



Vademecum du Contrôle Interne Financier
au sein des organismes publics

PRINCIPES GENERAUX

Mars 2021

Bureau des opérateurs de l'État (2FCE-2B)
Bureau des organismes publics et des opérateurs de l'État (2B2O)

Table des matières

1 Les textes de référence.....	4
2 Le rôle des acteurs.....	5
2.1 L'organe délibérant.....	5
2.2 L'organe dirigeant.....	5
2.3 L'agent comptable.....	5
2.4 Le référent contrôle interne.....	5
2.5 Les agents de l'organisme (opérationnels).....	5
3 Première étape, établir un état des lieux de l'existant.....	6
3.1 L'organigramme fonctionnel nominatif (OFN).....	7
3.2 La carte des processus.....	7
4 Élaboration des outils de pilotage : cartographie des risques et plan d'action.....	8
4.1 Identifier les risques, les différentes catégories.....	8
4.2 Établissement de la cartographie des risques.....	9
4.4 Établissement du plan d'action.....	11
5 Renforcement et évaluation des dispositifs de contrôle financier.....	12
5.1 Les principes.....	12
5.1.1 Renforcer.....	12
5.1.2 Evaluer.....	13
5.2 Les outils.....	14
5.2.1 L'échelle de maturité de la gestion des risques, outil d'évaluation.....	14
5.2.2 Les contrôles de supervision a posteriori	15
5.3 L'audit externe ou en partenariat.....	15
5.4 L'audit interne.....	16
6 Focus particulier sur le système d'information.....	16

Introduction

La préoccupation constante des dirigeants d'organismes de mieux maîtriser les activités dont ils ont la responsabilité passe par la mise en œuvre de dispositifs de contrôle interne pour détecter et limiter l'impact de tout dysfonctionnement par rapport aux objectifs fixés.

Dans la sphère financière qui englobe les périmètres budgétaires et comptables, la maîtrise des risques se traduit par la mise en place d'un ensemble de dispositifs formalisés, permanents et articulés entre eux.

Cela permet ainsi de procurer une assurance raisonnable de la maîtrise des événements potentiels pouvant affecter l'atteinte des objectifs de l'organisme, notamment concernant :

- l'efficacité et l'efficience des opérations financières ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux réglementations en vigueur.

Ces dispositifs contribuent à répondre aux objectifs de transparence et de confiance de l'action publique.

Ce vademecum détaille le rôle des intervenants, la démarche à suivre et les outils à utiliser dans la mise en place des dispositifs de contrôle interne financier et l'identification des mesures de contrôle attendues. Il porte sur la mise en place et le renforcement de la maîtrise des risques au sein des services placés sous l'autorité de l'ordonnateur et de l'agent comptable.

Il a donc une approche transversale par processus afin d'en faciliter l'analyse des risques associés et la mise en place des mesures permettant de les maîtriser.

La politique d'hygiène et sécurité (risques environnementaux, humains ou sociétaux) n'est pas développée dans ce document. Elle reste indispensable et doit prendre en compte les caractéristiques propres à chaque installation. A cet effet, une politique de sécurité physique doit être définie afin de veiller à la protection du personnel et des usagers du service public (sécurité anti-cambriolage, anti-agression ; lutte anti-sinistres : incendie, explosion...), ainsi qu'à la conservation des fonds et valeurs.

La maîtrise des risques financiers vise à assurer l'atteinte de trois objectifs :

- la soutenabilité budgétaire,
- la qualité comptable,
- le besoin d'informations de la gouvernance pour remplir son rôle.

Pour les organismes inscrits dans les participations financières de l'État (compte 26), l'objectif de qualité comptable répond également à l'objectif externe de garantir indirectement la qualité des comptes de l'État dans le cadre de leur certification.

L'objectif d'amélioration de la maîtrise des risques implique un travail concerté et itératif de l'ensemble des acteurs des processus financiers de l'établissement.

Ainsi trois temps sont identifiés :

- une phase d'analyse de l'existant et d'élaboration des outils de pilotage,
- une phase de renforcement des dispositifs afin de les adapter si besoin,
- une phase d'évaluation des dispositifs mis en place,

Ce schéma doit être complété par une révision périodique.

1 Les textes de référence

La maîtrise des risques au sein des organismes publics permet de répondre aux objectifs de soutenabilité et de qualité comptable définis dans les textes suivants :

- l'article 47-2 de la Constitution

« Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

- l'article 57 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP)

« Les comptes doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière. ».

- l'article 215 du décret GBCP

« Dans chaque organisme est mis en place un dispositif de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable. Le dispositif de contrôle interne budgétaire fait l'objet d'une évaluation par l'autorité chargée du contrôle de l'organisme au regard notamment des résultats de l'audit interne. »

Son arrêté d'application :

- l'arrêté du 17 décembre 2015

Appelé aussi cadre de référence des contrôles internes budgétaire et comptable, il définit les aspects méthodologique, explicite les principes directeurs et la démarche à mettre en œuvre pour déployer le contrôle interne budgétaire et le contrôle interne comptable.

- la circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable publique des organismes et des opérateurs de l'État

Chaque année, cette circulaire est publiée afin d'accompagner les organismes dans la mise en œuvre des règles budgétaires et comptables. L'objectif de qualité comptable qui contribue aux exigences de performance, d'efficience de la gestion et d'amélioration de la sécurité juridique et financière y est rappelé. Diverses informations concernant les dispositifs de contrôle interne budgétaire et de contrôle interne comptable sont demandés aux organismes selon un calendrier défini (questionnaire relatif au déploiement des dispositifs de contrôle interne, demandes relatives aux outils utilisés, à la validation du plan d'action).

2 Le rôle des acteurs

Le renforcement du contrôle interne passe nécessairement par la définition préalable des acteurs dédiés à la démarche dont la position, l'activité et le rôle conditionneront le succès de la démarche.

2.1 L'organe délibérant

L'organe délibérant définit la stratégie de l'entité ainsi que les orientations en matière budgétaire à travers l'exercice du vote du budget et des orientations de gestion. Il se doit donc de disposer d'une vision des risques majeurs. En matière de contrôle interne, il est chargé de valider annuellement le plan d'action qui formalise la stratégie de couverture des risques.

2.2 L'organe dirigeant

L'organe dirigeant assume la direction de l'organisme et pilote la maîtrise des risques.

A ce titre, il élabore le budget et met en œuvre les orientations de gestion de l'organisme. Il est garant de la soutenabilité. En matière de maîtrise des risques, il valide annuellement la carte des risques traduite en un plan d'action qu'il présente à l'organe délibérant .

L'implication de l'organe dirigeant est déterminante pour impulser la démarche de maîtrise des risques et déployer des dispositifs associés au sein de l'organisme pour garantir la mise en œuvre des orientations stratégiques et sécuriser les opérations. L'organe dirigeant est l'élément moteur de la démarche car il légitime l'ensemble des actions entreprises quels que soient les services concernés.

2.3 L'agent comptable

L'agent comptable tient la comptabilité générale de l'organisme et à ce titre est garant du respect des règles comptables mais aussi de la qualité du contrôle interne comptable (art 191 du décret GBCP).

2.4 Le référent contrôle interne

Le référent contrôle interne est « le chef d'orchestre » du contrôle interne au sein de l'organisme. Il est recommandé qu'il dépende directement de l'organe dirigeant afin qu'il puisse remplir sa mission de façon optimale.

Il assiste la direction et l'agent comptable dans la mise en œuvre de la démarche de maîtrise des risques. En apportant un appui méthodologique, il permet d'instaurer la démarche qu'il pilote, anime et coordonne, à tous les niveaux de l'organisme. Le référent contrôle interne forme également les agents à la maîtrise des risques.

En parallèle, il réalise le suivi des actions et conformément aux orientations définies dans le plan d'action, assiste et rend compte à la direction de la progression de la démarche.

Enfin, il effectue une mission de suivi de l'exécution des contrôles prévus et participe à l'évaluation des dispositifs mis en place afin de s'assurer de leur pertinence.

2.5 Les agents de l'organisme (opérationnels)

Ils appliquent, au sein des services, les actions engagées en matière de contrôle interne dans les différentes procédures impactées.

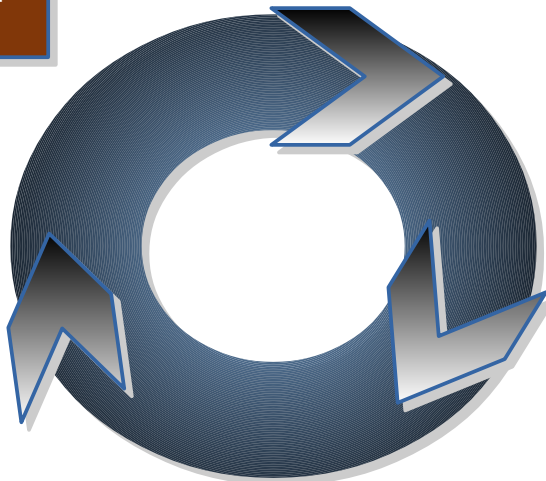
3 Première étape, établir un état des lieux de l'existant

L'intégration du contrôle interne financier se fait dans une logique d'amélioration continue détaillée dans le schéma ci-dessous.

Boucle d'amélioration continue

Évaluer le dispositif de CIF

Auto-évaluation : l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) et les contrôles de supervision a posteriori ;
Évaluation interne : l'audit interne ;
Évaluation externe : la certification des comptes
Autres audits



Identifier et hiérarchiser les risques

Piloter la maîtrise des risques :
1) Déterminer le périmètre : cartographie **des processus**
2) Établir une **cartographie des risques**
3) Décliner un **plan d'action** pluriannuel

Renforcer le dispositif de contrôle interne

- 1) **Organiser** la fonction financière et comptable : attribution et séparation des tâches, suppléance et supervision, points de contrôle;
- 2) **Documenter** l'organisation, les procédures et les risques;
- 3) **Tracer** les acteurs et les opérations pour garantir la piste d'audit.

La démarche de maîtrise des risques ne part pas d'une feuille blanche. Mettre en place du contrôle interne sur la chaîne financière, c'est avant tout faire évoluer les process existants, créer des outils de suivi adaptés en les structurant, en les formalisant afin améliorer l'auditabilité.

Aussi, afin de mener l'analyse et de définir les marges de progrès, il est nécessaire d'établir un état des lieux initial au moyen de divers documents permettant d'identifier les bonnes clés d'entrée pour initier le contrôle interne comme, par exemple :

- rapports d'audit de la Cour des comptes ou de toute autre entité ;
- restitutions des constats des contrôles (agence comptable, services de l'ordonnateur ;
- notes internes sur des thématiques diverses (achat, immobilier, etc.) ;
- toute fiche de procédure ou support d'information et de communication ;
- le cas échéant, comptes rendus de gestion.

Pour un dispositif formalisé et mature, en sus :

- document cadre du contrôle interne financier (charte, note, etc.) ;
- carte des processus ;
- carte des risques ;
- plan d'action ;
- organigramme fonctionnel nominatif (OFN) ;
- plan de contrôle.

Certains de ces supports peuvent servir à l'évaluation du dispositif déjà engagé lors des bilans annuels ou bi-annuels et permettre d'obtenir une vision exhaustive de la situation de l'organisme.

3.1 L'organigramme fonctionnel nominatif (OFN)

Faire un état des lieux nécessite de connaître l'environnement et l'organisation du travail au sein de la structure. L'organisation doit prévoir la séparation des tâches, l'un des leviers privilégiés en matière de maîtrise des risques dans la mesure où elle instaure, si nécessaire, des « contrôles mutuels ». Cette répartition des actions et des habilitations entre agents opérationnels est indispensable, notamment pour les opérations sensibles et concernant les fonctions incompatibles, afin de limiter les risques d'erreurs et de fraude.

L'OFN permet de comprendre les interactions entre opérationnels lors de la réalisation d'un processus et d'identifier les zones de risques ou de défaillance. Il représente le support privilégié pour retranscrire les tâches réalisées par les membres d'une organisation et délimiter au mieux le champ d'intervention de chacun.

L'OFN explicite la répartition des tâches entre les acteurs, leurs relations avec les fonctions et postes de travail. Il retrace les délégations de signature octroyées, ainsi que les applications informatiques utilisées correspondantes en indiquant les profils informatiques (ex : saisie, validation, consultation). L'organisation des suppléances de façon à assurer la continuité du service a minima sur les tâches jugées essentielles y est également indiquée.

LOFN doit impérativement être actualisé, comme, par exemple, lors de l'évolution des missions, des processus, de la mise en place d'un nouveau SI financier et surtout en cas de renouvellement du personnel ou de vacance de poste. Il est ainsi, a minima, actualisé annuellement.

Enfin, l'OFN doit être diffusé au sein de l'organisme, via, par exemple, un site partagé mais non public.

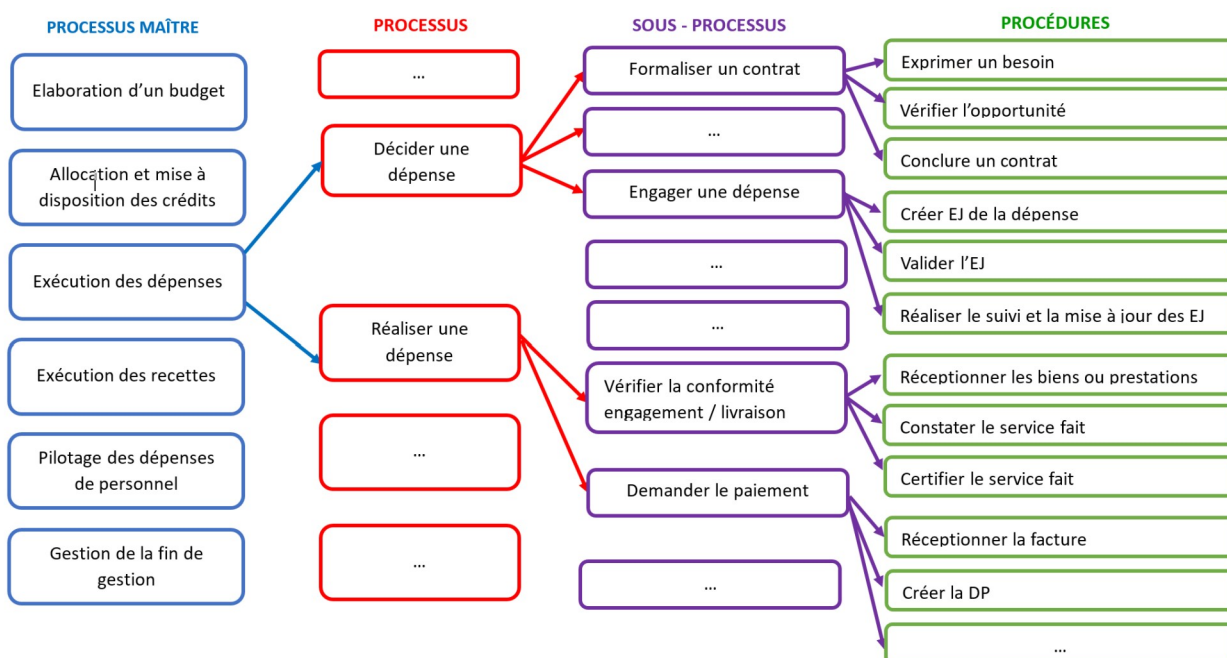
3.2 La carte des processus

Le processus est un niveau de découpage adapté au déploiement des dispositifs de contrôle interne, car il permet une approche globale sans cloisonnement par fonction ou acteur. Il permet une analyse de chaque composante intervenant dans le processus en décomposant chaque étape pour identifier les risques.

La cartographie des processus permet d'identifier les processus à enjeux (valorisation financière), de s'assurer que l'ensemble du périmètre des fonctions financières est couvert par les dispositifs de contrôle interne.

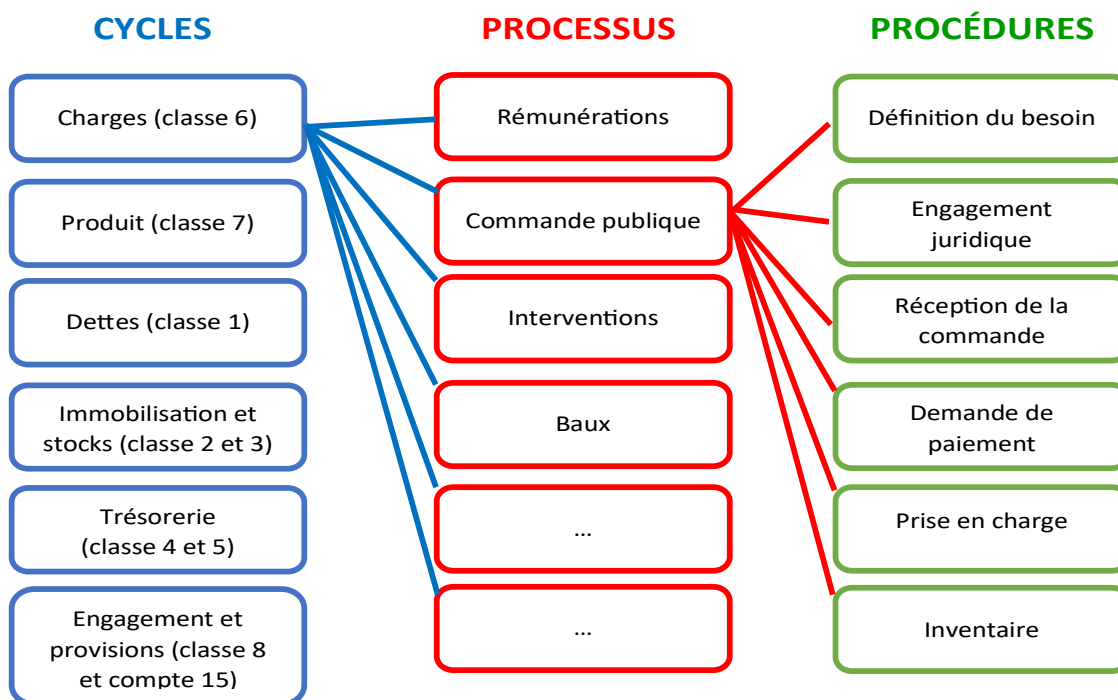
L'activité budgétaire est découpée en 6 processus maîtres déclinés en processus, sous-processus et procédures.

Illustration non exhaustive des processus budgétaires :



L'activité comptable des organismes est découpée en 6 cycles, décomposés en processus subdivisés en procédures puis en tâches qui regroupent les opérations ayant un impact comptable.

Illustration des cycles comptables :



Attention : bien que la terminologie soit semblable, les activités et procédures mises en œuvre tant en comptabilité budgétaire que générale sont distinctes tout en étant complémentaires.

4 Élaboration des outils de pilotage : cartographie des risques et plan d'action

Un risque est défini comme la possibilité qu'un évènement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs. L'évaluation des risques implique un processus dynamique et itératif d'identification et d'analyse de ceux susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs. Ces risques sont envisagés au regard des seuils de tolérance au risque (COSO : Committee Of Sponsoring Organisations, référentiel international).

4.1 Identifier les risques, les différentes catégories

- Les risques inhérents

Un risque inhérent est un risque avant l'application de toute mesure de contrôle interne.

Ex : erreurs inhérentes à toute activité humaine, changements non maîtrisés des dispositifs juridiques, etc.

Leur recensement peut se faire via :

- la connaissance que possèdent les acteurs opérationnels sur leur activité ;
- les constats et recommandations formulés par les audits comptables et financiers ;
- les constats issus de leur survenance ;
- la documentation méthodologique (référentiels de contrôle interne, vademecum, guides, etc.).

Le travail d'identification et de hiérarchisation des risques nécessite d'avoir une connaissance approfondie des processus de l'entité et des risques qui leur sont attachés.

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

- Les risques de contrôle

Un risque de contrôle est un risque lié à un dysfonctionnement du ou des dispositifs de maîtrise des risques pour cause de conception inefficace ou de mise en œuvre imparfaite.

Leur recensement est axé sur l'étude de l'organisation, de la documentation et la formation, de la traçabilité et l'ensemble des dispositifs associés au système d'information financière de l'organisme.

La cotation du risque de contrôle est attaché à chaque risque inhérent et correspond à une évaluation du dispositif de maîtrise existant. Elle pourra être menée au moyen de l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) en additionnant les trois notes de chacun des leviers.

Sur cette base, les risques inhérents sont hiérarchisés c'est-à-dire évalués à partir d'une cotation des risques, répertoriés dans une cartographie des risques à partir de laquelle est élaboré un plan d'action afin de pallier aux points de fragilité identifiés.

4.2 Établissement de la cartographie des risques

La cartographie des risques a pour point d'entrée les risques inhérents considérés comme majeurs au sein de chaque processus à enjeux de l'entité et vient évaluer leur « criticité ».

Les risques comptables sont ainsi analysés en fonction des critères de qualité comptable et les risques relatifs à la soutenabilité sont analysés au regard des critères de qualité de la programmation budgétaire et de son actualisation, du suivi et de la soutenabilité de la gestion.

Etant libellés de manière précise, ils permettent une meilleure compréhension des risques qui pèsent réellement sur une entité, de leur probabilité de survenance et de leurs impacts éventuels.

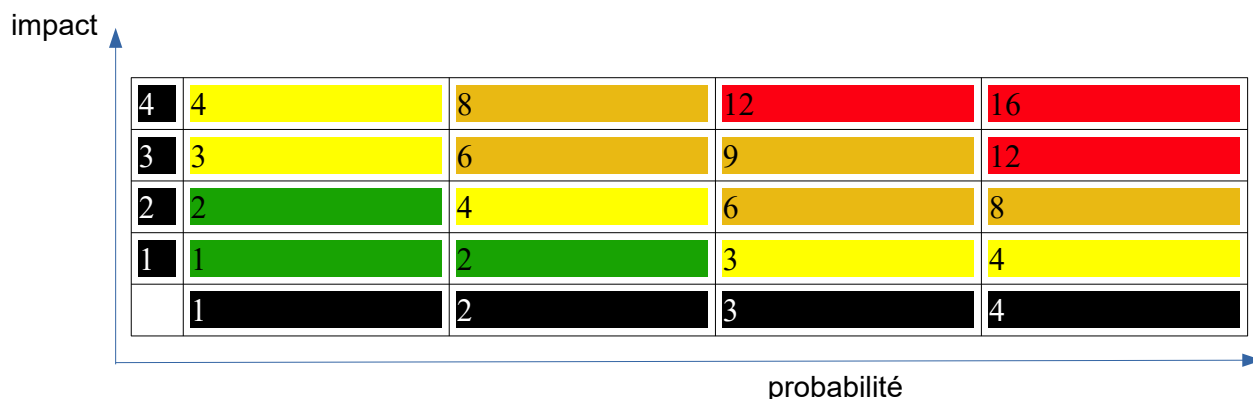
La criticité du risque inhérent est ensuite croisée avec l'appréciation du risque de contrôle attaché à ce risque inhérent (évaluation de l'effectivité et de l'efficacité des mesures déployées pour éviter sa survenance ou limiter ses impacts) pour aboutir au risque résiduel. Pour l'ensemble des processus retenus, chaque risque est analysé autour des composantes : organisation, documentation, traçabilité. Son impact financier peut être également renseigné (volume financier).

C'est l'analyse des différents risques résiduels qui indiquera quel risque couvrir en priorité dans le plan d'action.

Afin d'évaluer les risques, une cotation doit être élaborée.

Il résulte de la combinaison gravité/probabilité une appréciation du risque qu'il convient de hiérarchiser au moyen de l'échelle de criticité arrêtée au niveau de l'établissement.

Exemple : criticité des risques retenus



Pour calculer le risque résiduel, il faut corréler la cotation du risque inhérent avec les mesures des risques mise en place (ou du risque de contrôle)

$$\text{Risque résiduel} = (\text{impact} \times \text{probabilité}) - \text{mesure de maîtrise du risque}$$

Modèle de cartographie des risques comptables et financiers

(Source : mission RDCIC – DGFIP)

Processus comptable	Enjeux financiers	Acteurs	Risque inhérent majeur	Appréciation du risque inhérent			Appréciation du dispositif de maîtrise des risques				Actions de maîtrise prévues au plan d'action	
				Impacts	Probabilité de survenance	Criticité	Levier Organisation (périmètre, structuration du SI, attribution et séparation des tâches, points de contrôles, sécurités physiques)	Levier Documentation (de l'organisation, des procédures, des risques, des contrôles, du SI, formation)	Levier Traçabilité (des acteurs, des opérations, des contrôles, archivage, continuité du SI)	Maturité de la gestion des risques		Appréciation du risque résiduel

4.4 Établissement du plan d'action

Sur la base des constats issus de la cartographie des risques, un plan d'action est défini afin de pallier les points de fragilité et d'anticiper les risques futurs.

Toutefois, il est impératif de disposer d'un référentiel et d'une stratégie de mise en œuvre de celui-ci. La structuration de la chaîne de responsabilité est aussi un pré-requis à la mise en œuvre du plan d'action.

Elle consiste en :

- l'organisation de la chaîne financière et des acteurs ;
- la chaîne hiérarchique de décision ;
- la permanence des fonctions ;
- l'attribution des tâches.

L'échéance indiquée est généralement annuelle, sachant qu'un plan d'action peut prévoir des actions pluriannuelles. Il n'est cependant pas conseillé de faire une programmation à plus long terme que 2 ans. En revanche, elle peut cependant être affinée en infra-annuel c'est-à-dire par trimestre.

Le plan d'action porte sur tous les services concernés par les processus financiers dont les enjeux identifiés nécessitent une couverture des risques.

Afin de faciliter la mise en œuvre, il peut être utile de disposer d'un plan d'action par axes, thématiques, composantes de contrôle interne ou que chaque service dispose de son propre plan d'action. Dans ce dernier cas, il importe de veiller à la cohérence des plans d'actions entre eux.

La mise en place d'un dispositif de contrôle interne ne repose pas sur l'adoption d'un schéma unique appliqué mécaniquement à tous les services.

Il appartient à chaque chef de service de retenir, d'une manière générale, que la mise en place un plan d'actions implique la démarche suivante :

- identifier des actions proportionnées aux enjeux et aux risques à couvrir ;
- arrêter les actions à mener pour renforcer la maîtrise de ses risques financiers, en fonction de la cartographie des risques préalablement élaborée ;
- planifier les actions en lien étroit avec les responsables identifiés des actions ;
- identifier précisément les résultats et les livrables attendus ;
- assurer régulièrement le reporting dans les instances de gouvernance.

De manière opérationnelle, mettre en place un plan d'actions implique de :

- cibler le plan d'actions sur la maîtrise d'une première série de risques et la mise en place de contrôles, à décliner et à enrichir, en tant que de besoin, par des actions propres ;
- procéder par itérations et mutualiser les bonnes pratiques ;
- piloter la démarche aux différents niveaux d'organisation de la structure ;
- prendre en compte l'articulation du contrôle interne budgétaire et du contrôle interne comptable (recherche des synergies, impact organisationnel).

5 Renforcement et évaluation des dispositifs de contrôle financier

5.1 Les principes

5.1.1 Renforcer

Le dispositif de maîtrise des risques s'appuie sur la mise en place de contrôles et utilise trois leviers essentiels :

L'organisation : Il s'agit de vérifier que l'organisation prévue permet de minimiser les risques d'altération de la qualité comptable s'agissant du contrôle interne comptable, de garantir la sécurisation des opérations et d'identifier les acteurs et leur fonction. Cette organisation comprend les acteurs (comment est définie la séparation et l'attribution des tâches) mais aussi les contrôles de premier niveau au sein des services.

La documentation formalise les procédures à suivre et renseigne les acteurs sur les procédures mises en œuvre, d'où son rôle fondamental. Elle constitue un levier essentiel pour l'optimisation du fonctionnement d'une entité, en répondant aux problématiques de sécurisation de la chaîne de travail, d'identification et promotion des bonnes pratiques et de simplification.

Pour mémoire, tout contrôle non formalisé est réputé non effectué. Ainsi, le volet « documentation » est un aspect essentiel de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne.

En outre, en matière de système d'information, l'ensemble des choix, développements et recettes doit être documenté et recensé de manière à être directement accessible.

Enfin, la formation des opérationnels constitue le corollaire de la documentation des organisations, des procédures et des risques.

Toute la documentation de l'organisme doit être mise à jour, connue et facilement accessible par les opérationnels (espace dédié sur le réseau informatique ou création d'un espace sur l'intranet de l'organisme par exemple). Elle doit également être organisée selon un plan de classement pertinent.

La traçabilité doit permettre à tout moment et à toute personne de justifier une opération comptable en remontant du dénouement financier jusqu'au fait générateur de l'opération et inversement. Il s'agit de la piste d'audit.

Elle concerne :

- les acteurs (règle d'identification : mot de passe, habilitation) ;
- les opérations et les écritures passées (documents comptables, pièces justificatives) ;
- les contrôles automatisés et de supervision.

Les habilitations informatiques doivent faire l'objet d'une attention particulière et doivent être le reflet exact des tâches confiées aux agents. Ainsi, elles doivent être revues à chaque changement de personnel, et a minima une fois par an. Cette revue des habilitations a vocation à s'assurer que chaque agent dispose des droits lui permettant d'assurer les missions qui lui sont dévolues sans avoir accès à des données ou transactions incompatibles avec ses missions.

5.1.2 Evaluer

L'évaluation d'un dispositif est une étape fondamentale de l'activité de maîtrise des risques. Elle permet notamment l'actualisation du plan d'action, des cartographies des risques et des processus.

Elle entérine la maîtrise des risques comme processus transverse aux activités de l'organisme et l'adapte à son environnement actuel, lequel a évolué, notamment si le plan d'action a été suivi d'effet. Elle repose sur une remontée d'informations régulière (reporting).

L'évaluation doit permettre l'actualisation continue et ainsi peut permettre de renforcer une action jugée insuffisante, ou au contraire alléger un dispositif de maîtrise des risques. Elle peut également prendre en compte de nouveaux risques.

Ainsi, les résultats de l'évaluation doivent être intégrés au pilotage de la démarche pour s'inscrire dans une logique d'amélioration continue.

Une évaluation sur des thématiques ou processus précis via un audit peut également être effectuée.

5.2 Les outils

5.2.1 L'échelle de maturité de la gestion des risques, outil d'évaluation

L'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR), structurée par les leviers de contrôle interne vus précédemment, met à la disposition des entités un document de cotation synthétique listant les attentes en matière de gestion des risques financiers et comptables et décrit ainsi les caractéristiques d'un dispositif de contrôle interne financier optimisé.

Elle permet à chaque entité de se situer dans la démarche en obtenant une « photographie » du niveau de maturité du dispositif évalué à un instant donné (a minima annuellement). Ainsi, la cartographie des risques et le plan d'action de l'organisme seront enrichis des constats découlant de l'évaluation menée. Une synthèse graphique peut être élaborée, chaque axe du graphique correspond aux composantes du levier évalué, avec une indication du niveau de maturité renseigné lors de l'évaluation.

Extrait de l'échelle de maturité de la gestion des risques, levier traçabilité

Intégrité des données portées par le SI	4	<ul style="list-style-type: none"> - Le système d'information impose la saisie de libellés obligatoires. - Le caractère irréversible des données saisies est assuré par une procédure de validation. La correction d'erreur concernant des données déjà validées s'effectue uniquement par saisie rectificative. - Toutes les données saisies sont retracées dans l'application dans un ordre chronologique et selon des modalités interdisant toute insertion ou suppression ultérieure (numérotation séquentielle). - Le système d'information garde trace des créations, modifications, et suppressions.
	3	<ul style="list-style-type: none"> - Le système d'information impose la saisie de libellés obligatoires. - Le caractère irréversible des données saisies est assuré par une procédure de validation. La correction d'erreur concernant des données déjà validées s'effectue uniquement par saisie rectificative. - Toutes les données saisies sont retracées dans un ordre chronologique mais sans numérotation séquentielle. - Le système d'information ne garde pas trace des créations, modifications et suppressions.
	2	<ul style="list-style-type: none"> - Le système d'information impose la saisie de libellés obligatoires. - Une procédure de validation existe dans le SI. - Toutefois, d'importantes carences persistent concernant l'intégrité des données portées par le système d'information (par exemple : le SI n'impose pas la correction d'erreur par saisie rectificative et/ou ne retrace pas les données dans un ordre chronologique).
	1	<ul style="list-style-type: none"> - Le système d'information ne garantit pas l'intégrité des données qu'il porte.
<i>Cotation « Intégrité des données portées par le SI »</i>		

Cotation « Traçabilité des opérations »

Trace des contrôles contemporains	4	<ul style="list-style-type: none"> - Le SI conserve la trace des contrôles contemporains réalisés par les acteurs (les validations dans le SI) ainsi que les résultats des contrôles embarqués. - Si certaines anomalies identifiées comme bloquantes peuvent être forcées, le SI doit conserver la trace des saisies forcées. - Hors SI, les contrôles contemporains réalisés par les acteurs sont matérialisés (ex : paraphe sur un document).
	3	<ul style="list-style-type: none"> - Le SI conserve la trace des contrôles contemporains réalisés par les acteurs, mais ne permet pas de restituer les résultats des contrôles embarqués. - Hors SI, les contrôles contemporains réalisés par les acteurs sont matérialisés.
	2	<ul style="list-style-type: none"> - Le SI ne garantit pas complètement la preuve et l'intégrité des contrôles contemporains réalisés par les acteurs. - Hors SI, la traçabilité des contrôles contemporains est organisée mais pas systématiquement respectée.
	1	<ul style="list-style-type: none"> - Le SI ne conserve pas la trace des contrôles contemporains réalisés par les acteurs. - Aucune traçabilité des contrôles contemporains hors SI n'est organisée.

(Source : mission RDCIC – DGFIP)

5.2.2 Les contrôles de supervision a posteriori

En matière de contrôle, outre l'auto contrôle et les contrôles mutuels, des contrôles de supervision sont assurés par le chef de service ou son délégué. Ils peuvent être contemporains ou *a posteriori*. Ces contrôles sont identifiés comme des contrôles de premier niveau, c'est-à-dire effectués au sein du service dans lequel les actions ont été réalisées.

Les contrôles effectués hors du service gestionnaire, par exemple les contrôles de corroboration pouvant être menés par le référent contrôle interne de l'organisme, sont identifiés comme des contrôles de second niveau.

Le positionnement ainsi que l'objectif du contrôle de supervision *a posteriori* les distinguent des contrôles de supervision contemporains : ils sont réalisés après le dénouement des opérations comptables et ne visent pas en premier lieu la détection immédiate des anomalies en vue de leur correction¹.

Les contrôles de supervision pratiqués *a posteriori* permettent à chaque responsable de service d'appréhender le degré de maîtrise des risques au sein de son service, de détecter les erreurs, mais aussi la pertinence et l'efficacité des choix mis en œuvre pour couvrir les risques détectés.

Ces contrôles, programmés, sont effectués *a posteriori* par l'encadrement. Ils ont pour objet de s'assurer du respect, par les opérationnels, des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières. Ils ne sont pas systématiques et doivent être adaptés aux risques et aux enjeux (exhaustifs ou par sondage).

Ils s'effectuent sur un échantillon d'opérations (un échantillon est pertinent à partir de 30 éléments de même nature), via un plan de contrôle, sur une période définie (mois, trimestre, année).

Le taux d'anomalies² décelé dans l'échantillon constitue un indicateur chiffré ayant vocation à aider le chef de service à porter une analyse plus qualitative sur l'efficacité de son dispositif de contrôle interne. En fonction de son analyse (portant notamment sur les causes de survenance des anomalies identifiées), il pourra décider de renforcer son dispositif de maîtrise des risques en actionnant les leviers de renforcement du contrôle interne que sont l'organisation, la documentation et la traçabilité (diffusion de la documentation, formation adaptée des agents opérationnels, reconfiguration des points de contrôle pour les rendre plus pertinents, séparation des tâches, etc.).

Le périmètre de l'échantillon est défini par la nature des opérations contrôlées. L'échantillon doit être composé d'opérations de nature homogène (ex : frais de déplacement, dossiers de subvention, etc.).

5.3 L'audit externe ou en partenariat

Une évaluation externe peut être diligentée. Les avis et recommandations qui concernent la formalisation des dispositifs de contrôle interne financier de l'organisme permettent d'enrichir la cartographie des risques et le plan d'action de l'organisme.

Les audits externes tiennent compte des risques et des enjeux de l'organisme. Ils vont déterminer le niveau de ces contrôles directs sur les comptes en fonction des dispositifs de CI existants.

Les recommandations des auditeurs peuvent également contribuer à sensibiliser les équipes sur la démarche de contrôle interne et sur les enjeux de qualité comptable.

¹ Contrairement aux contrôles de supervision contemporains qui constituent une étape de validation des opérations précédentes nécessaire au déroulement de la procédure.

² Ce taux d'anomalie peut exprimer le nombre d'opérations en anomalie au sein de l'échantillon, ou le montant des opérations en anomalie afin de prendre en compte les enjeux financiers.

5.4 L'audit interne

Lorsque l'organisme en a la capacité, l'évaluation peut être également menée par le biais d'un audit interne comme le prévoit l'article 216 du décret GBCP.

6 Focus particulier sur le système d'information

Le système d'information (SI) est concerné par l'ensemble des leviers du contrôle interne : organisation, documentation et traçabilité.

Le contrôle interne informatique (ou sécurité du système d'information) est fondamental en matière de traçabilité, notamment parce qu'il apporte une assurance concernant :

- la disponibilité du système d'information (sauvegardes...etc.) ;
- l'intégrité des données informatiques (traçabilité des interventions, etc.) ;
- le caractère probant des données informatiques.

Il convient ainsi d'être attentif au niveau de sécurisation de l'ensemble des SI utilisés concourant *in fine* à la qualité de tenue des comptes. A ce titre, différents leviers permettent d'élaborer un état des lieux de la qualité du système d'information :

- documentation du système d'information ;
- code d'accès utilisateurs ;
- traçabilité de l'ensemble des interventions dans le système (création, modification, suppression...) ;
- revues des habilitations ;
- plan de continuité de l'activité ;
- sauvegardes, archivage, sécurité du SI à l'égard des intrusions.

L'instruction du 12 juillet 2016 relative aux conditions de mise en œuvre de la dématérialisation au sein des organismes publics visés aux 4° à 6° de l'article 1 du décret du 7 novembre 2012 définit notamment les différents documents concernés par la dématérialisation et les fonctionnalités nécessaires du système d'information. Cette instruction précise qu'un organisme public peut mettre en place en interne un processus de dématérialisation de ses pièces justificatives de dépenses, sous réserve d'avoir des dispositifs et systèmes d'information garantissant :

- des modalités d'archivage, de consultation, d'extraction permettant la recherche et le tri de manière simple et la traçabilité des actes de gestion. Dans l'objectif de la mise à disposition des données financières à la Cour des comptes, le système devra permettre à celle-ci de procéder à ses contrôles ;
- un système en service pendant toute la période d'examen des comptes par le juge des comptes. Le système doit être sécurisé pour garantir une traçabilité des transmissions et des habilitations accordées par l'ordonnateur.

Une attention particulière doit être portée aux fonctionnalités de restitution et de tri des opérations afin de lier l'engagement juridique, le service fait, la demande de paiement, la pièce justificative et le compte de comptabilité générale. L'organisme doit être en capacité de mettre à disposition du juge des comptes une liste détaillée des opérations passées durant la période d'examen (les pièces relatives aux opérations de dépenses et de recettes). L'existence d'un système d'information unique et intégré au sein d'un établissement permet une dématérialisation native des actes de gestion transmis à l'agent comptable au moyen d'une transaction dédiée, à tous les niveaux des processus de dépenses et de recettes.

Les critères de tri des opérations sont notamment : la nature de l'opération liée (engagement juridique, facture, prise en charge, recouvrement, admission en non-valeurs, annulation de titres), le compte de comptabilité générale, les dates relatives aux objets de gestion associés, la référence de la pièce de gestion et/ou de la pièce justificative dans le système d'information notamment lorsqu'elle n'est pas dématérialisée, le fournisseur ou le cas échéant le tiers bénéficiaire du paiement, le montant, la justification du non-recouvrement. La liste produite doit permettre au juge des comptes d'avoir accès aux pièces justificatives liées aux opérations qu'il souhaite auditer.