

2007

RAPPORT SUR LE CONTRÔLE
INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT





AVANT-PROPOS	5
RÉFÉRENTIELS ET DILIGENCES AYANT PERMIS L'ÉLABORATION DU RAPPORT	7
1. L'ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT	8
1.1 ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL DE LA PRODUCTION DES COMPTES DE L'ÉTAT	8
1.1.1 Un environnement institutionnel structuré	8
1.1.2 Des objectifs nouveaux induits par la réforme de l'État	9
1.2 OBJECTIFS, MÉTHODE ET PÉRIMÈTRE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT	10
1.2.1 L'objectif du contrôle interne comptable : conformité et performance	10
1.2.2 Le contrôle interne comptable de l'État : une démarche de maîtrise des risques	11
1.2.3 Le périmètre du contrôle interne comptable de l'État	13
2. LES ACTEURS DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES	15
2.1 LES ACTEURS DU PILOTAGE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE	15
2.1.1 Le pilotage global du contrôle interne comptable par la direction générale de la comptabilité publique	15
2.1.2 Le pilotage du contrôle interne comptable dans les ministères	17
2.2 L'ORGANISATION OPÉRATIONNELLE DE LA MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES	18
2.2.1 Les acteurs des processus comptables : l'activité financière et la production des comptes de l'État	18
2.2.2 Un échelon intermédiaire de pilotage et d'évaluation du contrôle interne comptable	19
2.2.3 Surveillance, conseil et information au niveau du service de la Fonction comptable de l'État	19
2.3 L'ÉVALUATION PÉRIODIQUE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE PAR L'AUDIT	20
2.3.1 Un audit interne qui évolue vers une approche globale par processus en application de l'article 31 de la LOLF	20
2.3.2 Un audit externe qui relève de la Cour des comptes	22
3. LA DÉMARCHÉ DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE : UN SYSTÈME GLOBAL DE MAÎTRISE DES RISQUES DANS UN OBJECTIF D'AMÉLIORATION CONTINUE	24
3.1 LES ÉTAPES DU PILOTAGE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE : INDICATEURS, CARTOGRAPHIE DES RISQUES ET PLAN D'ACTION	24
3.1.1 Des objectifs matérialisés par des indicateurs de qualité comptable	24
3.1.2 Le recensement et l'analyse des risques : la cartographie des risques	24
3.1.3 La gestion des risques : les plans d'action comptable	25
3.2 L'ORGANISATION DES SERVICES, LA MODERNISATION DES SYSTÈMES D'INFORMATION ET L'ADAPTATION PERMANENTE DES CONTRÔLES AUX RISQUES	26
3.2.1 La mise en place des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel et la création du comptable centralisateur des comptes de l'État	26
3.2.2 Le déploiement des services facturiers	27

3.2.3 La formalisation d'une définition claire des responsabilités : l'organigramme fonctionnel	27
3.2.4 Des systèmes d'information dont les évolutions intègrent les normes du contrôle interne comptable	28
3.2.5 L'évolution des points de contrôle	28
3.3 LA DOCUMENTATION DES RISQUES ET DES PROCÉDURES FINANCIÈRES ET COMPTABLES	29
3.3.1 La normalisation et l'analyse des risques comptables : le référentiel de contrôle interne comptable de l'État	29
3.3.2 La formalisation des processus comptables	31
3.4 LA TRAÇABILITE DES ACTEURS ET DES OPÉRATIONS COMPTABLES	34
3.4.1 Le renforcement de la piste d'audit	34
3.4.2 La sécurisation des règles d'accès au système d'information	35
3.4.3 Dossiers de clôture et de révision	35
3.4.4 Rapports annuels des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels	35
CONCLUSIONS ET PERSPECTIVES	37



AVANT-PROPOS

Le troisième rapport sur le contrôle interne comptable de l'État pour l'exercice 2007 s'inscrit, comme les deux précédents, dans la volonté d'informer le Parlement à l'occasion de la loi de règlement sur le dispositif de maîtrise des risques et de qualité comptable mis en place par l'administration dans la production du compte général de l'État. Il s'agit aussi de partager les **meilleures pratiques** des grandes entreprises en application de la Loi de Sécurité Financière (LSF) **pour améliorer la transparence en matière de risques financiers et comptables.**

La loi organique relative aux lois de finances (LOLF), en prévoyant que les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères, et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière a en effet renforcé les exigences de qualité comptable et de transparence financière.

Pour répondre à ces impératifs, les services de l'État ont développé un **système global de maîtrise des risques** visant à améliorer de manière continue l'efficacité et la fiabilité de leurs procédures comptables et financières, même si, dans ce domaine, les acquis de l'administration sont anciens et solides.

Le rapport sur le contrôle interne comptable de l'État a ainsi vocation à rendre compte des conditions d'élaboration des comptes de l'État, des actions engagées par ses services pour en assurer la qualité et de l'évolution des travaux menés d'un exercice à l'autre en vue d'une amélioration permanente. Tout en étant intimement liée à la réforme comptable, la démarche engagée par l'administration rejoint des préoccupations plus larges de **pilotage et de performance de l'action publique.**

Lors de la première **certification des comptes** 2006 de l'État, la Cour des comptes a constaté les progrès de l'administration en matière de contrôle interne. Ces avancées ont toutefois été jugées insuffisantes pour lui donner pleinement une assurance raisonnable quant à la maîtrise des risques susceptibles d'affecter les comptes publics. Ce constat l'a conduit à formuler une réserve substantielle sur le contrôle interne comptable.

La motivation de cette réserve, constatant simultanément les progrès accomplis et les marges d'amélioration nécessaires, a été vécue par l'ensemble des services de l'État comme un encouragement à poursuivre le chantier engagé depuis 2004.

Dès lors, l'année 2007 a été consacrée à la poursuite du renforcement et de l'adaptation du dispositif de contrôle interne comptable dans l'ensemble des services de l'État.

Le présent rapport s'attache ainsi à décrire les actions prioritaires engagées pour renforcer la maîtrise des risques financiers et la fiabilisation des comptes de l'État, en privilégiant le suivi et la gestion des principaux risques mis en exergue par la Cour des comptes ou par des évaluations internes de l'administration.

Le rapport 2007 se structure autour des trois parties suivantes :

- l'environnement du renforcement du contrôle interne comptable de l'État ;
- les acteurs du dispositif de maîtrise des risques comptables ;
- le pilotage du contrôle interne comptable dans un objectif d'amélioration continue.

EXTRAIT DU RAPPORT DE CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT 2006

« Des efforts importants ont été fournis par l'administration au cours de l'année 2006 et des progrès ont été enregistrés grâce au référentiel interministériel de contrôle interne comptable développé par le service de la Fonction comptable de l'État de la direction générale de la comptabilité publique et au rôle de conseil et d'accompagnement de la réforme comptable qu'il a joué. Les risques pesant sur les comptes ont été identifiés et hiérarchisés dans chaque ministère et des plans d'actions ministériels ont été adoptés au second semestre 2006 pour les réduire.

Bien conçu dans son ensemble et adossé à l'organisation existante des fonctions financières et comptables, le contrôle interne comptable n'était toutefois pas encore suffisamment opérationnel au cours de l'exercice 2006 dans les très nombreux services, centraux et déconcentrés, concourant à la production de l'information financière et comptable de l'État. »

Pour la clarté du présent rapport, les ministères cités le sont selon la formulation donnée par le dernier décret portant composition du Gouvernement. En revanche, le rapport est structuré de manière à exposer les travaux ministériels selon l'organisation financière retenue dans le cadre de la loi de finances initiale pour 2007.

Depuis le 4 avril 2008, la direction générale de la comptabilité publique a fusionné avec la direction générale des impôts pour devenir la direction générale des finances publiques. Le présent rapport portant sur l'exercice 2007, les deux directions sont distinguées et citées selon leur ancienne dénomination.



RÉFÉRENTIELS ET DILIGENCES AYANT PERMIS L'ÉLABORATION DU RAPPORT

Les rapports sur le contrôle interne élaborés annuellement par les entités du secteur marchand soumises à cette obligation se présentent sous des formats divers. Afin de contribuer à homogénéiser les concepts utilisés et à faciliter la lecture de ces rapports, l'**Autorité des Marchés Financiers (AMF)** française a établi en 2007 un « **cadre de référence** » des dispositifs de contrôle interne.

Ce cadre de référence détaille notamment les composantes essentielles d'un dispositif de contrôle interne, en lien avec la réglementation en vigueur, et les points à développer dans un rapport sur le contrôle interne.

Le rapport 2007 sur le contrôle interne comptable de l'État est établi suivant le référentiel préconisé par l'AMF témoignant ainsi de la volonté de l'administration d'harmoniser les cadres comptables entre le public et le privé et de converger également en matière de contrôle interne.

Le rapport sur le contrôle interne comptable de l'État est initié **par la direction générale de la comptabilité publique (DGCP)** en charge de la conception et de l'animation du dispositif de contrôle interne comptable, de la mise à disposition d'outils adéquats et de la coordination des acteurs qui y sont impliqués.

Ce rapport est visé par les instances chargées de l'évaluation interne du fonctionnement du dispositif de contrôle interne comptable et par les autorités hiérarchiques.

Le présent rapport a été approuvé par les membres du Comité national de Contrôle Interne (CNCI) de la direction générale de la comptabilité publique (DGCP), qui rassemble l'ensemble des acteurs clés du contrôle interne comptable au niveau national.

Il a été transmis pour information et observations éventuelles aux services en charge du renforcement du contrôle interne comptable au sein des ministères et à la Cour des comptes, et publié au premier semestre 2008 à l'appui du compte général de l'État 2007.

DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

Le **contrôle interne comptable**, un sous-ensemble du contrôle interne, est l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par l'ensemble des acteurs pour maîtriser le fonctionnement des activités financières de l'État et donner ainsi une assurance raisonnable de la qualité des comptes, c'est-à-dire, leur fidélité à la réalité économique, patrimoniale et financière.

Cette définition du contrôle interne **comptable** est directement inspirée du **COSO** (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), l'un des référentiels internationaux qui fait autorité en la matière. La seule distinction notable tient au périmètre d'application qui est centré sur les activités financières et comptables alors que le référentiel COSO porte sur tous les processus de l'entreprise. Ce recentrage de la démarche sur les processus financiers et comptables justifie la notion de contrôle interne comptable. Ce choix d'un périmètre propre au domaine financier et comptable est en phase avec l'AMF qui a retenu la notion de contrôle interne comptable et défini ses objectifs ainsi que son contenu, tout en insistant sur sa complémentarité avec les autres aspects du contrôle interne.

Le **référentiel de l'AMF** porte en effet une attention particulière au contrôle interne comptable et financier, considéré comme un élément majeur du contrôle interne et qui concerne l'ensemble des processus participant à la production et à la communication de l'information comptable et financière. Le cadre de référence a ainsi été complété par un « guide d'application pour les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information financière et comptable publiée ». Dans le domaine informatique, le contrôle interne comptable de l'État s'inspire des normes COBIT.

1. L'ENVIRONNEMENT DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT

1.1 ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL DE LA PRODUCTION DES COMPTES DE L'ÉTAT

1.1.1 Un environnement institutionnel structuré

UNE ADMINISTRATION D'ÉTAT ORGANISÉE DANS UN CADRE JURIDIQUE REPOSANT SUR LE STATUT DE LA FONCTION PUBLIQUE

UN ENVIRONNEMENT DE CONTRÔLE FAVORABLE

L'action administrative obéit à des principes déontologiques et à des règles éthiques qui président au quotidien à l'action des agents publics. Cette « culture » du respect des règles et du contrôle de leur conformité constitue une base solide pour ancrer dans les esprits et les pratiques, un renforcement du dispositif de contrôle interne **comptable**.

Le statut de la fonction publique¹ rappelle les droits, mais aussi les obligations des fonctionnaires. Ce texte équivaut aux chartes de déontologie ou de comportement élaborées dans le secteur privé et traduit le professionnalisme requis notamment des personnes qui manient et retracent l'utilisation des fonds publics.

Ces exigences répondent à la préoccupation de l'AMF de fonder le contrôle interne sur des règles de conduite et d'intégrité partagées par tous les personnels et portées par les organes de gouvernance.

DES COMPÉTENCES CLAIREMENT IDENTIFIÉES

L'organisation et le fonctionnement de l'administration de l'État reposent sur un cadre juridique précisant les principes et les règles qui régissent l'action des services.

Les opérations financières et comptables de l'État sont organisées autour de la séparation institutionnelle entre les ordonnateurs et les comptables. Cette organisation des tâches distingue les ordonnateurs, en charge des décisions de gestion et dont la responsabilité consiste à émettre les ordres de payer et de recouvrer, des comptables

auxquels il appartient d'exécuter ces opérations et de les traduire dans les comptes après contrôle.

Dans ce cadre, l'action des services de l'État s'organise sur la base de textes définissant clairement les responsabilités de chaque acteur et les compétences qui lui sont confiées. La structuration de l'organisation des services est régie par des textes précis et les délégations de signature obéissent à un formalisme rigoureux.

Dans les services opérationnels, l'organisation et les responsabilités sont formalisées dans des organigrammes hiérarchiques et progressivement dans des organigrammes fonctionnels.

UNE RESPONSABILISATION DES ACTEURS FINANCIERS ET COMPTABLES

Ce cadre général de l'activité financière et comptable de l'État est complété par une responsabilité particulière des acteurs : au-delà de la responsabilité qu'encourt tout fonctionnaire en vertu des obligations issues du statut de la fonction publique, les décideurs financiers sont passibles de la Cour de discipline budgétaire et financière. C'est aussi dans ce contexte qu'il faut noter la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables de l'État devant le Juge financier, sur leurs deniers personnels, en cas de paiement indu d'une dépense, de non-recouvrement d'une recette ou d'un déficit « en caisse ».

Cet environnement institutionnel structure l'action administrative au quotidien et répond dans le domaine financier et comptable à l'obligation de tout agent public de rendre compte à tout moment de l'emploi des fonds publics conformément à l'article 15 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen.

DES ACQUIS SOLIDES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE : UNE ORGANISATION COMPTABLE APPROPRIÉE

Une séparation structurelle entre les fonctions d'ordonnateur et les fonctions de comptable pour assurer la sécurité des opérations financières et constituer une base solide du contrôle interne comptable.

La distinction des fonctions d'engagements juridiques et des opérations d'enregistrement comptable et de maniement des fonds publics répond à la nécessité d'organiser au plan institutionnel un contrôle mutuel dans l'exécution des tâches. Cette séparation des tâches permet également de répondre à la nécessité d'une spécialisation fonctionnelle des intervenants qui est indispensable face à la technicité croissante des métiers.

¹ loi du 11 juillet 1983



UN SYSTÈME COMPTABLE MARIANT LA DÉCONCENTRATION DES ACTEURS ET LA CENTRALISATION DE LA COMPTABILITÉ FAVORISE LA QUALITÉ DES COMPTES

L'exécution comptable des opérations est fortement déconcentrée en raison de l'organisation territoriale des services de l'État au plus proche des citoyens. Pour autant, l'organisation comptable permet, à l'issue d'opérations de centralisation des comptes des comptables publics, de disposer annuellement au niveau national d'un bilan et d'un compte de résultat unique pour l'ensemble des administrations de l'État, mais aussi de situations financières infra-annuelles. L'unicité du cadre comptable (avec un plan de comptes unique prenant en considération les besoins de chaque ministère) et l'homogénéité des principes s'appliquant aux procédures des gestionnaires constituent autant d'éléments favorables à la qualité des comptes.

1.1.2 Des objectifs nouveaux induits par la réforme de l'État

UNE VISION PATRIMONIALE RESTITUANT UNE SITUATION FINANCIÈRE PLUS SINCÈRE

La loi organique relative aux lois de finances fixe un objectif de qualité des comptes : les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de la situation financière et patrimoniale de l'État. Elle charge les comptables d'en garantir la qualité et confie à la Cour des comptes la mission de certifier les comptes de l'État.

Cet objectif de la loi organique ne signifie pas pour autant que la qualité comptable ne préoccupait pas auparavant l'administration : en réalité l'objectif de qualité des comptes a pris une nouvelle dimension avec l'obligation pour l'État de tenir une comptabilité en vertu des principes applicables aux entreprises, sauf dans les cas qui lui sont spécifiques. Ainsi, l'État est passé d'une comptabilité générale essentiellement de caisse à une comptabilité générale en droits constatés, et a ajouté à la perspective budgétaire une comptabilité réellement patrimoniale.

L'État présente dorénavant annuellement des états financiers enrichis et plus lisibles : un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie et une annexe.

Alors que le résultat budgétaire ne reflète que le solde des flux de recettes et de dépenses de l'année, la comptabilité générale permet de compléter le résultat des charges et des produits qui le concerne indépendamment de leur décaissement ou encaissement (dettes et créances) et des charges et produits calculés (provisions, amortissements). Mais l'apport de la comptabilité générale va plus loin en restituant une vision patrimoniale de l'État. Cette présentation du patrimoine a nécessité dans le cadre des opérations du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 de reconstituer ses actifs et ses passifs en procédant à un recensement et à une valorisation d'éléments dispersés dans une multitude de sites. Pour refléter fidèlement la situation du patrimoine, ces données comptables doivent être actualisées au moins annuellement pour tenir compte des entrées et des sorties de l'actif et du passif de l'État.

Pour aboutir à un tel enrichissement des comptes publics, il a été nécessaire d'élaborer un nouveau référentiel comptable, de mettre en place de nouvelles procédures pour collecter et valoriser les données et d'accompagner ces nouvelles pratiques d'un système d'information adapté.

RÉFORME COMPTABLE ET SYSTÈME D'INFORMATION

Le système d'information de l'État utilisé dans le cadre de la réforme comptable a été pour l'essentiel conçu pour répondre à des besoins budgétaires. Pour satisfaire aux principaux besoins de la comptabilité d'exercice, les applications ont été adaptées dans le cadre du système du « Palier LOLF ». En dépit de ces adaptations importantes, il n'était pas possible de restituer toutes les informations utiles à une comptabilité en droits constatés. C'est pourquoi des applications périphériques ont été conçues pour permettre le recensement de certaines données comptables non disponibles (application CISIS pour certains actifs et Orchidée pour les charges à payer, les provisions...).

Tous ces chantiers, étroitement imbriqués, sont mis en œuvre dans le cadre d'une trajectoire permettant d'améliorer la qualité des données figurant au bilan de l'État et d'en faciliter la collecte et la retranscription dans les comptes.

UNE AMÉLIORATION DU PILOTAGE DES FINANCES PUBLIQUES

La réforme comptable est un volet indissociable de l'ensemble de la réforme financière posée par la LOLF.

Elle rejoint les objectifs de performance en fournissant aux autorités publiques un outil de pilotage supplémentaire de l'action publique.

Les comptes de l'État ont, en effet, vocation à constituer un **instrument d'information, de décision et de contrôle** en apportant une meilleure vision patrimoniale et sur la situation financière de l'État.

LA GESTION DES STOCKS DE VACCINS PAR LE MINISTÈRE DE LA SANTÉ

La gestion des stocks de vaccins représente un enjeu stratégique en matière de santé publique et sur le plan financier des montants non négligeables. Dans le cadre de la réforme comptable, le recensement et la valorisation de ses stocks ont conduit à tenir un inventaire physique rigoureux de ces actifs et par la suite un suivi précis des entrées et des sorties des stocks. Les exigences comptables ont ainsi permis de renforcer la gestion des stocks de vaccins.

Les choix de politiques publiques peuvent donc être faits avec une meilleure visibilité en terme de soutenabilité financière en prenant en compte les engagements futurs que décrivent à court terme les charges à payer et à moyen et long terme les provisions et les engagements hors bilan. Les comptes permettent également d'analyser les évolutions des actifs et des passifs et d'optimiser ainsi par exemple la politique immobilière de l'État. De même,

les gestionnaires en retireront des informations de gestion essentielles (coût des stocks, créances et dettes...).

C'est dans ce cadre que s'organise le contrôle interne comptable, dispositif de maîtrise des risques propre à assurer l'objectif de qualité des comptes de l'État souhaité par le législateur organique dans la loi organique relative aux lois de finances (LOLF).

1.2 OBJECTIFS, MÉTHODE ET PÉRIMÈTRE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT

1.2.1 L'objectif du contrôle interne comptable : conformité et performance

Selon le cadre de référence de l'AMF et le référentiel du COSO, les objectifs généraux d'un contrôle interne consistent à assurer la conformité aux normes (lois, règlements et instructions internes), le bon fonctionnement des processus internes (sauvegarde des actifs notamment) et la fiabilité des informations financières et comptables (diffusées en interne ou publiées). Le cadre de référence du contrôle interne comptable de l'État est construit autour de cibles similaires.

RESPECT DES NORMES ET FIABILITÉ DE L'INFORMATION FINANCIÈRE

Le contrôle interne comptable doit permettre de s'assurer du respect des normes comptables qui déclinent les grands principes posés par la LOLF. Ces normes,

proches de celles des entreprises sauf spécificités de l'État, ont été édictées sous l'égide du Comité des normes de comptabilité publique, puis déclinées par la direction générale de la comptabilité publique en instructions comptables. L'ensemble des documents constitue le **référentiel comptable** de l'État.

Le contrôle interne comptable vise principalement à garantir la fiabilité des informations financières publiées et leur respect du référentiel comptable : de l'enregistrement des opérations élémentaires à la construction des états de synthèse, les comptes de l'État doivent refléter sa réalité patrimoniale et financière, selon les normes qui leur sont applicables.

Afin que cet objectif de qualité comptable soit opérationnel et puisse être appréhendé par les acteurs des services de l'État, il a été décliné en « critères ». C'est la vérification



de la réalisation de ces différents critères de réalité, de justification, de bonne information et présentation, de sincérité, d'exactitude, d'exhaustivité, d'imputation et de rattachement des opérations comptables au bon exercice qui permet, in fine, de s'assurer que les différents processus de l'État aboutissent à la publication de comptes fidèles.

Ces critères de qualité comptable qui intègrent l'objectif de sauvegarde des actifs de l'État reprennent, en les complétant, les critères listés par l'AMF.

LES CRITÈRES DE QUALITÉ COMPTABLE	
de l'AMF :	du contrôle interne comptable de l'État :
1. Réalité	1. Réalité
2. Droits et obligations	2. Justification
3. Présentation et intelligibilité	3. Présentation et bonne information
4. Mesures et évaluation	4. Sincérité
5. Imputation	5. Exactitude
6. Exhaustivité	6. Imputation
	7. Totalité
	8. Non-contraction
7. Séparation des exercices	9. Rattachement des opérations comptables au bon exercice

MAÎTRISE DES RISQUES ET AMÉLIORATION DE LA PERFORMANCE

Le contrôle interne comptable de l'État doit aussi favoriser un pilotage efficace de l'activité.

La réforme comptable a permis d'améliorer les pratiques des administrations publiques en matière de contrôle interne comptable et de montrer que la gestion des risques constitue un levier essentiel dans la recherche de la performance. Dans le même sens, l'AMF indique dans son cadre de référence que le contrôle interne « contribue à la maîtrise des activités, à l'efficacité des opérations et à l'utilisation efficiente des ressources ». L'amélioration de l'efficacité constitue, en effet, un objectif clé de tout dispositif de contrôle interne, en permettant aux services de maîtriser le **risque de ne pas atteindre leurs objectifs**.

La fiabilisation des procédures financières et comptables contribue à réduire les coûts de « non-qualité », à rationaliser et fluidifier les circuits de dépenses et de recettes, ou à réduire les risques d'erreurs et de contentieux. Le contrôle interne est ainsi tout à fait complémentaire du contrôle de gestion dans la recherche de la performance. Le renforcement du dispositif de contrôle interne comptable de l'État joue donc un rôle clé dans la **conduite et le pilotage des différentes activités**

publiques en offrant au management public une plus grande visibilité sur les risques et les enjeux et une meilleure maîtrise de ces derniers.

1.2.2 Le contrôle interne comptable de l'État : une démarche de maîtrise des risques

Le dispositif de contrôle interne comptable de l'État repose sur des principes méthodologiques unanimement reconnus.

UNE DÉMARCHE INTÉGRÉE À L'ACTIVITÉ DES SERVICES

Le contrôle interne ne se dissocie pas de l'activité courante de l'administration, notamment dans le domaine comptable et financier : il n'existe pas d'acteurs dédiés au contrôle interne au sens où tous les agents de l'État sont, à leur niveau, chargés de la correcte réalisation des missions qui leur sont assignées. En ce sens, toute entité administrative est dotée d'un dispositif de contrôle interne.

Pour autant, les besoins de pilotage nécessitent des structures spécialement affectées au recensement et à la hiérarchisation des risques afin de prioriser les mesures de contrôle interne. Sans incarner les acteurs du contrôle interne, ces structures de pilotage jouent un rôle décisif puisqu'elles fixent les objectifs stratégiques, déterminent les orientations de la politique de contrôle interne et animent le dispositif.

Par ailleurs, la maîtrise des activités comptables et financières de l'État ne saurait reposer sur les seuls contrôles dans leur acception stricte. Les activités de contrôle proprement dites ne représentent qu'un aspect du contrôle interne comptable, parmi l'ensemble des dispositifs **intégrés** au fonctionnement des services comme la séparation des tâches ou la sécurisation des applications informatiques.

La prise en compte des préoccupations en matière de contrôle interne comptable, dans l'organisation des procédures et le fonctionnement du système d'information permet d'intégrer la maîtrise des risques dans l'exécution des processus et limite ainsi la nécessité de multiplier les contrôles hiérarchiques. Cette parfaite intégration du contrôle interne comptable dans la gestion quotidienne est une condition essentielle de son efficacité et de son adhésion par les services.

UNE DÉMARCHE PERMANENTE ET ITÉRATIVE

Pour maîtriser les risques, le contrôle interne comptable doit être constamment **adapté aux évolutions** de l'environnement de travail (nouvelles normes, nouvelles applications informatiques, évolutions

organisationnelles...) et réajusté en fonction de l'évaluation permanente des risques.

Ainsi, s'il est nécessaire d'avoir des principes en matière de contrôle interne comptable, il n'est pas envisageable en revanche d'imposer des règles générales opposables à l'ensemble des gestionnaires publics et qui feraient abstraction des **spécificités de fonctionnement et de la taille des services concernés**.

Aussi, l'encadrement des services joue-t-il un rôle essentiel en matière de contrôle interne comptable dans la mesure où il lui est demandé, à partir des normes fixées par le référentiel de contrôle interne, de diagnostiquer et d'évaluer les risques propres à chaque service et de prendre les mesures de contrôle interne adéquates.

Cette adaptation du contrôle interne comptable à l'environnement est également une condition indispensable à son acceptation par les services qui refuseraient des démarches standards, éloignées de leurs vrais besoins.

CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET LUTTE CONTRE LA FRAUDE ET LE BLANCHIMENT

■ La fraude

La prévention et la détection de la fraude font partie intégrante de tout dispositif de contrôle interne. Le contrôle mutuel existant entre les gestionnaires et les comptables participe à la prévention de la fraude en rendant incompatibles les fonctions de décision des responsabilités en matière d'enregistrement comptable et de règlement financier. De même, l'identification de fonctions incompatibles au sein d'organigrammes fonctionnels participe à la prévention de la fraude. Un axe majeur du dispositif de contrôle interne comptable de l'État consiste à renforcer les contrôles de supervision de l'encadrement pour, dans toute la mesure du possible, prévenir et détecter la fraude.

■ La lutte anti-blanchiment

Chargés de l'exécution d'opérations de nature bancaire au titre des activités de dépôts de fonds au Trésor et de préposé de la Caisse des Dépôts, les comptables du Trésor **sont soumis** à la réglementation contre le blanchiment. Les risques induits par ces activités qui ne sont pas proprement comptables ont été intégrés au référentiel de contrôle interne comptable pour l'activité liée à la Caisse des Dépôts pour favoriser une vision globale des risques et faciliter l'évaluation des risques par les services.

UN ARBITRAGE PERMANENT ENTRE RISQUES ET MESURES DE CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle interne comptable ne constitue qu'un moyen et non une fin. Le rôle de l'encadrement consiste en permanence à **s'interroger sur l'utilité d'une mesure de contrôle interne** par rapport au coût que peut induire son adoption. L'accumulation de mesures venant s'ajouter les unes aux autres ne peut tenir

lieu de contrôle interne performant. La maîtrise des risques suppose de faire des arbitrages entre l'acceptation d'un risque et sa couverture, et pour déterminer la meilleure façon de couvrir ces risques. L'appréciation du degré des risques est fondamentale pour que le dispositif de contrôle interne comptable soit proportionné aux enjeux et aux risques.



C'est pourquoi le référentiel de contrôle interne comptable est suffisamment structurant dans son contenu et souple dans sa mise en œuvre pour permettre aux responsables de l'adapter aux entités et à la réalité de leurs besoins dans le souci permanent d'efficacité du dispositif de maîtrise des risques.

Ces modalités de définition et d'application du contrôle interne comptable sont en parfaite cohérence avec la nécessité, rappelée par l'AMF, de respecter un référentiel tout en s'adaptant à l'organisation et au fonctionnement de l'entité concernée.

De même, comme le rappelle l'AMF, le contrôle interne ne donne aucune garantie absolue mais vise à donner une **assurance raisonnable quant à la maîtrise des risques** et à l'atteinte de l'objectif de qualité comptable.

1.2.3 Le périmètre du contrôle interne comptable de l'État

UNE APPROCHE SUR L'ENSEMBLE DES ASPECTS DE LA PRODUCTION DES COMPTES : ACTEURS COMPTABLES ET SYSTÈME D'INFORMATION

Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits constatés renforce considérablement le rôle des gestionnaires dans la production de l'information comptable. La fonction comptable est désormais partagée entre les gestionnaires qui initient les opérations comptables et les comptables qui les valident et en assurent le dénouement financier.

C'est l'ensemble de ces acteurs et structures qui concourent à l'élaboration des comptes de l'État qui est concerné par le respect des normes de contrôle interne comptable.

CONTRÔLE INTERNE ET CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

Le contrôle interne comptable de l'État (CICE) est une composante essentielle du dispositif global de maîtrise des risques des services de l'État. Le périmètre du CICE ne concerne pas uniquement les comptables mais tous les acteurs qui interviennent en amont de l'enregistrement comptable dans la mesure où leurs opérations ont vocation à être retracées dans les comptes de l'État.

■ Le CICE concerne une grande partie des activités des services de l'État :

La comptabilité retrace l'ensemble des événements économiques. Son champ très large permet donc d'appréhender une part significative des risques induits par l'ensemble de l'activité des services. Par ailleurs, la sécurisation des processus comptables implique d'appréhender les risques au cœur des activités opérationnelles des administrations.

Par exemple, la valorisation des équipements routiers suppose pour le Ministère de l'Écologie, du Développement et de l'Aménagement Durables d'identifier et de gérer les risques liés à la collecte de données relatives aux entrées, à la dépréciation et aux sorties du patrimoine.

■ Le CICE concerne toutes les activités des services de l'État dès lors qu'elles ont un impact comptable :

Pour autant, certains risques échappent à l'analyse comptable, comme la décision en opportunité de réaliser un équipement routier, pour reprendre le cas du Ministère de l'Écologie, du Développement et de l'Aménagement Durables. De même, l'évaluation et la répartition des crédits budgétaires n'entrent pas dans le champ de l'analyse comptable.

Il en résulte naturellement pour l'État une multiplicité des acteurs de la fonction comptable qui relèvent ainsi non seulement des services comptables de l'État mais aussi des services gestionnaires dans l'ensemble de l'administration.

Cette dispersion des acteurs de la fonction comptable se retrouve en matière de système d'information. Les événements comptables trouvent souvent leur source

dans des applications ministérielles de gestion qui sont ou non interfacées avec les systèmes d'information comptables proprement dits.

Dans ce contexte, un dispositif de contrôle interne comptable fort couvrant tous les acteurs de la fonction comptable et tous les systèmes d'information est une nécessité pour assurer un pilotage de la fonction comptable.

LA NOTION DE FONCTION COMPTABLE : LA LOGIQUE DE CYCLES ET PROCESSUS

Pour contribuer à un pilotage efficace, le contrôle interne comptable s'appuie sur une approche **transversale** des activités de l'État et s'étend à **tous les acteurs de la fonction comptable**.

Le contrôle interne comptable est ainsi adossé à une **logique de processus** qui permet d'appréhender les risques de manière globale et de mettre en exergue les interdépendances et la complémentarité des différents acteurs. Il concerne donc l'ensemble des activités financières de l'État, à l'exception des aspects décisionnels et en partie, des aspects budgétaires, en amont.

UNE FONCTION COMPTABLE PARTAGÉE ENTRE LES GESTIONNAIRES ET LES COMPTABLES

Avec le passage à une comptabilité en droits constatés, le fait générateur des opérations comptables trouve sa source très en amont de l'intervention du comptable. Ce sont en réalité les gestionnaires des différents services de l'État qui sont à l'origine des opérations qui vont être retracées dans les comptes après leur validation définitive par le comptable public. Dans ce cadre, la fonction comptable est donc dorénavant partagée entre les comptables et les gestionnaires, puisqu'il appartient à ces derniers de constater et retracer les faits générateurs des droits et obligations (exemples : constatation du service fait pour rattacher les charges, signature d'un acte attributif de subvention, établissement d'une recette à recouvrer...) qui ne se confondent plus avec le dénouement financier des opérations. Le comptable, garant de la qualité des comptes et des procédures en application de l'article 31 de la LOLF, intervient pour contrôler ces opérations, les enregistrer définitivement dans les comptes et le cas échéant, en assurer le dénouement en trésorerie.

L'analyse des risques repose, sans cloisonnement par acteur, sur une approche par processus eux-mêmes regroupés en sept cycles (immobilisations et stocks, engagements et provisions, dettes, charges, produits, trésorerie, états financiers). Ce découpage des activités financières et patrimoniales de l'État permet de regrouper des blocs homogènes d'opérations élémentaires concourant à la production de l'information comptable.

La **cartographie des processus** a permis dès 2004 de définir précisément les opérations ayant un impact comptable et ainsi, de circonscrire le périmètre du renforcement du contrôle interne comptable. Dans un second temps, cette cartographie permet de classer en catégories homogènes les activités pouvant faire l'objet d'un traitement similaire en termes de recensement et d'analyse des risques, par l'intermédiaire des outils de pilotage des risques.

L'année 2007 a permis de poursuivre la rationalisation de la cartographie, à partir des 74 processus comptables

répertoriés initialement, en fonction des retours d'expérience des acteurs et des constats des auditeurs. Ainsi, des processus particuliers ont été créés (par exemple le processus Trésorerie à court terme concernant l'Agence France Trésor - AFT -). D'autres processus ont évolué : certains ont été supprimés (les trois processus liés à la centralisation des comptes de l'État ont été supprimés avec la création du Comptable Centralisateur des Comptes de l'État) et certains processus ont été regroupés (le processus Prime pour l'emploi a été fusionné avec le processus Crédits d'impôts et le processus Frais de poursuites des collectivités territoriales avec le processus Collectivités territoriales). La cartographie compte désormais **68 processus comptables** au 31 décembre 2007.

La cartographie des cycles et processus comptables sera continuellement adaptée pour tenir compte de l'évolution du système d'information et des travaux de réingénierie des processus.



2. LES ACTEURS DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES

L'architecture du contrôle interne comptable de l'État comprend des structures de pilotage, des services opérationnels et un système d'évaluation interne et externe.

2.1 LES ACTEURS DU PILOTAGE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

L'ARTICLE 31 DE LA LOI ORGANIQUE SUR LES LOIS DE FINANCES

Cet article consacre le rôle particulier des comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État en termes de contrôle interne comptable de l'État en énonçant qu'ils veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30 [image fidèle, droits constatés, rattachement à l'exercice...] et qu'ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.

2.1.1 Le pilotage global du contrôle interne comptable par la direction générale de la comptabilité publique

UNE DÉMARCHE DE NORMALISATION ET DE COORDINATION INTERMINISTÉRIELLE

Les comptables de l'État, en tant que garants du respect des procédures et de la qualité comptable, détiennent une responsabilité particulière dans la **structuration et l'évaluation du contrôle interne comptable** propre à leur permettre de remplir la mission qui leur est confiée.

Le **service de la Fonction comptable de l'État (FCE)**, au sein de la direction générale de la comptabilité publique, constitue la tête du réseau des comptables de l'État et est, d'ailleurs, en tant que comptable centralisateur des comptes de l'État (CCCE), responsable de l'établissement du compte général de l'État, pour le compte du Ministre chargé du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique. À ce titre, il revient au service de la FCE d'établir le référentiel de contrôle interne comptable de l'État et d'en diffuser les normes à l'ensemble des ministères.

En effet, le partage de la fonction comptable implique que le renforcement du contrôle interne s'applique à toutes les administrations qui mettent en œuvre les politiques de l'État et initient les opérations comptables, c'est à dire à l'ensemble des ministères.

Pour cela, la direction générale de la comptabilité publique a proposé une **offre de service à l'ensemble des gestionnaires**. L'objectif est d'**inciter**, de **sensibiliser** et de **former**. Le contrôle interne comptable est, en effet, une démarche managériale qui doit être intégrée et adaptée à l'activité des différentes structures : le bon fonctionnement du contrôle interne comptable

dépend de son appropriation par l'ensemble des agents et de l'implication de l'encadrement dans son pilotage et son adaptation aux entités concernées.

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

UN RÔLE D'INCITATION ET D'ASSISTANCE

La démarche initiale retenue par la DGCP visait avant tout à **convaincre** les gestionnaires ministériels de l'apport d'un renforcement du contrôle interne comptable dans la gestion courante. Une sensibilisation des ministères aux bénéfices de la gestion des risques a ainsi été entreprise afin de mettre en exergue les liens du contrôle interne comptable avec la recherche de la performance. Pour certains ministères, le concept de contrôle interne comptable étant relativement nouveau, la sensibilisation a permis d'expliquer la portée de la démarche de maîtrise des risques et la nécessité de l'intégrer dans le processus de gestion.

Pour autant, il a toujours été précisé qu'il n'existe aucun dispositif standard : chaque ministère doit **adapter son contrôle interne comptable à son environnement et à ses missions**. Enfin, il est primordial que chaque responsable comprenne que tout dispositif de contrôle interne comptable a un coût qu'il convient d'évaluer.

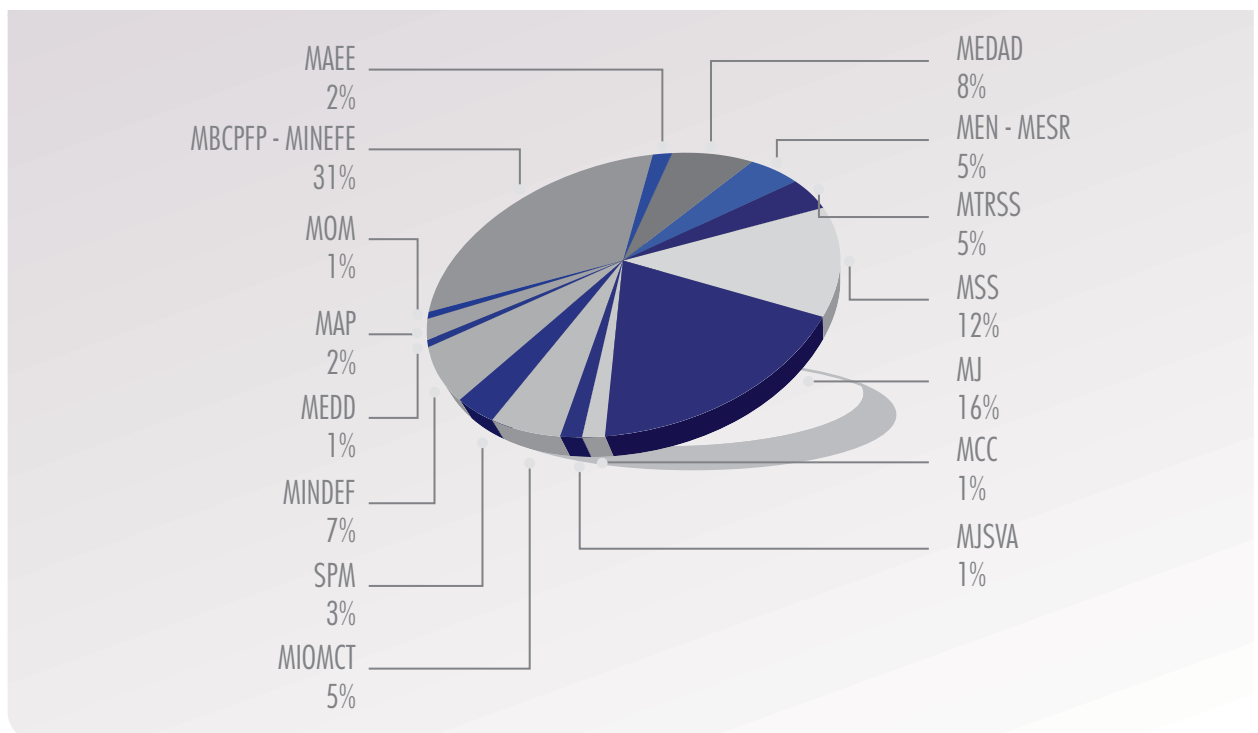
L'année 2007 a été consacrée à la poursuite de l'effort de **sensibilisation et d'assistance** engagé par la DGCP dès 2004 à destination de l'ensemble des acteurs de la fonction comptable, gestionnaires et comptables, sous des formes diverses :

- **la mise à disposition d'une documentation** afin de fournir une information adéquate aux acteurs, comme les instructions comptables de l'État en 2005, la documentation concernant la clôture de l'exercice, la poursuite de la publication des guides de procédures et la mise en réseau du référentiel de contrôle interne comptable ;
- **un dispositif d'accompagnement** au déploiement du contrôle interne comptable organisé par la DGCP, désormais relayé par les Contrôleurs Budgétaires et Comptables Ministériels (CBCM) : il s'est traduit en particulier par la mise à disposition d'un vade-mecum sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable dans les ministères et une démarche de mutualisation des travaux dans le cadre d'ateliers thématiques ;
- **une offre de formations** : en 2007, cette offre dont bénéficient les référents ministériels et directionnels

a été élargie. Elle comprend des formations spécifiques organisées à la demande de ministères ou de directions (Ministère de la Défense, Direction générale des douanes et des droits indirects, Direction générale du Trésor et de la politique économique, Direction des personnels et de l'adaptation de l'environnement professionnel, Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des Sports, Ministère de l'Écologie, du Développement et de l'Aménagement Durables, Ministère de la Justice), des actions de formation et de sensibilisation assurées par les Cellules de Qualité Comptable du réseau de la DGCP dans le cadre de leur mission d'appui auprès des services ministériels déconcentrés et des actions de formation assurées par les équipes de pilotage ministérielles elles-mêmes (ou par les écoles de formation ministérielles) à destination de leurs référents locaux (Direction générale des douanes et des droits indirects, Ministère du Travail, des Relations sociales et de la Solidarité, Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des sports, Ministère de l'Intérieur, de l'Outre-mer et des Collectivités Territoriales).

Plus de 300 personnes référentes ont été formées en 2007. Ces formateurs devaient ensuite décliner ces formations au plan local (formation de formateurs).

Répartition par ministère (période 2005 - 2007)





LES STRUCTURES DE GOUVERNANCE

Au sein de la direction générale de la comptabilité publique et du réseau du Trésor public, le contrôle interne comptable repose sur la mise en place de structures de gouvernance spécifiques.

Le **Comité National de Contrôle Interne (CNCI)** est la structure collégiale de gouvernance présidée par le directeur général de la comptabilité publique. Il définit la politique de contrôle interne comptable et détermine les principales orientations des travaux à mener au sein du réseau du Trésor public, détaillées dans le **plan national de contrôle interne (PNCI)**.

LA DÉCLINAISON DU PLAN NATIONAL DE CONTRÔLE INTERNE AU NIVEAU DE CHAQUE COMPTABLE DE L'ÉTAT : LES PLANS DÉPARTEMENTAUX DE CONTRÔLE INTERNE

Toute personne, notamment les auditeurs, doit pouvoir saisir l'approche par les risques adoptée au titre de l'exercice, mais aussi dans une perspective pluriannuelle.

Ainsi, les orientations retenues par le Comité National de Contrôle Interne au titre d'un exercice sont formalisées dans un plan national de contrôle interne et déclinées par chaque comptable dans un **plan départemental de contrôle interne (PDCI)**.

Le PDCI identifie les personnes responsables des contrôles a posteriori relevant de l'encadrement, les processus qui seront diagnostiqués, les points de contrôle spécifique, le calendrier, les modalités de réalisation des contrôles et éventuellement les comptes identifiés comme sensibles.

En 2007, le plan national de contrôle interne a défini plusieurs évolutions méthodologiques du contrôle interne comptable, visant à concentrer les efforts des acteurs sur les enjeux et à mieux appréhender les risques, en s'appuyant sur la montée en puissance des outils de requête comme l'infocentre INDIA.

Le CNCI est une structure distincte du **Comité National d'Audit (CNA)** chargé du pilotage de l'audit interne. Il a été en effet jugé souhaitable de séparer l'instance responsable de la politique du contrôle interne comptable de celle qui est en charge de son évaluation. Ces deux structures articulent néanmoins étroitement leurs travaux et des membres sont communs aux deux instances.

Le service de la Fonction comptable de l'État propose et met en œuvre les orientations du CNCI.

En fin d'exercice est mis en place un **Comité de pilotage de la clôture**, présidé par la chef du service de la Fonction comptable de l'État, chargé de suivre le déroulement des opérations d'inventaire et la clôture des comptes.

Par ailleurs, pour institutionnaliser un dialogue permanent entre le teneur de compte et le certificateur, la DGCP et la Cour des comptes ont mis en place un **Comité**

d'Échange et de Suivi (CES) préparé par un comité technique. Dans le cadre de la certification des comptes, ces instances constituent un lieu privilégié de dialogue et de travail sur les chantiers liés à la mise en œuvre du volet comptable de la LOLF et au renforcement du dispositif de contrôle interne comptable. En cours d'année, les réunions ont lieu à un rythme généralement trimestriel pour le CES et mensuel pour le comité technique. Durant la phase de clôture des comptes, les comités techniques deviennent hebdomadaires. Ces échanges permettent également de mieux connaître les méthodes de travail et les attentes de chaque acteur. Pour l'exercice 2007 on peut notamment relever l'exercice d'un bilan partagé de la clôture des comptes 2006 entre la DGCP et la Cour des comptes. Ce bilan a conduit à la mise en œuvre d'un plan d'action dédié pour la préparation de la clôture des comptes 2007.

2.1.2 Le pilotage du contrôle interne comptable dans les ministères

Sur un plan **interministériel**, la DGCP a incité à l'adoption d'un dispositif de pilotage par l'institution de structures de gouvernance et de référents ministériels, tant en administration centrale qu'en services déconcentrés, afin d'assurer la promotion des normes de contrôle interne comptable dans l'ensemble des services de l'État.

Tous les ministères sont désormais dotés d'une **instance de gouvernance** animée, pour la plupart d'entre eux, par le secrétaire général ou le directeur chargé des affaires financières et d'une structure de pilotage nationale du contrôle interne comptable

sous la forme de bureaux de la qualité comptable ou du contrôle interne. Les ministères ont nommé des **référénts directionnels** et ont engagé une démarche de sensibilisation de l'ensemble de leurs services et de mise en place d'un dispositif opérationnel.

Le ministère de la Défense a installé un Comité d'audit comptable et financier présidé par le Chef du contrôle général des armées. En évaluant la qualité du contrôle interne mis en œuvre au sein du ministère de la Défense, ce comité d'audit s'assure de la diffusion des bonnes pratiques en matière de contrôle interne au sein du ministère.

Trois tendances apparaissent en 2007 dans les ministères :

- Le développement de la coordination des travaux dans le cadre de comités de pilotage interdirectionnels ;
- Le renforcement des équipes chargées du pilotage national ;
- La progression du nombre de référents régionaux et départementaux pour animer la démarche au sein des services déconcentrés. La mise en place de

structures référentes a été notamment entreprise au niveau local par le ministère de l'Éducation nationale et le ministère de l'Enseignement supérieur et de la Recherche, le Ministère de l'Intérieur, de l'Outre-mer et des Collectivités Territoriales, le Ministère du Travail, des Relations sociales et de la Solidarité, le Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des Sports, le ministère de la Justice ou le ministère de l'Agriculture et de la Pêche.

LE RÉSEAU DES RÉFÉRENTS

Un réseau des référents ministériels a été mis en place à l'initiative du service de la FCE. Il constitue une instance favorisant la mutualisation des expériences et des travaux de l'ensemble des services de l'État. La mise en réseau des travaux concerne l'ensemble des composantes du chantier: organisation, méthodes, adaptation et mise en œuvre des référentiels, documentation, problématique de traçabilité des opérations.

2.2 L'ORGANISATION OPÉRATIONNELLE DE LA MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES

La mise en œuvre opérationnelle du dispositif repose sur un dispositif fondé sur la responsabilité de l'encadrement et sur un partenariat entre l'ordonnateur et le comptable.

Le dispositif de contrôle interne comptable s'appuie sur une architecture comprenant trois niveaux, correspondant à l'organisation de l'État, dont les rôles sont précisément définis.

2.2.1 Les acteurs des processus comptables : l'activité financière et la production des comptes de l'État

Par définition, le contrôle interne comptable est l'affaire de tous. Ce qui est désigné sous le terme de **premier niveau de contrôle interne** correspond à l'activité financière courante des services de l'État, dont la tenue des comptes. C'est à ce niveau que s'exercent pleinement les trois leviers du contrôle interne comptable : **l'organisation des services, la documentation des procédures et la traçabilité des opérations.**

Depuis 2004, le dispositif rénové de contrôle interne comptable, propre à répondre aux exigences fixées par la LOLF, a été progressivement mis en place et étendu aux différents acteurs de la fonction comptable.

UNE LOGIQUE D'EXPÉRIMENTATION PRÉALABLE À LA GÉNÉRALISATION

L'année 2007 a été marquée par deux expérimentations au sein du réseau des comptables du Trésor.

La première porte sur le déploiement du dispositif rénové de contrôle interne comptable aux postes comptables non centralisateurs du Trésor public, échelon de base du recouvrement de l'impôt et de tenue des comptes des



collectivités territoriales. Cette expérimentation a été menée dans 43 départements, de septembre 2006 à juin 2007, dans 142 trésoreries spécialisées dans le recouvrement des impôts et/ou des amendes sur les 263 existantes. L'évaluation de ce déploiement a révélé une large adhésion au dispositif sous réserve de quelques adaptations. A partir de ce diagnostic, le CNCI a approuvé l'extension du dispositif à l'ensemble des postes spécialisés dans le recouvrement des impôts et/ou des amendes. Ce déploiement se déroulera progressivement au cours du premier semestre 2008.

La seconde expérimentation a porté en 2007 sur les opérations réalisées par les comptables de l'État dans leur rôle de préposés de la Caisse des dépôts. Il s'agit de renforcer le dispositif de contrôle interne comptable non seulement dans la perspective de la qualité des comptes, mais aussi aux fins du respect du règlement n° 97-02 du 21 février 1997 relatif au contrôle interne des établissements de crédit et des entreprises d'investissement. Cette expérimentation s'est déroulée en 2007 dans dix trésoreries générales. Le CNCI a validé l'extension de cette expérimentation à dix autres trésoreries générales en 2008.

2.2.2 Un échelon intermédiaire de pilotage et d'évaluation du contrôle interne comptable

Le deuxième niveau de contrôle interne comptable de l'État est du ressort de structures dédiées, les **cellules de qualité comptable (CQC)** placées auprès des comptables. Elles sont chargées du pilotage de la fonction comptable au niveau des trésoreries générales et des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel. Avec une vision globale de l'ensemble des processus, elles peuvent apporter un soutien méthodologique à l'ensemble des acteurs comptables (gestionnaires et comptables) et évaluer la mise en œuvre du contrôle interne de premier niveau.

Responsables de la tenue des dossiers de clôture et de révision, les CQC constituent également les acteurs essentiels du système de signalement des risques au service de la Fonction comptable de l'État.

En 2007, fortes de leur expérience acquise dans les services comptables, les CQC ont proposé un accompagnement actif aux autres services déconcentrés de l'État dans la mise en œuvre du contrôle interne comptable au travers d'expertise, et par le biais d'actions de formations à destination de tous les acteurs de la fonction comptable.

UN DÉPLOIEMENT REPOSANT SUR UN PARTENARIAT ENTRE LES GESTIONNAIRES ET LES COMPTABLES

Les référents locaux des ministères peuvent être accompagnés par les **cellules de qualité comptable** : les CQC apportent un soutien méthodologique et technique en matière de confection et d'adaptation de la documentation des procédures comptables ou une assistance dans leur mise en application en faisant partager l'expérience des services du Trésor.

En 2007, quatre ministères ont sollicité l'appui des CQC selon des besoins différenciés correspondant à leur niveau d'avancement dans la démarche au niveau local : le Ministère du Travail, des Relations sociales et de la Solidarité (appui dans l'analyse des risques et la mise en application des dispositifs de maîtrise des risques), le Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des sports (sensibilisation), le Ministère de l'Éducation nationale et le Ministère de la Justice (soutien à l'évaluation des risques).

2.2.3 Surveillance, conseil et information au niveau du service de la Fonction comptable de l'État

Il s'agit, au niveau national, de la mise en place d'un niveau de contrôle interne comptable propre à assurer une triple mission de surveillance, de conseil et d'information auprès des acteurs de la fonction comptable, qu'ils relèvent du 1^{er} ou du 2^{ème} niveau. En particulier, pour ce

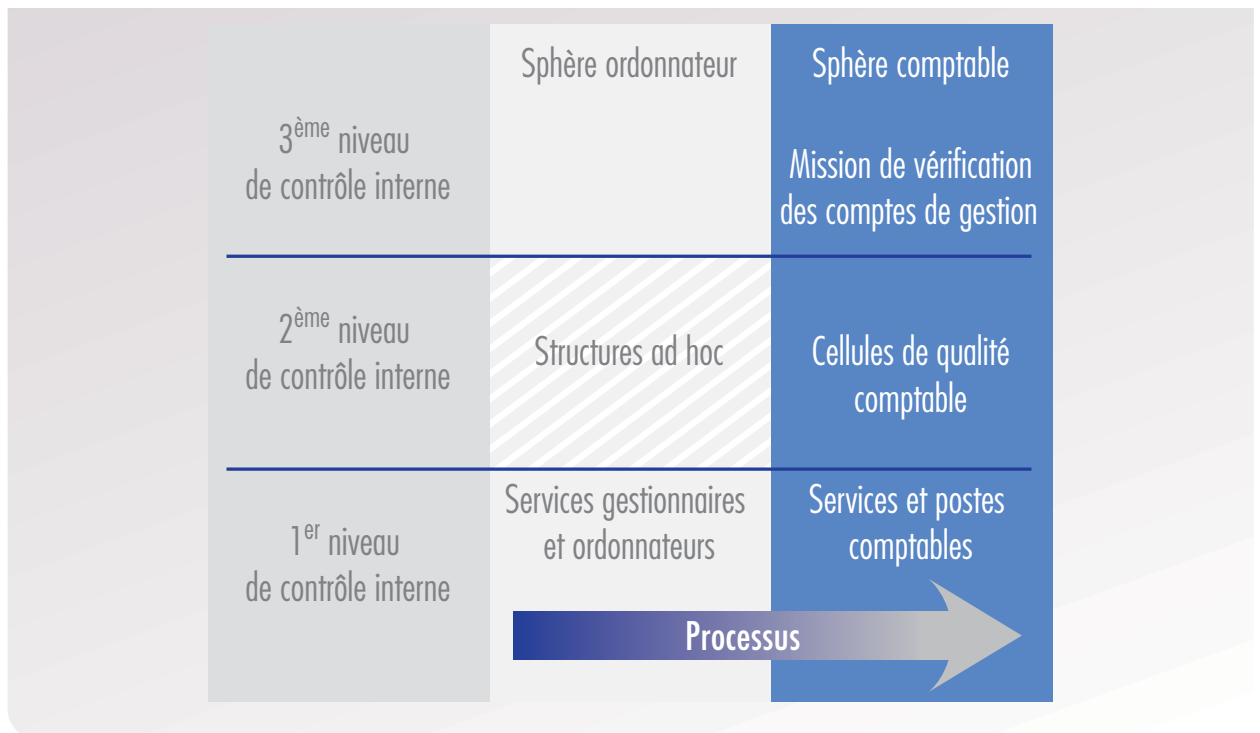
qui concerne le rôle de surveillance, le positionnement de cet acteur au sein du service de la Fonction comptable de l'État chargé de l'établissement du compte général de l'État, permet d'assurer les revues analytiques ainsi que les contrôles de cohérence qui, naturellement, ne peuvent être confiés à l'ensemble des comptables de l'État.

Ce troisième niveau de contrôle interne comptable est confié à la **Mission de vérification des comptes de gestion (MVCG)**. Son rôle s'est renforcé au cours de l'année 2007 pour constituer un pôle de surveillance global des acteurs de la fonction comptable : suivi des indicateurs de qualité comptable, traitement des reportings de réalisation des plans de contrôle interne, élaboration

d'un rapport trimestriel et annuel de qualité comptable.

Ces évolutions organisationnelles et les diverses expérimentations contribuent à renforcer le contrôle interne comptable et à trouver l'équilibre optimal entre les différents niveaux, afin d'éviter toute redondance entre leurs missions.

Schéma global des niveaux de contrôle interne comptable :



2.3 L'ÉVALUATION PÉRIODIQUE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE PAR L'AUDIT

2.3.1 Un audit interne qui évolue vers une approche globale par processus en application de l'article 31 de la LOLF

Complément indispensable au dispositif de maîtrise des risques comptables, **l'audit interne évalue périodiquement la fiabilité des procédures et l'efficacité du contrôle interne comptable mis en place**. Il formule des recommandations d'amélioration, conformément aux normes internationales d'audit interne diffusées par l'Institut des Auditeurs Internes relayées en France par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne, qui alimentent les plans d'action et sont, ainsi, à même de renforcer le contrôle interne comptable et de garantir la qualité des comptes de l'État.

L'audit comptable et financier (ACF) est mené au sein de la DGCP par la Mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC), relayée au niveau déconcentré par les missions régionales d'audit et les pôles départementaux d'audit. Il a dû s'adapter à l'émergence d'une fonction comptable partagée sous l'impulsion de la LOLF. Traditionnellement axé sur le réseau comptable, il a vu s'étendre progressivement son périmètre d'intervention aux gestionnaires ministériels.

Ainsi, une activité d'audit interne comptable et financier s'affirme progressivement au sein des ministères (développement de cette activité au sein du ministère de l'Agriculture, mise en place du comité ministériel d'audit au ministère de la Défense...).



À cet égard, la DGCP, par l'intermédiaire de la MAEC, développe une offre de service auprès des ministères sous la forme d'audits partenariaux. Cette démarche a un double objectif :

- faire bénéficier les corps de contrôle des ministères de l'expérience et des compétences acquises par la MAEC dans le domaine de l'audit comptable et financier ;
- développer un audit interne qui permette de s'assurer

de la fiabilité de l'ensemble du processus comptable partagé entre ordonnateur et comptable en associant, au sein d'une même équipe d'audit, des auditeurs de la DGCP et des ministères intéressés.

Lancée en 2006, cette démarche s'est amplifiée en 2007. Le tableau ci-après recense les processus sur lesquels ont porté les quinze audits conduits à ce titre et associant neuf ministères :

MINISTÈRE	CYCLES ET PROCESSUS
Écologie	Infrastructures routières (parc immobilier)
Intérieur	Dotations aux collectivités locales Transports, déplacements, missions et réceptions (administration centrale)
Outre Mer	Interventions (gestion du passeport mobilité par les différents opérateurs)
Justice	Interventions (secteur associatif habilité de la protection judiciaire de la Jeunesse)
Jeunesse et Sports	Charges à rattacher des services déconcentrés
Agriculture	Charges à rattacher auprès des offices agricoles et du Centre National d'Aménagement des Structures des Exploitations Agricoles (CNASEA)
Défense	Rémunérations (Armée de Terre et Gendarmerie) Transports, déplacements, missions et réceptions (Marine) Dépenses sur masses (Armée de l'Air) Autres immobilisations corporelles et stocks (SIMMAD, Marine)
Éducation nationale	Immobilisations incorporelles
Santé	Charges et provisions à rattacher et dettes et créances réciproques entre l'État et la sécurité sociale
Économie, Finances, Emploi / Budget, Comptes publics Fonction publique	Participations (direction du budget et Agence des Participations de l'État) Crédits d'impôts (Direction générale des impôts) Provisions pour risques et charges (Direction générale des impôts) Pensions (Service des Pensions)

Le développement de ces audits témoigne de l'intérêt porté à cette démarche par les différents acteurs qui ont pu apprécier l'appui que les auditeurs internes ont pu leur apporter dans la mise en œuvre de procédures comptables nouvelles. Les thèmes ont en effet été définis en cohérence avec les priorités définies dans les plans d'action ministériels dans le souci de favoriser la maîtrise des principaux risques comptables.

En ce qui concerne la DGCP, la MAEC, appuyée par les auditeurs du réseau du Trésor public, a conduit des audits internes ciblés sur des processus à enjeux :

- la rémunération des fonctionnaires ;
- les pensions versées par l'État ;
- les participations de l'État, via l'évaluation de la qualité des comptes d'une cinquantaine d'établissements publics nationaux.

Parallèlement à ce développement de l'audit comptable et financier, l'articulation entre l'audit interne et l'audit externe a franchi une nouvelle étape. La Cour des Comptes a en effet considéré que la MAEC remplissait les critères définis par la norme ISA 610 et qu'elle pouvait donc s'appuyer sur ses travaux.

Un protocole a donc été conclu entre le certificateur et la MAEC afin de garantir une coordination forte de leurs travaux respectifs et de favoriser une mutualisation de leurs méthodologies et des résultats de leurs audits. Ce protocole a pour vocation d'être progressivement élargi aux corps de contrôle des autres ministères, sous une forme tripartite, en fonction de la consolidation de la fonction d'audit interne.

2.3.2 Un audit externe qui relève de la Cour des comptes

Le dispositif de contrôle interne comptable est parachevé par la Cour de comptes, chargée dans le cadre de son rôle d'assistance au Parlement et en application des dispositions de l'article 58-5 de la loi organique relative aux lois de finances, de la certification des comptes de l'État.

La mission de la Cour est évoquée dans le présent rapport uniquement dans la mesure où son intervention s'articule avec la démarche de contrôle interne comptable et où sa présentation rapide permet dès lors une meilleure compréhension du dispositif de maîtrise des risques comptables dans son ensemble.

La Cour des comptes, institution supérieure de contrôle dont l'indépendance résulte des dispositions de la Constitution, est chargée de la certification annuelle de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État.

LA CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT

La régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État sont certifiées annuellement par la Cour des comptes en vertu de l'article 58-5 de la LOLF, dans le cadre de sa mission d'assistance du Parlement depuis l'exercice 2006.

En application des normes internationales d'audit qu'elle applique, la Cour des comptes s'assure, en particulier, que :

- les normes du référentiel comptable adopté sont bien appliquées ;
- les évaluations et estimations sont de qualité ;
- les informations sont enregistrées, correctes et transcrites dans les états financiers.

Les missions de la Cour ne consistent pas à contrôler l'intégralité des opérations de l'État mais à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes de l'État ne comportent pas d'erreurs significatives de nature à affecter leur régularité, leur sincérité et leur fidélité. Dans ce cadre, le dispositif de contrôle interne et d'audit interne doit lui procurer une assurance raisonnable quant à la qualité des enregistrements comptables et des informations portées dans les états financiers.

Conformément aux normes internationales d'audit, la Cour des comptes s'appuie sur le contrôle interne comptable des services de l'État pour planifier ses diligences. Ses constats au cours de ses missions d'audit permettent d'alimenter les plans d'action.

Le 29 mai 2007, dans le cadre du premier exercice de certification, la Cour des comptes a certifié les comptes 2006 de l'État en assortissant son opinion de treize

réserves qualifiées de substantielles. La réserve n° 2 concerne le dispositif de contrôle interne comptable de l'État qui reste à renforcer plus largement dans l'ensemble des services de l'État. La Cour des comptes a toutefois souligné que « la direction générale de la comptabilité publique, au niveau central comme dans le réseau, est désormais dotée de dispositifs de contrôle interne comptable opérationnels dont l'efficacité est, globalement, satisfaisante ».



Il en ressort notamment en 2007 plusieurs thèmes récurrents sur lesquels la Cour des comptes met l'accent et qui permettent d'orienter le pilotage du dispositif de maîtrise des risques, en particulier :

■ la piste d'audit et la traçabilité des opérations, des

acteurs, des contrôles et des enregistrements dans les applications informatiques ;

■ la sécurité du système d'information, dont notamment les règles d'accès aux applications.

LES 13 RESERVES DU RAPPORT SUR LES COMPTES 2006

- 1 – Les systèmes d'information financière de l'État
- 2 – Le dispositif de contrôle et d'audit internes
- 3 – Les actifs du ministère de la Défense
- 4 – Les comptes des opérateurs
- 5 – Les immobilisations corporelles et incorporelles spécifiques
- 6 – Les contrats d'échanges de taux pour la gestion de la dette
- 7 – Le compte des opérations de la COFACE effectuées avec la garantie de l'État
- 8 – La section des fonds d'épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations
- 9 – Le réseau routier
- 10 – Le parc immobilier
- 11 – Les obligations fiscales
- 12 – Les passifs d'intervention
- 13 – Les comptes des Pouvoirs publics

Ces démarches d'audit interne et externe participent aux côtés des acteurs du contrôle interne comptable à l'identification des risques et contribuent ainsi au

mouvement d'amélioration continue de la qualité des comptes et plus largement d'efficacité des procédures dans le cadre d'un système global de maîtrise des risques.

3. LA DÉMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE : UN SYSTÈME GLOBAL DE MAÎTRISE DES RISQUES DANS UN OBJECTIF D'AMÉLIORATION CONTINUE

Le dispositif de contrôle interne comptable de l'État repose sur un système de pilotage permettant de cibler les zones de risques et de mobiliser différents leviers destinés à en assurer la maîtrise. Ces différents leviers sont utilisés dans le cadre d'une approche globale reposant sur des mesures organisationnelles et des adaptations des systèmes d'information, des ajustements des politiques de contrôle et la mise en œuvre de différents leviers de prévention et de gestion des risques.

3.1 LES ÉTAPES DU PILOTAGE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE : INDICATEURS, CARTOGRAPHIE DES RISQUES ET PLAN D'ACTION

3.1.1 Des objectifs matérialisés par des indicateurs de qualité comptable

Si, en ce domaine, l'indicateur essentiel demeure l'opinion de la Cour des comptes sur les comptes de l'État, d'autres outils de mesure de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques ont été développés par la DGCP. Ces indicateurs sont suivis par le service de la Fonction comptable de l'État. Il s'agit notamment de l'analyse :

- du nombre de jours-anomalies constatés dans la comptabilité générale de l'État (nombre de jours durant lesquels une anomalie est recensée par le système d'information) ;
- du volume financier des processus comptables fiabilisés par l'audit interne comptable et financier ;
- des taux d'anomalies relevés à l'occasion des

contrôles de la dépense ;

- des taux moyens d'indus sur les dépenses de rémunérations ;
- de la proportion de processus comptables ayant fait l'objet d'un diagnostic ;
- des taux de régularisation des comptes transitoires et d'attente de la comptabilité générale (comptes dits d'imputation provisoire).

Il convient de noter parmi ces indicateurs que plusieurs d'entre eux participent au suivi de la performance de la direction générale de la comptabilité publique en tant qu'intégrés au projet annuel de performance (PAP) et dans le contrat pluriannuel de performance de la DGCP.

LES RÉSULTATS DES INDICATEURS TRADUISENT UNE MONTÉE EN CHARGE DU DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

- des jours anomalies en diminution de 70 % entre fin 2007 et début 2006
- un quasi apurement des imputations budgétaires de dépenses et de recettes
- une diminution des écritures rectificatives et des écritures forcées respectivement de 22 et de 62 %
- environ 1200 diagnostics de processus par les comptables

À ce titre, l'indicateur « diagnostics de processus » permet de mesurer l'effort des acteurs du contrôle interne et de l'audit comptable et financier en matière de qualité comptable. Il s'agit d'une méthode d'auto-évaluation mise en œuvre pour certains processus par l'encadrement des services de trésoreries générales et de contrôles budgétaires et comptables ministériels, sous le pilotage de la CQC. Les processus sont déterminés pour partie par le Comité national de contrôle interne, pour partie par les comptables. Les dysfonctionnements détectés lors de ces diagnostics font l'objet d'un plan d'action, le tout étant évalué par l'audit interne l'année suivante. À noter que cette démarche d'auto-évaluation des risques s'étend progressivement à des services gestionnaires dans certains ministères.

Ces indicateurs sont complétés lors de la clôture des comptes d'une série d'indicateurs plus ponctuels, à la disposition du comité de pilotage de la clôture, qui, couplés aux contrôles de la fin d'exercice et aux revues analytiques, offrent une meilleure maîtrise pour l'établissement des états financiers annuels.

3.1.2 Le recensement et l'analyse des risques : la cartographie des risques

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. La cartographie des risques est alimentée par les signalements des acteurs de la fonction



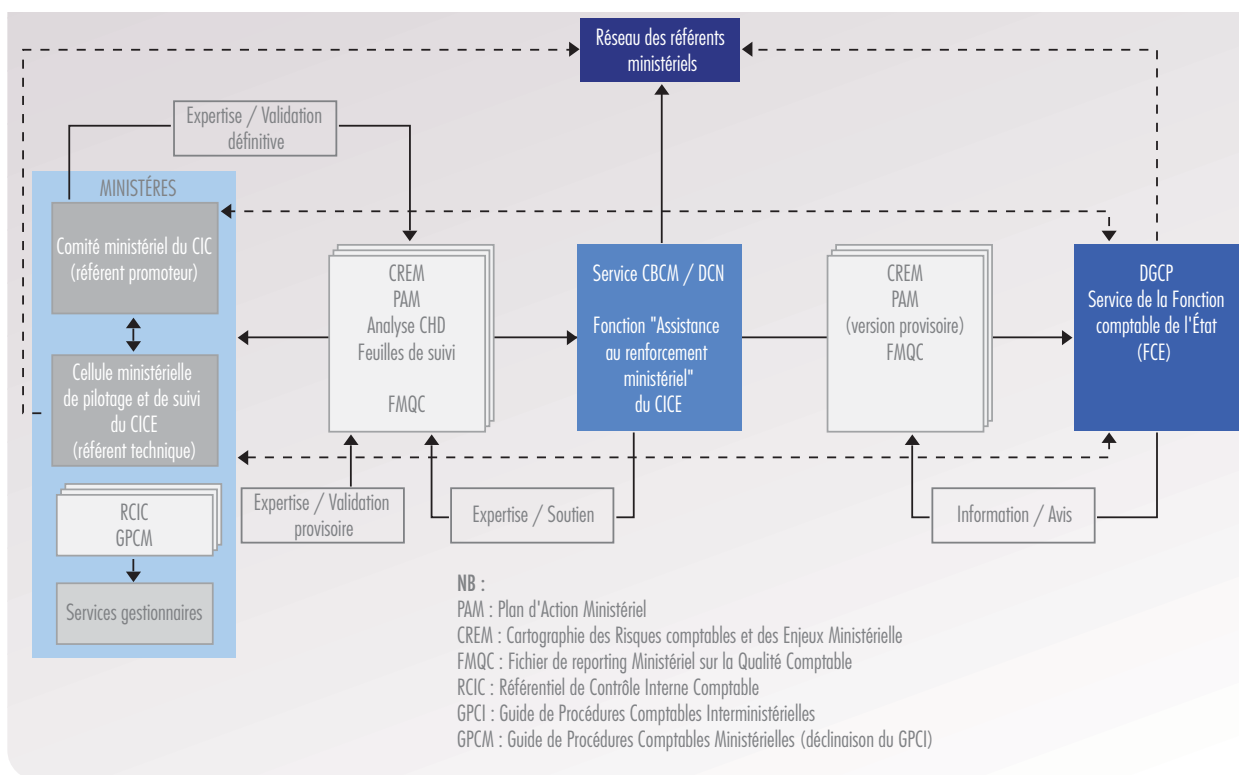
comptable et par les constats des auditeurs internes et externes.

Un point central de la démarche repose en effet sur l'évaluation continue du contrôle interne comptable par les acteurs eux-mêmes, directement lors du constat de risques révélés par l'exécution des opérations financières, soit dans le cadre d'un diagnostic de processus.

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 logique de cartographie des risques, mise en place au départ pour la partie des processus relevant du comptable, a été étendue à la partie des processus concernant les gestionnaires.

Schéma d'ensemble d'élaboration des plans d'action ministériels



3.1.3 - La gestion des risques : les plans d'action comptable

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.

Le Plan d'Action Comptable de l'État (PACE) est tenu par le service de la Fonction comptable de l'État. Un plan d'action est en outre tenu par chaque comptable.

Les ministères formalisent également leur stratégie de couverture des risques dans des Plans d'Action Ministériels (PAM).

Le Plan d'Action Comptable de l'État, comme ceux de l'ensemble des ministères, fait l'objet d'une présentation à la Cour des comptes dans le cadre du Comité d'échange et de suivi. Il s'agit d'outils de pilotage qui ont trouvé désormais une certaine maturité en 2007.

L'ACTUALISATION EN 2007 DES ACTIONS PROGRAMMÉES DANS LES PAM

Le nombre d'actions programmées par les ministères sur la période 2006-2009 a augmenté de 29% par rapport aux plans d'actions initiaux établis en 2006. On décompte désormais **1194 actions pour l'ensemble des ministères dont les trois quarts (75%) sont en cours de mise en œuvre et 48% étaient complètement réalisées au 31 décembre 2007. Sur la tranche 2007, 89% des actions sont réalisées ou en cours.**

La DGCP a proposé en 2007 une méthode d'organisation du suivi et de l'actualisation des cartographies et des plans d'actions aux ministères : chaque équipe de pilotage ministérielle établit un point d'étape semestriel (au 30 janvier et au 30 juin) sur la mise en œuvre des actions et réactualise annuellement au 30 juin le contenu des deux outils à partir, notamment, des indicateurs de taux des anomalies relevées à l'occasion des contrôles de la dépense, transmises par les CBCM aux ministères, des réserves et observations

de la Cour des comptes et des recommandations de l'audit interne.

Les informations permettant l'actualisation sont communiquées à la DGCP qui est chargée de procéder à une **consolidation** et à une **synthèse** afin de présenter une vision unifiée des risques comptables et de favoriser le partage des travaux. Cette synthèse permet de suivre la réalisation des engagements pris collectivement auprès de la Cour des comptes.

LE PLAN D'ACTION COMPTABLE DE L'ÉTAT : FIL CONDUCTEUR DES ÉCHANGES AVEC LA COUR DES COMPTES

Le **Plan d'Action Comptable de l'État (PACE)** est le support principal du dialogue avec la Cour des comptes. L'élaboration et le suivi du plan d'action à partir des réserves et des observations de la Cour des comptes ont permis d'identifier les actions à conduire, de définir des priorités et un calendrier de réalisation en fonction des enjeux significatifs pour l'administration.

Toutes les recommandations et observations de la Cour font l'objet d'un suivi et sont progressivement intégrées dans le PACE afin de répondre à ses attentes.

Le plan d'action permet également de traiter en amont les points potentiels de divergence. Un travail itératif a permis de faire émerger la plupart du temps des positions consensuelles. Certaines actions ne pourront toutefois être satisfaites qu'à l'horizon du déploiement des futurs systèmes d'information.

En mars 2008, le taux de réalisation des actions du PACE programmées pour 2007 s'élevait à 91%.

La cartographie des risques et plans d'action sont structurés autour des trois leviers du contrôle interne comptable : l'organisation des services, la documentation

des procédures et la traçabilité des acteurs et des opérations comptables.

3.2 L'ORGANISATION DES SERVICES, LA MODERNISATION DES SYSTÈMES D'INFORMATION ET L'ADAPTATION PERMANENTE DES CONTRÔLES AUX RISQUES

Les adaptations organisationnelles et l'évolution du système d'information financier et comptable, répondent à la fois à des préoccupations d'efficacité et de sécurité des processus.

3.2.1 La mise en place des services de contrôle budgétaire et comptable ministériel et la création du comptable centralisateur des comptes de l'État

Chaque ministère est désormais doté d'un comptable public dédié, le **Contrôleur Budgétaire et Comptable Ministériel (CBCM)**, interlocuteur de proximité des gestionnaires pour l'ensemble des travaux comptables, en particulier les chantiers ministériels de contrôle interne comptable.

Depuis le 1^{er} janvier 2007, le CBCM est assignataire de l'ensemble des opérations financières et comptables



du ministère au plan central, à l'exception des dépenses de personnel.

Le CBCM est l'interlocuteur dédié des ministères en matière comptable. A ce titre, il leur apporte une assistance et constitue un appui en matière de renforcement du contrôle interne comptable.

La mise en place des CBCM a fait l'objet d'une feuille de route en 2007 précisant les conditions de leurs missions et l'articulation avec le service de la Fonction comptable de l'État.

Par ailleurs, le service de la Fonction comptable de l'État a souhaité renforcer son organisation interne en créant en son sein une structure de pilotage des comptes dénommée « comptable centralisateur des comptes » (3CE).

Cette structure est chargée de l'organisation et de la coordination des travaux comptables en cours d'année et à la clôture, en lien avec les différents acteurs de la fonction comptable, et intervient dans la production des restitutions périodiques et des états financiers de l'année.

3.2.2 Le déploiement des services facturiers

La DGCP déploie également avec les ministères une organisation nouvelle des processus de dépense après ordonnancement afin de parfaire la rationalisation et sécurisation des procédures.

Ainsi, la mise en place de **services facturiers** se poursuit. Ces centres de traitement et de paiement des factures, placés sous l'autorité des comptables participent à l'amélioration de la performance et de la qualité comptable, notamment en facilitant les opérations de fin d'exercice (rattachement à l'exercice).

LA CRÉATION DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES ET L'INTÉGRATION DE FRANCE DOMAINE

La fusion de la direction générale de la comptabilité publique et de la direction générale des impôts (DGI) s'inscrit dans le cadre de la réforme de l'État afin de rendre plus efficace les actions de l'administration financière au service des citoyens. Parmi les synergies attendues du rapprochement des deux réseaux figure une plus forte intégration des processus liés à l'assiette, au recouvrement et à la comptabilité des produits régaliens qui devrait contribuer à renforcer la qualité des comptes.

Du point de vue organisationnel, l'année 2007 a également été consacrée à l'adaptation du contrôle interne comptable consécutivement à l'intégration du service France Domaine au sein de la DGCP : au sein des trésoreries générales la proximité des acteurs en charge des opérations domaniales, des opérations de dépense et de comptabilité ont permis une meilleure coordination des travaux destinés à améliorer le processus parc immobilier de l'État.

3.2.3 La formalisation d'une définition claire des responsabilités : l'organigramme fonctionnel

La mise en œuvre de la réforme comptable s'est accompagnée de l'émergence de nouveaux processus (provision ; immobilisations...) ou de nouvelles tâches dans des processus traditionnels (charges à payer pour le processus commande publique...).

Un organigramme fonctionnel permet de positionner chaque acteur au sein d'un processus et d'apprécier le périmètre de sa **responsabilité**. C'est une étape incontournable dans tout dispositif de contrôle interne comptable qui rejoint des préoccupations de bonne gestion.

La mise en place et l'actualisation des organigrammes fonctionnels constituent un élément essentiel de

documentation des procédures en permettant de croiser l'organisation d'un service avec la cartographie des processus comptables. **L'encadrement** a alors la possibilité d'analyser l'existant (attribution des tâches, suppléance...), de s'interroger sur les possibilités d'amélioration (absence de contrôles mutuels, redondances de contrôles...) afin de limiter les risques comptables. En outre, les organigrammes fonctionnels constituent un élément essentiel de **la piste d'audit** dans la mesure où, par exemple, les codes utilisateurs correspondant aux habilitations informatiques doivent y être mentionnés.

En 2007, la plupart des ministères sont entrés dans la démarche de mise en place d'organigrammes fonctionnels. Une méthodologie et des organigrammes types ont été proposés par la DGCP à l'ensemble des

ministères pour les principaux processus des cycles Charges et Immobilisations et stocks.

L'organigramme fonctionnel constitue l'un des vecteurs privilégiés par les ministères pour diffuser la démarche dans leurs services gestionnaires et familiariser ainsi leurs référents avant d'engager une démarche plus aboutie. Certains ministères et directions ont d'ores et déjà amorcé le déploiement des organigrammes fonctionnels dans leurs services déconcentrés (Ministère du Travail, des Relations Sociales et de la Solidarité, Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des sports, Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Emploi - Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, Ministère de la Justice, Ministère de l'Agriculture et de la Pêche).

3.2.4 Des systèmes d'information dont les évolutions intègrent les normes du contrôle interne comptable

Le nouveau cadre d'exercice des opérations financières impose une constante évolution des applications

informatiques. Dans le contexte du « palier LOLF », le système d'information de l'État a été adapté à minima pour prendre en compte l'essentiel des exigences de la comptabilité d'exercice et la recherche d'intégration avec les applications informatiques utilisées par les gestionnaires dans le cadre de la fonction comptable partagée. C'est un effort considérable qui doit être cependant poursuivi afin d'aboutir à la mise à disposition des acteurs comptables des fonctionnalités davantage automatisées de la comptabilité d'exercice.

Un audit de la Cour des comptes a souligné en 2006 la robustesse du système du palier LOLF, même s'il doit être profondément amélioré avec la perspective de déploiement d'un système cible CHORUS qui intégrera l'ensemble des préoccupations en matière d'organisation de la fonction comptable et de traçabilité des opérations. En 2007, l'administration a engagé la conception du programme CHORUS qui doit commencer à se déployer à compter de 2008.

SYSTÈME D'INFORMATION ET CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

La dimension informatique occupant une place de plus en plus centrale dans la gestion financière et comptable, l'administration intègre le plus tôt possible ses préoccupations en matière de contrôle interne comptable dans les cahiers des charges des nouvelles applications informatiques. Ainsi dans le cadre de la définition des spécifications fonctionnelles du PGI CHORUS, du programme COPERNIC pour l'impôt ou bien de l'Opérateur National de Paie (ONP), des normes de contrôle interne informatique ont été adressées aux différentes maîtrises d'œuvre et d'ouvrage. Ces normes générales sont ensuite précisées et validées au fur et à mesure de l'avancée des projets.

3.2.5 L'évolution des points de contrôle

Un dispositif de contrôle interne comptable doit comprendre des activités de contrôle proportionnées aux risques et aux enjeux propres à chaque processus comptable. Aux contrôles permanents mis en œuvre par les services, viennent s'ajouter des contrôles sur des processus et des comptes pour lesquels l'existence de risques ou l'approfondissement de la connaissance des risques justifie des contrôles supplémentaires.

UNE CAMPAGNE DE CONTRÔLES EN 2007 MIEUX CIBLÉS ET ADOSSÉS À DES OUTILS PLUS PERFORMANTS

Le CNCI a validé en 2007 l'évolution de la méthodologie du contrôle interne comptable de l'État en 2008 afin de prendre en compte les constats des services et les recommandations des auditeurs internes et externes.

Le CNCI a ainsi fixé plusieurs orientations visant à mieux concentrer les efforts des acteurs sur les enjeux et à mieux appréhender les risques, en s'appuyant sur l'infocentre INDIA et le développement des outils de requêtage.

ORIENTATIONS DES CONTRÔLES DE SUPERVISION EN 2007

Les contrôles de supervision, relevant de l'encadrement, sont destinés à s'assurer de l'application des directives données au sein de l'entité et de la pertinence des choix organisationnels retenus au regard du respect des différents



critères de qualité comptable des opérations passées. À ce titre, le diagnostic constitue l'une des méthodes de l'encadrement pour assurer cette supervision.

LES PROCESSUS CLÉS A DIAGNOSTIQUER EN 2007 :

Pour 2007, le CNCI a défini cinq processus obligatoires devant être évalués par les comptables :

- "Impositions recouvrées par voie de rôle"
- "Amendes et condamnations pécuniaires"
- "Centralisation des opérations des régisseurs de l'État"
- "Transferts comptables"
- "Numéraire".

En 2007, le Comité National de Contrôle Interne a ciblé les contrôles clés suivants :

- l'équilibre du Compte d'affectation spéciale « Pensions »
- les créations et changements en matière de bénéficiaires de payes et de pensions
- l'ajustement de la comptabilité générale et de la comptabilité auxiliaire de la dépense.

UN PREMIER ARRÊTÉ INTERMÉDIAIRE

L'ensemble des opérations financières et comptables fait l'objet au fil de l'eau de contrôles par les services gestionnaires et comptables sur les différents processus.

En concertation avec la Cour des comptes, il a été décidé de conduire pour la première fois en 2007 un arrêté intermédiaire. Cet arrêté intermédiaire a eu pour objet, sur la base d'une situation comptable arrêtée au 31 octobre 2007, de réaliser divers travaux de réconciliation comptable entre la comptabilité générale et les comptabilités auxiliaires chez les comptables, d'effectuer une revue des « TOP écritures » (opérations à enjeux supérieures à 50 millions d'euros pour la majorité des comptables en fonction de la volumétrie

des opérations) et d'effectuer une revue analytique sur les variations les plus importantes par rapport à l'exercice précédent.

Le bilan de ce premier exercice s'est avéré positif en permettant le calage des balances d'entrées de 98% des comptes, de corriger plus de 1 500 écritures pour un montant supérieur à 200 millions d'euros et de régulariser les suspens. Conformément à l'objectif poursuivi l'arrêté intermédiaire a permis de fiabiliser les opérations courantes et de préparer les opérations de clôture.

En 2008, cet exercice sera anticipé et reconduit sur un périmètre plus large en associant autant que possible les gestionnaires sur certains processus.

3.3 LA DOCUMENTATION DES RISQUES ET DES PROCÉDURES FINANCIÈRES ET COMPTABLES

La diffusion d'une information adéquate, pertinente et fiable constitue une composante importante de tout dispositif de contrôle interne comptable.

La direction générale de la comptabilité publique a souhaité que cet effort de documentation puisse s'appuyer sur une logistique technique la plus performante pour en faciliter l'accès, l'utilisation quotidienne et l'actualisation. L'intranet interministériel qui héberge cette documentation, initialement dédiée aux guides de procédures, a été étendu en 2007 à la documentation des risques.

3.3.1 La normalisation et l'analyse des risques comptables : le référentiel de contrôle interne comptable de l'État

Le référentiel de contrôle interne comptable (RCIC) a vocation à faire le lien entre le recensement des risques et les procédures de gestion des principaux risques, conformément à la préconisation de l'AMF qui considère que les mesures de contrôle interne comptable sont d'autant plus appropriées qu'elles s'appuient sur un recensement par l'entreprise des principaux risques identifiables.



Établi par le service de la **Fonction comptable de l'État**, le référentiel de contrôle interne comptable décrit donc les risques comptables et définit les **mesures de contrôle interne** attendues de la part de l'encadrement des services, selon l'environnement, le métier et le volume des opérations traitées.

Le référentiel de contrôle interne comptable est le support à partir duquel l'**encadrement** procède au **diagnostic de processus ou d'organisation** consistant à évaluer les risques spécifiques à son service et peut ainsi mettre en place les mesures de contrôle interne comptable adéquates.

Le référentiel de contrôle interne comptable est composé de plusieurs documents :

- **les normes de contrôle interne comptable de l'État et le glossaire associé** définissent et fixent les principes applicables dans les domaines fonctionnels et informatiques. En 2007, les normes de contrôle interne informatique ont été refondues, notamment pour prendre en compte les évolutions en matière de sécurité du système d'information ;
- **la note méthodologique relative au cadre de référence du contrôle interne comptable de l'État** décrit l'architecture et l'ensemble des rouages du dispositif dans les services comptables. La note méthodologique

a été modifiée en 2007 afin d'adapter le dispositif de contrôle interne comptable ;

- **le référentiel de contrôle interne organisationnel** traite des aspects transverses de l'ensemble des processus comptables et complète les outils d'analyse des risques par processus qui ont une logique « métier ». Il présente les risques touchant l'organisation des structures, des compétences et des responsabilités (attribution des tâches, délégations des signatures, sécurité physique, circulation de l'information...), le dispositif comptable (calendrier et acteurs de l'enregistrement comptable, tenue et archivage des documents et pièces comptables...) et le système d'information (doctrine d'emploi des applications, sécurités logiques...) dans la mesure où ils peuvent altérer la qualité comptable. En 2007, outre une version interministérielle, un référentiel de contrôle interne organisationnel a été élaboré spécifiquement pour les postes comptables non centralisateurs du Trésor dans la perspective de la généralisation du nouveau dispositif de contrôle interne comptable en 2008 ;
- **des référentiels de contrôle interne comptable par processus comptables** analysent les risques par processus, procédures et tâches dans une logique de fonction comptable partagée.



L'année 2007 a permis de poursuivre, grâce à l'évaluation permanente du dispositif de maîtrise des risques, l'amendement et l'enrichissement des référentiels élaborés dès les années 2005 et 2006. Les travaux se sont poursuivis sur les processus comptables qui n'avaient pas été documentés.

Par ailleurs, l'ensemble du référentiel de contrôle interne comptable a été mis en ligne sur un outil de formalisation et de modélisation au cours de l'année 2007 (cf. infra) de manière à le rendre accessible à l'ensemble des ministères.

Au **niveau ministériel**, les gestionnaires peuvent utiliser et **adapter les outils** mis à disposition par la DGCP pour l'analyse des risques dans les services centraux et déconcentrés.

C'est le cas, par exemple, du Ministère du Travail, des Relations sociales et de la Solidarité qui a finalisé le diagnostic des processus « commande publique » et « interventions » dans ses directions régionales, avec le soutien des CQC ; ou du Ministère de l'Éducation

nationale dont les rectorats devaient diagnostiquer cette année un ou plusieurs processus de leur choix sur la base d'une série de référentiels préadaptés. On peut également citer les travaux menés par le Ministère des Affaires étrangères et européennes sur la fiabilisation du processus « interventions » ou encore le déploiement du référentiel sur « le recouvrement de la taxe intérieure sur les produits pétroliers » élaboré par la Direction générale des douanes et des droits indirects.

L'année 2007 a permis le perfectionnement du dispositif opérationnel interministériel avec notamment une mutualisation des grilles de diagnostic génériques interministérielles pour les processus commande publique, baux, frais de déplacement et intervention. Ces grilles, diffusées par la DGCP, ont pour objectif de faciliter l'exploitation des RCIC correspondants.

La perspective en matière d'analyse des risques au niveau ministériel reste actuellement l'étude de l'intégration formelle de l'engagement juridique dans l'analyse de risques afin de fiabiliser cette phase de la dépense.

LA DÉCLINAISON DU DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AUX OPÉRATEURS DE L'ÉTAT

La DGCP a mis en place en 2007 un groupe de travail pour décliner aux établissements publics nationaux (EPN) le référentiel de contrôle interne comptable initialement conçu pour l'État. Ces groupes de travail sont chargés de l'adaptation des référentiels concernant les processus des cycles immobilisations et stocks, charges, engagements et provisions, trésorerie, produits et états financiers. Le déploiement auprès des opérateurs est mis en œuvre progressivement dans le cadre d'une démarche pluriannuelle pour tenir compte du nombre et de la diversité des structures concernées.

3.3.2 La formalisation des processus comptables

LA DESCRIPTION DES OPÉRATIONS À RÉALISER : LES GUIDES DE PROCÉDURES COMPTABLES

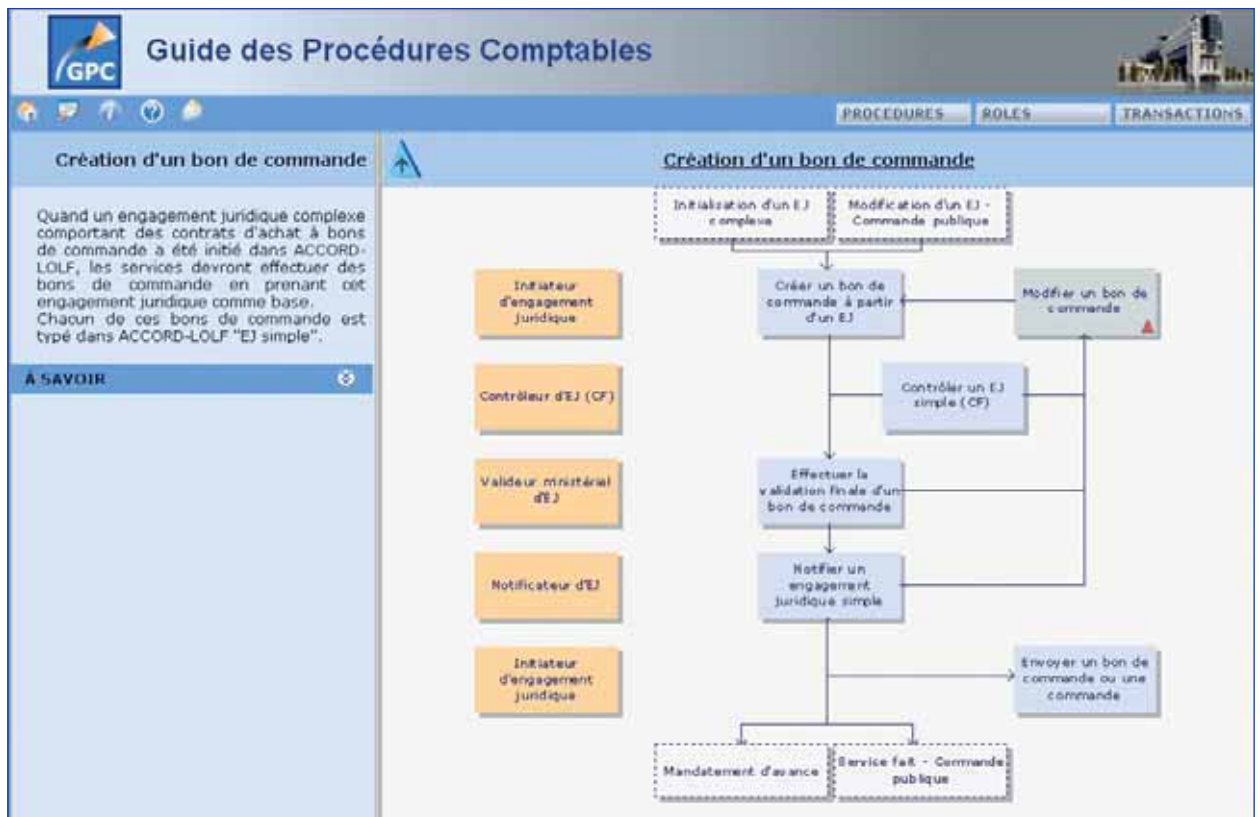
Les guides des procédures comptables sont des outils à **destination des opérationnels** et répondent à leur besoin d'information dans l'exécution de leurs tâches quotidiennes. Ils participent à la maîtrise des risques comptables en présentant **une information précise, unique, complète et actualisée**.

Leur objectif est de constituer un mode opératoire de référence, d'homogénéiser les tâches, de diffuser les bonnes pratiques et de permettre une meilleure compréhension par les acteurs de leur rôle dans l'exécution de processus complexes et par nature très morcelés.

Les guides de procédure (GPC) actuellement publiés concernent essentiellement les cycles charges et trésorerie, mais leur périmètre continue de s'enrichir progressivement.

La programmation des nouveaux chantiers est soumise à l'arbitrage du Comité national de contrôle interne.

Une démarche de **déclinaison ministérielle** des guides de procédures, lancée en mai 2006, a été poursuivie en 2007. En effet, s'il appartient à chaque ministère de définir la méthode et les outils qui correspondent au mieux à son environnement, il apparaît essentiel d'assurer une cohérence d'ensemble entre les guides déployés et de préserver une cohésion avec les principes définis par la DGCP qui constituent le cadre de référence



pour le certificateur. Les ministères peuvent donc utiliser les guides de procédure publiés ou apporter des adaptations et des compléments en fonction de leurs spécificités. La DGCP et les ministères qui souhaitent décliner les guides de procédures, concluent un protocole qui définit les conditions de collaboration entre eux.

En 2007, plusieurs ministères ont prévu, dans leur plan d'action l'élaboration de guides de procédure propres à s'appliquer à leurs spécificités ministérielles. Ainsi, cette année, le ministère des Affaires étrangères, le ministère de l'Agriculture et de la Pêche, le ministère de l'Intérieur, de l'Outre-mer et des Collectivités Territoriales, la direction générale des douanes et des droits indirects et l'INSEE participent au chantier notamment pour les processus du cycle des immobilisations, ainsi que les processus de charges d'intervention, de commande publique et de baux.

Le **guide de procédures comptables interministérielles** (GPCI) concerne actuellement les processus comptables gérés sous ACCORD-LOLF et les processus « interventions » sous ND. Il sera enrichi à compter du 1^{er} semestre 2008 des processus « parc immobilier » (travail mené en partenariat DGCP/Ministère de

l'Agriculture et de la Pêche), « immobilisations incorporelles », « commande publique », « frais de déplacement », « baux » et « acquisitions immobilières » sous ND et « commande publique » en service facturier sous ACCORD-LOLF.

Les ministères et les directions ont, par ailleurs, mené des travaux importants de **documentation sous divers autres formats** (guide papier, répertoire CIC dans les sites intranet ministériels...) principalement pour :

- la fiabilisation de l'engagement juridique et du service fait (Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Emploi, Services du Premier Ministre, Ministère du Travail, des Relations Sociales et de la Solidarité) ;
- la documentation des processus commande publique et interventions (Ministère de l'Intérieur, de l'Outre-mer et des Collectivités Territoriales, Ministère de la Justice, Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des Sports, Ministère du Travail, des Relations Sociales et de la Solidarité, Ministère de l'Éducation nationale, Ministère des Affaires étrangères et européennes) ;
- le recensement des charges, des produits et des provisions à rattacher à l'exercice (Ministère de la



Justice, Ministère du Travail, des Relations Sociales et de la Solidarité) ;

- l'accompagnement de la mise en œuvre du service facturier (Ministère de la Santé, de la Jeunesse et des Sports, Ministère du Travail, des Relations Sociales et de la Solidarité) ;

- le guide sur l'instruction des demandes et le paiement des bourses de l'enseignement secondaire public et privé sous contrat (Ministère de l'Agriculture et de la Pêche).

L'OUTIL DE MODÉLISATION DES PROCÉDURES

Les guides de procédure et les RCIC sont désormais élaborés à partir d'un outil de modélisation, diffusés par l'intermédiaire d'un Intranet géré par la DGCP et accessibles à l'ensemble des acteurs gestionnaires et comptables sous un format web ergonomique.

La consultation du RCIC est accessible pour l'ensemble des services de la DGCP et a été étendue aux services du CBCM ainsi qu'aux référents ministériels au cours du premier semestre 2007. Le nombre d'accès au RCIC a connu une progression constante sur l'année, avec en moyenne 6 600 consultations par mois.

La mise à disposition de l'outil de modélisation des guides de procédures comptables au profit des ministères par la direction générale de la comptabilité publique a permis de concevoir leurs propres sites documentaires

en lien avec le site interministériel. C'est particulièrement le cas du ministère des Affaires Étrangères et Européennes et du ministère de l'Agriculture et de la Pêche.

Ministère des Affaires Étrangères

Guide des Procédures Comptables

Accueil | Recherche | Glossaire | Aide | Contact

PROCÉDURES | ROLES | TRANSACTIONS

- Nouveautés
- Instructions Comptables
- Procédures
- Rôles
- Transactions

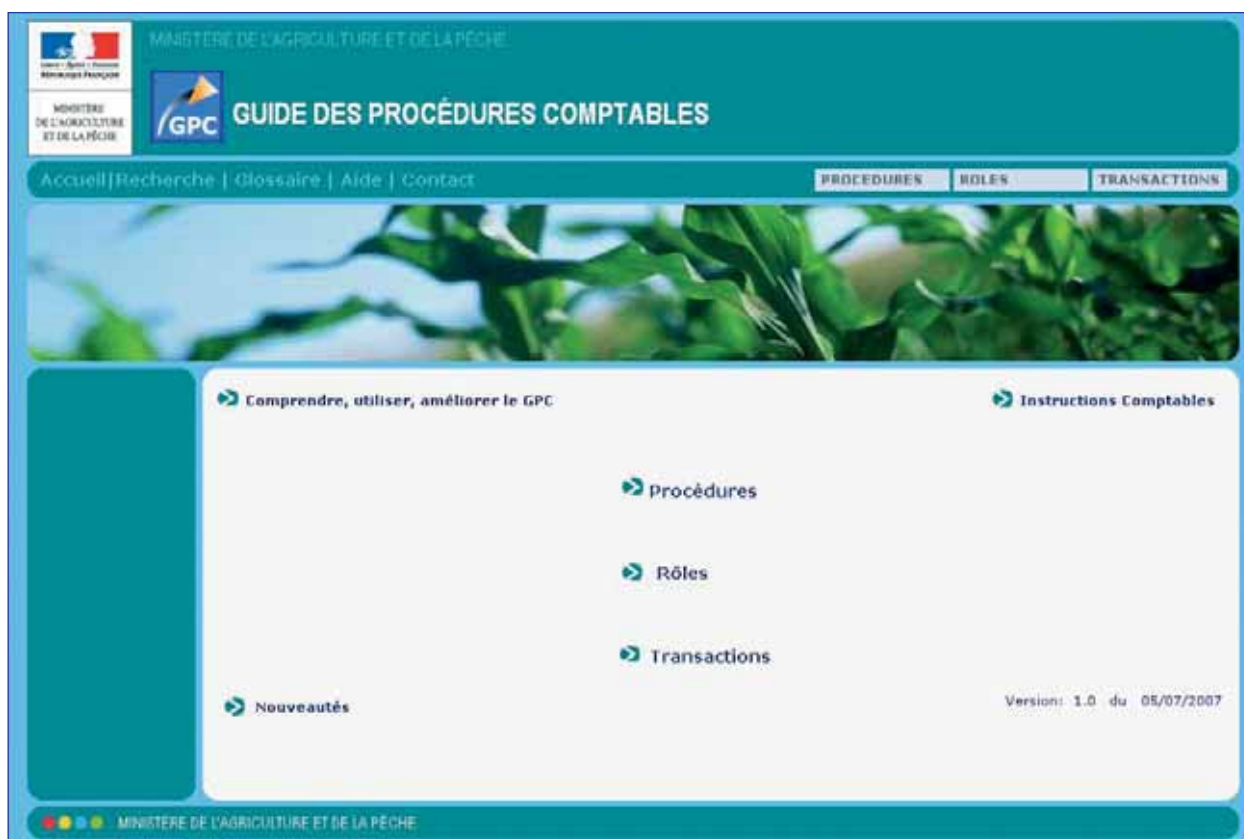
Ce guide, adaptation du GPC interministériel, a été réalisé par le bureau DAF/2/QAF/C à l'intention des gestionnaires, pour les aider à traiter leurs opérations. Il sera mis à jour régulièrement.

Comprendre, utiliser, améliorer le GPC

Voir la vidéo de démonstration

Version: 1.1 du 09/11/2007

MINISTÈRE DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES



3.4 LA TRAÇABILITÉ DES ACTEURS ET DES OPÉRATIONS COMPTABLES

3.4.1 Le renforcement de la piste d'audit

En matière de contrôle interne comptable, la DGCP porte une attention soutenue, dans le domaine informatique, à la constitution d'un **chemin de révision** (ou piste d'audit) **fiable et continu** à la fois pour les applications dont elle a la charge et qui constituent l'ossature du système d'information comptable, mais aussi pour les applications développées par les autres administrations. À ce titre, les travaux de conception des projets **CHORUS** ou de

COPERNIC intègrent les préoccupations de piste d'audit.

En matière de traçabilité, il convient de souligner l'apport que constituent les requêtes issues de l'infocentre **INDIA-LOLF** et des **logiciels d'analyse automatisée de données**. En outre l'application **AGIR**, en cours de conception, est destinée à formaliser les contrôles réalisés a posteriori et qui ne peuvent donc être retracés dans le système d'information comptable.

LES OUTILS D'EXTRACTION DES DONNÉES COMPTABLES

L'année 2007 a été marquée par le déploiement et le développement des outils d'extraction de données comptables mis à disposition des CQC et de la MVCG (infocentre INDIA, logiciels d'analyse automatisée de données) et leur permettant de procéder aux revues analytiques, aux contrôles de cohérence des comptes, à la recherche d'opérations atypiques ou à la corroboration des opérations dépassant un seuil (50 ou 100 millions d'euros selon les cas).

Les requêtes permises par ces outils constituent un apport important à la **qualité de la traçabilité des contrôles**.

Les **logiciels d'analyse automatisée de données** sont des outils d'extraction des données permettant d'analyser, de croiser et d'échantillonner des fichiers afin de détecter des anomalies selon des critères librement définis. Si, au départ, la plupart de ces contrôles portent sur les données de l'application CGL, les informations contenues dans d'autres applications informatiques, notamment celles n'entrant pas dans le périmètre de l'infocentre INDIA, vont progressivement intégrer le périmètre des contrôles de la MVCG.



3.4.2 La sécurisation des règles d'accès au système d'information

La traçabilité des opérations repose sur la traçabilité des acteurs : l'accès au système d'information constitue ainsi un point clé permettant de s'assurer du respect de l'attribution et de la séparation des tâches.

L'année 2007 a connu, au niveau de la DGCP, une rationalisation des modes opératoires d'habilitations, aux applications informatiques, avec l'élaboration de nouveaux guides d'accès au système d'information.

La revue des habilitations a été renforcée pour ce qui concerne l'application de comptabilité générale CGL avec la mise en place d'un contrôle semestriel piloté par le département d'exploitation de l'application et relayé par les cellules qualité comptable.

3.4.3 Dossiers de clôture et de révision

La **traçabilité** des opérations comptables étant essentielle, des dossiers de clôture et de révision ont été structurés dès l'exercice 2006 afin de disposer d'un archivage homogène entre les comptables.

Le **dossier de clôture** mis en place, pour justifier les soldes et les mouvements de l'exercice dans les comptes à la clôture, a été élargi aux CBCM en 2007.

Le **dossier de révision** destiné à retracer l'exécution de la politique de contrôle interne comptable, telle qu'elle a été définie dans le plan de contrôle interne, a été enrichi.

Par ailleurs, la direction générale de la comptabilité publique a entrepris au cours de 2007, la refonte des textes portant sur l'archivage des documents comptables et des pièces justificatives, qu'ils soient dématérialisés ou sous forme papier.

3.4.4 Rapports annuels des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels

Avec la mise en place des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, une relation de proximité avec les ministères se concrétise notamment par la remise d'états financiers destinés à présenter une vue d'ensemble sous la forme d'une situation financière et comptable ministérielle (SFCM), qui sera mise en œuvre en 2008.

Pour accompagner la SFCM, les CBCM élaborent à partir de la diffusion des comptes 2007, un rapport présentant la situation financière globale du ministère et développant un point sur le contrôle interne comptable.



CONCLUSIONS ET PERSPECTIVES

Face à l'ampleur du chantier que représente la réforme comptable de l'État, l'administration a choisi d'inscrire son action dans le cadre d'une trajectoire que ce soit dans la mise en œuvre du nouveau référentiel comptable de l'État, dans la modernisation de son système d'information ou dans le domaine du contrôle interne comptable.

Tout en intégrant dans les comptes tous les éléments d'information les plus significatifs pour répondre à l'objectif de la LOLF de renforcement du pilotage des finances publiques par les autorités publiques, l'administration évolue dans une perspective de progrès continus.

Le chantier du contrôle interne comptable n'échappe pas à cette logique.

Après une période de préparation en 2004 et 2005 qui a permis de poser les bases méthodologiques et de sensibiliser les ministères aux enjeux du contrôle interne comptable, l'année 2006 a permis d'organiser la démarche avec la mise en place de structures et d'outils de pilotage.

L'année 2007 a vu la concrétisation de la démarche dans des services centraux et déconcentrés d'un nombre important de ministères qui se sont appropriés la démarche et la mettent désormais en œuvre de manière opérationnelle.

La dynamique engagée doit évidemment se poursuivre et s'étendre progressivement à tous les services tout en veillant à adapter le niveau d'exigence aux enjeux et aux risques, par nature variables, selon les gestionnaires.

La collaboration étroite entre les gestionnaires et les comptables qui fonde cette démarche, et dans laquelle la Cour des comptes est associée de manière étroite, va continuer et s'amplifier en 2008 pour consolider le dispositif de maîtrise des risques comptables de l'État.

En sécurisant les processus qui ont un impact comptable et financier, la mise en œuvre de ce chantier de grande ampleur contribue à l'amélioration de la gestion publique, dans le cadre des objectifs fixés par la loi organique relative aux lois de finances.



www.comptes-publics.gouv.fr