



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES  
SERVICE COMPTABLE DE L'ÉTAT  
Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable

Affaire suivie par Valérie Jarlaud-Vialle  
valerie.jarlaud-vialle@dgifp.finances.gouv.fr  
☎ 01 53 18 35 29 ☎ 01 53 18 62 36  
Sous-direction Dépenses de l'Etat et Opérateurs  
Bureau CE-2B

Affaire suivie par Joëlle Montmory  
Joelle.montmory@dgifp.finances.gouv.fr  
☎ 01 53 18 84 39 ☎ 01 53 18 36 69

Référence : dossier 2011/03/6791

Paris, le 1 JUIN 2011

Le Ministre du Budget, des Comptes publics, de  
la Fonction publique et de la Réforme de l'Etat,  
Porte-parole du Gouvernement

à

Mesdames et Messieurs  
les directeurs généraux des opérateurs de l'Etat

**Objet :** Mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF) : présentation au conseil d'administration en 2011 d'une cartographie des risques et d'un plan d'action pluriannuel.

**Pièces jointes :** Fiche sur la maîtrise des risques financiers et comptables chez les opérateurs  
Fiche sur la cartographie des risques et le plan d'action pluriannuel  
Liste des référents techniques ministériels

L'enjeu de la qualité comptable des opérateurs a été rappelé par le Ministre en charge du Budget et des Comptes publics lors de son intervention du 13 décembre 2010 devant les dirigeants d'opérateurs. Véritable « colonne vertébrale » de la qualité comptable, le contrôle interne comptable et financier (CICF) constitue une priorité. La plupart des opérateurs sont d'ailleurs déjà très engagés dans cette démarche.

C'est pourquoi le Ministre a insisté sur la nécessité, pour tous les opérateurs, de poursuivre en 2011 le déploiement du CICF. Il a ainsi demandé aux directeurs généraux de présenter au conseil d'administration une cartographie des risques du CICF et un plan d'action pluriannuel de maîtrise des risques de l'établissement. Les représentants du ministre du Budget au sein des conseils d'administration des opérateurs veilleront au respect de cette orientation.

La présente circulaire a pour objet :

- de vous rappeler les principaux concepts du contrôle interne,
- de vous proposer une méthodologie pour l'élaboration des documents demandés par le Ministre,
- et de vous présenter le dispositif d'aide au renforcement du contrôle interne comptable et financier proposé aux opérateurs par la direction générale des finances publiques (DGFIP). Ce dispositif peut également s'appuyer sur le guide d'auto-évaluation des opérateurs de l'État, diffusé en mars 2011, qui représente un outil d'analyse supplémentaire mis à la disposition des organismes pour réaliser un bilan de leur gestion, notamment en matière de contrôle interne.

MINISTÈRE DU BUDGET  
DES COMPTES PUBLICS  
DE LA FONCTION PUBLIQUE  
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

## I) Concepts et acteurs du contrôle interne comptable et financier des opérateurs

### 1.1. Définitions

Le contrôle interne comptable et financier - aussi appelé maîtrise des risques financiers et comptables – 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 financières et patrimoniales. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable. Cette démarche, formalisée par processus, doit associer tous les acteurs de la fonction comptable et financière et être élaborée en prenant en compte les risques et les enjeux.

J'appelle votre attention sur le fait que le terme de *contrôle* doit être pris au sens ici de *maîtrise* et non de *vérification* ou d'*inspection*. Si cette dernière notion n'est pas absente de la démarche, elle n'en constitue qu'une dimension parmi d'autres, toutes les mesures concourant à la qualité des comptes (documentation des procédures, formation des acteurs, intégrité du système d'information, etc.) contribuant à la démarche de contrôle interne.

### 1.2. Les acteurs du CICF des opérateurs

#### *1.2.1 Les ministères de tutelle technique*

Le lien étroit entre les ministères de tutelle et leurs opérateurs suppose une coordination des travaux en matière de contrôle interne, qui doit se matérialiser notamment par l'articulation du plan d'action ministériel et du plan d'action de l'opérateur. Une restitution par l'opérateur à la tutelle, au moins annuelle, des actions réalisées apparaît à ce titre indispensable. Les ministères de tutelles sont en outre, comme précisé ci-dessous, susceptibles de co-animer avec la DGFIP des sessions de sensibilisation au CICF, ainsi que des groupes de travail sur ce sujet. D'une manière générale, les référents techniques contrôle interne ministériels, dont vous trouverez la liste ci-jointe, sont vos interlocuteurs privilégiés sur ce sujet au sein des ministères de tutelle.

#### *1.2.2. La DGFIP*

a. - Le service comptable de l'Etat (SCE) est chargé de la normalisation et de l'animation du dispositif de contrôle interne comptable et financier : établissement d'un cadre de référence et élaboration d'une documentation générique sur le traitement des risques, actions de sensibilisation au CICF des dirigeants des opérateurs et animation de groupes de travail en concertation avec les ministères de tutelle, organisation de formations à l'Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE), mise à disposition de documentation et d'outils sur le CICF (modèles de cartographie des risques et de plan d'action), etc.

b. - Les audits comptables et financiers des opérateurs, effectués par la mission nationale d'audit (MNA) de la DGFIP, le cas échéant avec l'appui de la mission des audits du contrôle général économique et financier (CGEFI), dans le cadre d'une programmation annuelle, permettent au-delà des constats et recommandations formulés à l'intention de chaque organisme audité, d'établir une évaluation synthétique des risques résiduels les plus fréquemment relevés et d'orienter les priorités.

#### *1.2.3. Le CBCM*

Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) joue un double rôle. En premier lieu, il intervient en appui de l'offre de service de la DGFIP auprès des ministères en matière de développement de la qualité comptable et de poursuite du renforcement du contrôle interne comptable et financier (promotion du dispositif et actions de sensibilisation). En second lieu, il

accompagne l'amélioration des comptes des opérateurs. Il mène un travail d'animation, d'information et d'assistance technique auprès des agents comptables des opérateurs. Il consolide le contrôle interne comptable et financier en accompagnant le ministère dans sa démarche de maîtrise des risques comptables et financiers au sein de ses opérateurs, grâce à la valorisation des actions comptables de ces derniers et à la mise en place d'une cartographie des risques. Il est ainsi, s'agissant du contrôle interne et pour le compte de la DGFIP, l'interlocuteur direct des opérateurs. Il peut également assurer le contrôle financier de certains organismes, et assure dans ce cas les mêmes fonctions que le CGEFI, auprès des services de l'ordonnateur.

#### 1.2.4. Le CGEFI

Dans le cadre de leurs missions de contrôle économique et financier, les contrôleurs généraux procèdent à l'analyse des risques et à l'évaluation de la performance des organismes dont ils ont la charge. Ils ont à ce titre, une fonction de veille, d'incitation et d'accompagnement dans les domaines de progrès que représentent la cartographie des risques, le déploiement des dispositifs de contrôle interne et à titre général, l'ensemble des priorités déterminées par le ministre du Budget. Leur action conduite en pleine coopération avec l'agent comptable, s'exerce plus particulièrement auprès de la gouvernance et des services ordonnateurs de l'opérateur.

La mission des audits du CGEFI participe en outre avec la MNA à l'évaluation du contrôle interne et de la qualité comptables et financières. Elle peut également participer à des missions d'évaluation du contrôle interne comptable et financier, en partenariat avec les services d'audit interne des ministères de tutelle.

## II) L'offre de service et la documentation de la DGFIP

### 2.1. Documentation disponible

Vous trouverez ci-joint deux documents destinés à vous guider dans vos travaux :

- une fiche synthétique sur la maîtrise des risques financiers et comptables et sur le dispositif d'accompagnement proposés par la DGFIP ;
- une fiche méthodologique relative à l'élaboration de la cartographie des risques et du plan d'action pluriannuel.

De manière plus générale, je vous renvoie également à la documentation suivante, disponible sur le site de la performance publique<sup>1</sup> :

- le cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables adapté aux spécificités des opérateurs, qui présente les acteurs clefs, les principes et les leviers de la qualité comptable ainsi que les supports de pilotage et de mise en œuvre du dispositif (cartographie des processus, cartographie des risques, plan d'action, plan de contrôle interne...) ; ce document constitue une trame des meilleures pratiques : vous êtes encouragés à l'adopter en l'adaptant aux caractéristiques de votre établissement ;
- l'offre de service de la DGFIP dont les modalités sont détaillées dans un vade-mecum, à travers cinq étapes : sensibilisation des dirigeants d'établissements par la tutelle et la DGFIP, évaluation par l'établissement de sa situation au regard de la mise en œuvre du contrôle interne (questionnaire d'évaluation repris également dans le guide d'auto-évaluation), formation de référents « contrôle interne » par la DGFIP, expérimentation puis généralisation du dispositif. Cette offre de service est modulable et adaptable à la situation de chaque opérateur.

---

<sup>1</sup> <http://www.performance-publique.gouv.fr/le-budget-et-les-comptes-de-letat/approfondir/les-operateurs-de-letat.html>.

## 2.2. Offre de formation

Plusieurs sessions de formation d'une durée de deux jours sont organisées chaque année par la DGFIP à l'IGPDE<sup>2</sup>. Les opérateurs sont vivement engagés à s'y inscrire ; ils peuvent le faire en s'adressant directement à l'IGPDE, le cas échéant sur indication de leur ministère de tutelle, informé des dates de stage par la DGFIP.

A titre indicatif, une session de formation « Maîtrise des risques financiers et comptables – enjeux, outils et méthodes » est prévue les 26 et 27 septembre 2011. Le coût des formations est à la charge de l'opérateur.

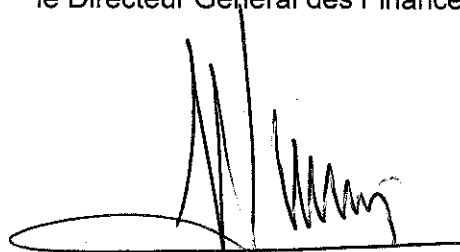
La DGFIP peut par ailleurs organiser des formations sectorielles sur sollicitation des établissements adressée aux CBCM.

\*

Je vous demande, d'ici le 15 septembre 2011, de bien vouloir faire parvenir au CBCM de votre ministère de tutelle – et d'adresser en copie à la DGFIP, service comptable de l'État, MDCCIC et bureau CE-2B – votre calendrier prévisionnel d'achèvement du déploiement du CICF, identifiant en particulier celui de l'élaboration et de présentation à votre conseil d'administration de la cartographie des risques et du plan d'action pluriannuel.

Mes services restent bien entendu à votre disposition pour toutes précisions complémentaires que vous souhaiteriez obtenir pour l'élaboration de la cartographie des risques et du plan d'action pluriannuel, ou pour recourir à l'offre de service de la DGFIP.

Pour le Ministre et par délégation,  
le Directeur Général des Finances Publiques



Philippe PARINI

Copie : Ministère de tutelle (réfèrent contrôle interne),  
Contrôleur budgétaire et comptable ministériel,  
Agent comptable.

<sup>2</sup> Adresse : 20, allée Georges Pompidou, 94 306 VINCENNES. Tel : 01 57 53 22 22.

LISTE DES REFERENTS TECHNIQUES MINISTERIELS		
MINISTERES		
MAEE	Mme KIRADY-GOUTIN	Direction générale de l'Administration et de la modernisation / Direction des Affaires financières / Sous-direction de la comptabilité / Chef du bureau de la qualité comptable
MEDDTL	M. BOILOT Mme GOUBY-VIVIER	Secrétariat général / Services des Affaires financières / Adjoint au chef de service des Affaires financières / Chef du Bureau BC2 « mission contrôle interne comptable »
MENJVA - MESR	M. CHAPAT	Secrétariat général / Direction des Affaires financières / Responsable du Département des systèmes d'information budgétaires et financiers
MTES	M. ABRAHAM	Direction générale de l'Administration et de la modernisation des services / Division des affaires financières
MSCS-MS	M. LACAILLE	Direction des Affaires financières, juridiques et des services / Sous-direction des Affaires financières / Chef du bureau du Contrôle interne et des systèmes d'information financiers
MJL	Mme NOVELLI	Secrétariat général / Service de la synthèse, de la stratégie et de la performance / Sous-direction de la synthèse budgétaire et comptable / Chef du bureau du suivi budgétaire et du contrôle interne comptable
MCC	M. GUILBAUD-NANHOU	Secrétariat général / Service des Affaires financières et générales / Sous-direction des affaires financières / Chef du bureau de la Qualité comptable
MIOMCTI	M. ALQUIER	Secrétariat général / Direction de l'Evaluation, de la performance, et des affaires financières et immobilières / Sous-direction des affaires financières / Chef du bureau de la qualité juridique et comptable
SPM	Mme COURTOIS	Direction des services administratifs et financiers / Sous-direction de la programmation et des affaires financières / Chef du bureau de la gestion financière
MINDAC	M. BOITEAU	Secrétariat général pour l'administration / Direction des affaires financières / Sous-direction de la fonction financière et comptable / Bureau des comptabilités / chef de la section contrôle interne comptable
MAAPRAT	Mme Fabienne RICARD	Secrétariat général / Service des affaires financières, sociales et logistiques / Sous-direction des affaires budgétaires et comptables / Chef du Bureau de la réglementation comptable et du contrôle interne
MEFI- MBCPFPRE	Mme CAELS	Secrétariat général / Service des affaires financières et immobilières / Mission audit et contrôle interne

# LA MAÎTRISE DES RISQUES FINANCIERS ET COMPTABLES CHEZ LES OPÉRATEURS

## **I - Une exigence renforcée de qualité comptable s'impose aux opérateurs**

La maîtrise des risques financiers et comptables 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 financières et patrimoniales. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable.

Cette démarche est usuelle dans les grandes organisations et existe nécessairement chez les opérateurs, généralement d'une manière informelle.

La maîtrise des risques financiers et comptables répond tout d'abord aux besoins des établissements en matière de performance, de réduction des coûts de non qualité et d'amélioration de la sécurité juridique et financière. Elle permet de développer l'utilisation des comptes dans le pilotage des opérateurs en tant que vecteur d'information, outil de gestion et support de contrôle.

L'article 47-2 de la Constitution dispose en son dernier alinéa que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ». Les opérateurs doivent donc répondre à cet objectif de qualité comptable.

En outre, la certification des comptes des EPN rend plus nécessaire que jamais le déploiement d'une telle démarche. La qualité d'un dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables est un élément majeur d'appréciation de la qualité des comptes de l'établissement public par les commissaires aux comptes puisque ce dispositif constitue le socle à partir duquel ils vont formuler une opinion.

Cet objectif de qualité des comptes n'est pas totalement atteint, comme l'illustre la réserve substantielle émise par la Cour des Comptes dans ses rapports successifs sur les comptes de l'Etat, s'agissant de la faiblesse du contrôle interne comptable et financier des opérateurs de l'État, qui affecte la capacité à juger la bonne valorisation des participations financières de l'État, et de la qualité très inégale de leurs comptes.

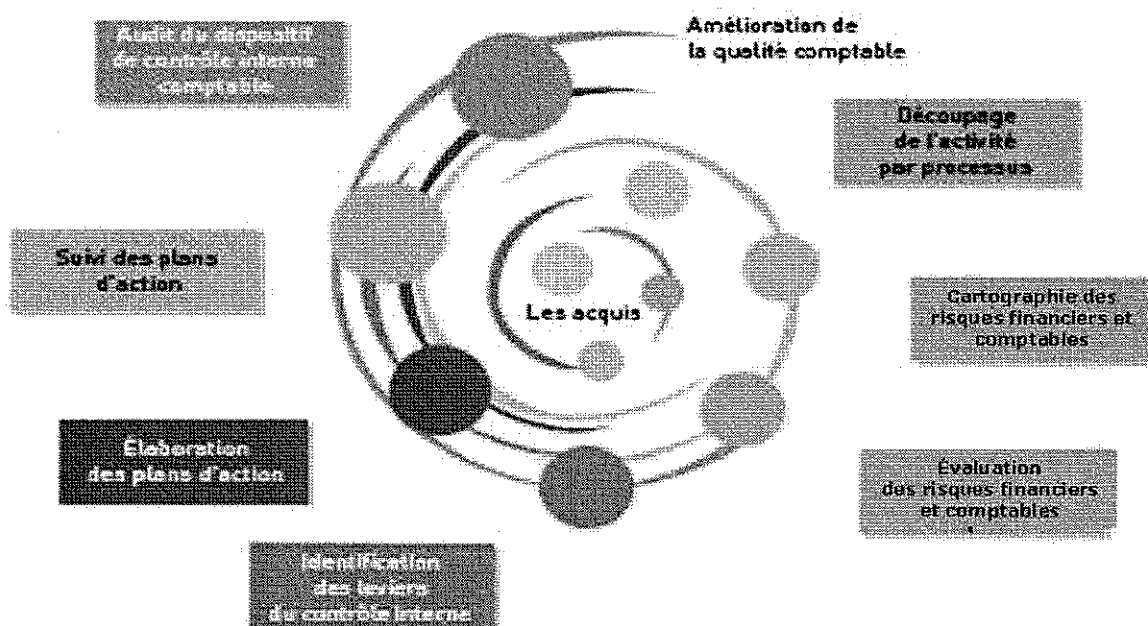
## **II - Cet objectif passe par le renforcement de la démarche de maîtrise des risques financiers et comptables**

Par les informations qu'il donne sur les conditions de production de l'information financière et donc sur la fiabilité de cette information, par son adaptation régulière, par son caractère opérationnel, orienté vers la performance, par l'implication de tous et notamment de l'encadrement, le contrôle interne comptable est une méthode :

- d'organisation de la fonction financière et comptable,
- de documentation des procédures et des risques,
- de traçabilité des acteurs et des opérations financières,

et d'évaluation et de révision de cette organisation, en vue d'atteindre l'objectif de qualité et d'améliorer la performance globale, par la maîtrise des risques.

## LA SPIRALE " VERTUEUSE " DU CONTRÔLE INTERNE AU SERVICE DE LA QUALITÉ COMPTABLE



Il s'agit d'une méthode de pilotage de l'organisation. Elle n'est donc pas exclusivement une affaire de techniciens à la direction des affaires financières et à l'agence comptable. Elle est aussi un outil de « management » pour l'ordonnateur, comme peuvent l'être le « contrôle de gestion » et l'audit qui s'intègrent à la démarche<sup>1</sup>.

### III - La DGFIP met à disposition des établissements qui le souhaitent des outils, une méthode et un accompagnement

#### **A – La documentation et les outils offerts aux établissements :**

La DGFIP met à la disposition des opérateurs une méthodologie et une documentation « Le cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables », disponible en ligne sur le Forum de la Performance<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> L'audit évalue le contrôle interne. Le contrôle de gestion analyse les coûts d'une mesure de contrôle interne afin de permettre l'arbitrage du management.

<sup>2</sup> <http://www.performance-publique.gouv.fr/le-budget-et-les-comptes-de-letat/approfondir/les-operateurs-de-letat.html>

D'autres éléments documentaires destinés aux établissements publics (référentiels de contrôle interne, modèle d'organigramme fonctionnel, etc...) sont diffusés sur Ulysse, l'intranet de la DGFIP accessible aux agents comptables des EPN, ou mis à disposition sur demande<sup>3</sup>.

Le « cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables » présuppose un partenariat étroit entre tous les acteurs de la « fonction comptable et financière », services gestionnaires et agence comptable le cas échéant.

Il fixe les axes directeurs de la démarche, qui est une démarche par processus. Le document est conçu pour être adapté par chaque établissement, en fonction de ses missions, de son volume financier, de ses effectifs et de ses besoins.

Le cadre de référence définit les critères de qualité comptable.

Il présente :

- les structures de gouvernance impliquant la hiérarchie et les cadres dirigeants, dont la mise en place est recommandée pour donner un élan suffisant au chantier,
- les supports de pilotage et de mise en œuvre du dispositif : la cartographie des risques, consistant à recenser et hiérarchiser les risques pour chaque processus, et le plan d'action, qui fixe le programme pluriannuel pour couvrir les risques détectés et hiérarchise les actions à mettre en œuvre,
- les principes sur lesquels s'appuie le dispositif de maîtrise de risques financiers et comptables :
  - organisation (attribution des tâches, organisation des points de contrôle, contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) et contrôle partenarial (CAP), organisation de la sécurité des biens et des valeurs, etc.),
  - documentation (textes, référentiels de contrôle interne organisationnel et par processus - décrivant les risques et précisant les mesures de contrôle interne attendues - guides de procédures, fiches de contrôle, organigrammes fonctionnels, etc.),
  - traçabilité des acteurs et des opérations (piste d'audit, sécurité d'accès et intégrité du système d'information, dossier de révision, etc.) ;
- l'évaluation de la maîtrise de risques financiers et comptables par les acteurs eux-mêmes, par l'audit interne ou externe (commissaire aux comptes, pour les établissements publics nationaux soumis à certification de leurs comptes, audits de la Cour des comptes, des corps d'inspection des ministères de tutelle, de la DGFIP...).

Ce cadre de référence est issue des bonnes pratiques au sein du secteur public, elles-mêmes inspirées des référentiels du secteur privé (notamment celui de l'Autorité des marchés financiers). Il convient que chaque opérateur l'adopte tout en l'adaptant à ses propres caractéristiques.

Il est rappelé que les opérateurs disposent d'un outil d'analyse supplémentaire pour réaliser un bilan de leur gestion avec le guide d'auto-évaluation, diffusé en mars 2011 et en ligne sur le Forum de la Performance.

---

<sup>3</sup> bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr

## B - La méthode développée par la DGFIP

Elle est présentée dans un « Vade-mecum »<sup>4</sup> également en ligne sur le Forum de la Performance, qui détaille aussi l'offre de service de la DGFIP en matière de déploiement du « dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables »

La démarche de mise en place d'un dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables préconisée par la DGFIP est une démarche progressive et proportionnée aux enjeux :

- Le dispositif mis en place doit mobiliser des moyens proportionnés aux enjeux. Ceci signifie notamment que chaque EPN doit donc chercher à maîtriser les risques qui le concernent et commencer par les risques à plus fort enjeu. Chaque documentation doit ainsi être adaptée aux spécificités de l'établissement.
- La démarche est progressive : elle se déploie à partir d'une première expérimentation (en s'appuyant sur l'existant tel que le contrôle hiérarchisé de la dépense...), par une généralisation maîtrisée suivant un plan établi à l'avance (dont le commissaire aux comptes suivra, le cas échéant, la mise en œuvre).
- L'encadrement et les services opérationnels de l'établissement doivent s'impliquer progressivement dans la démarche.

Le vade-mecum de la DGFIP expose une méthode de déploiement du dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables.

La démarche proposée repose sur cinq étapes :



*Etape 1 - la sensibilisation de l'ordonnateur et de l'agent comptable à la problématique de la maîtrise des risques.*

La sensibilisation de la direction des établissements aux concepts et enjeux de la démarche constitue un préalable indispensable au déploiement effectif des dispositifs de maîtrise des risques. Dans ce cadre, la DGFIP propose de co-animer avec le ministère de tutelle une action de sensibilisation à la maîtrise des risques comptables et financiers à l'attention des instances dirigeantes.

*Etape 2 - l'évaluation de la situation de l'établissement.*

La mise en œuvre de la démarche suppose pour les établissements de dresser un état des lieux des dispositifs existants, permettant de mettre en évidence leurs points forts et leurs axes de renforcement.

---

<sup>4</sup> Vademecum sur la mise en œuvre du cadre de référence de la maîtrise des risques financiers et comptables des établissements publics nationaux

Un questionnaire est remis à l'établissement après l'action de sensibilisation pour l'aider à définir ses besoins, à désigner les acteurs, à déterminer des objectifs à formaliser dans une première cartographie des risques et un premier plan d'action.

*Etape 3 - la formation* des personnes ressources, réalisée par la DGFIP. Chaque établissement désigne un ou deux référents « maîtrise des risques » chargés du pilotage de la démarche, de l'animation, de la sensibilisation et de la formation au sein de l'opérateur.

Le schéma est le suivant :

- une formation générale, sur deux journées, aux enjeux, concepts et outils du dispositif de maîtrise des risques financiers et comptables, qui s'adresse aux référents désignés par l'établissement,
- une formation à l'expérimentation d'une journée pour les établissements qui le souhaitent, qui s'adresse également aux référents (est exposée la méthodologie de pilotage du chantier).

Les référents ainsi formés peuvent être constitués en groupe de travail, susceptible de définir un cadre méthodologique commun et de favoriser la mutualisation des pratiques.

*Etape 4 - une expérimentation* ciblée sur quelques secteurs de l'opérateur, avec une sensibilisation des agents de l'établissement et la mise en place d'un plan de contrôle interne. Deux options sont possibles pour l'expérimentation : soit une approche organisationnelle avec mise en place d'un organigramme fonctionnel, soit une approche par processus : c'est l'adaptation d'un référentiel de contrôle interne et sa mise en œuvre sous forme d'un diagnostic.

*Etape 5 - la généralisation* au sein de l'établissement, dans une approche inverse à celle retenue pour l'expérimentation : adaptation des référentiels de contrôle interne et mise en œuvre de diagnostics si l'expérimentation portait sur l'organigramme fonctionnel.

Les outils sont mis à disposition des opérateurs sur le site Forum de la Performance. Chaque opérateur peut également prendre contact avec les services de la DGFIP qui pourront l'assister dans sa démarche de renforcement de la maîtrise des risques financiers et comptables par des actions de sensibilisation et de formation et l'aide à l'élaboration de documents : organigrammes fonctionnels, cartographie des risques avec ou sans CHD, diagnostics de processus, plan d'action.

## **ELEMENTS DE METHODE POUR L'ELABORATION DE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES ET DES ENJEUX ET DU PLAN D'ACTION PLURIANNUEL**

### **1. Les préalables : la mise en place d'une structure de gouvernance du contrôle interne et la désignation des acteurs chargés du pilotage de la démarche :**

La direction de l'établissement - définie comme comprenant au moins l'ordonnateur et l'agent comptable - est responsable de la démarche de CICF. Il est souhaitable qu'elle puisse s'appuyer sur une structure collégiale de gouvernance afin de renforcer le pilotage, en impliquant d'autres acteurs (cadres dirigeants, éventuellement membres du conseil d'administration, autorité chargée du contrôle de l'établissement...).

Le rôle du comité de gouvernance est de définir collégalement la stratégie de couverture des risques financiers et comptables et d'élaborer au sein de l'établissement des concepts partagés et des outils communs. Pour que la démarche de maîtrise des risques acquière une légitimité et pour que sa diffusion soit facilitée au sein des services, il est primordial que la cartographie des risques et le plan d'action (cf. exemples en annexe) soient proposés au comité de gouvernance pour amendement et/ou validation.

Par ailleurs, il est également souhaitable que des référents techniques « contrôle interne » soient désignés. Leur rôle s'articule autour de quatre fonctions :

- une mission d'animation et de pilotage, de coordination de l'ensemble des opérations de déploiement, de relais entre la structure de gouvernance et les services et de préparation de la stratégie ;
- une mission de sensibilisation et de formation à la maîtrise des risques financiers et comptables, à destination des acteurs opérationnels de la démarche ;
- une mission d'assistance, destinée à apporter un appui technique aux services pour faire face à d'éventuelles difficultés ;
- une mission de suivi et de contrôle, en s'assurant de la réalité, de la cohérence et de la pertinence du dispositif mis en place par les services.

### **2. La cartographie des risques, support de pilotage essentiel aux arbitrages sur les chantiers prioritaires :**

Reposant sur la cartographie des processus, la cartographie des risques est le support de pilotage des risques comptables. Elle a pour objectif de formaliser l'analyse des risques permettant de déterminer les processus qu'il s'agira de fiabiliser en priorité. Elle donne une photographie synthétique, consolidée et régulièrement actualisée des risques potentiels et de leur niveau de maîtrise.

Elaborer la cartographie des risques suppose au préalable d'identifier les processus concernant l'établissement. Une cartographie des processus type peut-être téléchargée sur l'intranet de la DGFIP (accessible aux agents comptables des EPN) à partir de : Ulysse/Gestion publique/Opérateurs de l'Etat et EPN/Documentation EPN/Qualité comptable/Contrôle interne/Référentiel de contrôle interne organisationnel ou être mise à disposition sur demande<sup>2</sup>.

## 2.1. L'identification des risques :

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.

On distingue deux catégories de risques :

- les risques inhérents : risques liés à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités,;
- les risques de contrôle : risque lié à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne.

Plusieurs sources d'information doivent être privilégiées et combinées pour identifier les risques associés aux processus :

- les signalements des acteurs de la fonction comptable et financière (agence comptable, ordonnateur, gestionnaires) dans le cadre des contrôles réalisés au sein de l'établissement (contrôles de supervision, diagnostics de processus, suspensions de paiement formalisées de l'agent comptable, contrôle hiérarchisé de la dépense s'il a été mis en place...);
- la connaissance des processus par les acteurs de la fonction comptable et financière : complexité de la réglementation, multiplicité des acteurs, réorganisation des structures administratives, réforme réglementaire, changement de système d'information, turn-over prévisible des personnels et de l'encadrement, obsolescence de la documentation...;
- les constats des auditeurs internes et externes ;
- les constats des tutelles et du CGEFi.

Les facteurs de risques sont classés en sept catégories correspondant à différents points de fragilité :

- organiser / attribuer les tâches : risques tenant à l'absence d'attribution de fonctions précises aux acteurs et de séparation des tâches ;
- organiser / points de contrôle : risques liés à l'absence, la non-pertinence ou l'insuffisance des points de contrôle ;
- organiser / conservation des biens et valeurs : risques découlant de l'insuffisance des sécurités actives et passives destinées à assurer la sauvegarde des actifs ;
- documenter : risques liés à l'absence ou l'insuffisance de la documentation des procédures et de formalisation de l'attribution des tâches ;

---

<sup>2</sup> bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr

- former : risques liés à l'absence ou l'insuffisance de formation des acteurs de la fonction comptable et financière ;
- tracer / identification des acteurs : risques liés à l'absence ou l'insuffisance de la formalisation des contrôles et des sécurités d'accès au système d'information, ainsi que de la traçabilité des intervenants dans le système d'information ;
- tracer / traçabilité des opérations : risques provenant de l'insuffisance de sécurité du système d'information pour assurer l'intégrité des données, ou des conditions d'archivage ne garantissant pas la conservation des pièces justificatives.

Ainsi définis, ces facteurs de risque permettent d'identifier les leviers du contrôle interne qui devront être mobilisés dans le cadre du plan d'action pour maîtriser les risques.

## 2.2. La hiérarchisation des risques et l'évaluation des enjeux :

Les risques doivent être hiérarchisés afin que les moyens déployés pour les couvrir n'excèdent pas de manière disproportionnée le bénéfice attendu. La combinaison entre la probabilité de survenance du risque et le niveau d'impact (en termes financier, juridique, d'image...) détermine les risques qu'il convient de couvrir en premier lieu.

Dans la cartographie des risques, une évaluation de l'enjeu financier que représente chaque processus doit être indiquée. Les montants financiers associés aux processus comptables sont tirés de la balance générale des comptes de l'établissement.

A chacun des croisements entre un processus et une catégorie de risque, un code couleur indique le niveau de risque associé, tenant compte des éléments de contexte. Une colonne « observations » permet le cas échéant de formaliser un ou plusieurs éléments importants dans la cotation du risque ou susceptibles de remettre en cause l'évaluation du risque : rédaction d'un guide de procédures, réalisation d'un audit, application informatique défaillante... Un modèle de cartographie des risques est joint à ce document.

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

## **3. Un plan d'action pluriannuel pour couvrir les risques détectés :**

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.

C'est le croisement entre le niveau de risque et le poids financier de chaque processus qui permet de classer et de hiérarchiser les actions prioritaires.

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.

Il permet ainsi :

- 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.

### 3.1. Les enjeux du plan d'action :

Il s'agit, à travers le plan d'action :

- de valoriser les acquis et de mesurer le chemin à parcourir ;
- de garantir la logique pérenne, progressive et pragmatique de la démarche ;
- d'ancrer l'engagement de l'entité dans sa volonté de fiabiliser et de sécuriser les pratiques ;
- de maîtriser les risques des processus clefs, en adaptant les exigences aux enjeux et aux risques, mais également au contexte de l'entité ;
- de fixer des objectifs clairs permettant à chacun de comprendre la logique, la finalité et l'intérêt de la démarche de maîtrise des risques ;
- de disposer d'un « plan de travail » adapté à l'entité, personnalisé selon ses missions, ses contraintes et son niveau d'avancement en terme de maîtrise des risques.

### 3.2. Le contenu du plan d'action :

Le plan d'action identifie les actions prioritaires, en cohérence avec la cotation des risques figurant dans la cartographie.

Il comporte :

- l'identification des responsables des actions : la notion de responsabilité correspond au pilotage de l'action ; elle s'exerce en terme de réalisation, de suivi et de communication ; les responsables d'action peuvent être les référents techniques, des chefs de service, des directions ou services ;
- la définition des échéances : un plan d'action peut prévoir des actions à n+1, voire n+2 ; il n'est pas conseillé de faire une programmation à plus long terme ; l'échéance peut être précisée afin d'affiner l'objectif (ex : trimestre 1, 2, 3...) ; plus l'action et les responsabilités seront précises, plus l'échéance sera aisée à déterminer.

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.

Un modèle de plan d'action pluriannuel est joint à ce document.

### 3.3. La mise en œuvre et le suivi du plan d'action :

Le plan d'action porte sur tous les services concernés par les processus à enjeux identifiés. Afin de faciliter sa mise en œuvre, il peut être utile que chaque service dispose de son propre plan d'action reprenant les éléments et consignes obligatoires à décliner dans son service ainsi que les actions qu'il entend réaliser suite à des constats qu'il a lui-même effectués au sein du service.

Le référent technique est chargé de s'assurer du niveau d'avancement de chaque action soit au fur et à mesure des travaux (option pouvant être prise dans les petits établissements, et selon la visibilité dont dispose le référent), soit une fois par an (lors de l'actualisation), soit à échéance régulière (mensuelle, trimestrielle, semestrielle). Le suivi du plan d'action doit donner lieu à des échanges réguliers entre le référent et les différents responsables d'actions.

L'évaluation du taux ou du niveau de réalisation doit être faite de manière objective et sincère. Des cibles ou des objectifs chiffrés peuvent être fixés (taux d'erreur, délais, etc.).

Il apparaît nécessaire de mener a minima annuellement une actualisation de la cartographie des risques et du plan d'action.




Pour la cartographie des risques et des enjeux, il convient de réactualiser les données financières par processus et les niveaux de risque pour chacun des sept facteurs de risques identifiés (attribution des tâches, points de contrôle, protection des actifs, documentation/formation, identification des acteurs et des opérations).

S'agissant du plan d'action pluriannuel, il convient de l'enrichir à partir des évolutions observées en termes de risques, de redéfinir l'échéancier du fait de contraintes imprévues et d'archiver les actions programmées ayant été réalisées.

Les actions sont suivies par la direction (dans le cadre ou non du comité chargé de la gouvernance).

EXEMPLE DE CARTOGRAPHIE DES RISQUES

Risques par leviers du contrôle interne comptable et financier								
Processus	Organiser			Documenter		Tracer		Observations
	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				Difficultés d'ajustement entre comptabilité générale et comptabilité auxiliaire des immobilisations	Conséquences sur la piste d'audit

-  Risque faible
-  Risque moyen
-  Risque fort

## EXEMPLE DE PLAN D'ACTION

Processus	Risque détecté	Action	Acteurs concernés	Echéance	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%