret 2008-618 du 27 juin 2008 relatif au budget et au régime financier des EPSCP bénéficiant des responsabilités et compétences élargies ; Décret 2008-619 du 27 juin 2008 modifiant le décret 94-39 du 14 janvier 1994 relatif au budget et au régime financier des EPSCP ; Décret 2008-620 du 27 juin 2008 modifiant le décret 2000-1264 du 26 décembre 2000 fixant les conditions dans lesquelles les EPSCP peuvent prendre des participations et créer des filiales. »

<sup>4</sup> 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 ». »



## La comptabilité comme outil de gestion

La comptabilité a vocation à servir d'outil de pilotage financier à l'organe délibérant et à la direction de l'établissement. L'appréciation de la soutenabilité budgétaire doit nécessairement intégrer pour être pertinente des informations comptables (engagements hors bilan, provisions, dépréciations, par exemple). La comptabilité doit naturellement être un levier de gestion pour les décideurs publics ou les gestionnaires dans le cadre du contrôle de gestion.

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 peuvent être élaborés des indicateurs de gestion et de performance. Ces données participent ainsi directement aux arbitrages de gestion.

## 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 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. Les travaux menés sur les immobilisations et les stocks démontrent l'intérêt de recenser et de valoriser les actifs pour assurer leur protection.

## 1.3 LA DÉCLINAISON OPÉRATIONNELLE DE L'OBJECTIF DE QUALITÉ COMPTABLE : LES CRITÈRES DE QUALITÉ COMPTABLE ET FINANCIÈRE

Le contrôle interne comptable et financier des établissements publics nationaux est mis en place afin d'atteindre l'objectif de qualité comptable et financière : c'est-à-dire que la comptabilité de l'établissement donne une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. Cet objectif principal se décline en différents critères de qualité comptable et financière.

La qualité comptable et financière peut se résumer à la production de comptes fidèles, au sens où ils reflètent la situation patrimoniale et financière réelle de l'établissement, et lisibles, dans la mesure où ces comptes apportent aux décideurs une information fiable et pertinente. C'est donc autour du principe fédérateur d'image fidèle que des critères plus opérationnels ont été définis en s'inspirant notamment des assertions d'audit. La préoccupation majeure pour le choix des critères a été la meilleure lisibilité et étanchéité de chacun d'entre eux pour éviter les problèmes d'interprétation et de chevauchement. Les critères opérationnels qui ont été retenus sont les suivants :

| Critères   | Description  | Observations   |
|--|--|--|
| <b>Régularité</b>                                | 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) 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'organisme.   |
| 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, lié à la piste d'audit, recoupe aussi la problématique de correcte indication des libellés lors des enregistrements comptables.                                |
| <b>Sincérité</b>                                 | 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. |



| Critères  | Description   | Observations   |
|---|---|--|
| <b>Exactitude</b>   | Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité               | Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation.  |
| <b>Exhaustivité</b>   | Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :             | 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 : Totalité   | - tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés ;                                       |  |
| Sous-critère : Non-contraction                                      | - les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux.  |  |
| <b>Imputation</b>   | Les droits et obligations de l'entité sont imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes.      |  |
| <b>Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice</b> | Enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée. | Application autant quotidienne pour connaître la situation de trésorerie, qu'en fin d'exercice notamment pour le rattachement des charges à payer et des produits à recevoir.    |

L'objectif de qualité comptable et financière 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 et financier (tant sur le plan «fonctionnel» que dans le domaine informatique) d'atteindre ces objectifs de qualité comptable.



## ■ 2 - DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER

Conformément aux standards internationaux<sup>5</sup>, 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 et financier 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, 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 l'établissement<sup>6</sup>.*

*Le contrôle interne comptable et financier est un sous-ensemble du contrôle interne. Il 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».*

<sup>5</sup> 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) et l'Autorité des marchés financiers (AMF)... Certains standards ont été repris dans des textes (règlements européens ou règlements du Comité de réglementation bancaire et financière).

<sup>6</sup> 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.»



### ■ 3. PRÉSENTATION D'ENSEMBLE DU «CADRE DE RÉFÉRENCE» RELATIF AU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER DES EPN

La démarche poursuivie n'est pas tant de créer un nouveau dispositif mais de renforcer le dispositif existant afin qu'il réponde aux objectifs de qualité comptable :

- en organisant et en structurant le contrôle interne autour de la notion de fonction comptable et financière ;
- en documentant les risques et les procédures ;
- en assurant une traçabilité des opérations et des acteurs propre à garantir une «piste d'audit» (ou «chemin de révision») ;
- en pilotant le dispositif dans une démarche d'amélioration continue.

L'ensemble de la démarche est construite autour de la notion de processus.

#### 3.1 GOUVERNANCE

La direction <sup>7</sup> de l'établissement est responsable du contrôle interne comptable et financier de l'établissement. Elle peut s'appuyer sur des structures de gouvernance.

##### 3.1.1 STRUCTURES DE GOUVERNANCE

###### > Opportunité d'une structure collégiale de gouvernance

Un comité («comité d'audit», «comité de contrôle interne», «comité des risques»...) peut être créé <sup>8</sup> afin de :

- renforcer le pilotage du contrôle interne en impliquant d'autres acteurs que la direction de l'établissement ;
- préparer, le cas échéant, la certification des comptes en structurant un dialogue permanent avec le certificateur.

La «collégialité» s'impose par le besoin de :

- définir collégialement la politique de contrôle interne : une préoccupation partagée par toutes les structures de l'établissement actrices de la fonction comptable et financière ;
- piloter et suivre collégialement les principaux risques : définir la stratégie de couverture des risques au sein de l'établissement et arbitrer les priorités d'action ;

- élaborer et utiliser au sein de l'établissement des concepts partagés (normes et vocabulaire) et des outils communs (cartographie des risques et plan d'action).

###### > Rôle et composition d'une structure collégiale de gouvernance

Le rôle de ce comité, composé de l'ordonnateur, de l'agent comptable et, éventuellement, de membres de l'organe délibérant, de l'équipe de direction de l'établissement et de l'autorité de l'État chargée du contrôle (contrôleur financier ou contrôleur économique et financier), s'articule autour de quatre grandes thématiques :

- valider et assurer le suivi de la cartographie des risques ;
- valider et assurer le suivi du plan d'action ;
- déterminer la politique annuelle de contrôle interne (diagnostics...) formalisée dans le plan de contrôle interne ;
- assurer le suivi de la politique annuelle de contrôle interne.

Il peut programmer et suivre les audits internes.

Éventuellement, la structure de contrôle interne de 2ème niveau peut être chargée du secrétariat de ce comité.

##### 3.1.2 PRINCIPES DE LA DÉMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE : GOUVERNANCE ET ARBITRAGE PERMANENTS

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 traduction erronée de «internal control» en «contrôle interne» a conduit à une certaine confusion des acteurs, polarisant leur attention sur la notion de contrôle alors qu'il s'agit de mettre en avant la logique de maîtrise interne des risques. Cette vision se rétrécit encore beaucoup plus pour nombre d'entre eux, en réduisant le contrôle interne aux seuls contrôles pratiqués par l'encadrement.*

<sup>7</sup> La direction s'entend comme comprenant au moins l'ordonnateur et l'agent comptable

<sup>8</sup> Les prérogatives de ce comité peuvent éventuellement être assurées par l'organe délibérant



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, les opérations de contrôle ne constituent 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 :

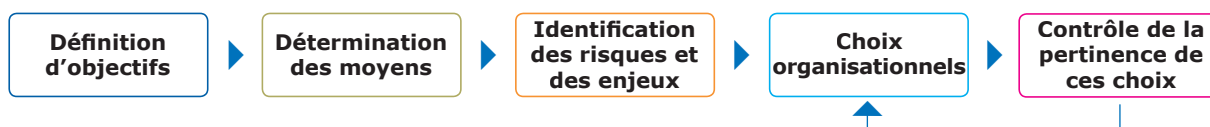
- des objectifs assignés (endogènes ou exogènes à l'entité) ;
- des moyens humains et matériels dont dispose l'entité (nombre d'emplois/optimum; ancienneté

des effectifs ; compétence et formation des effectifs ; temps partiels ; postes de travail disponibles ; système d'information ; etc.) ;

- des risques et des enjeux identifiés.

Dans cette logique, les contrôles exercés par l'encadrement ont essentiellement pour but de vérifier la pertinence et l'efficacité des choix qu'il a opérés. À ce titre, ils constituent un levier essentiel du «management».

Cette démarche peut se schématiser de la manière suivante :



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 en matière d'organisation, de documentation et de traçabilité. Le dispositif de maîtrise des risques pourra être plus ou moins sécurisant selon le niveau de risque et les enjeux associés.

Cet arbitrage, ce choix, qui revient à la direction et à l'encadrement des services, est le corollaire du fait que le «risque zéro» n'existe pas : c'est la mise en application de la notion même d'**assurance raisonnable** que contient la définition du contrôle interne.

#### 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 forts 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 ; en l'absence de la personne habilitée, aucun agent n'est en mesure de passer les opérations autorisées par ce seul profil ;
- un contournement des sécurités mises en œuvre : une seule personne est habilitée en théorie, mais dans les faits son identifiant est connu de tous.



### 3.2 DÉMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER : INDICATEURS, CARTOGRAPHIE DES RISQUES, PLAN D'ACTION ET PLAN DE CONTRÔLE INTERNE

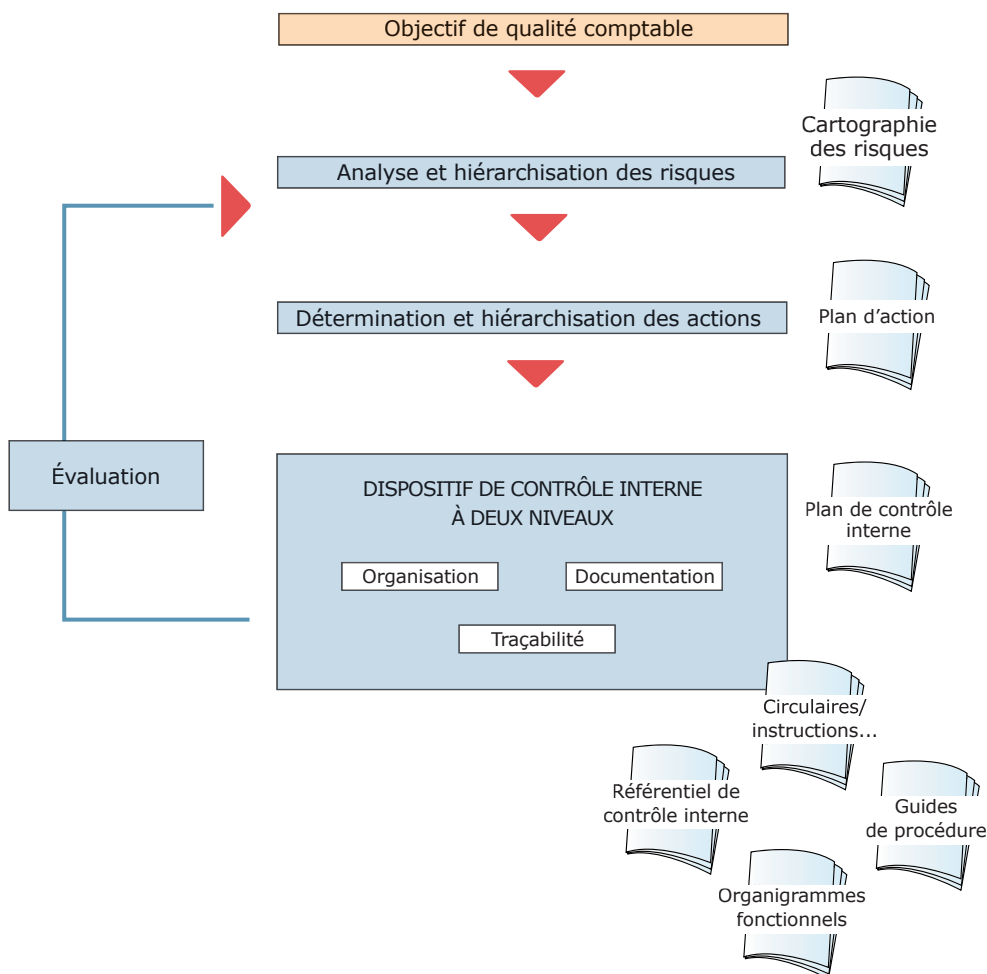
La démarche de contrôle interne comptable et financier est composée de cinq phases :

- connaître ses missions d'où découle l'objectif, duquel sont fixés les indicateurs ;

- recenser et hiérarchiser les risques de ne pas atteindre l'objectif ;
- établir un plan d'action ;
- mettre en place un dispositif de contrôle interne ;
- évaluer en vue d'améliorer le contrôle interne.

Cette démarche concerne aussi bien les aspects «fonctionnels» qu'informatiques (cf. Annexe 1 - Normes de contrôle interne - volet informatique).

Schéma de la démarche de contrôle interne comptable et financier





### 3.2.1 INDICATEURS DE QUALITÉ COMPTABLE ET FINANCIÈRE

Pour être efficace, un objectif doit être spécifique, mesurable, atteignable, révisable et temporaire. L'indicateur qui mesure la réalisation de l'objectif doit toujours conserver sa nature d'indicateur : il ne peut se substituer à l'objectif proprement dit et implique une analyse afin d'éviter les biais d'interprétation.

Le premier indicateur de qualité comptable est, le cas échéant, la certification des comptes de l'établissement. Cependant, des indicateurs complémentaires et infra-annuels peuvent être définis par l'établissement, et, éventuellement, mis en relation avec les revues analytiques. Ces indicateurs, dont la détermination reste directement liée au système d'information financière et comptable, peuvent être élaborés dans les domaines suivants :

- délais de traitement et de paiement des factures des fournisseurs ;
- anomalies (voire types d'anomalies) dans les comptes ; indicateur à lier avec un indicateur portant sur le nombre de rectifications (pour autant que cet indicateur puisse être correctement interprété car dépendant directement des modalités de contrôle) ;
- opérations rejetées à l'occasion des contrôles des opérations de dépense et de recette<sup>9</sup> ;
- taux d'actions réalisées dans le cadre du plan d'action ;
- nombre de procédures diagnostiquées ;
- volumes financiers ayant fait l'objet d'un contrôle de supervision...

### 3.2.2 CARTOGRAPHIE DES RISQUES

#### > Principes du recensement et hiérarchisation des risques comptables et financiers

Les risques sont des événements potentiels ne permettant pas d'atteindre un objectif, ici l'objectif de qualité comptable et financière, s'ils se réalisent.

Les entités mettent en place des systèmes de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques, en les adaptant à la nature et au volume de leurs opérations afin d'appréhender les risques de différentes natures auxquels ces opérations les exposent. L'entité doit réexaminer régulièrement les risques et son dispositif de contrôle interne afin d'en vérifier la pertinence au regard de l'évolution de l'activité et de l'environnement.

Le contrôle interne doit permettre de s'assurer :

- que l'analyse spécifique des risques a été conduite de manière rigoureuse et préalable ;
- que le dispositif de contrôle interne est en adéquation avec les risques encourus ;
- que, 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 et financiers par processus.

#### Recensement

Risques inhérents : 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).

Les catégories de risques inhérents sont :

- les erreurs inhérentes à toute activité humaine ;
- les lacunes de formation et de compétence du 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 événements extérieurs (physiques, climatiques, politiques...).

Un risque inhérent doit être maîtrisé, mais ne peut jamais être supprimé.

Risques 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.

#### Hiérarchisation

Le dispositif de maîtrise du risque repose sur un arbitrage constant : coût de la mesure de contrôle interne / risque à maîtriser.

Les risques doivent être hiérarchisés selon leur évaluation.

<sup>9</sup> Articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962



Les risques doivent être évalués sur deux points :

- la probabilité de survenance ;
- l'impact.

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.

### > Objectif de la cartographie des risques

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.

*La tenue d'une cartographie des risques est néanmoins facultative, à la différence d'un plan d'action : elle doit être évaluée dans sa pertinence eu égard à la dimension de l'établissement public national.*

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.

### > Enrichissement de la cartographie des risques

La cartographie des risques est alimentée par les signalements des acteurs de la fonction comptable et financière<sup>10</sup> de premier niveau (en particulier dans le cadre des diagnostics, par les restitutions 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, turn-over prévisible des personnels ou de l'encadrement, réforme réglementaire...), mais également de la structure de 2<sup>ème</sup> niveau et par les constats des auditeurs internes et externes.

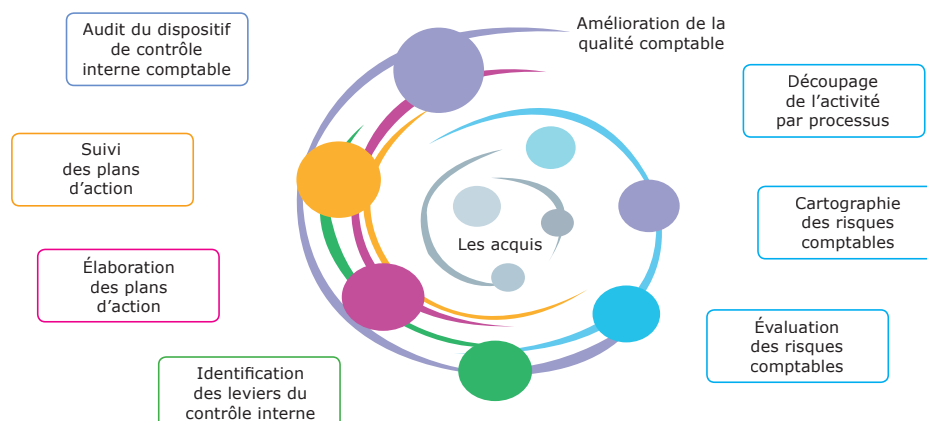
Elle peut également être enrichie des constats des tutelles, du CGEFI et de la DGFIP à l'occasion de la mise en état d'examen des comptes.

La cartographie des risques est validée périodiquement par la direction (dans le cadre ou non du comité chargé de la gouvernance).

### 3.2.3 PLAN D'ACTION DE QUALITÉ COMPTABLE ET FINANCIÈRE

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.

### La spirale «vertueuse» du contrôle interne au service de la qualité comptable



<sup>10</sup> La fonction comptable et financière regroupe l'ensemble des opérations comptables et financières, assurées par des acteurs et des moyens informatiques et matériels associés déterminés. Son périmètre s'identifie à la cartographie des cycles et processus.



## > Objectif

Le plan d'action est au cœur du dispositif de contrôle interne. Il est l'outil permettant à la direction 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 par l'établissement (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.

*L'action (sous-entendue «corrective») ne doit pas être confondue avec la correction (ou rectification). La correction porte sur les opérations irrégulières détectées ; alors que l'action vise à éviter la survenance de nouvelles irrégularités en améliorant le contrôle interne. De même, l'action doit être distinguée du «rappel des directives» qui sous-entend qu'un dispositif de contrôle interne, jugé pertinent, existe, mais n'est pas respecté. La détection d'opérations irrégulières doit néanmoins conduire l'encadrement à s'interroger sur l'origine du dysfonctionnement, sur les dispositifs existants pour se prémunir ou limiter la survenance du risque et, le cas échéant d'identifier les raisons ayant conduit un dispositif à ne pas fonctionner (cette analyse s'opérant au regard des composantes d'un dispositif de contrôle interne : l'organisation, la documentation et la traçabilité).*

*Cette démarche analytique est essentielle. Elle nécessite d'aller au-delà des simples constats, pour identifier les véritables causes. En cela, elle constitue une difficulté dans la mesure où elle nécessite de la part de l'encadrement une grande objectivité sur la situation y compris par rapport à ses propres choix/décisions. En corollaire, les constats issus de cette démarche analytique par l'encadrement des services ne doivent pas faire l'objet d'éventuels «reproches» de la part de la direction à son encontre. En la matière, seule compte la mise en œuvre de mesures/dispositifs de nature à maîtriser la survenance de nouvelles irrégularités.*

## > Enrichissement

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 de l'établissement permet à la direction de piloter (hiérarchisation, calendrier, identification des acteurs), de suivre le renforcement du dispositif de contrôle interne découlant de son analyse des risques et de communiquer sur sa stratégie <sup>11</sup>.

Pour être efficace, un plan d'action doit :

- être formalisé sur un document accessible et diffusé aux acteurs ;
- désigner les acteurs personnes responsables de la mise en œuvre des actions et les échéances qui leur sont imparties ;
- être permanent et régulièrement alimenté par les constats opérés par les différents acteurs du contrôle interne et les auditeurs ;
- être itératif 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. Cependant, le suivi du plan d'action peut donner lieu à la définition de nouvelles actions si la mise en œuvre des précédentes n'est pas 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 ?

<sup>11</sup> L'élaboration d'un premier plan d'action est décrite dans le vade-mecum sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier dans les établissements publics nationaux.



*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'actions sont toujours réalisées par l'encadrement du service. 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 du service, et à la validation de la direction.

Les propositions d'actions faites par l'encadrement d'un service peuvent être analysées par la structure de 2<sup>ème</sup> niveau, qui émet un avis simple.

La proposition d'action ne devient une action qu'après validation par la direction (dans le cadre ou non du comité chargé de la gouvernance). Elle peut également rejeter la proposition d'action et dans ce cas la démarche reprend depuis le début. La validation est formalisée par la signature du document retraçant la proposition d'action.

Le plan d'action de l'établissement peut par ailleurs être subdivisé par services.

#### 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 du service, la responsabilité portant sur la mise en œuvre des actions et le respect des échéances, relève toujours de l'encadrement.

#### > Suivi

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. Son suivi va s'opérer en deux temps :

- à l'échéance de l'action, il va s'assurer que celle-ci a été correctement mise en œuvre par l'acteur désigné à cet effet ;

- en fonction du plan de contrôle interne, il doit s'assurer que l'action mise en œuvre s'avère pertinente au regard des objectifs fixés. À cet effet, il va effectuer un contrôle similaire à celui ayant permis de détecter initialement le dysfonctionnement. L'encadrement du service a vocation à opérer un suivi sur l'ensemble des actions mises en œuvre au sein de son service. Le plan de contrôle interne définit également le rythme de ce suivi (mensuel, trimestriel...).

Les actions sont suivies par la direction (dans le cadre ou non du comité chargé de la gouvernance) et peuvent également faire l'objet d'un suivi par la structure de 2<sup>ème</sup> niveau

#### 3.2.4 PLAN DE CONTRÔLE INTERNE

Le plan d'action conduit au renforcement du dispositif de contrôle interne comptable et financier selon les trois leviers de l'organisation, de la documentation et de la traçabilité. En particulier, la politique de contrôle interne de l'entité se matérialise par un plan annuel de contrôle interne.

#### > Objectif du plan de contrôle interne

Le plan de contrôle interne (PCI) est un élément majeur et central du dispositif de contrôle interne, car il constitue, pour un exercice donné, l'expression de la politique de la direction et de son appréciation des risques et enjeux propres. **Il fixe ses choix et ses objectifs de contrôle a posteriori (non intégrés aux procédures)** et en facilite le suivi. **Il ne s'applique donc pas aux contrôles intégrés aux procédures** c'est-à-dire aux contrôles attendus des opérationnels (auto-contrôles et contrôles mutuels) et aux contrôles contemporains réalisés par l'encadrement lorsqu'ils constituent un préalable à la poursuite de la procédure (contrôles de supervision intégrés aux procédures). Le PCI a pour objectif de préciser à certains acteurs du contrôle interne (encadrement, structure de contrôle interne de 2<sup>ème</sup> niveau) la nature, la fréquence, les modalités, la formalisation et l'archivage des opérations de contrôle attendues d'eux. Dans cette perspective, le document formalisant le plan de contrôle interne doit faire l'objet d'une très large communication à l'ensemble des acteurs dans une logique de transparence.

*Le PCI intéresse avant tout l'agence comptable. Dès lors, il peut n'être établi qu'à destination de celle-ci, les contrôles de supervision intéressant les services gestionnaires (diagnostics de processus essentiellement) pouvant être décrits uniquement dans le plan d'action.*



## > Contenu du plan de contrôle interne

Les objectifs assignés aux acteurs, dans le cadre du PCI, doivent être réalistes et tenir compte des risques/enjeux/moyens de chaque entité. En conséquence, chaque service ne doit pas nécessairement se voir assigner les mêmes objectifs. *En la matière le mot d'ordre n'est pas l'équité, mais la pertinence au regard de l'objectif de qualité comptable.* La mise en œuvre de «comité de contrôle interne», ainsi que les reporting mensuels, sont les leviers privilégiés permettant d'adapter le PCI, par le biais d'avenant, aux enjeux et aux moyens des services. L'objectif n'est pas d'annoncer sur le papier un nombre important de contrôles, si ceux-ci ne présentent aucune effectivité/qualité dans la réalité. Il consiste, par conséquent, à trouver le nombre de contrôles adéquats, permettant aux acteurs de confirmer ou d'infirmer les choix qu'ils ont faits, en amont, en matière d'organisation et de mise en œuvre de dispositifs permettant de donner une assurance raisonnable quant à la maîtrise des principaux risques en matière de qualité comptable. *Le qualitatif doit primer le quantitatif.*

### Identification des responsables des opérations de contrôle de 1<sup>er</sup> et 2<sup>ème</sup> niveaux

Il s'agit d'identifier nominativement les acteurs. Les opérationnels, à l'occasion de leurs auto-contrôles et de leurs contrôles mutuels, n'étant pas directement concernés par le plan de contrôle interne, ils n'y sont pas nominativement identifiés, sauf délégation de l'encadrement des services sur certains contrôles de supervision.

### Détermination des diagnostics

#### 1. Le diagnostic organisationnel

Ce diagnostic est réalisé à l'appui du référentiel de contrôle interne organisationnel. Portant sur les aspects transverses et communs à l'ensemble des processus, il constitue le préalable à tout diagnostic de procédures.

#### 2. Les diagnostics de processus

Les procédures sont essentiellement sélectionnées sur la base d'une analyse de risque, alimentée par les constats opérés lors des contrôles réalisés précédemment (contrôle interne, audit). Le nombre de procédures pouvant être diagnostiquées par les services peut être appréhendé en tenant compte des critères suivants :

- le diagnostic d'une procédure est normalement planifié sur un mois.
- le diagnostic de certaines procédures, particulièrement complexes et/ou lourdes, peut être réparti sur deux mois<sup>12</sup>.
- deux mois peuvent être consacrés au diagnostic de l'organisation.
- un processus peut concerner plusieurs services. Dans ce cas, une même procédure fera l'objet de plusieurs diagnostics. Ceux-ci pourront ne pas intervenir au cours du même mois pour tous les services (même si un diagnostic synchronisé est recommandé).
- un mois peut être neutralisé pour cause de vacances estivales (couplé à une baisse d'activité des services).

La structure de 2<sup>ème</sup> niveau propose à la direction les procédures qui devront être diagnostiquées par l'encadrement des services. Préalablement à cette proposition, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau consulte l'encadrement pour recueillir son avis. Une fois les procédures définies, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau devra déterminer, avec l'encadrement des services, le calendrier de diagnostic des procédures composant ces processus. Le calendrier des diagnostics de procédure par service doit être présent dans le PCI. Il permet une meilleure visibilité à l'ensemble des acteurs et participe au principe de transparence sous-tendant le dispositif de contrôle interne.

### Détermination des opérations de contrôle de 1<sup>er</sup> niveau

Il s'agit de déterminer :

- **le thème du contrôle** en fonction des risques et des enjeux ;
- **le périmètre** : permet de cibler plus précisément, le cas échéant, les thèmes concernés par le contrôle ;
- **la fréquence** : mensuelle si le contrôle intervient uniquement à une date précise chaque mois (par exemple en fin de mois) ; infra mensuelle s'il intervient plusieurs fois au cours d'un mois ;
- **le nombre** de comptes/écritures/procédures/actions... à contrôler selon la périodicité indiquée.

Pour plus de pertinence et de lisibilité, il est recommandé de présenter ces informations par service.

<sup>12</sup> L'un des critères pouvant être retenu pour apprécier la «complexité» ou la «lourdeur» d'une procédure tient au nombre de risques identifiés pour une procédure donnée, car celui-ci conditionne le nombre de contrôles qui devront être réalisés par le chef de service.



### Détermination des opérations de contrôle de 2<sup>ème</sup> niveau

La détermination des opérations de contrôle de 2<sup>ème</sup> niveau suit la même logique que celle définie en matière d'opérations de contrôle de 1<sup>er</sup> niveau.

### Élaboration, validation et suivi des actions

Il s'agit ici de préciser les circuits de validation des actions et notamment les acteurs (plan d'action décliné par service), la périodicité de transmission et de contrôle ainsi que les modalités de formalisation. Au 1<sup>er</sup> niveau, le suivi des actions doit être réalisé par l'encadrement des services.

### > Thématiques du plan de contrôle interne

#### Contrôle des écritures dépassant un certain seuil («TOP écritures»)

Les «TOP écritures» concernent les écritures comptabilisées représentant les montants les plus importants (écritures d'un montant supérieur à un seuil déterminé par la direction). Les «TOP écritures» doivent faire l'objet d'un contrôle de supervision a posteriori de la part de l'encadrement des services. Le contrôle sur les «TOP écritures» est exhaustif et n'est donc pas soumis aux procédures d'échantillonnage (application d'un seuil).

#### Contrôle des rectifications d'écritures

Il s'agit du contrôle opéré sur les écritures rectificatives en comptabilité générale et en comptabilité de développement. Les thèmes suivants peuvent être privilégiés :

- absence de référence à l'écriture d'origine ;
- multiplicité des écritures rectificatives portant sur la même écriture d'origine ;
- écart de date entre la date de saisie de l'écriture initiale et la date de saisie de l'écriture rectificative.

Deux modalités peuvent être adoptées :

- soit une supervision contemporaine par l'encadrement, solution à privilégier ;
- soit, si la supervision contemporaine ne peut être effective, un contrôle a posteriori, à programmer dans le PCI.

#### Contrôle des comptes et/ou des opérations en anomalie

Le contrôle des comptes en anomalie recouvre une série de positions de comptes anormales :

- comptes dont le solde est inversé (débitaire au lieu d'être créditeur ; créditeur au lieu d'être débiteur) ;
- comptes non soldés alors qu'ils devraient l'être ; comptes soldés alors qu'ils devraient être non soldés ;
- comptes dont le solde dépasse un seuil ;
- comptes affectés d'écritures devant être régularisées à compter d'une date ou d'un délai.

#### Contrôle de la conformité entre les comptabilités générale et de développement

Comptabilités générale et de développement doivent constamment être identiques en solde. Ce contrôle d'ajustement vise à s'assurer du respect de cette identité.

#### Thématiques de contrôle complémentaires choisies en fonction des risques et des enjeux

Il s'agit ici de lister quelques thématiques de contrôles comptables pouvant être choisies par la direction. Dans tous les cas, il est recommandé de choisir des échantillons présentant une taille minimum de 30, dans la mesure où la notion d'échantillon s'y prête<sup>13</sup>.

Si ce volume paraît trop important sur une fréquence mensuelle, il conviendra d'opter pour une fréquence plus réduite.

À titre d'exemple :

- contrôle sur état de développement de solde (EDS) et sur historique des comptes transitoires et d'attente ;
- contrôle des écritures atypiques (détection de schémas d'écritures non conformes à la réglementation) ;
- contrôle des procédures comptables mal maîtrisées et/ou complexes (marchés...), opérations et/ou de comptes jugés sensibles (paiement de rémunérations à des personnes ayant cessé toute activité professionnelle, éventuels bénéficiaires de plusieurs traitements...) ;
- contrôles de cohérence, notamment la concordance des comptes «miroirs» avec les agents comptables secondaires et les régisseurs ;
- contrôle des écritures dont les dates de saisie et/ou comptable semblent a priori non valables (jour férié ou chômé).
- contrôle des opérations en imputation provisoire et de leur régularisation.

#### Revue analytique

- Évolution des principaux postes du bilan ;
- Évolution des comptes transitoires ou d'attente.

<sup>13</sup> Dans certains cas le contrôle sera exhaustif



### Contrôles de fin d'exercice

Ces contrôles sont destinés à la qualité des opérations de fin d'exercice.

### Contrôle sur balance d'entrée

Ce contrôle est réalisé annuellement. Dans les grandes lignes ce contrôle consiste à s'assurer de l'identité, pour un compte donné, du sens du solde et du montant total repris en balance d'entrée N+1 avec la balance au 31/12/N (balance de sortie).

### Diagnostics de processus

Le diagnostic de procédure est l'interrogation de l'encadrement sur les modalités d'exécution des opérations financières et comptables qu'il est chargé de mettre en œuvre. Il s'agit à la fois de s'assurer que

les directives sont bien appliquées, mais aussi de pratiquer une critique constructive de la procédure afin de l'améliorer dans sa pertinence et son efficacité.

Le diagnostic ne doit pas être réalisé indépendamment du référentiel de contrôle interne auquel il est associé. À ce titre, le RCI est soumis lui-même à critique par le biais du diagnostic.

La majorité des questions sont structurées en trois temps :

- existe-t-il un dispositif permettant de s'assurer que telle ou telle tâche est faite et maîtrisée ?
- est-il respecté ?
- est-il efficace et peut-il être amélioré ?

Répondre aux deux premières questions, revient - schématiquement - à contrôler les points suivants :

| La question....             | ....revient pour l'encadrement à répondre aux questions suivantes   |
|-----------------------------|---|
| Existe-t-il un dispositif ? | <p>Ai-je désigné des opérationnels pour traiter ces opérations/tâches : il s'agit donc de répondre à la question «qui fait quoi ?»</p> <hr/> <p>Ai-je donné des consignes sur le mode opératoire à adopter pour le traitement de ces opérations/tâches (sur la fréquence, sur les documents à utiliser, sur la formalisation des traitements....) ? Il s'agit donc de répondre à la question «comment ?».</p> <hr/> <p>Puis je le prouver ? Ce qui implique une documentation :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Pour le «qui fait quoi ?» : l'existence d'un organigramme fonctionnel actualisé et complet.</li> <li>■ Pour le «comment ?» : l'existence d'instructions, circulaires, guides de procédure... mis à disposition et actualisés.</li> </ul> <p>Mais aussi : la traçabilité des acteurs, des opérations financières et comptables et des contrôles réalisés.</p> |
| Est-il respecté ?           | <p>Les opérationnels chargés du traitement de ces opérations procèdent-ils conformément aux modes opératoires documentés ?</p> <p>Pour répondre à cette question, il est nécessaire de pratiquer un contrôle sur un échantillon d'opérations.</p>   |

Cette structuration participe d'une démarche logique d'analyse. Pour être complète, elle doit se compléter de la question suivante :

- ce dispositif est-il efficace ?

La réponse à cette question va venir indirectement du résultat du contrôle. Ainsi, en fonction du nombre d'erreurs détectées, l'encadrement va être en mesure

de déterminer une approximation du taux d'erreur globale de la population concernée :

- si ce taux est inférieur ou égal à 3%, le dispositif sera considéré comme efficace.
- si ce taux est supérieur à 3%, des modifications devront être apportées (création d'une action).



## > Élaboration et validation

Le PCI est élaboré par l'encadrement des services (coordonnés, le cas échéant, par la structure de 2<sup>ème</sup> niveau) et proposé à la direction (éventuellement dans la configuration du comité chargé de la gouvernance), chargée de le valider, après avoir éventuellement demandé des amendements<sup>14</sup>.

## > Périodicité du plan de contrôle interne

Le projet de PCI est établi *annuellement* dans le cadre d'une **démarche collégiale** incluant l'ensemble de l'encadrement des services. Cette réflexion intervient normalement à la fin de l'exercice N-1, au titre du PCI de l'année N. Le PCI couvre la totalité d'un exercice donné. S'agissant de l'exercice N, il s'étend donc du 1/1/N à la date de clôture définitive de la gestion N. Le PCI n'est néanmoins pas un document figé : il *peut faire l'objet d'avenants* en cours d'année, en fonction des nouveaux risques détectés ou de l'absence de risque. Ces avenants doivent être formalisés et les nouveaux choix justifiés.

Le plan de contrôle interne ne devient effectif qu'après validation par la direction. En conséquence, le PCI relatif à l'exercice N doit être validé avant le 1<sup>er</sup> janvier N. Les contrôles ne peuvent valablement débuter tant que le PCI n'a pas été validé.

Le suivi du PCI est réalisé, dans son ensemble, par la structure de 2<sup>ème</sup> niveau et formalisé au travers du reporting. Ce reporting est adressé à la direction (selon une périodicité à définir au niveau de chaque direction).

*La majorité des objectifs de contrôle sont fixés selon une périodicité mensuelle<sup>15</sup>. L'examen de la réalisation des objectifs est donc réalisé à chaque échéance. Pour autant la réflexion repose davantage sur une logique annuelle. En conséquence, si pour un mois donné, un acteur n'atteint pas les objectifs fixés, il lui revient, le mois suivant de rattraper son retard.*

## > Transparence du plan de contrôle interne

La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne est souvent vécue par les opérationnels comme une remise en cause de la qualité de leur travail et assimilée à une défiance de la direction ou de l'encadrement à leur égard. Afin d'éviter ou de limiter ce sentiment, le

dispositif de contrôle interne repose sur une logique de transparence :

- transparence quant aux objectifs poursuivis : la qualité des comptes de l'établissement ;
- transparence quant à la nature et aux calendriers de contrôle : le plan de contrôle interne est communiqué à l'ensemble des acteurs ;
- transparence quant aux modalités de contrôle : en particulier, le référentiel de contrôle interne est accessible à tous les acteurs ;
- transparence quant aux constats : ceux-ci doivent systématiquement donner lieu à des échanges.

## 3.3 DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER

Le dispositif de contrôle interne est un ensemble de mesures qui s'appliquent de manière permanente pour toutes les activités de l'entité et qui doivent obligatoirement être adaptées à chaque stade. Trois principes constituent les leviers du contrôle interne :

- organiser ;
- documenter ;
- tracer.

Ces principes s'appliquent aussi bien aux aspects «fonctionnels» qu'informatiques (cf. Annexe 1 - Normes de contrôle interne - volet informatique).

L'organisation, la documentation, la traçabilité constituent les «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.

### **Notion de «dispositif 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. Le choix d'un dispositif se fait en fonction des leviers du dispositif de contrôle interne comptable et financier. Il se traduit par la définition :*

- d'une organisation de la fonction comptable et financière ;
- d'une documentation des procédures comptables ;
- d'une traçabilité des acteurs et des opérations financières et comptables.

<sup>14</sup> Notamment lorsque la direction adopte le PCI dans le cadre du comité chargé de la gouvernance, elle peut également adopter la programmation des missions d'audit interne.

<sup>15</sup> Il ne s'agit cependant pas d'une obligation. Certains contrôles pour un service donné, peuvent avoir davantage de pertinence à être réalisés trimestriellement ou semestriellement.



### 3.3.1. UN DISPOSITIF ORGANISÉ

#### 3.3.1.1 Le principe d'organisation

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

Les établissements 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 ils sont exposés. L'organisation doit être conçue d'avance dans un but de maîtrise de l'activité. Elle ne doit pas être issue de contraintes conjoncturelles et résulter d'adaptations faites sans réflexions préalables et conception d'ensemble. L'organisation doit être adaptée aux objectifs de maîtrise de l'entité et adaptable aux évolutions de son environnement.

L'établissement doit s'assurer que le contrôle interne s'intègre dans les procédures de chacune des activités.

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

Le contrôle interne 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 maîtriser, 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 opérationnels. S'il existe un système d'information, l'attribution des tâches doit correspondre aux habilitations informatiques. Chaque tâche est attribuée à un opérationnel et à un ou plusieurs sup-

pléants. Il est recommandé de procéder à une rotation périodique des attributions des opérationnels, lorsque la taille des unités le permet.

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

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

L'information comptable circule le long du processus sous forme de données internes ou externes (soit sous support papier, soit sous support numérique). L'information comptable, dont dépend l'enregistrement chronologique et rapide en comptabilité, et l'établissement des documents comptables, doit être fluide. Ce qui implique :

- de réduire les points rompant la continuité des processus, et entre processus (notamment le cas des ruptures dues à l'incompatibilité entre systèmes d'information), condition de la piste d'audit ;
- de 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 mutuel, 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 dénouer ;
- de 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 redondants <sup>16</sup>.

##### Points de contrôle

L'établissement doit s'organiser de façon à se doter des points de contrôle qui assurent, en permanence, la garantie de la qualité comptable. L'établissement doit donc disposer de dispositifs permettant :

- que seules les opérations régulières et appropriées sont autorisées et exécutées rapidement et correctement ;
- que toutes les opérations régulières et appropriées sont prises en considération ;

<sup>16</sup> Ce qui implique que :

- le 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, le 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) ;
- le 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.



- que les erreurs de décision et d'exécution sont détectées dans les meilleurs délais.

### Sécurité des fonds, valeurs et biens

Les fonds, valeurs et biens corporels ou incorporels, mobiliers ou immobiliers, de l'établissement doivent faire l'objet d'un recensement et d'une protection en fonction de leur montant.

#### 3.3.1.2 Un dispositif articulé autour de la notion de processus comptable

##### La notion de fonction comptable et financière

Si, dans une comptabilité de caisse, le fait générateur des opérations comptables se confond avec le rôle d'un comptable chargé de l'encaissement et du décaissement, il n'en est pas de même dans une comptabilité d'exercice en droits constatés, où le fait générateur s'identifie globalement à la naissance d'une obligation selon les règles de droit privé. En effet, dans le cadre d'une comptabilité en droits constatés, le centre de gravité de la comptabilité se déplace chez le gestionnaire qui constate à son niveau le fait générateur, c'est-à-dire la naissance de la dette ou de la créance.

Ce rôle accru des gestionnaires dans le domaine comptable impose d'appréhender la comptabilité de manière globale, selon la notion de **fonction comptable et financière** partagée entre ordonnateur et comptable, transverse au sein des structures de l'établissement et intégrant tous les acteurs de la vie financière. Dès lors, la fiabilité de l'information financière impose que les risques sur la qualité de l'information comptable soient totalement maîtrisés tant dans les services ordonnateurs qu'à l'agence comptable.

L'émergence de la notion de fonction comptable impose une approche dans laquelle la comptabilité est appréhendée dans une logique de **cycles** et de **processus** comptables.

##### L'identification des processus comptables

Les processus comptables sont identifiés dans le cadre d'une **cartographie type des processus comptables**. Cette cartographie consiste à identifier et à classer selon une typologie structurée les opérations ayant un impact comptable, c'est-à-dire toutes les opérations liées au traitement de l'information comptable aboutissant à une transcription dans les états financiers annuels. Cette cartographie est essentielle car, pendant

de la notion de fonction comptable et financière et du principe comptable des droits constatés, elle structure l'ensemble de la démarche de contrôle interne (cartographie des risques, plan d'action, programmation des audits et des diagnostics, documentation des procédures sous forme de référentiels de contrôle interne, de guides de procédures et d'organigrammes fonctionnels, structuration de la piste d'audit)<sup>17</sup>.

*C'est en particulier dans le cadre du processus que s'inscrivent les points de contrôle relevant de l'ordonnateur (ex : les contrôles de la réalité d'une dette de l'établissement, fixé par l'article 30 du RGCP) et ceux incombant à l'agent comptable (ex : les contrôles de la validité de la dette institués par l'article 13 du RGCP).*

Le classement des différentes opérations s'est fait autour de la notion centrale de **processus comptable**, c'est-à-dire un ensemble de procédures (elles-mêmes subdivisées en tâches) réalisées par différents services et acteurs, 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. La détermination d'un processus a relevé d'une série de critères principaux : les comptes impactés et la réglementation applicable à une activité.

Pour plus de lisibilité, ces processus comptables sont regroupés dans six **cycles**, ensembles cohérents et homogènes qui s'articulent entre eux.

*Chaque processus permet une analyse des risques spécifique en fonction des objectifs de qualité comptable poursuivis et au regard du respect des critères de qualité comptable.*

*Cette cartographie conditionne l'attribution et la séparation des tâches entre acteurs.*

##### > Un dispositif à deux niveaux

Le dispositif de contrôle interne comptable et financier repose sur une articulation en principe à deux niveaux, chacun se voyant attribuer des missions propres. *Cependant, il s'agit d'un idéal qui doit prendre en compte les missions et le volume financier traité par l'établissement.*

L'organisation de ce dispositif est décrit ci-après.

<sup>17</sup> cf. Référentiel de contrôle interne organisationnel



### Le 1er niveau de contrôle interne

Le contrôle interne de premier niveau correspond aux activités comptables des entités opérationnelles (services gestionnaires, ordonnateur, agence comptable, régies...) et s'identifie aux processus comptables. C'est à ce premier niveau que sont réalisées l'ensemble des opérations de contrôle intégrées au fonctionnement courant du service sur les opérations impactant, directement ou indirectement, la comptabilité générale<sup>18</sup>.

*Le contrôle interne de 1er niveau vise à s'assurer du respect des critères de qualité comptable.*

### Le 2ème niveau de contrôle interne

Pour l'ensemble des processus et des acteurs de l'établissement, le contrôle interne de 2ème niveau est chargé de piloter la fonction comptable et financière et de s'assurer de la fiabilité du contrôle interne de 1er niveau (garantie de la qualité des comptes).

*La mise en place d'une structure chargée du 2ème niveau de contrôle interne doit être adaptée aux missions, au volume financier, à l'importance des effectifs, à la localisation géographique et au contexte de chaque établissement. La «variété» des acteurs tant au niveau géographique qu'en raison de la diversité de leurs activités, constitue un facteur important de mise en place de ce 2ème niveau en tant que chargé d'un pilotage et d'une coordination de la fonction comptable et financière. Dès lors, une telle structure est utile avant tout aux établissements publics dont le volume est conséquent.*

À ce titre, il est chargé d'évaluer de manière permanente le 1er niveau de contrôle interne (dont il est distinct au sens où il ne lui revient pas d'exécuter et de contrôler les opérations financières et comptables) notamment en fiabilisant les constats opérés par l'encadrement des services 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 comptables de l'établissement. Cette activité se décline aussi par une activité de conseil et de soutien aux différents acteurs.

*L'existence d'un agent comptable principal et d'agents comptables secondaires ne doit pas conduire à identifier le premier avec le second niveau*

*de contrôle interne. En réalité, les services des agences comptables principales et secondaires relèvent du 1er niveau de contrôle interne dans le cadre d'un processus de centralisation des opérations (il en est de même pour les régies). Ce n'est que si une structure hors du processus, chargée d'en assurer le pilotage et l'évaluation, est créée, qu'elle pourra être qualifiée de deuxième niveau de contrôle interne.*

### 3.3.2 UN DISPOSITIF DOCUMENTÉ

La notion de contrôle interne suscite assez souvent des incompréhensions, largement dues à sa traduction de l'anglais. 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 et qui sont tout aussi importantes. On devrait préférer à l'expression «contrôle interne», le terme «maîtrise des risques» qui exprime davantage l'idée que le contrôle interne est avant tout, une démarche de pilotage inhérente à l'activité d'encadrement, et suivie à son niveau par tout agent, indissociable de ses tâches de gestion et destinée à l'aider au quotidien à maîtriser son activité. Le volet documentation du contrôle interne est la meilleure illustration de sa dimension pédagogique.

#### 3.3.2.1 La documentation des procédures financières et 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.

#### > Les textes de nature législative et réglementaire

#### > Les circulaires et documents assimilés

Les circulaires, instructions, notes de service, etc. notamment les instructions comptables, fixent les règles à mettre en œuvre. Elles doivent être appliquées par les acteurs.

#### > Le référentiel de contrôle interne (RCI)

Le référentiel de contrôle interne définit et norme le contrôle interne de l'établissement. Il décrit les risques et précise les mesures de contrôle interne attendues.

<sup>18</sup> A contrario, les contrôles relevant des autres entités (comme une structure chargée du 2ème niveau ou un service d'audit) ne consistent pas en un contrôle d'opération mais sont destinés à s'assurer de la qualité du dispositif de contrôle interne.



Prévenir, encadrer et gérer les risques, tels sont les objectifs assignés à un bon dispositif de contrôle interne. C'est en poursuivant ces objectifs que le référentiel de contrôle interne a été conçu. À la différence des circulaires, le référentiel de contrôle interne doit être appliqué mais en fonction des risques avérés, en prenant en compte l'environnement de travail (volumes financiers traités, nombre d'acteurs, système d'information...) et en adaptant, au besoin les mesures de maîtrise des risques préconisées dans le référentiel.

Le référentiel de contrôle interne (qui se décline en RCI organisationnel et RCI par processus) est destiné à l'encadrement, dans le cadre de son management. Il sert de support aux éventuels diagnostics organisationnel et de processus (auto-évaluation).

### Le référentiel de contrôle interne organisationnel

Il s'agit de mettre à disposition de l'encadrement 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. Le référentiel de contrôle interne organisationnel traite des risques et des mesures de contrôle interne sur des thèmes transversaux intéressant tous les processus (organisations administratives, comptable et informatique). Il n'a pas en revanche pour objectif de normer les organisations, mais de fixer, quelle que soit l'organisation, les mesures de maîtrise des risques à adapter.

### Les référentiels de contrôle interne par processus

Les référentiels de contrôle interne par processus identifient les risques et fixent les mesures attendues dans le cadre d'un processus. Chaque référentiel détaille *par procédure et tâche* les points suivants :

- Une référence au corpus réglementaire relatif à la procédure ;
- L'acteur concerné ;
- Une synthèse des principaux points relatifs au fonctionnement de la procédure ;
- L'identification des principaux risques ;
- L'indication des modalités de détection de ces risques ;
- L'énumération des dispositifs à mettre en œuvre pour éviter la réalisation des risques.

### > Les guides de procédures comptables et les fiches de contrôle

Les procédures doivent être décrites et établies par écrit ou numériquement (y compris les documents à utiliser), pour constituer une documentation claire, formalisée et à jour à tous les niveaux et étapes des procédures. La pertinence d'un guide des procédures repose sur son caractère opérationnel : permettre à un opérationnel de mettre en œuvre une opération sans recourir à d'autres documents ou à l'appui d'un autre opérationnel.

Destinés à l'ensemble des acteurs, les guides de procédures comptables décrivent les tâches financières et comptables à mettre en œuvre.

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

### > Les organigrammes fonctionnels

L'organigramme fonctionnel formalise l'organisation de l'entité en se fondant sur la notion de processus et de tâche. Il décrit la répartition des tâches entre acteurs et permet d'explicitier les relations entre les différentes tâches, les applications informatiques utilisées et les comptabilités. Il est diffusé à tous les opérationnels. Il identifie les niveaux de décision (délégations de signature en particulier).

L'organigramme fonctionnel d'un service décrit par processus, les acteurs d'un service affectés aux tâches rattachées au processus. L'organigramme fonctionnel permet ainsi de compléter les guides de procédures et fiches de contrôle, en retraçant les acteurs chargés de l'exercice des opérations.

Par ailleurs, l'organigramme fonctionnel permet de recenser les suppléants et les membres de l'encadrement chargés de la supervision des opérations.

### > Le vade-mecum sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier

Il s'agit d'un document contenant l'offre de service de la DGFIP (Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique) dans le cadre du renforcement du contrôle interne.



### 3.3.3 UN DISPOSITIF TRACÉ

La traçabilité des opérations et des contrôles associés est fondamentale dans une logique d'information comptable et de certification. En la matière, **une opération non tracée est considérée comme n'ayant jamais existé.**

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 (échantillon etc.) ? Elle garantit la piste d'audit (ou chemin de révision), en permettant à un auditeur, en partant de l'écriture en comptabilité générale, d'arriver jusqu'à la pièce justificative du fait générateur (ou inversement), tout en identifiant, au long du processus, 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 ;
- 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.

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. Elle constitue le support de la piste d'audit.

#### 3.3.3.1 Traçabilité des opérationnels

En principe, les opérationnels qui ont réalisé les opérations doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable.

Cette traçabilité des opérationnels se concrétise essentiellement dans le respect des règles d'accès au système d'information (cf. Annexe 1 – contrôle interne informatique).

#### 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 (cartographies 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.

#### Le compte financier

Le compte financier, défini par les articles 183 et suivants et 219 et suivants du décret du 29 décembre 1962, comprend notamment la balance des comptes, le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

#### Le dossier de clôture des comptes

Complément du compte financier, 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.

#### Le dossier de révision des comptes

##### Objectif

Le dossier de révision retrace la mise en œuvre du plan de contrôle interne sur un exercice comptable donné. Il complète le compte financier et le dossier de clôture mais ne s'y substitue pas. Un seul et unique dossier de révision est constitué par établissement.

##### Contenu

Le dossier de révision est constitué de quatre séries de documents détaillées dans le tableau ci-dessous :

- **1ère série** : les pièces générales relatives au contrôle interne (par exemple : plan de contrôle interne, reportings, mesures d'organisation de la fonction comptable et financière, rapports d'audit interne...) ;
- **2ème série** : les documents relatifs aux contrôles réalisés par les opérationnels : il ne s'agit pas ici de recenser tous les contrôles réalisés par les opérationnels car, par définition, ceux-ci sont directement retracés sur les documents de gestion (par exemple, organigrammes fonctionnels, fiches de contrôle, liste des habilitations au système d'information, plan de contrôle hiérarchisé de la dépense et restitutions de ces contrôles...) ;
- **3ème série** : documents relatifs aux contrôles de l'encadrement dans le cadre de leurs contrôles de supervision a posteriori (les contrôles de supervision



intégrés aux procédures ne figurent pas dans le dossier de révision) ;

- **4ème série** : les documents relatifs aux contrôles pratiqués par l'acteur de deuxième niveau.

Dans la pratique, il est recommandé de constituer le dossier de révision sous format dématérialisé. Cependant, les documents qui ne peuvent être dématérialisés sont annexés dans le dossier « papier » annexé au dossier de révision. Les documents relatifs aux contrôles opérés sur l'exercice N doivent, a minima, être conservés jusqu'au 31/12/N+1.

#### La formation et l'assistance des acteurs

La formation aux normes et procédures comptables et la sensibilisation de tous les acteurs au contrôle interne sont également une condition fondamentale de la qualité d'un dispositif de contrôle interne.

Cet aspect intègre également les sujets d'assistance et d'appui aux acteurs de la fonction comptable et financière.

### 3.4 ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER

L'amélioration du contrôle interne nécessite également que des restitutions soient générées (contrôle de gestion / tableaux de bord). L'un des moyens à mettre en œuvre est le diagnostic (auto-évaluation) qui relève naturellement de l'encadrement.

L'audit interne vise à s'assurer de la qualité du contrôle interne comptable et financier mis en place pour atteindre les objectifs de qualité comptable et formule des recommandations d'amélioration.

L'audit externe, pour formuler une opinion sur les comptes, évalue préalablement la qualité du contrôle interne et formule également des recommandations d'amélioration.

#### 3.4.1 ÉVALUATION PAR LES ACTEURS

L'ensemble des évaluations provenant des acteurs et pouvant alimenter la cartographie des risques et le plan d'action est à prendre en compte. Il convient de noter en particulier :

- les constats de l'encadrement des services lors de la mise en œuvre du plan de contrôle interne, notamment lors des diagnostics ;

- la détection d'anomalies lors des contrôles des agents (autocontrôles) ;
- les éléments provenant du contrôle de gestion utiles au renforcement du contrôle interne.

#### 3.4.2 AUDIT INTERNE

##### > Fonction

«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»<sup>19</sup>.

L'auditeur interne a donc pour principale mission d'évaluer l'efficacité et la pertinence du contrôle interne d'une entité pour maîtriser ses risques.

##### > Acteur

L'établissement public peut être doté ou décider de constituer un service d'audit interne, indépendant des acteurs de la fonction comptable et financière (donc ne s'immisçant pas dans le contrôle interne) et rattaché directement à la direction de l'organisme. Le but de ce positionnement est de rendre le service d'audit interne le plus objectif possible pour que ces constats et recommandations soient les plus pertinents (éviter le « conflit d'intérêts »).

##### > Méthodologie

Les travaux d'audit répondent par principe aux normes définies par l'Institute of Internal Auditors (IIA), dont on peut fixer les grands axes de la manière suivante :

- définition du programme des missions d'audit par la direction (en principe, dans le cadre du comité chargé de la gouvernance) ;
- établissement d'un cahier des charges concernant l'objectif et le périmètre de la mission d'audit ;
- constats et recommandations consignés dans un rapport faisant l'objet d'une contradiction avec les services audités ;
- recommandations reprises par l'encadrement des services et insérées comme actions dans le plan d'action après validation de la direction.

<sup>19</sup> Version française de la définition internationale, approuvée par l'Institut français de l'audit et du contrôle interne (IFACI) représentant français de l'Institute of Internal Auditors.



### 3.4.3 AUDIT EXTERNE

#### > Le commissariat aux comptes

Certains établissements publics peuvent être soumis à l'obligation de commissariat aux comptes. La certification des comptes («audit financier» ou «audit légal des comptes») 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. Les commissaires aux comptes se réfèrent aux normes arrêtées par le ministre de la Justice après avis du Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C).

Pour formuler une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'établissement à sa situation patrimoniale et financière, les commissaires aux comptes évalueront préalablement le contrôle interne.

#### > Les audits menés par le ministère chargé des comptes publics

Dans le cadre fixé par les textes, le ministère chargé des comptes publics peut être amené à réaliser des missions d'audit sur les comptes des établissements publics nationaux en particulier dans le cadre de la qualité des comptes de l'État (fiabilisation des écritures figurant au compte 26).

Les corps d'audit qui peuvent être amenés à intervenir, éventuellement en partenariat avec les corps d'inspection des ministères de tutelle, sont d'une part, le Contrôle général économique et financier (CGEFI), dans le cadre d'une organisation spécifique distincte de son intervention en tant qu'autorité chargée du contrôle, d'autre part, le Département Stratégie et Audit, les missions régionales d'audit (MRA) et les pôles départementaux d'audit de la DGFiP.

Les modalités de leur intervention sont précisées dans une charte d'audit directement inspirée des normes fixées par l'IIA. Ces auditeurs vont en priorité évaluer le contrôle interne de l'établissement.

*Ces corps d'audit sont extérieurs aux établissements, mais les missions d'audit qu'ils réalisent au sein des établissements publics s'apparentent à des audits internes au sein du «groupe État».*

#### > Les missions de la Cour des Comptes

##### Les missions de la Cour des comptes dans le cadre de la certification des comptes de l'État

En matière de certification des comptes de 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 des états financiers de la personne morale État déterminés par la norme n° 1 du recueil des normes comptables de l'État.

Cette mission peut être rapprochée de celles qu'exercent les commissaires aux comptes. De fait, la Cour s'inspire, pour ses travaux de certification, des normes internationales d'audit de l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB<sup>20</sup>) : les normes «ISA», dans le cadre législatif et réglementaire fixé par le code des juridictions financières.

Pour formuler une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'État à sa situation patrimoniale et financière, la Cour des comptes va évaluer préalablement le contrôle interne.

##### La démarche de certification et les établissements publics nationaux

Dans le cadre de la certification des comptes de l'État, la Cour des comptes peut en outre être amenée à programmer des missions d'audit portant sur la qualité des comptes afin de pouvoir formuler une opinion sur la qualité des informations comptables inscrites au compte 26 «Participations» du bilan de l'État.

<sup>20</sup> L'IAASB relève de l'International federation of accountants (IFAC).



## ■ 4. PRÉSENTATION DÉTAILLÉE DE L'ORGANISATION DU DISPOSITIF DU PREMIER NIVEAU DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER

Cette présentation n'a pas vocation à reprendre l'ensemble du dispositif de contrôle interne (dont les normes sont en particulier fixées par le référentiel de contrôle interne organisationnel et les référentiels de contrôle interne par processus) mais de normer plus particulièrement la typologie des opérations de contrôle (stricto sensu) relevant des acteurs et leur articulation avec le plan de contrôle interne.

### 4.1 LES ACTEURS

Les opérationnels sont les personnels à qui sont attribuées les tâches (donc les opérations). Ils sont constitués d'agents et de cadres relevant du 1er niveau de contrôle interne. L'auditeur ne peut avoir la qualité «d'opérationnel», pas plus que les membres de la structure de 2ème niveau de contrôle interne.

#### *Les services concernés :*

*Tous les services impactant, directement ou indirectement, la qualité des opérations comptables de l'organisme sont concernés par le dispositif de contrôle interne comptable et financier. Cela englobe :*

- l'ensemble des services gestionnaires, c'est-à-dire à l'origine d'écritures comptables (notamment en tant qu'ils sont décideurs de dépenses ou de recettes) ;
- l'agence comptable ;
- le service chargé de l'exploitation / administration d'une application informatique.

### 4.2 LA STRUCTURATION DES PROCESSUS

La structuration des processus qui dépend de la cartographie des processus doit répondre aux axes d'organisation suivants :

- il ne doit pas y avoir de tâches non attribuées à un acteur ; une attribution de tâche avec suppléance doit être organisée (principe de la continuité du service) ;
- tout processus doit faire l'objet d'une séparation de tâches afin d'organiser des contrôles clés impliquant aux moins deux acteurs : celui en amont du processus ne peut dénouer les opérations qu'il a initiées sans la

validation de l'acteur en aval ; ce dernier ne peut initier aucune opération et ne peut que valider ou invalider les opérations initiées par l'acteur en amont<sup>21</sup> ; dans les cas où cette séparation ne peut être organisée, la supervision de l'encadrement doit être renforcée.

L'ensemble de ces éléments est repris et détaillé dans le référentiel de contrôle interne organisationnel et les référentiels de contrôle interne par processus.

### 4.3 LES OPÉRATIONS DE CONTRÔLE RÉALISÉES PAR LES AGENTS

Les tâches composent une procédure. Elles se décomposent en plusieurs opérations comptables, qui elles-mêmes comportent deux volets :

- un volet d'exécution (les opérations d'évaluations et d'enregistrements comptables ; et des opérations «supports» tels que paramétrage ou archivage) ;
- un volet contrôle (les auto-contrôles et les contrôles mutuels).

Les contrôles de 1<sup>er</sup> niveau concernent tout à la fois, les agents et l'encadrement. Trois catégories d'opérations de contrôle relèvent du contrôle interne de 1<sup>er</sup> niveau :

- l'auto-contrôle qui se définit comme le contrôle exercé par un opérationnel sur les opérations qui lui incombent. Ce contrôle est intégré aux procédures (ou contemporain).
- le contrôle mutuel qui se définit comme le contrôle exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent ou par une entité sur les opérations d'une autre entité. Il est intégré aux procédures (ou contemporain).
- le contrôle de supervision qui se définit comme le contrôle exercé par l'encadrement sur les opérations des agents au sein d'un service donné. Il peut être intégré ou extérieur aux procédures (contemporain ou a posteriori).

#### 4.3.1 LES AUTO-CONTRÔLES

Il s'agit des contrôles opérés par les opérationnels (hors encadrement) sur les opérations qu'ils ont exécutées (en évaluation et/ou en enregistrements). Ils sont

<sup>21</sup> Cette séparation des tâches est de principe dans les établissements publics nationaux dans la mesure où les séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable sont de règle.



permanents car liés à l'exécution de la tâche. Ils sont, sauf exception, exhaustifs.

Les auto-contrôles reposent sur les instructions, guides de procédure et fiches d'auto-contrôle. En particulier, les fiches d'auto-contrôle détaillent, pour chaque contrôle devant être opéré, les informations suivantes :

- la périodicité du contrôle (quotidienne, hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle...);
- la nature du contrôle (que cherche-t-on à contrôler ?);
- les modalités d'exercice du contrôle ;
- les documents comptables et les pièces justificatives devant servir pour le contrôle (aux fins d'ajustements ou de rapprochement) ;
- les modalités de traçabilité du contrôle ;
- l'identité de la ou des personnes devant normalement réaliser ce contrôle, ainsi que son ou leurs suppléants. Ces informations doivent être reprises dans l'organigramme fonctionnel du service.

#### Notion de pièce justificative probante :

Une pièce justificative probante peut s'analyser comme une pièce «non créée» par le service gestionnaire concerné et ne pouvant être modifiée par lui. À ce titre, une facture ou un relevé de compte bancaire sont des exemples de pièces justificatives probantes.

À l'instar de l'ensemble des contrôles réalisés dans le cadre du dispositif de contrôle interne, les auto-contrôles doivent être tracés. Les modalités de traçabilité répondent, cependant à plusieurs postulats :

- ils sont intégrés aux procédures et indissociables de celles-ci ;
- ils sont exhaustifs par principe ;
- ils existent et dès lors, leur formalisation constitue avant tout une opération de gestion permettant à un agent de différencier les pièces traitées de celles qui ne le sont pas.

En matière de traçabilité des auto-contrôles, deux cas de figure doivent donc être distingués :

**1er cas :** Le contrôle se matérialise par une validation informatique : dans ce cas, la traçabilité est assurée par les informations présentes dans l'application

considérée (rattachées à un code utilisateur) et/ou aux informations restituées (par exemple la liste des mandats validés).

**2ème cas :** Le contrôle ne se matérialise pas par une validation informatique. Dans ce cas, il convient d'assurer manuellement la traçabilité :

- par un «simple trait», dès lors que l'organigramme fonctionnel permet d'identifier la personne ayant réalisé le contrôle ;
- par un paragraphe si plusieurs personnes peuvent être amenées à réaliser ce contrôle ;  
et, dans tous les cas de figure, par l'existence d'une fiche d'auto-contrôle qui permet de détailler les modalités du contrôle ainsi matérialisé.

En conséquence, la présence d'un trait ou d'un paragraphe sur un document présupposera un contrôle des opérations qui y sont liées et identifiera la personne ayant procédé au contrôle. Par ailleurs, la nature du document permettra de renvoyer à la fiche d'auto-contrôle ad'hoc détaillant les modalités de réalisation de ce contrôle.

Cependant, dans le cadre d'auto-contrôles portant sur des ajustements et conduisant à la détection d'une discordance, il convient que la nature de l'anomalie soit clairement explicitée sur le document comptable ainsi que son mode de correction (détail de l'écriture passée). Ce mode opératoire sera notamment appliqué dans le cadre du contrôle des états d'anomalie ou l'ajustement des comptabilités de développement par rapport à la comptabilité générale.

### 4.3.2 LES CONTRÔLES MUTUELS

Les opérations de contrôle mutuel sont liées à la notion de procédure. Elles reposent sur le principe, fondateur en matière de contrôle interne, de séparation des tâches. Elles procèdent des auto-contrôles effectués par un opérationnel situé en aval d'une procédure donnée, sur les opérations réalisées par un autre opérationnel en amont de la même procédure. Ainsi, dans la mesure du possible, un opérationnel ne doit pas se voir confier l'ensemble des tâches composant une procédure donnée. À cet effet, la capacité ou l'incapacité (moyens matériels et/ou humains) à générer cette séparation des tâches impactera le volume et la fréquence des contrôles de supervision que l'encadrement sera amené à réaliser<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> Si les contrôles mutuels sont nombreux, le chef de service se contentera de quelques contrôles qui auront pour objectif de s'assurer de l'efficacité des sécurités mises en place. A l'inverse, si ces contrôles mutuels n'existent pas ou peu, le chef de service devra intervenir plus fréquemment afin de pouvoir obtenir une assurance raisonnable quant à la qualité des opérations passées.



Dans la pratique, entrent dans cette catégorie les contrôles :

- au sein d'un service, les contrôles entre opérationnels quand, au minimum, deux d'entre eux participent à une procédure donnée ;
- entre services, quand plusieurs services interviennent dans le déroulement d'une procédure donnée ;
- entre services de l'ordonnateur et services de l'agence comptable (principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable) ;
- entre agence comptable principale, agences comptables secondaires, et régies de recettes et/ou d'avances.

Par ailleurs, les rotations de personnel sur une même tâche entrent également dans cette catégorie de contrôle.

Les opérations de contrôle mutuel visent un double objectif :

- garantir la continuité de service à travers une vraie polyvalence des agents.
- éviter «les domaines réservés» générateurs de risques potentiels forts, dans la mesure où la taille et les ressources dont dispose la structure le permettent.

#### 4.4 LES OPÉRATIONS DE CONTRÔLE RÉALISÉES PAR L'ENCADREMENT (SUPERVISION)

Les contrôles de supervision (qu'on peut qualifier de «contrôle hiérarchique») relèvent de l'encadrement. Ils sont en effet inhérents au rôle de management de l'encadrement. Les contrôles de supervision se divisent en deux grandes catégories : ceux contemporains et intégrés aux procédures ; ceux programmés dans le plan de contrôle interne et réalisés hors procédure et a posteriori.

*Le rôle de l'ordonnateur, notamment en tant que valideur des ordres de payer ou de recouvrer, doit être pris en compte comme supervision.*

##### 4.4.1 LES OPÉRATIONS DE CONTRÔLES DE SUPERVISION INTÉGRÉES À LA PROCÉDURE

Ces opérations de contrôle contemporain constituent un «passage obligé», un contrôle clé intégré au déroulement de la procédure. Elles peuvent conduire au rejet d'une opération avant son imputation définitive en comptabilité. Elles prennent deux formes :

- une validation informatique des opérations lorsqu'un «profil» le permet ;

- une validation de documents au vu des pièces justificatives (par exemple la signature d'un chèque, d'un ordre de virement...).

Ces contrôles sont exhaustifs. Ils ne répondent pas à une périodicité donnée car ils sont directement liés à la mise en œuvre d'une procédure nécessitant une validation informatique et/ou une validation scripturale (signature). Ces contrôles sont matérialisés par la signature sur les documents ou par la validation informatique.

En principe, quand un contrôle de supervision est intégré à la procédure, il n'est pas nécessaire de recourir par la suite à un contrôle de supervision a posteriori.

##### 4.4.2 LES OPÉRATIONS DE CONTRÔLE DE SUPERVISION A POSTERIORI

Les opérations de contrôle de supervision réalisées a posteriori sont extérieures à une procédure donnée. Programmées dans le plan de contrôle interne, elles consistent, pour l'encadrement du service, à s'assurer du respect, par les opérationnels, des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières : calendrier, modalités de saisie/enregistrement, modalités de contrôles (auto contrôles et contrôles mutuels). Sur ce dernier point, il s'assure notamment de leur traçabilité, de leur réalité et de leur efficacité. La qualité des opérations est appréciée au regard du respect des critères de qualité comptable. C'est au travers des contrôles de supervision, que l'encadrement du service appréhende la pertinence et l'efficacité des choix organisationnels qu'il a mis en œuvre pour maîtriser les risques détectés.

Tous les points de fragilité détectés lors des contrôles de supervision doivent donner lieu à l'élaboration d'actions correctives retracées dans un plan d'action. Ainsi, si les dispositifs sont jugés non pertinents, l'encadrement modifiera le dispositif existant : il créera une «action». Cependant, si les erreurs détectées ne sont pas liées au dispositif mais à sa mauvaise application voire à sa non application, l'encadrement procédera simplement à un «rappel des directives».

Dès lors, le contrôle de supervision a posteriori, ne doit pas se limiter à la détection d'erreurs. Celles-ci doivent faire l'objet d'une analyse détaillée au regard des composantes (organisation, documentation, traçabilité) nécessaires à la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne pertinent. Un dispositif sera jugé non pertinent, si l'une de ces composantes a été omise.



L'analyse doit donc se faire en fonction des éléments détaillés dans le tableau ci-dessous :

| COMPOSANTE | ORIGINE DES ERREURS                  | EXEMPLES DE RISQUES AVÉRÉS   |
|------------|--------------------------------------|--|
| Organiser  | Attribution des tâches               | Les tâches ne sont pas correctement attribuées / absence de consignes «qui fait quoi» / absence de suppléances et de rotations de tâches / absence de séparation de tâches |
|            | Points de contrôle                   | Contrôles inexistant, non pertinents, mal positionnés, redondants  |
|            | Conservation des fonds et valeurs    | Absence de sécurité physique   |
| Documenter | Existence d'une documentation        | Absence de documentation de référence  |
|            | Respect de la réglementation         | Documentation existante non utilisée   |
|            | Identification des acteurs           | Absence de traçabilité papiers ou de respect des règles d'accès au système d'information.  |
| Tracer     | Traçabilité des opérations/écritures | Absence d'archivage et de sauvegarde. Carence dans le compte de gestion et le dossier de clôture.  |
|            | Traçabilité des contrôles            | Absence de traçabilité des contrôles. Carence dans le dossier de révision.   |

Cependant, toutes ces composantes n'ont pas le même impact en matière de qualité comptable. Ainsi, les composantes liées à l'organisation et à la documentation sont nettement plus sensibles que celles liées à la traçabilité. Cette dernière composante est importante dans une logique d'audit, dans la mesure où elle facilite les travaux des auditeurs et leur «prouve» l'existence des dispositifs de maîtrise des risques mis en œuvre. Pour autant, l'identification de l'acteur ayant passé une opération peut être difficile, voire impossible, sans que l'opération en soit pour autant irrégulière au regard des critères de qualité comptable.

Les opérations de contrôle a posteriori doivent être recentrées sur les principaux risques de l'entité et tenir compte de différents paramètres (moyens humains, matériels, aspects logistiques, le volume des opérations traitées, la complexité des procédures, les enjeux financiers...)<sup>23</sup>.

*Cas particulier des contrôles de supervision d'opérations entrant dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) ou du contrôle allégé en partenariat (CAP).*

*Il convient de considérer que les modalités définies dans le cadre du CHD et du CAP constituent des dispositifs de contrôle faisant totalement partie du dispositif de contrôle interne. À ce titre, elles définissent les modalités et le périmètre de contrôle attendus des agents de l'agence comptable et donc leurs auto-contrôles sur cette nature d'opération.*

*Cas particulier : Contrôles de supervision a posteriori limités au contrôle de la formalisation des auto-contrôles.*

*Le contrôle de supervision a posteriori «classique» consiste à s'assurer sous les 3 aspects de l'organisation, de la documentation et de la traçabilité :*

- de l'existence d'un dispositif,
- de la traçabilité des contrôles,
- du respect des directives données (respect des modalités de contrôle) ;
- de l'efficacité des directives données.

*Pour autant, dans certains cas, le contrôle de supervision a posteriori attendu de l'encadrement des services peut se limiter au contrôle de l'existence du dispositif et à la traçabilité des auto-contrôles et contrôles mutuels.*

<sup>23</sup> Ainsi, à titre d'exemple : l'encadrement, ayant les moyens d'assurer la mise en œuvre d'un contrôle mutuel sur une procédure donnée, sera amené à procéder moins souvent au contrôle des opérations passées dans le cadre de cette procédure. Il s'assurera, uniquement de manière ponctuelle, de l'effectivité de ces contrôles mutuels.

Une procédure générant peu d'opérations et de faibles montants, sera moins fréquemment contrôlée qu'une procédure impliquant de nombreux mouvements et à forts enjeux. La même logique sera suivie s'agissant des comptes. Un compte avec de nombreux mouvements quotidiens, de gros montants, liés à des opérations manuelles sera plus fréquemment contrôlé qu'un compte sur lequel se dénouent peu d'opérations, automatisées, de faibles montants.



À la différence des contrôles intégrés à la procédure (auto-contrôles, contrôles mutuels et les contrôles de supervision contemporains), les contrôles de supervision a posteriori font l'objet d'une formalisation plus importante, détaillant précisément :

- l'identité de la personne ayant effectué le contrôle,
- la date à laquelle le contrôle a été pratiqué,
- la nature du contrôle opéré,
- l'échantillon d'opérations contrôlé,

- les points analysés,
- les constats opérés,
- les mesures à mettre en œuvre pour solutionner les dysfonctionnements détectés.

Cette formalisation est opérée par la saisie de grilles de supervision, archivées dans le dossier de révision. *Seules les pièces afférentes à des opérations irrégulières au regard des critères de qualité comptable doivent être conservées en copie.*



## 5. PRÉSENTATION DÉTAILLÉE DE L'ORGANISATION DU DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE DE DEUXIÈME NIVEAU

### 5.1 ACTEUR

L'effectif est variable en fonction de la taille des entités considérées. Cependant, et afin de garantir une continuité dans l'exercice de ses missions, cette structure doit être, a minima, composée de deux personnes physiques, mais pas nécessairement de deux Équivalents Temps Plein.

La structure de 2<sup>ème</sup> niveau n'a pas vocation à réaliser des opérations financières et comptables. Les membres qui la composent n'ont pas le caractère «d'opérationnel». Ainsi ils ne peuvent exercer les missions :

- d'un agent ou d'un encadrant chargé de l'exécution d'opérations financières et comptables ;
- d'auditeur ;
- d'exploitation et d'administration du système d'information.

### 5.2 MISSIONS

Le périmètre d'intervention du 2<sup>ème</sup> niveau de contrôle interne porte sur l'ensemble des opérations ayant un impact sur la qualité des comptes, c'est-à-dire la fonction comptable et financière.

*Il est important de ne pas assimiler les travaux menés par la structure de 2<sup>ème</sup> niveau avec ceux exercés par les auditeurs. En effet, si les modalités de réalisation peuvent être proches (notamment lors de la corroboration exercée sur place et sur pièces), les objectifs poursuivis sont différents. Ainsi, l'objectif de la structure de 2<sup>ème</sup> niveau, dans le cadre de ses contrôles de corroboration, consiste à fiabiliser les constats opérés par l'encadrement des services et à limiter le risque de contrôle. Par ailleurs, elle applique les directives fixées dans le cadre du plan de contrôle interne et va évaluer des mesures qu'elle a elle-même proposées ou mises en place.*

*L'objectif de l'auditeur consiste, quant à lui, à évaluer la qualité et la fiabilité du dispositif mis en œuvre et de ce fait, la pertinence des choix opérés*

*par la direction et retraduits dans le plan de contrôle interne. À ce titre, son évaluation porte tout à la fois sur les services et la structure de 2<sup>ème</sup> niveau. Par ailleurs, le rôle de cette dernière est permanent et inséré dans le dispositif de contrôle interne. L'intervention de l'auditeur est ponctuelle et indépendante du dispositif de contrôle interne.*

#### 5.2.1 LE PILOTAGE ET L'ANIMATION DE LA FONCTION COMPTABLE ET FINANCIÈRE

##### > Suivi en matière d'objectifs comptables

La structure de 2<sup>ème</sup> niveau participe à la réflexion sur la définition d'indicateurs et d'objectifs comptables. Elle réalise périodiquement les suivis de :

- ◆ **L'analyse des indicateurs de qualité comptable**
- ◆ **L'exploitation et diffusion des constats des acteurs et des auditeurs**

L'analyse porte, par procédure et/ou par compte, sur les fragilités et/ou irrégularités le plus souvent signalées par les acteurs, et qui ont vocation à être synthétisées et restituées périodiquement aux services<sup>24</sup>. Les rapports d'audit constituent aussi une source sur les points forts et les points faibles des procédures financières et comptables. Ces informations apparaissent comme un indicateur supplémentaire des comptes et procédures porteurs de risques effectifs.

Outre les *signalements ponctuels* adressés individuellement aux services suite à la détection d'opérations comptables atypiques ou suite à la constatation de situations comptables précaires les intéressant directement, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau peut effectuer un **signalement global** à destination de l'ensemble des services qui vise à mettre en exergue des zones potentiellement porteuses de risques. Il revient ensuite, le cas échéant, aux services de s'assurer de la maîtrise de ces risques.

Ces constats peuvent alimenter la cartographie des risques et/ou le plan d'action, lorsqu'ils n'y figurent pas déjà.

<sup>24</sup> Le recensement des fragilités et irrégularités détectées concerne notamment les incidents en matière de contrôle des ordres d'exécution des opérations de virements et les incidents relatifs aux moyens de paiement.



### > Pilotage et animation des services en matière d'organisation comptable

Ce pilotage, qui est une assistance au profit de la direction, se décline notamment dans les domaines suivants (cf. référentiel de contrôle interne organisationnel) :

- proposition d'un planning des horaires et d'un calendrier annuel (surtout de clôture) à la direction, en coordination avec les services ; aide au respect des calendriers, notamment le calendrier de fin d'exercice ;
- animation de la réflexion portant sur la répartition de la responsabilité des comptes entre entités de l'agence comptable (cf. référentiel de contrôle interne organisationnel) ; proposition de la répartition des comptes à l'agent comptable ;
- paramétrage «administratif» des applications informatiques<sup>25</sup> ;
- proposition à la direction de la doctrine d'emploi des applications informatiques (moyens de paiement comme les virements en priorité) au sein de l'établissement ;
- proposition à l'agent comptable des entités pouvant détenir et émettre des moyens de paiement (autres que le virement) ;
- proposition à la direction des plafonds d'encaisse de l'agence comptable et des régisseurs ;
- pilotage de la clôture des comptes.

### > Assistance à l'élaboration et proposition du plan de contrôle interne

Outre les risques et enjeux qualitatifs figurant dans la cartographie des risques et provenant de l'analyse des indicateurs de qualité comptable et de l'exploitation des constats des acteurs de la fonction comptable et financière et des auditeurs internes et externes, les risques et enjeux peuvent être analysés sous l'angle quantitatif :

- volumétrie, en nombre et en montant, de chaque processus ;
- volumétrie, en nombre et en montant, des opérations impactant un compte donné (notamment s'agissant des comptes de tiers), pour mieux détecter et suivre les comptes «sensibles» ;
- volumétrie, en nombre et en montant, des opérations passées par un service donné pour évaluer la «charge» et la responsabilité de ce service dans la qualité des comptes de l'établissement ;

- évaluation, en nombre et en montant, de la part de chaque comptabilité de développement et/ou application remettante dans la comptabilité générale ;
- stratification des opérations comptables par tranche en fonction de leur montant afin de cibler les opérations à risques et à enjeux ;
- stratification des opérations comptables par strate en fonction de leur date pour appréhender la répartition des flux comptables pour une année donnée.

### > Assistance à l'élaboration et proposition du plan de contrôle hiérarchisé de la dépense

### > Assistance comptable technique, juridique et méthodologique aux services

Il s'agit de l'une des fonctions clé dévolues à la structure de 2<sup>ème</sup> niveau. Elle se traduit de plusieurs façons :

- assistance des services dans la réalisation de certaines opérations atypiques ou nouvelles ;
- assistance des services afin de solutionner des dossiers complexes demandant une expertise réglementaire poussée.

#### **Une assistance qui ne se substitue pas au rôle joué par l'encadrement d'un service**

*La structure de 2<sup>ème</sup> niveau n'a pas à suppléer les insuffisances d'un service. Dans cette logique, elle accompagne l'encadrement du service et approfondit, le cas échéant, l'expertise, ce qui implique un «premier niveau de réflexion» mené par l'encadrement du service. De même, il convient d'éviter, dans la mesure du possible, que la structure de 2<sup>ème</sup> niveau ne soit directement sollicitée par les agents du service. Si tel était le cas, il conviendrait que la structure de 2<sup>ème</sup> niveau s'assure que l'encadrement du service est informé de cette demande, et qu'il a été préalablement saisi sur cette question.*

La structure de 2<sup>ème</sup> niveau de contrôle interne doit impérativement être destinataire de tous les documents lui donnant une parfaite lisibilité du dispositif de contrôle au sein des services. Sans constituer une liste exhaustive, le 2<sup>ème</sup> niveau doit être, a minima, destinataire des documents suivants :

- de l'ensemble des instructions et directives de l'établissement aux services ;

<sup>25</sup> Il ne s'agit pas de l'administration technique d'une application, mais de la détermination de son paramétrage notamment en matière de profils utilisateurs.



- de tous les référentiels de contrôle interne ;
- du plan de contrôle interne ;
- de l'ensemble des organigrammes fonctionnels des différents services relevant du périmètre de la fonction comptable et financière ;
- de l'ensemble des profils/habilitations informatiques<sup>26</sup> des applications de tenue des comptabilités générale et de développement ;
- de l'ensemble des délégations de signature ;
- des plans d'actions.

#### > Participation aux actions de formation

La participation aux formations peut être diverse, mais la structure de 2<sup>ème</sup> niveau peut constituer un appui en particulier en ce qui concerne les formations :

- à la comptabilité ;
- à la démarche de contrôle interne et aux outils associés ;
- liées à des évolutions réglementaires ayant un impact important sur la qualité comptable...

#### > Information de la direction

La structure chargée du contrôle interne de 2<sup>ème</sup> niveau est également chargée d'une mission d'information, via un reporting, à destination de la direction. Cette information peut également prendre la forme de documents de synthèse, sous forme de points forts et de points faibles, portant sur des études particulières confiées par la direction à la structure de 2<sup>ème</sup> niveau.

### 5.2.2 LA GARANTIE DE LA QUALITÉ DES COMPTES DE L'ORGANISME

Le 2<sup>ème</sup> niveau de contrôle interne a un rôle d'évaluation permanente de la qualité du dispositif de contrôle interne de 1<sup>er</sup> niveau.

Les travaux de la structure de 2<sup>ème</sup> niveau sont retracés sur des grilles conservées dans le dossier de révision.

*Les contrôles d'analyse et de corroboration visant à confirmer/fiabiliser les travaux effectués par l'encadrement des services, cela sous-entend que ces derniers aient pratiqué des contrôles de*

*supervision. En conséquence, pour qu'un contrôle puisse être réalisé par la structure de 2<sup>ème</sup> niveau, il faut qu'il y ait eu préalablement supervision, et ce au cours de l'exercice comptable considéré. Si aucun contrôle de supervision n'est pratiqué au sein d'un service, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau ne doit pas se substituer à l'encadrement d'un service.*

#### 5.2.2.1 Analyse des opérations de contrôle et suivi des restitutions réalisées au 1<sup>er</sup> niveau

##### > Analyse des opérations de contrôle de 1<sup>er</sup> niveau

Cette analyse porte sur les grilles de contrôle et de diagnostic servies par l'encadrement du service, afin de retracer les contrôles opérés au titre de la supervision a posteriori (1<sup>er</sup> niveau). Elle n'est pas pratiquée sur place et les seules pièces dont la structure de 2<sup>ème</sup> niveau dispose, à ce stade, sont les grilles. Dès lors, l'objectif de cette analyse n'est pas de remettre en cause les constats opérés par l'encadrement des services, mais de s'assurer du respect des objectifs et modalités définis dans le plan de contrôle interne :

- s'assurer que l'encadrement du service s'est posé toutes les questions nécessaires ;
- s'assurer de la traçabilité des opérations et notamment de la précision avec laquelle le périmètre de l'échantillon est détaillé ;
- s'assurer du respect, par l'encadrement des services, des objectifs fixés par la direction.

Ces contrôles d'analyse sont retracés sur une grille archivée dans le dossier de révision. Leur périodicité est définie dans le plan de contrôle interne.

##### > Analyse des actions proposées par le 1<sup>er</sup> niveau

La structure de 2<sup>ème</sup> niveau a pour mission de s'assurer de la pertinence des actions proposées par l'encadrement du service à l'issue de leurs contrôles de supervision, ainsi que de leur calendrier de mise en œuvre. Ce contrôle doit être réalisé préalablement à la validation de l'action par la direction.

Dans ce cadre, il ne s'agit pas de s'assurer de la réalité des constats, mais d'analyser la pertinence des actions formulées au regard des constats opérés. Il s'agit d'un avis simple. En cas de désaccord persistant entre l'encadrement du service et la structure de

<sup>26</sup> Celles-ci peuvent être retranscrites sur les organigrammes fonctionnels.



2<sup>ème</sup> niveau, en dépit de nombreux échanges, la proposition d'action de l'encadrement du service assortie de l'avis de la structure de 2<sup>ème</sup> niveau sont transmis à la direction.

Cette analyse est retracée sur une grille archivée dans le dossier de révision.

### 5.2.2.2 Corroboration de la fiabilité des constats faits par l'encadrement des services lors de leurs contrôles de supervision

Ces opérations de contrôle visent à s'assurer de la réalité et de l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en œuvre au sein des services et de la fiabilité des constats opérés par l'encadrement dans le cadre de leurs contrôles de supervision (1<sup>er</sup> niveau). Par le biais des contrôles de corroboration, elle agit de concert avec l'encadrement du service pour maîtriser les risques inhérents aux différentes procédures, tout en permettant de limiter les risques de contrôle. Le périmètre des contrôles de corroboration est identique à celui de l'encadrement des services en matière de supervision.

Ce contrôle est en principe réalisé sur place. Le contrôle de corroboration consiste donc à refaire certains contrôles déjà réalisés par l'encadrement du service à l'occasion de ses contrôles de supervision. Il ne s'agit pas, pour la structure de 2<sup>ème</sup> niveau, de refaire l'ensemble des contrôles de supervision. Dès lors, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau ne va corroborer qu'une partie des contrôles réalisés par l'encadrement du service. Ce contrôle de corroboration peut être réalisé sur le même échantillon que celui pris par le superviseur ou sur un échantillon différent, voire une période différente (les deux démarches peuvent être alternées) :

- en prenant un échantillon similaire, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau va s'assurer de la réalité et de la qualité du contrôle opéré par l'encadrement du service au titre de la supervision. Ce contrôle permet de détecter l'encadrement des services ayant du mal à appréhender la démarche et permet à la structure de 2<sup>ème</sup> niveau d'accentuer son assistance pédagogique vis à vis d'eux ;

- en prenant un échantillon différent ou une période différente, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau va fiabiliser les constats opérés par l'encadrement du service.

En tout état de cause, avant l'intervention de la structure de 2<sup>ème</sup> niveau, l'encadrement du service doit avoir eu connaissance des informations suivantes :

- la nature du contrôle opéré ;
- le périmètre du contrôle ;
- l'échantillon ou la période envisagé pour réaliser le contrôle.

L'encadrement du service doit être informé de l'ensemble des constats (positifs ou négatifs) que la structure de 2<sup>ème</sup> niveau est amenée à faire dans le cadre de ses contrôles.

### 5.3.2.3 Suivi des plans d'action et analyse de leur efficacité

Outre l'analyse des actions, la structure de 2<sup>ème</sup> niveau doit s'assurer du respect des échéances fixées par l'encadrement des services pour la mise en œuvre des différentes actions validées par la direction.

### 5.2.2.4 Tenue des dossiers de clôture et de révision des comptes

La structure de 2<sup>ème</sup> niveau est responsable de la tenue des dossiers de clôture et de révision des comptes.



## ANNEXE 1

# L'APPLICATION DES NORMES DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER EN MILIEU INFORMATISÉ

### ■ AVANT-PROPOS

#### **Ce document s'intéresse à l'application des normes de contrôle interne en milieu informatisé.**

Le système d'information de tenue de la comptabilité de l'établissement 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. 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'établissement. Ces applications, qualifiées «d'application de comptabilité de développement», 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 comptabilité générale et de comptabilités de développement) **et répondre aux objectifs ci-dessus.**

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).**



## ■ 1. ENVIRONNEMENT DES APPLICATIONS

### 1.1 ORGANISATION

#### 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'établissement.

###### 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 résultant de l'utilisation pour 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 (cf. 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'établissement 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.

#### POINTS DE CONTRÔLE

##### Contrôle d'interfaces entre applications

Si deux ou plusieurs applications sont nécessaires (cf. Interfaces entre applications) 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 (cf. Contrôle des interfaces automatisées).

##### 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 (cf. Authentifiant).

##### 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.



## 1.2 - DOCUMENTATION

### 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 (cf. Doctrine d'emploi des applications) est décrite dans un plan «plan d'occupation des sols» correspondant aux applications utilisées par processus).

#### 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.

### 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.

## 1.3 - TRAÇABILITÉ

### 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.

### 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 (cf. 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 privée, 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 (cf. Documentation de la 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.

## 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.

## 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.

## ARCHIVAGE DE LA DOCUMENTATION DE L'ENVIRONNEMENT APPLICATIF

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

## 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.

## 1.4 - RECOURS À UN PRESTATAIRE EXTERNE

### 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'établissement 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'établissement 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'établissement, en fin de contrat.

### **PHASE D'EXPLOITATION : CONTRACTUALISATION DES ENGAGEMENTS DU PRESTATAIRE EN MATIÈRE D'EXPLOITATION**

Le contrat avec un prestataire extérieur à l'établissement 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.

## **1.5 - ÉVALUATION**

### **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. Archivage de la veille).

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

### **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.



## ■ 2. APPLICATIONS

### 2.1 ORGANISATION

#### 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. Doctrine d'emploi des applications) doit(vent) être utilisée(s).

Toutes les opérations d'un processus doivent être traitées et tracées dans la(les) application(s) prévue(s) 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 («service fait») 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. Documentation du système d'information comptable). 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. Contrôle des interfaces automatisées).

##### 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'amortissements et de dépréciations 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. Traces des rectifications).

##### > 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 considérée 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 rectifier).

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.

### 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. Période comptable).

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. Tenue des documents comptables). 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. Restitutions aux fins de contrôle).

#### Arrêté comptable

Le caractère définitif des enregistrements au cours d'une période comptable (cf. 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'informations 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 (cf. Anomalies) et retracé (cf. Traces des anomalies détectées).

### 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 (cf. Contrôle d'interfaces entre applications). Ce point de contrôle doit être automatique dans l'application remettante.

Le résultat de ce contrôle automatisé doit être notifié (cf. Anomalies) et retracé (cf. Traces des anomalies détectées).

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 (cf. Traces des anomalies détectées). 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 (cf. Écritures forcées).

### > Points de contrôle non automatisés

#### Autocontrôles

L'application doit permettre de tracer les autocontrôles dans l'application (cf. Historisation) et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur (cf. Restitutions aux fins de contrôle).

#### Contrôles mutuels

L'application doit permettre d'exercer des contrôles mutuels en offrant des habilitations distinctes (cf. Transactions et profils) 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 (cf. Historisation) et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur (cf. Restitutions aux fins de contrôle).

#### Supervision

L'application doit permettre d'exercer des contrôles de supervision en offrant une habilitation validation destinée à l'encadrement d'un service (cf. Transactions et profils).

Ces contrôles sont tracés dans l'application (cf. Historisation) et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur (cf. Restitutions aux fins de contrôle).

#### 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 (cf. Historisation) et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur (cf. Restitutions aux fins de contrôle).



## 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 (cf. Historisation) et doivent pouvoir faire l'objet d'une restitution spécifique par nature et/ou acteur (cf. Restitutions aux fins de contrôle).

### Écritures forcées

Certaines anomalies (cf. 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 (cf. Traces des écritures forcées).

### 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.

## 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 (cf. 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.

## 2.3 TRAÇABILITÉ

### 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 (cf. Contrôle de l'attribution des tâches).

### TRAÇABILITÉ DES OPÉRATIONS

#### > 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

Si deux ou plusieurs applications sont nécessaires, leur interfaçage doit être automatique (cf. Interfaces entre applications).

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 (cf. Contrôle du fonctionnement des comptes).

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 (cf. Arrêté comptable).

#### Balance

La balance reprend pour tous les comptes, les opérations enregistrées depuis le début de l'exercice, les balances d'entrées, 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 (cf. Anomalies).

#### Traces des écritures forcées

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

#### Traces des rectifications

Une liste des rectifications doit retracer les résultats des rectifications aux fins de contrôle et de validation (cf. Rectifications).

#### 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.

### > 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.



## 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.).

#### Administration (informatique) ou paramétrage

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

#### Agent

Opérationnel de la fonction comptable et financière non encadrant d'une entité. Comme tout acteur, l'agent est en charge du contrôle interne.

#### Agence comptable

Entité organisée composée d'agents et dirigée par un comptable public. Tout poste comptable est confié à un seul comptable public.

#### 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.

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).

#### 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 (synonyme : mot de passe).



### Champ de l'audit

Cadre, ou délimitation, et domaines de l'audit (entité concernée, exercices, etc.).

### 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'établissement.

La comptabilité générale est éventuellement détaillée en comptabilités de développement.

### Comptable public

Acteur opérationnel de la fonction comptable et financière et responsable personnellement et pécuniairement en vertu de la loi de finances rectificative pour 1963 n° 63-156 du 20 février 1963, le comptable public est seul chargé :

- de la prise en charge et du recouvrement des ordres de recettes qui leur sont remis par les ordonnateurs, des créances constatées par un contrat, un titre de propriété ou autre titre dont ils assurent la conservation ainsi que de l'encaissement des droits au comptant et des recettes de toute nature que les organismes publics sont habilités à recevoir ;
- du paiement des dépenses soit sur ordres émanant des ordonnateurs accrédités, soit au vu des titres présentés par les créanciers, soit de leur propre initiative, ainsi que de la suite à donner aux oppositions et autres significations ;

- de la garde et de la conservation des fonds et valeurs appartenant ou confiés aux organismes publics ;
- du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités ;
- de la conservation des pièces justificatives des opérations et des documents de comptabilité ;
- de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent.

Ses fonctions sont incompatibles avec celles de l'ordonnateur. Le comptable public dirige l'agence comptable.

### 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.

### 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<sup>ème</sup> niveau de contrôle interne afin de s'assurer de l'effectivité et de la qualité des contrôles exercés au 1<sup>er</sup> 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 et de comptes.

### Délégation

Transfert d'une compétence ou d'une signature d'un déléguant 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, états financiers annuels, et tout livre auxiliaire, fiches d'écritures, 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.

### Écriture comptable

Une écriture comptable est le résultat et la trace d'un enregistrement comptable d'une information 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 acteurs de la fonction comptable et financière 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'établissement vis-à-vis des tiers, soit en vertu de leur nomination, soit par délégation.

L'encadrement de l'agence comptable est le comptable public et ses adjoints

### Encaissement

Mode d'extinction d'une créance de l'établissement 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'arrêt (ou clôture), qui interdit toute modification ou suppression des enregistrements.

### Entité

Structure organisée dirigée par un encadrement.

S'agissant d'un établissement 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 établissement 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.

**Fonction comptable et financière**

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.

**Gestionnaire**

Acteur opérationnel de la fonction comptable et financière à l'origine des opérations, placé sous l'autorité de l'ordonnateur.

**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, au système d'information et/ou aux transactions autorisées («profil»).

**Identification**

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

**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'établissement.

L'information circule le long du processus, soit sous support papier, soit sous support numérique.

Évaluée, contrôlée et enregistrée comptablement, l'information comptable est retracée sous la forme d'une écriture comptable.

| 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 |

**Intervenant**

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

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

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.

**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.

**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.

| Type 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    |                          |                        |

**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 (plus rarement a posteriori comme pour le contrôle allégé en partenariat). Il est intégré à une procédure donnée.

- 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).

- 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.

**Opérationnels**

Acteurs de la fonction comptable et financière à qui sont attribuées les tâches (donc les opérations). Ils 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.

**Ordonnateur**

Acteur opérationnel de la fonction comptable et financière, chef des services gestionnaires et chargé de prescrire l'exécution des recettes et des dépenses



de l'établissement public. À cet effet, il constate les droits des établissements publics, liquide les recettes, engage et liquide les dépenses. Ses fonctions sont incompatibles avec celles de comptable public.

### **Paiement**

Mode d'extinction d'une dette de l'établissement 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'établissement 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 vigueur.

### **Preuve (information probante)**

Tout élément physique, papier ou numérique, permettant de contrôler un élément quelconque et d'étayer un constat.

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

### **Preuve comptable**

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.

Pièces justificatives et données informatiques doivent répondre aux critères de preuve fixés par les textes (notamment code civil).

### **Procédure**

La procédure fait partie d'un processus dont elle constitue l'un des enchaînements.

La procédure se décompose en tâches (ou fonctions).



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

### Processus

Fondé sur la fonction comptable et financière, le processus est un ensemble articulé de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : départements, services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité, placé sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattaché 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, une irrégularité, rencontrée 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 établissement, 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).

### Risque

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

### 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).

### 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 ait pris des mesures pour répondre au risque.

### 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.

### 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 des dispositifs 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 deux 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.

### Système d'information

Ordinateurs et réseaux de communication électroniques, ainsi que les paramètres et les données informatiques



stockées, traitées, récupérées ou transmises par eux en vue de leur fonctionnement, de leur utilisation, de leur protection et de leur maintenance.

### **Système d'informations comptables**

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

### **Tâche (ou fonction)**

Exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables.

La tâche s'intègre à la procédure ou au processus.

### **Tiers**

Organisme, service externes à l'entité auditée et en relations 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 maintenance.

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**

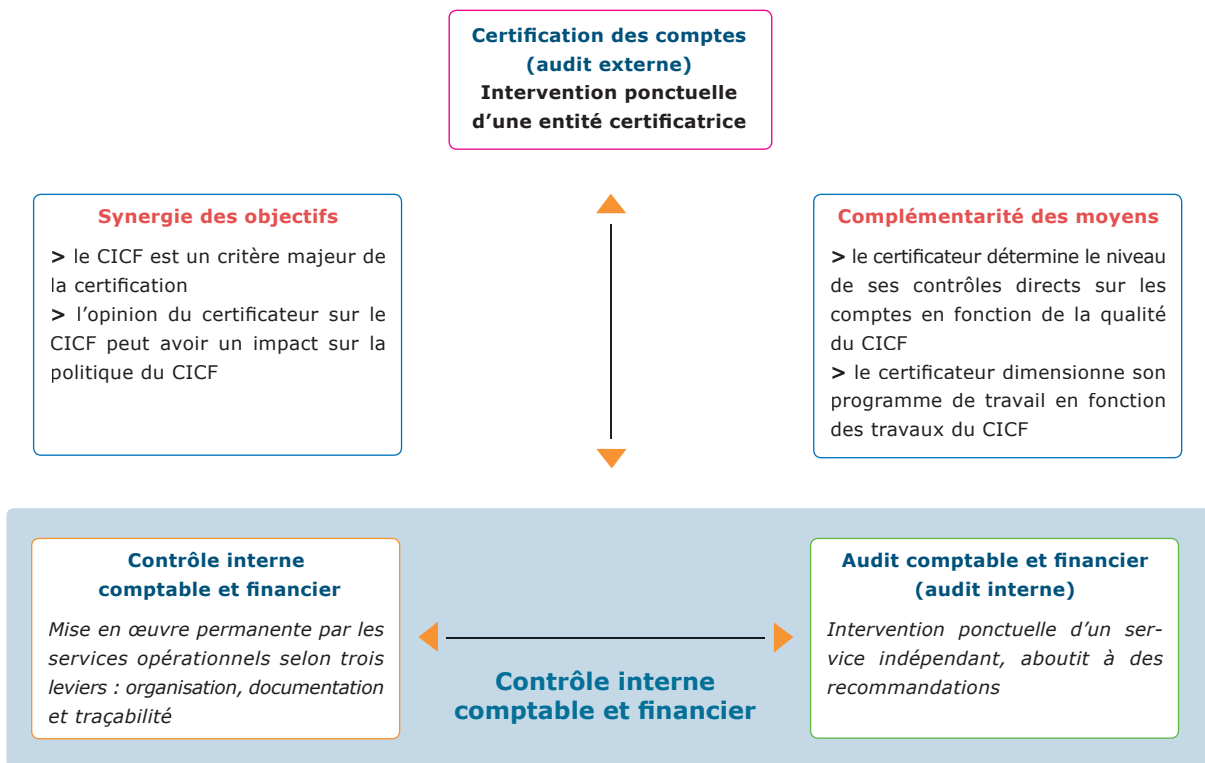
La validation est le résultat positif d'un contrôle.

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



### ANNEXE 3

## ARTICULATION ENTRE CONTRÔLE INTERNE, AUDIT INTERNE ET CERTIFICATION DES COMPTES

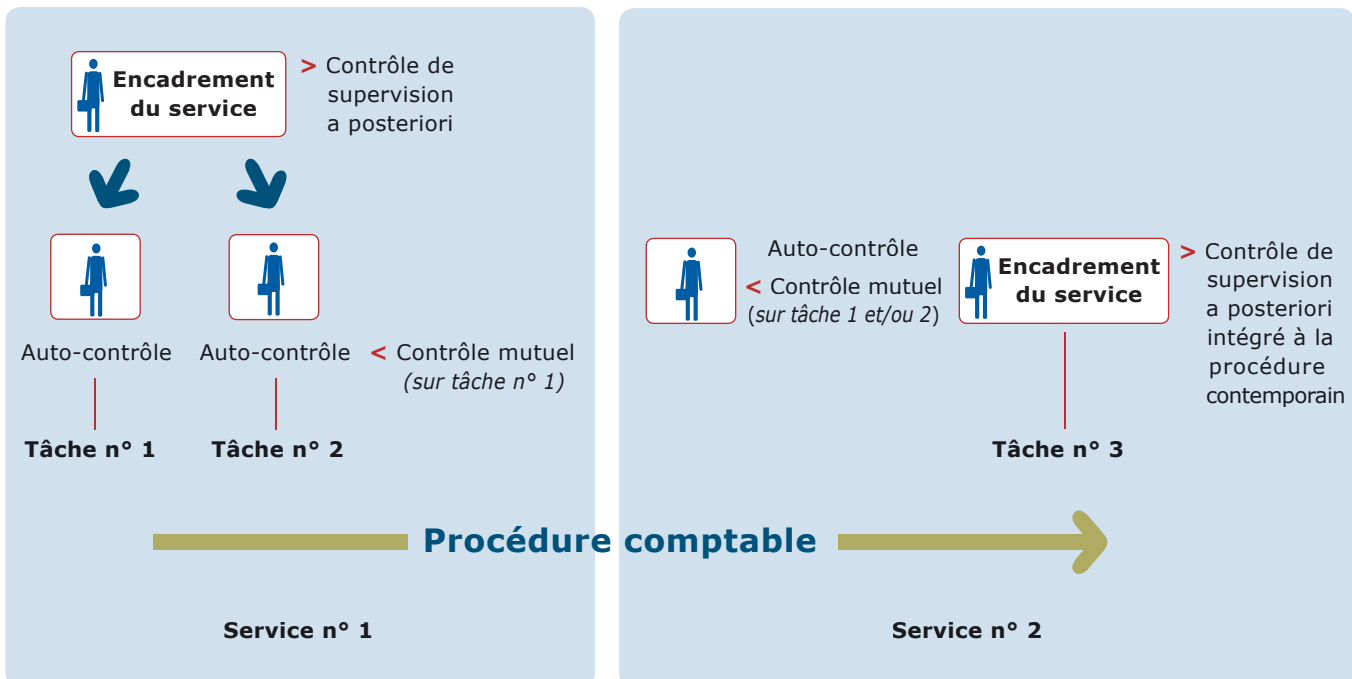




## ANNEXE 4

### ARTICULATION DES OPÉRATIONS DE CONTRÔLE DE 1<sup>ER</sup> NIVEAU

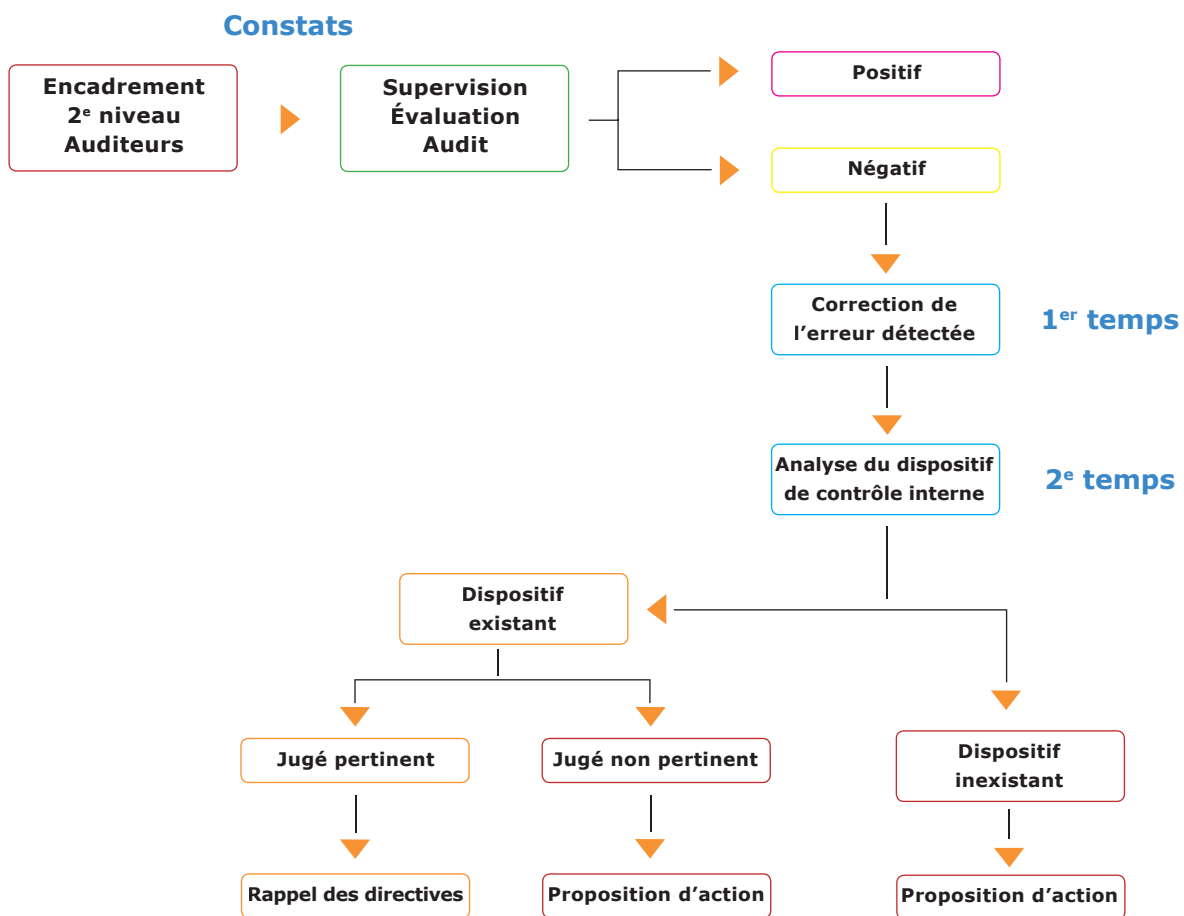
Exemple de structuration d'un processus autour d'une attribution/séparation des tâches et de positionnement de contrôles-clés





## ANNEXE 5

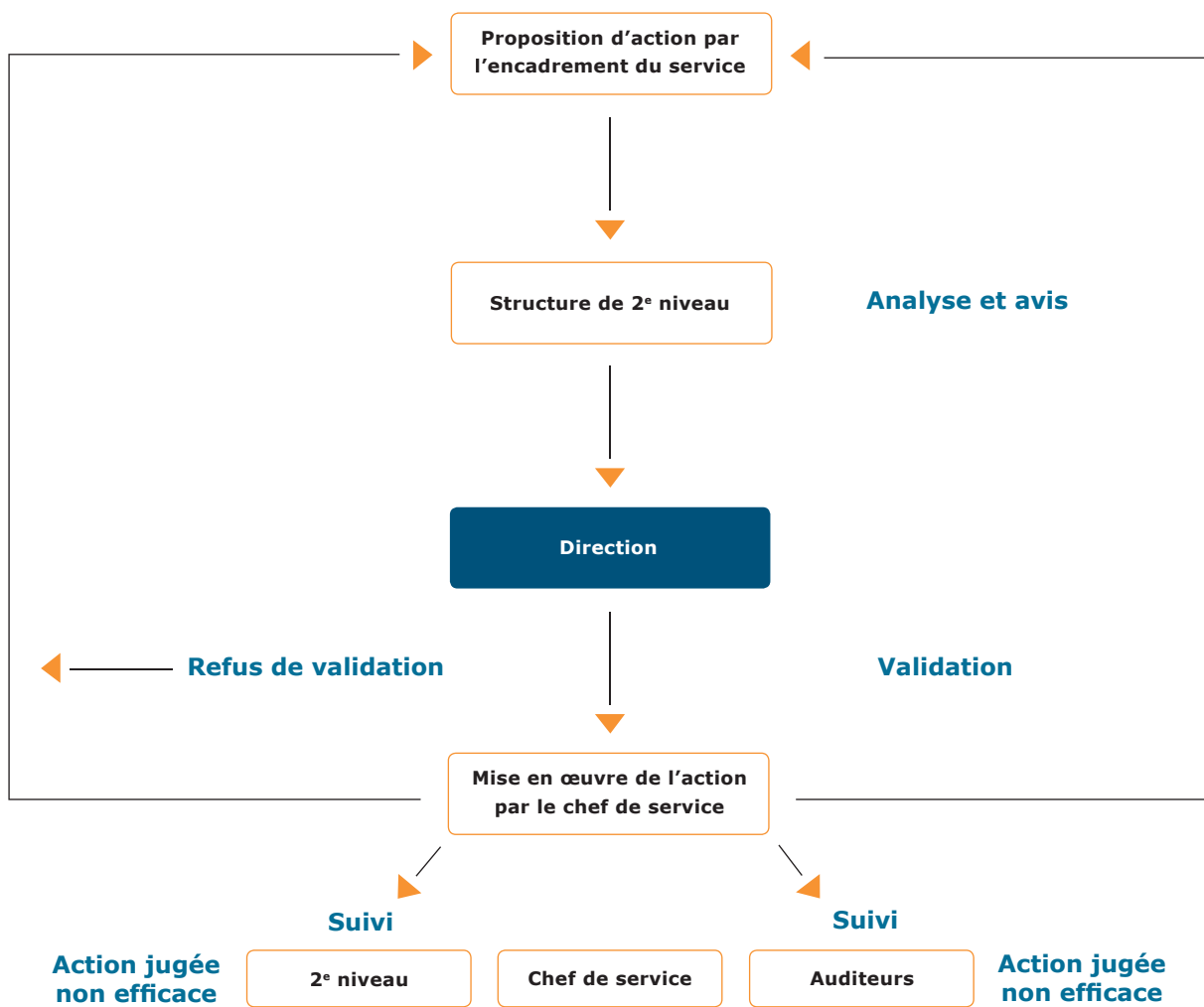
### DU CONSTAT A LA PROPOSITION D'ACTION





## ANNEXE 6

### PROCESSUS DE VALIDATION ET DE SUIVI DE L'ACTION PROPOSÉE





## ANNEXE 7

### CONTRÔLE DE SUPERVISION A POSTERIORI : LA PROBLÉMATIQUE DE L'ÉCHANTILLONNAGE

Ces contrôles intervenant postérieurement à l'écriture comptable définitive, ne peuvent conduire qu'à des rectifications d'écritures en cas de détection d'erreurs.

À la différence des contrôles intégrés à la procédure, ils n'ont pas vocation à être exhaustifs, mais à être opérés sur un échantillon d'opérations.

Il n'est pas nécessaire que cet échantillon soit statistiquement représentatif de la population totale. Cette préoccupation relève davantage des auditeurs, qui interviennent moins fréquemment que l'encadrement des services, sur les opérations de l'entité, et qui, en un seul contrôle, doivent formuler une opinion sur la qualité des opérations passées sur toute une période. Pour autant, les modalités d'échantillonnage doivent être précisées. La détermination d'un échantillon doit suivre 3 étapes :

- définir le périmètre/période contrôlés ;
- définir la taille de l'échantillon ;
- définir les critères de tirage de l'échantillon.

Le mode d'identification du périmètre de l'échantillon, sa taille et le mode de sélection des opérations qui le composent doivent être indiqués dans le plan de contrôle interne.

#### > La détermination du périmètre ou de la période contrôlée

Cette problématique se pose principalement pour les contrôles en flux (de type contrôle sur historique), moins sur ceux réalisés en stock (de type contrôle sur état de développement de solde).

Normalement, compte tenu du principe de séparation des exercices comptables et de la logique annuelle

retenue en matière comptable, la période contrôlée en flux ne doit pas excéder l'année civile.

Le périmètre de l'échantillon est défini par la nature des opérations contrôlées (par exemple les rectifications d'écritures supérieures à 10.000 euros).

La période contrôlée définit la période au sein de laquelle seront retenues les opérations composant l'échantillon. Afin de limiter les «biais statistiques», il est déconseillé de prendre un échantillon sur une période limitée d'un jour. Pour les contrôles intervenant selon une périodicité régulière, il est recommandé de choisir la période contrôlée en fonction de cette périodicité.

#### > La détermination de la taille de l'échantillon

Si de très nombreuses lois statistiques existent en matière de tirages aléatoires d'échantillons représentatifs de la «population globale»<sup>27</sup>, leur mise en application pose plusieurs problèmes opérationnels liés :

- au caractère récurrent, en cours d'année, de certains contrôles, sur une «population globale» qui ne cesse de fluctuer, nécessitant une remise à plat régulière de la taille de l'échantillon à retenir ;
- à la capacité à identifier la taille de la «population globale», lorsque ce décompte ne peut être opéré de manière automatisée ;
- à la difficulté à identifier toutes les opérations entrant dans le périmètre ;
- à la difficulté à définir le caractère homogène de la «population globale», voire d'une population donnée.

<sup>27</sup> La «population globale» est l'ensemble des opérations pouvant servir à constituer un échantillon



L'approche retenue a consisté à réaliser une approximation de la loi binomiale  $B(n,p)$  par une loi normale

$N(p, \sigma)$  où  $\sigma$  est l'écart type et vaut racine carrée de  $p(1-p)$ , avec un intervalle de confiance de 95 %.

### Intervalle de confiance (approximation de la loi binomiale par une loi normale)

Nombre d'erreurs **maximum** pour que le taux d'erreur de la population globale soit inférieur ou égal au taux d'erreur indiqué, avec un intervalle de confiance de 95%.

|                      | 1% < ou = | 2% < ou = | 3% < ou = | 4% < ou = | 5% < ou = | 10% < ou = | 15% < ou = | 20% < ou = | 25% < ou = |
|----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|------------|------------|------------|
| Tirage 10 opérations | 0         | 1         | 1         | 1         | 1         | 2          | 3          | 4          | 5          |
| Tirage 20 opérations | 1         | 1         | 2         | 2         | 2         | 4          | 6          | 7          | 8          |
| Tirage 30 opérations | 1         | 2         | 2         | 3         | 3         | 6          | 8          | 10         | 12         |
| Tirage 40 opérations | 1         | 2         | 3         | 4         | 4         | 7          | 10         | 11         | 15         |
| Tirage 50 opérations | 1         | 2         | 3         | 4         | 5         | 9          | 12         | 12         | 18         |
| Tirage 60 opérations | 2         | 3         | 4         | 5         | 6         | 10         | 14         | 15         | 21         |
| Tirage 70 opérations | 2         | 3         | 4         | 6         | 7         | 11         | 16         | 18         | 24         |
| Tirage 80 opérations | 2         | 4         | 5         | 6         | 7         | 13         | 18         | 20         | 27         |

Par ailleurs, cette approche statistique, comme toutes les approches statistiques, présente plusieurs biais ou limites, au premier rang desquels la nécessité de disposer d'une population homogène, ce qui sous-entend des opérations de même nature qui feront toutes l'objet des mêmes points de contrôles.

Par ailleurs, cette approximation n'est acceptée que si l'échantillon porte sur 30 opérations au minimum. De fait, l'examen du tableau montre qu'un tirage de 10 opérations ne permet de conclure que si aucune erreur n'est détectée. En effet, si une erreur est détectée, alors le taux d'erreur global a 95% de chance de se situer entre 1 et 5%. Il en est de même pour le contrôle de 20 opérations si deux erreurs sont détectées (l'approximation du taux d'erreur donne alors un résultat entre 2 et 5%).

Sans méconnaître ces limites, cette approche statistique n'a pour seule ambition que de donner aux acteurs du contrôle interne, des éléments d'analyse leur permettant d'apprécier le résultat de leurs contrôles et l'efficacité/pertinence du dispositif mis en œuvre.

#### L'application de cette approche au dispositif de contrôle interne des établissements publics nationaux

L'efficacité du dispositif de contrôle interne est appréciée au regard du taux d'erreur global de 3%.

- Si le contrôle permet de conclure, avec un intervalle de confiance de 95 %, que le taux d'erreur global est inférieur ou égal à 3%, alors le dispositif est considéré comme efficace et de nature à donner une assurance raisonnable en matière de qualité comptable.
- Dans le cas contraire, et si les erreurs ne sont pas liées à un non respect des directives données par l'encadrement, le dispositif devra être revu (complété ou modifié), en fonction de l'origine des anomalies détectées. Par ailleurs, si le taux d'erreur global est supérieur à 10%, l'encadrement demandera aux opérationnels chargés de ces opérations de revoir l'ensemble des opérations afin de pratiquer les corrections nécessaires au-delà des simples erreurs détectées. *Ce travail ne sera pas demandé aux opérationnels si l'origine des erreurs correspond à la composante «traçabilité».*



Cette approche se résume dans le tableau suivant :

| Évaluation du taux d'erreur globale de la population            |                       |                            |          |
|---|-----------------------|----------------------------|----------|
| Mesures à prendre   | $X < \text{ou} = 3\%$ | $3 < X < \text{ou} = 10\%$ | $> 10\%$ |
| Correction des erreurs détectées                                | Oui                   | Oui                        | Oui      |
| Modification du dispositif si les directives ont été respectées | Non                   | Oui                        | Oui      |
| Inventaire par les opérationnels                                | Non                   | Non                        | Oui      |

**Les acteurs peuvent néanmoins partir d'un seuil «plancher» de 10 opérations.** Mais ils devront augmenter la taille de leur échantillon en fonction de leurs constats, jusqu'à obtenir une évaluation fiable à 95% permettant de savoir si le taux d'erreur global est supérieur ou inférieur à 3%. En conséquence :

1. Contrôle de 10 opérations ; résultat : 1 erreur détectée ; il n'est pas possible de se prononcer finement...
2. On procède donc au contrôle de 10 opérations supplémentaires (ce qui équivaut au final à un tirage de 20). Si aucune erreur supplémentaire n'est trouvée, on peut s'arrêter là (le taux est inférieur ou égal à 2%). Si une erreur supplémentaire est détectée (cela fait donc deux erreurs pour un tirage de 20 opérations), il n'est pas possible de se prononcer finement...
3. On procède alors au contrôle de 10 opérations supplémentaires (ce qui équivaut à un tirage de 30). Avec une telle taille d'échantillon, quel que soit le résultat, il sera possible de se prononcer finement sur le taux global au sein de la population concernée.

#### Le mode de sélection des opérations constituant l'échantillon

Une fois la taille de l'échantillon identifiée, il convient de procéder à la sélection des opérations qui com-

poseront l'échantillon. Plusieurs modes peuvent être envisagés et combinés :

- sélection aléatoire (les 10 premières opérations, une opération toutes les 3 opérations<sup>28</sup>... ) ;
- sélection guidée en fonction de thématiques (montant, ancienneté, nature des opérations).

*L'approche par les enjeux financiers doit être privilégiée.* Il est recommandé de ne pas contrôler d'opérations d'un montant unitaire inférieur à un certain seuil.

*Cette approche ne signifie pas que les opérations de faible montant demeureront sans surveillance. Il ne faut pas oublier que ces opérations sont contrôlées par les opérationnels dans le cadre de leurs autocontrôles et des contrôles mutuels. L'encadrement ne pouvant contrôler l'ensemble des opérations, il est attendu qu'il concentre, logiquement, sa supervision sur les opérations présentant les plus forts enjeux.*

<sup>28</sup> On parle alors «d'un pas de sélection», «pas de 2», «pas de 3»... Il n'est pertinent que lorsque l'échantillonnage s'opère sur une population importante



**ANNEXE 8**

**MODÈLE DE CARTOGRAPHIE DES RISQUES**

| Processus                            | Risques par leviers du contrôle interne comptable et financier |  |                                       |  |   |                            |  | Observations                      |
|--------------------------------------|--|--|---------------------------------------|--|---|----------------------------|--|-----------------------------------|
|                                      | Organiser  |  |                                       | Documenter   |   | Tracer                     |  |                                   |
|                                      | Attribution des tâches   | Points de contrôle   | Conservation des biens et des valeurs | Établissement de la documentation  | Formation   | Identification des acteurs | Traçabilité des opérations   |                                   |
| Commande publique                    |  | Absence de l'actualisation du plan de contrôle hiérarchisé | Sans objet                            | Absence de guide de procédure sur le suivi des plans de contrôle hiérarchisé |   |                            |  |                                   |
| Centralisation opérations des régies |  |  | Sans objet                            | Absence de guide de procédure sur la centralisation                          | Périodicité inégale de transmission des documents comptables et des pièces justificatives |                            |  |                                   |
| Parc immobilier                      |  |  | Sans objet                            |  |   |                            | Difficulté d'ajustement entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire des immobilisations | Conséquences sur la piste d'audit |

- Risque faible
- Risque moyen
- Risque fort



## ANNEXE 9

## MODÈLE DE PLAN D'ACTION

| Processus                 | Risque détecté   | Action   | Acteurs concernés                     | Échéance     | Commentaires sur l'état d'avancement des actions | % avancement M | % avancement M - 1 |
|---------------------------|--|--|---------------------------------------|--------------|--|----------------|--------------------|
| Commande publique         | Absence de l'actualisation du plan de contrôle hiérarchisé   | Mise en place d'une actualisation annuelle : élaboration d'un guide de procédure   | Agence comptable                      | 01/05/2009   | Guide en cours de validation                     | 8%             | 0%                 |
| Centralisation des régies | Périodicité inégale de transmission des documents comptables et des pièces justificatives          | 1 - Rappel aux régies et sensibilisation   | Direction financière agence comptable | 31/12/2008   | Courrier circulaire du 24 décembre 2008          | 100%           | 100%               |
|                           |  | 2 - Établissement d'un guide de procédures à l'intention des régisseurs et des services gestionnaires et comptables chargés de la centralisation | Direction financière agence comptable | 01/02/2009   | Le guide est livré                               | 100%           | 85%                |
| Parc immobilier           | Difficulté d'ajustement entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire des immobilisations | 1 - Établissement d'une fiche de contrôle d'ajustement   | Agence comptable                      | 01/03/2009   | Réunion des intervenants le 21 janvier 2009      | 5%             | 0%                 |
|                           |  | 2 - Mise en place d'une interface automatique entre applications   | Direction informatique                | Octobre 2009 | Bon de commande MOA en cours de finalisation     | 10%            | 0%                 |
|                           |  | 3 - Mise en place d'un contrôle de supervision de l'agent comptable à inscrire dans le PCI   | Agence comptable                      | 01/02/2009   | Inscrit au PCI - Premiers contrôles en février   | 10%            | 0%                 |



## ANNEXE 10

## MODÈLE DE PLAN DE CONTRÔLE INTERNE

| PLAN DE CONTRÔLE INTERNE  |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
|---|--|--|------|-------|--------------------------------|------|------|-------------------------|-------------|-----|----------------------------|---|------|------|
| Agence comptable de l'établissement public national du CEMD - Exercice 2009 |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Liste des personnes chargées des contrôles de supervision                   |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Services  | Nom  | Personnes ayant délégation en matière de supervision |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            | Périmètre de la délégation                    |      |      |
| Agence comptable  | Mme ANRUT                                    |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Dépense   | M. VEHEFFE                                   | Néant  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Recettes  | Mlle CENERESSE                               | Néant  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Comptabilité/Trésorerie   | Mme ANRUT                                    | M. HEPADÉ  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            | Contrôles comptables de comptabilité générale |      |      |
| Contrôles de supervision - Planning de diagnostic des processus             |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Liste des diagnostics à réaliser  |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Service   | Diagnostic de processus                      |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     | Diagnostic organisationnel |   |      |      |
| Dépense   | Centralisation des opérations des régisseurs |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     | Obligatoire                |   |      |      |
| Recettes  | Centralisation des opérations des régisseurs |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     | Obligatoire                |   |      |      |
| Comptabilité/Trésorerie   | Centralisation des opérations des régisseurs |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     | Obligatoire                |   |      |      |
| Dépense   | Interventions                                |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     | Obligatoire                |   |      |      |
| Planning des diagnostics à réaliser   |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
|   | 2009   |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   | 2010 |      |
|   | janv   | févr   | mars | avril | mai                            | juin | juil | août                    | sept        | oct | nov                        | déc   | janv | févr |
| référentiel organisationnel   |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Processus   |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Centralisation des régies<br>Procédure : institution                        |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Centralisation des régies<br>Procédure : réception                          |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Centralisation des régies<br>Procédure : prise en charge                    |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Autres contrôles de supervision   |  |  |      |       |                                |      |      |                         |             |     |                            |   |      |      |
| Thèmes de contrôle  | Périmètre du contrôle                        | Périodicité du contrôle                              |      |       | Échantillon                    |      |      | Service                 | Observation |     |                            |   |      |      |
| Conformité comptabilités générale/développement                             | Conformité générale/logiciel de dépense      | mensuel  |      |       | exhaustif                      |      |      | dépense                 |             |     |                            |   |      |      |
| rectifications d'écritures  | tous cycles                                  | mensuel  |      |       | échantillonnage 30 par service |      |      | tous services           |             |     |                            |   |      |      |
| anomalies   | cycle charges                                | mensuel  |      |       | échantillonnage 30             |      |      | dépense                 |             |     |                            |   |      |      |
| écritures dépassant un certain seuil  | toutes écritures dépassant 1 million d'euros | trimestriel  |      |       | exhaustif                      |      |      | comptabilité trésorerie |             |     |                            |   |      |      |
| suivi des opérations en imputation provisoire                               | tous comptes 47                              | mensuel  |      |       | échantillonnage 30 opérations  |      |      | comptabilité trésorerie |             |     |                            |   |      |      |
| balance d'entrée  | tous cycles                                  | annuel à la reprise de BE                            |      |       | exhaustif                      |      |      | comptabilité trésorerie |             |     |                            |   |      |      |



Pour toutes questions sur ce document,  
prendre contact avec la Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable  
ou le bureau CE2B de la Direction générale des finances publiques

[mission.dcci@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:mission.dcci@dgfip.finances.gouv.fr)  
[bureau.ce2b@dgfip.finances.gouv.fr](mailto:bureau.ce2b@dgfip.finances.gouv.fr)

**MARS 2009**