



COMMUNAUTE ECONOMIQUE ET MONETAIRE DE L'AFRIQUE CENTRALE

Commission

Département des Politiques Economique, Monétaire et Financière

Direction des Finances Publiques

**GUIDE PRATIQUE
DE CONTROLE INTERNE
COMPTABLE**

**en application des directives du cadre harmonisé de gestion
des finances publiques, adopté en décembre 2011**

Version définitive

SIGLES ET ABREVIATIONS

AFRITAC Centre	Centre régional d'assistance technique du FMI pour l'Afrique Centrale
CDCP	Comptabilité en droits constatés et patrimoniale
CHGFP	Cadre harmonisé de gestion des finances publiques
CI	Contrôle interne
CIB	Contrôle interne budgétaire
CIBC	Contrôle interne budgétaire et comptable
CIC	Contrôle interne comptable
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DAF	Direction des affaires financières
DG	Directeur Général
DGFIP	Direction Générale des finances publiques
DGI	Direction Générale des Impôts
DGD	Direction Générale des Douanes
DGTCP	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique
EMR	Echelle de maturité de la gestion des risques
EPA	Etablissement Public Administratif
FMI	Fonds Monétaire International
IGE	Inspection Générale d'Etat
IGF	Inspection Générale des Finances
LOLF	Loi organique relative aux lois de finances
OFN	Organigramme fonctionnel nominatif
RCI	Référentiel de contrôle interne
RGCP	Règlement général sur la comptabilité publique
SG	Secrétariat général

PREFACE

Le Conseil des Ministres de la CEMAC a adopté en décembre 2011 six directives rénovant le cadre harmonisé de gestion des finances publiques (CHGFP) au sein de la Communauté, complété en septembre 2020 par une septième directive portant sur la comptabilité des matières. Ces directives répondent aux enjeux communautaires d'intégration et socio-économiques nationaux visant d'une part, à rendre crédible l'exercice de la surveillance multilatérale des politiques budgétaires et d'autre part, à garantir une bonne gestion des finances publiques.

A la suite de l'adoption de ces directives, les premières actions réalisées au niveau régional ont permis d'assurer notamment leur dissémination, appropriation et transposition dans les cadres légaux et réglementaires nationaux.

La première évaluation de la mise en œuvre des directives dans les Etats Membres, réalisée en 2020, a permis de constater avec satisfaction que la dynamique de la réforme est suffisamment engagée et des progrès sont enregistrés notamment sur les volets de la réforme budgétaire et de la transparence dans la gestion des finances publiques. Cependant, plusieurs défis restent à relever pour garantir une mise en œuvre réussie des dispositions relatives à la comptabilité en droits constatés et patrimoniale dans la perspective de l'échéance du 1^{er} janvier 2024. Dans ce cadre, un plan d'action régional 2021-2023 comprenant des activités pertinentes à mettre en œuvre en la matière a été adopté afin de renforcer l'implémentation des directives.

Le présent guide, élaboré avec l'appui du Département des finances publiques du FMI et de l'AFRITAC du Centre, s'inscrit dans cette dynamique, et plus particulièrement de la réforme comptable, dont l'un des chantiers emblématiques est la mise en place du contrôle interne comptable afin de garantir la fiabilité et la qualité des informations comptables, selon les normes et les principes issus du cadre harmonisé de gestion des finances publiques de la CEMAC.

Le présent guide pratique est destiné à appuyer les Etats membres dans la mise en œuvre du contrôle interne comptable.

Le guide a été validé sur le plan technique par le Comité d'experts en gestion des finances publiques au cours d'un webinaire tenu les 05 et 07 juillet 2021 qui a réuni notamment des experts de haut niveau en comptabilité publique et CIC. Aussi, adressons-nous nos vives félicitations et remerciements à toute l'équipe qui a participé à son élaboration et à son adoption.

Pr. Daniel ONA ONDO

Président de la Commission de la
CEMAC

LE CONTROLE INTERNE COMPTABLE

PLAN DU GUIDE PRATIQUE**PAGES**

TITRE I : DISPOSITIONS GÉNÉRALES	7
CHAPITRE I : OBJECTIFS DU GUIDE PRATIQUE SUR LA MISE EN ŒUVRE DU CIC	10
I. Objectifs	10
II. Le public cible	10
III. La démarche d'élaboration	10
CHAPITRE II : PRESENTATION SYNTHETIQUE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE (CIC)	11
II. Contenu du contrôle interne comptable de l'Etat	11
III. Les principaux prérequis	13
IV. Les axes stratégiques :	13
TITRE II : METHODOLOGIE DE MISE EN ŒUVRE DU CIC.....	15
CHAPITRE I : DEFINITION, CHAMP D'APPLICATION DU CIC, CRITERES DE LA QUALITE COMPTABLE ET DEMARCHE GLOBALE	15
I. Définition du CIC	15
II. Champ d'application	15
III. Critères de la qualité comptable.....	17
IV. Démarche globale du CIC	19
V. L'environnement de contrôle.....	20
CHAPITRE II. DEPLOIEMENT DE LA METHODOLOGIE : LES 4 COMPOSANTES DE LA METHODOLOGIE DU CIC	21
I. La composante pilotage	21
1. La gouvernance, le pilotage et l'animation	21
2. La cartographie des risques	23
3. Le plan d'action.....	25
II. Composante organisation.....	28
1. Périmètre et organisation des opérations de CIC.....	28
2. Typologie de contrôle et attribution des tâches.....	30
III. Composante documentation du CIC	34
1. Guide de procédures	35
2. Référentiel de contrôle interne (RCI)	35
IV. Composante traçabilité du CIC	35
1. Notion de piste d'audit.....	36
2. Respect de la piste d'audit	36
CHAPITRE III. EVALUATION DU DISPOSITIF DU CIC ET IDENTIFICATION DES AMELIORATIONS A APPORTER.....	37
I. L'évaluation du dispositif de contrôle interne comptable.....	37
1. Les contrôles de supervision <i>a posteriori</i>	37
2. L'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR)	38
3. Audit interne	39
4. Audit externe (certification des comptes de l'Etat)	41
II. L'identification des améliorations à apporter au dispositif de CIC	44
1. La notion d'anomalie	44
2. La notion d'action	45
3. Le plan d'action.....	46

Encadrés

Encadré 1 : Contrôle interne comptable et contrôle interne budgétaire	7
Encadré 2 : Contrôle interne comptable et comptabilité des matières	16
Encadré 3 : Objectifs de la cartographie des cycles et processus comptables	49

Tableaux

Tableau 1 : Les critères de la qualité comptable	17
Tableau 2 : Combinaison des typologies de contrôles	30

Schémas

Schéma 1 : Champs respectifs des comptabilités budgétaires et générales, CIC et du CIB	9
Schéma 2 : Démarche globale du CIC	19
Schéma 3 : Structuration du CIC et typologie des contrôles	28
Schéma 4 : Proposition d'organisation générale du dispositif du CIC	29
Schéma 5 : Organisation des contrôles	31
Schéma 6 : Exemple d'organigramme fonctionnel nominatif	33
Schéma 7 : Eléments constitutifs de la documentation du CIC	34
Schéma 8 : Spirale vertueuse de la qualité comptable	39
Schéma 9 : Lien entre le CIC et la certification des comptes	42
Schéma 10 : Arbre décisionnel 'Contrôle de supervision' du plan d'action	45
Schéma 11 : Schéma récapitulatif de la démarche de CIC	46

Annexes

Annexe 1 : Notice méthodologique et modèle de cartographie des risques	47
Annexe 2 : Exemple de plan d'action de mise en place du CIC	53
Annexe 3 : Exemple de guide de procédure	54
Annexe 4 : Extrait d'un référentiel de contrôle interne (RCI), processus parc immobilier	55
Annexe 5 : Notice méthodologique de mise en œuvre de la démarche EMR	56
Annexe 6 : Proposition de feuille de route pour la mise en œuvre de la démarche CIC	68
Annexe 7 : Contrôle interne comptable et système d'information	70
Annexe 8 : Expériences pays	89
GABON	89
CAMEROUN	93
CONGO	94
Annexe 9 : Exemple de cartographie du processus « investissements – immobilisations »	101

TITRE I : DISPOSITIONS GÉNÉRALES

1. Le cadre harmonisé de gestion des finances publiques (CHGFP) de la CEMAC tel que traduit dans les cadres juridiques nationaux des Etats membres comporte une importante réforme de la comptabilité générale de l'Etat et pose le principe de la nécessité de mettre en place un dispositif contrôle interne comptable, vecteur indispensable à l'atteinte de la qualité comptable.
2. L'adoption de la directive n°1/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux Lois de finances au sein de la CEMAC et des autres directives de gestion des finances publiques, a eu pour conséquence un changement de référentiels et méthodes comptables pour l'Etat et est à la base d'une accélération de la démarche visant à doter les Etats de dispositifs de contrôle interne comptable.
3. Le référentiel normatif général applicable à la mise en œuvre du contrôle interne comptable fait notamment référence :
 - aux articles 61 et 71 de la directive n°1/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 relative aux Lois de finances au sein de la CEMAC ;
 - aux articles 88 et 89 de la directive n°1/11-UEAC-190-CM-22 du 19 décembre 2011 portant règlement général sur la comptabilité publique au sein de la CEMAC.
4. **Le contrôle interne comptable (CIC) est au cœur de la réforme de la comptabilité telle qu'envisagée par les directives de la CEMAC.** La mise en place de ce dispositif doit être vue comme un outil de fiabilisation de la comptabilité (qualité comptable et image fidèle de la comptabilité, par l'atteinte des critères de qualité comptable) et de maîtrise des risques associés. Il est, par ailleurs, un outil de pilotage qui doit permettre de donner l'assurance que les grandes orientations données par l'autorité compétente en matière de comptabilité publique et reprises opérationnellement par le producteur des comptes de l'Etat, sont bien mises en œuvre.
5. **Le CIC et le contrôle interne budgétaire (CIB) sont des démarches complémentaires et cohérentes.** L'encadré 1 ci-dessous précise cette complémentarité :

Encadré 1 : Contrôle interne comptable et contrôle interne budgétaire : des démarches complémentaires et cohérentes

Les démarches relatives au déploiement d'un contrôle interne comptable (CIC), suscitées par les impératifs de certification des comptes de l'État, ont souvent précédé celles concernant le contrôle interne budgétaire (CIB), cependant la démarche de contrôle interne budgétaire contribue également à la qualité comptable et ces deux démarches doivent être coordonnées.

Si ces démarches comportent des synergies évidentes, en termes de méthodes et dans la mesure où elles s'appliquent à des processus qui intègrent activités budgétaires et activités comptables, elles découlent néanmoins d'objectifs distincts.

L'objectif principal du CIC est de fournir une assurance raisonnable quant à la qualité de la comptabilité générale tandis que l'objectif du CIB est de fournir une assurance raisonnable quant à la qualité de la comptabilité budgétaire et à la soutenabilité budgétaire de la gestion. Ainsi, le CIB constitue une démarche qui ne se superpose pas au CIC mais qui lui est

complémentaire. **Ces deux dispositifs, avec des méthodes et des outils cohérents et articulés entre eux, permettent de couvrir l'ensemble des processus de dépenses et de recettes**, depuis la programmation jusqu'au règlement et à l'encaissement et aux opérations d'inventaire. S'agissant plus particulièrement de la dépense, le CIB :

- est focalisé sur la programmation, la mise en place des crédits et l'engagement des dépenses ;
- bénéficie des travaux du CIC sur la qualité des paiements et des opérations de fin de gestion ;
- contribue, au titre de la fiabilisation des engagements, à la qualité de la comptabilité générale (engagements hors bilan).
- contribue, au titre de la fiabilisation de la liquidation et de l'ordonnancement à la qualité de la comptabilité générale.

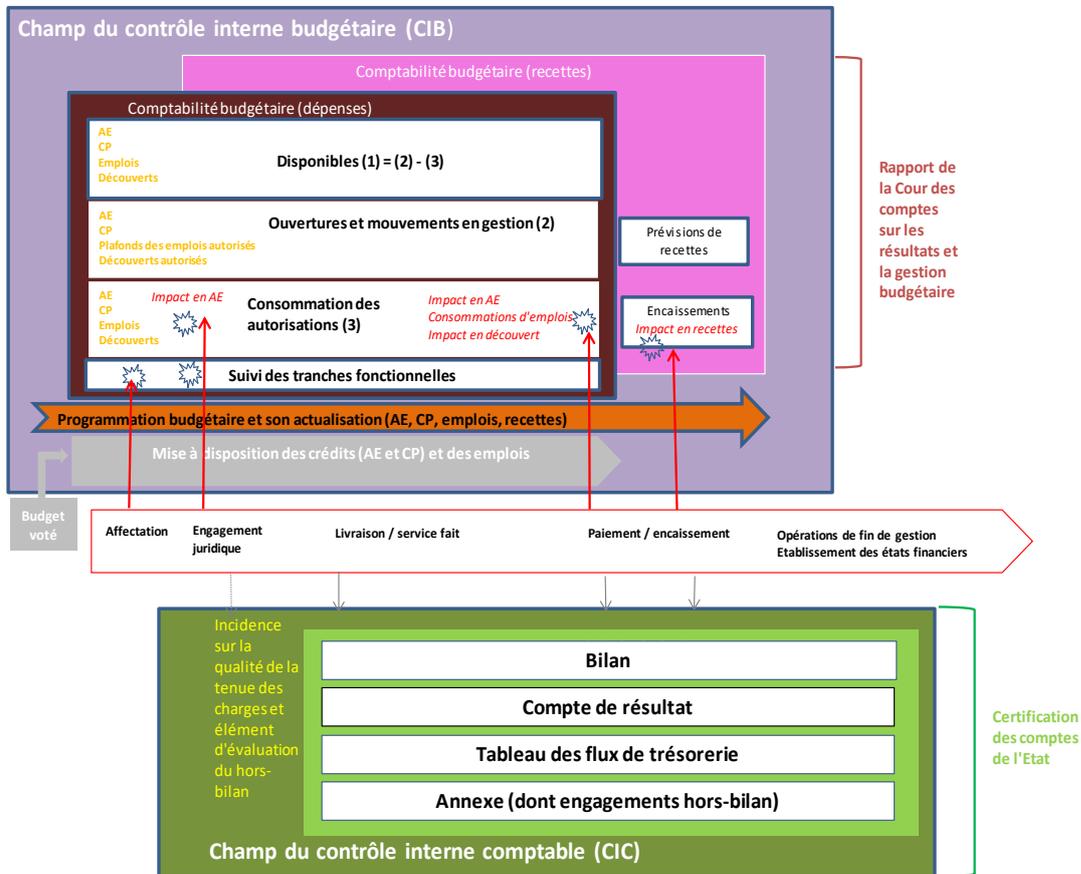
Si les deux démarches poursuivent des objectifs différents mais complémentaires, il est important de mutualiser les approches avec par exemple la création d'une instance de pilotage des deux démarches afin de favoriser une approche coordonnée vis-à-vis des ministères sectoriels qui pourraient montrer des réticences à adhérer à la démarche de contrôle interne.

Le schéma ci-dessous présente les lignes de partage ainsi que les zones d'actions communes entre CIC et CIB (schéma 1).

6. Remarques liminaires :

- Le guide est adossé à l'organisation comptable des pays de la CEMAC, une fois le processus de déconcentration de l'ordonnancement arrivé à son terme (qui implique par là même une déconcentration de la fonction comptable avec la mise en place de comptes ministériels).
- Le guide présente une organisation cible nécessitant un certain niveau de maturité sur la question. Chaque pays peut, à sa guise, décider d'un allègement.

Schéma 1 : champs respectifs des comptabilités budgétaires et générales, du CIC et du CIB



7. **La structure du guide comporte un titre I intitulé 'dispositions générales'** qui décrit les objectifs du guide, le public cible, la démarche d'élaboration puis rappelle les principales notions sur le CIC ; le titre II porte sur la gouvernance et le pilotage technique du CIC et **détaille la méthodologie de mise en œuvre du CIC et les outils associés. Des exemples illustrent** chaque fois que possible les méthodes et outils du CIC décrits dans le corps du guide.

8. **Les annexes du guide constituent une documentation technique à l'usage des experts des Etats membres leur permettant d'entreprendre ou de poursuivre la mise en place du contrôle interne comptable. Pour ce faire,** elles comportent :

- Une notice méthodologique du CIC et un modèle de cartographie des risques ;
- Un exemple de plan d'action ;
- Un exemple de guide de procédure ;
- Un extrait d'un référentiel de contrôle interne (RCI), processus parc immobilier ;
- Une notice méthodologique de mise en œuvre de la démarche de l'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR) ;
- Une proposition de feuille de route pour la mise en œuvre de la démarche CIC.

CHAPITRE I : OBJECTIFS DU GUIDE PRATIQUE SUR LA MISE EN ŒUVRE DU CIC

I. Objectifs

9. L'objectif visé par ce guide est d'appuyer la mise en place, par les Etats, d'un dispositif de contrôle interne comptable conforme aux principes et règles fixés par le nouveau CHGFP de la CEMAC de décembre 2011.

10. Ce nouveau cadre de gestion a fait l'objet de transpositions dans le droit interne des Etats membres, notamment à travers la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et ses principaux textes d'application et en particulier le règlement général sur la comptabilité publique (RGCP) et le plan comptable de l'Etat (PCE).

11. Ce guide décrit les modes opératoires à suivre pour la mise en place du contrôle interne comptable :

Il décrit de manière pratique toutes les étapes, qui concourent à l'élaboration d'un dispositif de contrôle interne comptable visant la qualité comptable. Il identifie :

- les principaux outils nécessaires à la mise en place du CIC ; et définit
- les modalités d'utilisation et de suivi de ces nouveaux outils.

II. Le public cible

12. Les principaux destinataires de ce guide sont :

- La Commission de la CEMAC, et plus particulièrement le Département des Politiques Economique, Monétaire et Financière ;
- Les directions en charge de la comptabilité générale dans les Etats membres ;
- Les services chargés de la préparation et de la mise en œuvre de la comptabilité en droits constatés et patrimoniale (CDCP) dans les Etats membres ;
- Les structures étatiques chargées du domaine et /ou du patrimoine de l'Etat ;
- Les comptables publics et comptables matières des Etats membres ;
- Les juridictions financières de l'espace CEMAC ; et
- Les structures chargées de la formation en comptabilité générale de l'Etat.

III. La démarche d'élaboration

13. Cette partie du guide a été élaborée selon une démarche articulée autour de 4 axes :

- **L'arrimage aux normes internationales** et aux bonnes pratiques en matière de contrôle interne comptable et de comptabilité patrimoniale et en droits constatés ; ce guide s'est notamment inspiré de l'expérience française de mise en œuvre du CIC.
- **Les leçons tirées des missions d'assistance technique et des séminaires organisés par AFRITAC du Centre et le Département des finances publiques du FMI dans les pays de la CEMAC** pour appuyer la mise en œuvre du contrôle interne comptable.
- **Une démarche de mise en œuvre du CIC adaptable par chaque pays en fonction de son contexte et de ses priorités** ; les outils du CIC proposés en annexe sont également modulables en fonction des objectifs poursuivis par chaque pays et des capacités disponibles pour mettre en œuvre le CIC.
- **L'identification des principaux prérequis** à la mise en œuvre du contrôle interne comptable.

***N.B :** La prise en compte de la complémentarité du contrôle interne comptable et du contrôle interne budgétaire sera faite après l'élaboration du guide du contrôle interne budgétaire.*

CHAPITRE II : PRESENTATION SYNTHETIQUE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE (CIC)

Le contrôle interne comptable (CIC) est au cœur de la réforme de la comptabilité telle qu'envisagée par les directives de la CEMAC.

- 14. La mise en place de ce dispositif de CIC doit être vue comme un outil de fiabilisation de la comptabilité** (qualité comptable et image fidèle de la comptabilité par l'atteinte des critères de qualité comptable) et de maîtrise des risques associés. Il est par ailleurs un outil de pilotage qui doit permettre de donner l'assurance que les grandes orientations données par l'autorité compétente en matière de comptabilité publique et reprises opérationnellement par la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP), sont bien mises en œuvre.

II. Contenu du contrôle interne comptable de l'Etat

- 15. Le CIC est au cœur du changement de dimension de la comptabilité générale, induit par les Directives de la CEMAC :** respect des principes, règles et pratiques comptables internationalement reconnus, afin de donner une image fidèle du patrimoine de l'Etat, d'une part, et le respect des normes internationales du contrôle interne d'autre part.

- 16. Le CIC est l'affaire de tous les acteurs (gestionnaires, ordonnateurs et comptables) intervenant sur tous les processus comptables¹.** C'est la maîtrise des missions et actions leur incombant avec leurs collaborateurs, s'agissant de la maîtrise des risques comptables et donc de l'atteinte des objectifs en ce domaine.
- 17. Les critères de qualité comptable, qui constituent les objectifs à atteindre du CIC, connaissent un changement de paradigme :**
- *Passage de la notion de régularité des données (justification, imputation comptable, notamment) à celle de sincérité des données selon des règles nouvelles (constatation des droits et obligations, évaluation annuelle et dépréciation, rattachement à l'exercice).*
 - *Evolution de l'enregistrement des opérations : les faits générateurs des opérations sont positionnés en amont de la chaîne et relèvent désormais de la responsabilité des ordonnateurs et non plus du seul comptable.*
- 18. Ceci se traduit par l'application des normes COSO² du contrôle interne par les acteurs précités, selon les 5 composantes majeures :** (i) un environnement favorable à la maîtrise des risques comptables, (ii) l'identification et l'évaluation des risques, (iii) les activités de contrôle, (iv) l'information et la communication, et (v) le pilotage de la maîtrise des risques comptables.
- 19. Le changement de dimension de la nouvelle comptabilité de l'Etat se caractérise par cinq aspects :**
- **La connaissance exacte et sincère du patrimoine de l'État** pour une gestion optimale par les ordonnateurs et pour une traduction fidèle dans le Bilan de l'État.
 - **L'élargissement du champ de la comptabilité générale de l'État**, avec un fait générateur (pour l'essentiel, la liquidation des dépenses et recettes) relevant de l'ordonnateur et les opérations d'inventaire (en cours d'année et en fin de gestion) incombant en premier lieu à l'ordonnateur et au comptable matières.
 - **La possibilité d'une certification des comptes**, qui constitue une avancée majeure : l'organisme supérieur de contrôle, qui est généralement la Cour des Comptes, ne jugera plus simplement la régularité des comptes des comptables principaux mais portera également une appréciation sur la qualité des procédures et comptes de l'État, voire certifiera annuellement, comme un commissaire aux comptes, les comptes de l'État.³

¹ S'agissant des acteurs intervenant sur les opérations de la phase administrative et la maîtrise des risques associés, ils seront précisés dans le guide CIB.

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

³ Ces deux missions, juge des comptes et certificateur, ne se substituent pas l'une à l'autre, mais sont exercées de façon complémentaire, par exemple par deux chambres distinctes de la Cour des Comptes.

- **La fonction comptable partagée** entre les gestionnaires/ordonnateurs et les comptables tant pour les opérations infra annuelles (charges, produits, dépenses et recettes d'investissement), que pour les opérations d'inventaire.
- **La déconcentration de la comptabilité générale**, en vue de la rapprocher du fait générateur et des ordonnateurs ainsi que leurs services gestionnaires.

Cette fonction comptable partagée met en évidence les liens entre le CIB et le CIC sous les critères de qualité : régularité, exactitude, exhaustivité, bonne imputation, rattachement et sincérité.

III. Les principaux prérequis

20. Trois prérequis importants peuvent être identifiés pour réussir la mise en place du contrôle interne comptable :

- **La formation et le renforcement de capacités des personnels** qui devront mettre en œuvre le CIC, avec notamment l'importance de la formalisation des contrôles exercés et du reporting, et des outils et méthodes de la cartographie des risques ;
- **L'importance de disposer d'un système d'information comptable robuste et complet** qui soutiendra la mise en place du CIC (cf. Annexe 7 Contrôle interne comptable et système d'information).
- **La capacité d'adapter l'organisation à cette nouvelle fonction et la disponibilité de personnels dédiés à cette fonction.**

IV. Les axes stratégiques

a. Les piliers de la mise en place du contrôle interne comptable de l'Etat.

21. **Les axes stratégiques qui permettent de rendre opérationnel le CIC sont repris ci-dessous :**

- **La gouvernance et le pilotage** : ils sont fondamentaux pour assurer la maîtrise des risques pesant sur la qualité comptable et assurer l'amélioration permanente du dispositif du CIC (cf. infra Titre II, chapitre II - composante gouvernance et pilotage).
- **L'organisation** : basée sur l'approche par les cycles et les processus comptables qui permet de couvrir la totalité des opérations comptables impactant les états financiers de l'État (compte de résultat, bilan ou situation nette, tableau des flux de trésorerie, tableau des opérations financières du Trésor, état annexé). Le regroupement des processus comptables au sein de 7 cycles comptables, partagés avec les ordonnateurs ou relevant uniquement des comptables : états financiers, charges, produits, Immobilisations et stocks, dette, trésorerie, engagements et provisions.
- **La documentation**, relevant principalement des Directions chargées du Trésor et de la comptabilité publique, mais élaborée avec les ministères sectoriels directement concernés : référentiel national, fiches opérationnelles des normes comptables, macroprocessus comptables, cartographie des risques associés (matrice des risques),

et plan d'action, guides de procédures et organigrammes fonctionnels, traçabilité des contrôles.

- **La traçabilité des opérations** : elle s'appuie essentiellement sur la cartographie des acteurs et le système d'information intégré.

b. L'évaluation du dispositif de contrôle interne comptable de l'Etat.

22. Deux principaux types de contrôles sont mis en place

- **Le contrôle de supervision a posteriori, relevant de chaque responsable d'unité de travail, avec une double finalité :**
 - ✓ S'assurer du respect, par ses collaborateurs, des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières ;
 - ✓ S'assurer de la pertinence et l'efficacité des choix mis en œuvre pour couvrir les risques détectés.

Ce contrôle est documenté et s'appuie sur une démarche fondée sur les risques (plan de contrôle) et sur la traçabilité des contrôles (grille des contrôles de supervision).
- **L'audit interne comptable doit reposer sur des auditeurs (IGF, Direction de l'audit au sein de la Direction du Trésor...), maîtrisant les normes internationales d'audit et la méthodologie des commissaires aux comptes.** Le certificateur doit pouvoir s'appuyer sur la qualité de leurs travaux, comme le fait tout commissaire aux comptes des entreprises privées.

23. Ce changement de dimension des missions incombant aux corps d'inspection conduit à organiser en profondeur l'audit au niveau national pour répondre aux besoins de la réforme des finances publiques (audit de performance et audit comptable) : unité d'harmonisation, renforcement des missions d'audit et professionnalisation de tous les corps d'inspection.

c. Principes de la gouvernance du contrôle interne comptable de l'Etat.

24. La gouvernance du CIC recouvre deux aspects majeurs :

- **La gouvernance nationale interministérielle, avec deux dimensions :**
 - ✓ La gouvernance stratégique : elle relève du ministère des finances, avec un Comité de pilotage ou technique présidé généralement par la Direction générale ou nationale en charge de la production des comptes associant des ministères sectoriels. Ce comité a pour mission de documenter la stratégie nationale (référentiel de CIC) ;
 - ✓ La gouvernance opérationnelle : elle est confiée à la Direction en charge de la production des comptes, et en son sein à une structure dédiée, chargée de mettre en place les outils et la démarche du CIC, avec les ministères sectoriels et au sein du réseau comptable. Cette structure rend compte au Comité de pilotage et est l'interlocuteur privilégié de l'organe certificateur.
- **La gouvernance au sein de chaque ministère, y compris au sein du ministère en charge des comptes publics doit être organisée :**
 - ✓ **Un Comité de maîtrise des risques**, pour l'ensemble des programmes relevant de chaque ministère et intégrant les risques comptables ;

- ✓ **Une organisation opérationnelle** : le responsable CIC ainsi que ses relais opérationnels (responsables en charge de la mise en œuvre).
- ✓ **Les outils du CIC au sein de chaque ministère** : la déclinaison de la stratégie ministérielle (simple déclinaison de la stratégie locale dans laquelle les particularismes ministériels sont intégrés) et le plan d'action associé, le suivi de la mise en œuvre de la stratégie et du plan d'action.

TITRE II : METHODOLOGIE DE MISE EN ŒUVRE DU CIC

CHAPITRE I : DEFINITION, CHAMP D'APPLICATION DU CIC, CRITERES DE LA QUALITE COMPTABLE ET DEMARCHE GLOBALE

I. Définition du CIC

25. Le CIC recouvre l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents mis en œuvre par l'ensemble des acteurs, pour maîtriser le fonctionnement des activités financières de l'État et donner ainsi une assurance raisonnable sur la qualité des comptes, c'est-à-dire leur fidélité à la réalité économique, patrimoniale et financière.
26. Le contrôle interne intègre également un audit interne comptable et financier, à la charge d'un service distinct des acteurs opérationnels, permettant d'évaluer périodiquement l'efficacité du dispositif de contrôle interne.

II. Champ d'application

27. **Le CIC couvre toutes les opérations impactant la comptabilité générale de l'Etat : de l'exécution budgétaire (liquidation) aux opérations de trésorerie, et au traitement des régularisations et des opérations d'inventaire.** Il doit être coordonné avec le contrôle interne budgétaire (cf. supra encadré n°1 sur le lien entre CIC et CIB)
28. **Le CIC ne porte pas sur la maîtrise des activités métiers** à proprement parler des ministères et institutions du pays. Il ne vise pas à s'assurer de l'atteinte des objectifs de performance des politiques publiques ou de la gestion ; l'appui au pilotage de la gestion et de sa performance est organisé par le contrôle de gestion.
29. **Des relais du CIC sont assurés au sein de chaque département ministériel.** L'inclusion des ministères sectoriels dans le dispositif du CIC découle du fait que la comptabilité en droits constatés enregistre les droits et les obligations à leur naissance ; la fonction comptable est désormais partagée et les ordonnateurs qui initient les écritures comptables font donc partie intégrante du dispositif de CIC. Pour les pays dont l'ordonnancement ne serait pas encore déconcentré, il est recommandé que les représentants des services financiers (DAF) des ministères sectoriels puissent

utilement participer au dispositif de CIC⁴. Enfin, les contrôleurs financiers doivent eux aussi être partie prenante aux travaux de CIC, en particulier dans le cadre du contrôle rénové et partenarial basé sur la qualité du contrôle interne et la maîtrise des risques.

30. Les comptables des matières participent au contrôle interne comptable, l'encadré 2 ci-dessous détaille le lien entre CIC et la comptabilité des matières.

31. Le dispositif

Encadré 2 : Le CIC et la comptabilité des matières

Rappel des attentes fixées à la comptabilité des matières par les directives de la CEMAC : l'objectif et l'ambition de la directive portant comptabilité des matières sont d'organiser le recensement, l'enregistrement et le suivi des matières, et de permettre la mise à disposition de l'information relative à la composition et à la valeur des matières détenues par les entités publiques.

Ces données, de par leur importance et le poids qu'elles représentent dans les comptes de l'Etat, doivent être fiabilisées et représenter une image fidèle de la réalité du patrimoine de l'Etat. La directive vise à poser les règles, dispositifs et outils d'une gestion transparente et efficiente des matières, et d'une comptabilité des matières, qui permettront d'organiser le recensement, l'enregistrement et le suivi administratif et comptable des éléments du patrimoine des organismes publics soumis aux règles de la comptabilité publique.

Les processus de gestion des immobilisations et des stocks gérés, suivis et comptabilisés par les comptables des matières n'échappe pas à l'impératif d'atteinte de l'objectif de qualité comptable. Au même titre que pour l'ensemble des processus et flux d'opérations concourant à l'alimentation des comptes de l'Etat, les comptables des matières doivent mettre en place, au sein de leurs services, des dispositifs de maîtrise des risques comptables (risques de non atteinte des critères de qualité comptable⁵). Cette maîtrise doit passer par :

(i) **la systématisation du déploiement de la démarche CIC sur l'ensemble des processus dont ils ont la responsabilité**, avec en particulier, la documentation de ces mêmes processus, la réalisation de cartographies des risques, la mise en place des procédures de contrôles spécifiques sur chacun des points de faiblesses constatés ainsi que la réalisation régulière d'auto-évaluation du CIC mis en place ;

(ii) **une parfaite articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité des matières :** l'ensemble des opérations enregistrées dans la comptabilité des matières reflètent une part non négligeable du patrimoine de l'Etat et figurent à l'actif de son bilan. Le producteur des comptes de l'Etat doit donc mettre en place des dispositifs fiables et efficaces de remontées de l'information concernant la comptabilité des matières afin d'en assurer la qualité et l'intégrité ;

(iii) **la mise en place de systèmes d'informations les plus intégrés possibles** ou *a minima* interconnectés entre comptabilité générale et comptabilité des matières.

(iv) **une organisation déconcentrée des comptables matières :** sous l'autorité des ordonnateurs, avec un comptable des matières principal au sein de chaque ministère, et un comptable centralisateur national (consolidation des données) ;

⁴ Les acteurs intervenant dans la phase administrative de la dépense et les dispositifs de maîtrise des risques associés seront précisés dans le guide portant sur le contrôle interne budgétaire.

⁵ cf *infra* Chapitre II §III.

La mise en œuvre des dispositifs de maîtrise des risques comptables ne doit à aucun moment être appréhendée de manière différenciée en fonction de tel ou tel autre type d'acteur. Tous les acteurs participant dans leur activité, à l'alimentation des comptes de l'Etat sont responsables des flux dont ils ont la maîtrise et sont, chacun à leur niveau, des maillons de la qualité des comptes de l'Etat. Ils doivent donc à ce titre mettre en place l'ensemble des moyens de maîtrise des risques mis à leur disposition, le CIC en est la pierre angulaire.

32. Le dispositif de CIC s'applique également aux établissements publics administratifs (EPA), qui font partie intégrante du champ d'application de la Directive portant RGCP. Cependant, le champ d'application du CIC peut être modulé et étendu progressivement, en fonction des réalités de chaque pays s'agissant de la comptabilité des EPA. L'inclusion des EPA dans le dispositif du CIC peut se faire progressivement, en désignant un référent CIC dans chaque établissement public et en adaptant au cas de l'EPA l'organisation interne du CIC à mettre en place.

33. S'agissant des collectivités locales, l'art. 1er de la directive RGCP dispose que "Les collectivités locales et leurs établissements, ainsi que les organismes de sécurité sociale le cas échéant, sont régis par des textes particuliers qui s'inspirent des principes définis dans la présente Directive." Ainsi, le CIC peut s'appliquer aux collectivités locales, en fonction des réglementations spécifiques nationales qui leur sont applicables.

III. Critères de la qualité comptable

34. L'objectif de qualité de la comptabilité vise à la tenue rigoureuse de la comptabilité générale ; il est assuré par le respect des principes comptables conformément au RGCP. Il concourt à la production d'une information financière et comptable fiable et pertinente.

35. Cet objectif de qualité de la comptabilité se décline selon les critères suivants dont le respect conditionne l'atteinte de l'objectif : (i) réalité, (ii) justification, (iii) présentation et bonne information, (iv) sincérité, (v) exactitude, (vi) totalité, (vii) non- compensation, (viii) imputation, (ix) rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice.

36. La démarche du CIC

Le tableau 1 ci-dessous définit les critères de la qualité comptable et détaille leur application en comptabilité générale.

Tableau 1 : Les critères de la qualité comptable et leur application en comptabilité générale

Critère	Définition	Application à la comptabilité générale
Réalité	Inscription des opérations réelles	Les éléments d'actif et de passif, les engagements ainsi que les charges et les produits existent bien et sont bien rattachés à l'organisme. Ex de risque : une immobilisation corporelle figurant à l'actif n'est en fait pas contrôlée par l'entité
Justification	Existence de pièces probantes	Les éléments comptabilisés sont correctement justifiés par une pièce probante ou un inventaire. Ex de risque : une écriture comptable n'est justifiée par aucune pièce

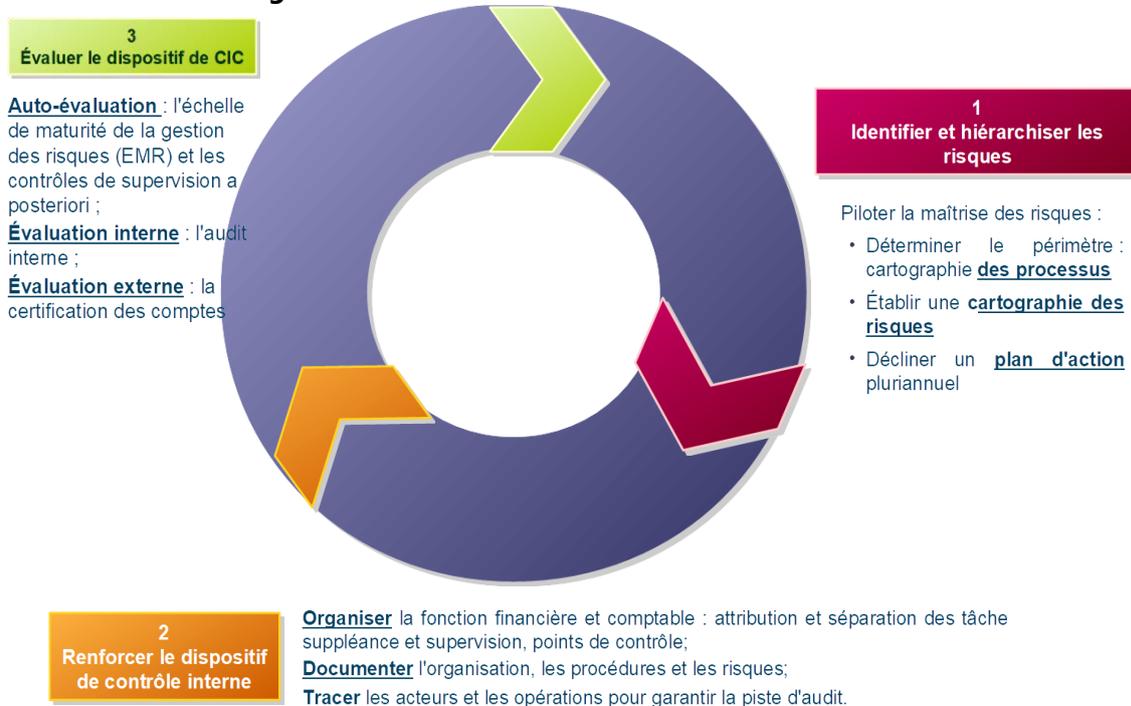
Critère	Définition	Application à la comptabilité générale
Présentation et bonne information	Présentation structurée selon les règles de tenue définies dans les référentiels	Les éléments comptabilisés sont décrits de manière claire, intelligible et lisible, appuyés par des documents et pièces archivés et accessibles Ex de risque : des écritures comptables sont passées sans libellé
Sincérité	Traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application des règles de comptabilité	Les normes comptables sont appliquées afin de traduire la connaissance que l'ordonnateur et le comptable ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés, dans le cadre du respect des lois et règlements Ex de risque : le montant des écritures de provision n'est pas évalué au cas par cas.
Exactitude	Correcte évaluation des engagements, des paiements, des encaissements et des consommations des autorisations d'emplois	Les éléments comptabilisés sont correctement évalués et chiffrés. Ex de risque : liquidation incorrecte amenant l'établissement à payer plus que la facture d'un fournisseur.
Totalité	Enregistrement de l'intégralité des opérations, comptables et de trésorerie	Tous les biens, droits et obligations en charges et produits de l'entité sont comptabilisés. Ex de risque : une prestation n'est pas facturée et donc non comptabilisée.
Non-compensation	Aucune contraction entre opérations comptables et de trésorerie	Les biens, droits et obligations, charges et produits de l'organisme sont comptabilisés sans contraction entre eux. Ex de risque : une commande de bien à un tiers qui est par ailleurs redevable d'une prestation de l'établissement aboutit à une seule opération comptable.
Imputation	Attribution d'éléments de classification	Les biens, droits et obligations, charges et produits, de l'organisme sont comptabilisés à la subdivision adéquate du plan de comptes ou de l'annexe Ex de risque : une charge est enregistrée dans un compte d'immobilisation
Rattachement à la bonne période et au bon exercice	Rattachement à la bonne période / bon exercice, au plus près de la date du fait générateur	Les biens, droits et obligations, charges et produits de l'entité dont le fait générateur s'est produit lors d'un exercice donné sont rattachés à cet exercice.

Critère	Définition	Application à la comptabilité générale
		Ex de risque : en fin d'exercice, les charges engagées en année N et pour lesquelles le service fait a été constaté sont enregistrées en N+1.

IV. Démarche globale du CIC

37. La démarche globale du CIC qui se décline en 3 grandes phases est présentée dans le schéma 1 ci-après :

Schéma 2 : démarche globale du CIC



Source : IFACI (Institut français de l'audit et du contrôle interne)

- (i) D'abord, des mécanismes permettant d'identifier les risques majeurs susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs de qualité de la comptabilité générale de l'Etat doivent être mis en place.

Une fois identifiés, les risques sont évalués, puis hiérarchisés en fonction des enjeux.

Ils sont consignés sous la forme de cartographie(s) dans un document qui est actualisé au moins une fois par an et qui est présenté à l'organe de pilotage.

- (ii) **Un plan d'action, destiné à renforcer les dispositifs de contrôle interne comptable est établi** : il présente les actions qui ont été décidées, les acteurs responsables de leur mise en œuvre et les échéances qui ont été fixées. Le plan d'action est actualisé au moins une fois par an et validé par l'organe de pilotage. Ensuite le renforcement du dispositif de CIC intervient avec son organisation, sa documentation et l'organisation de la traçabilité des opérations.
- (iii) Enfin l'évaluation du dispositif du CIC permet de l'améliorer régulièrement.

Une feuille de route type détaillant les prérequis, phases, étapes de mise en œuvre du CIC est jointe en annexe 6.

V. L'environnement de contrôle

38. L'environnement de contrôle est le socle sur lequel est élaboré et mis en œuvre un système de contrôle interne efficace dans une organisation qui s'efforce :

- d'atteindre ses objectifs stratégiques ;
- de fournir une information financière fiable à ses parties prenantes internes et externes ;
- de mener ses activités avec efficacité et efficacie ;
- de respecter l'ensemble des lois et de la réglementation applicables ;
- de protéger ses actifs.

39. Se concentrer uniquement sur l'évaluation des contrôles en place dans les processus métiers et informatiques et sur la remontée d'informations en découlant, sans évaluer les risques liés aux défaillances de l'environnement et sans en rendre compte, peut faire passer à côté d'aspects essentiels de l'organisation.

40. L'environnement de contrôle d'une entité est le fondement de la structure de contrôle interne de l'organisation tout entière (au niveau financier, opérationnel et de la conformité) et de la protection de ses actifs. Les auditeurs internes doivent tenir compte des risques liés aux défaillances de l'environnement de contrôle.

41. Le COSO définit l'environnement de contrôle comme « l'attitude et les actions des organes de gouvernance et du management au regard de l'importance du (dispositif de) contrôle au sein de l'organisation. »

42. L'audit interne doit :

- **aider l'organisation à maintenir un dispositif de contrôle approprié** en évaluant son efficacité et son efficience et en encourageant son amélioration continue ;
- **évaluer la pertinence et l'efficacité du dispositif de contrôle choisi** pour faire face aux risques relatifs au gouvernement d'entreprise, aux opérations et aux systèmes d'information de l'organisation. Cette évaluation doit porter sur les aspects suivants :
 - la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
 - l'efficacité et l'efficience des opérations et des programmes ;
 - la protection des actifs ;
 - le respect des lois, règlements, règles, procédures et contrats.

Le COSO⁶ le définit comme « un élément très important de la culture d'entreprise, puisqu'il donne le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles ».

43. Il constitue le fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, en imposant discipline et organisation. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment : l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel ; la philosophie des dirigeants et le

⁶ COSO est employé au sens générique. L'environnement de contrôle demeure l'un des piliers du contrôle interne dans COSO II.

style de management ; la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation; enfin l'intérêt manifesté par le Comité de direction et sa capacité à indiquer clairement les objectifs.

44. Le contrôle interne n'est pas une préoccupation nouvelle pour l'État. Celui-ci dispose d'un environnement institutionnel favorable et peut s'appuyer sur un dispositif solide en la matière. En effet, l'action administrative obéit à des principes déontologiques et à des règles d'éthique 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. C'est pourquoi, le code de déontologie et/ou d'éthique peuvent être produits et diffusés à l'ensemble des agents publics et forment, par là même le premier socle d'un environnement de contrôle favorable.

Bien qu'il puisse exister dans le monde des différences dans le vocabulaire relatif au contrôle interne, l'intention et les principes restent les mêmes et sont cohérents.

Un environnement de contrôle efficace fonctionne comme la clé de voûte sans laquelle même les meilleurs matériaux et le meilleur savoir-faire ne pourront pas faire tenir le pont.

CHAPITRE II. DEPLOIEMENT DE LA METHODOLOGIE : LES 4 COMPOSANTES DE LA METHODOLOGIE DU CIC

La mise en œuvre opérationnelle du CIC repose sur 4 composantes principales que sont (I) le pilotage, (II) l'organisation, (III) la documentation et la (IV) traçabilité des opérations.

I. La composante pilotage

45. La composante « Pilotage » repose essentiellement sur les 3 éléments suivants :

- **Gouvernance, pilotage et animation :** Existence d'instances de gouvernance, de référents CIC et maîtrise des risques et du correct fonctionnement de ces instances et acteurs.
- **La cartographie des risques :** l'existence et actualisation régulière de la cartographie des risques avec l'identification des risques majeurs.
- **Le plan d'action :** Analyse des anomalies, mise en œuvre de mesures préventives. Existence, actualisation et suivi des plans d'actions.

1. La gouvernance, le pilotage et l'animation

46. La gouvernance d'un tel projet doit être positionnée au plus haut de la hiérarchie au sein du département ministériel ayant en charge la production des comptes de l'Etat. Le Ministre chargé des finances, ou, le cas échéant, le Directeur Général en charge de la production des comptes de l'Etat préside le comité de pilotage. C'est en effet au niveau de la gouvernance du CIC que doit être instaurée une culture du contrôle, édictées les attentes de l'organisation quant à l'atteinte des objectifs en termes de qualité comptable et communiquée son appétence pour le risque (quel est le niveau de risque acceptable ?)

47. Le dispositif de CIC est en principe élaboré par la Direction générale ou nationale en charge de la production des comptes de l'Etat. Au sein de la DG en charge de la production des comptes de l'Etat, le pilotage opérationnel du contrôle interne comptable devrait être assuré par un(e) direction/service rattachée au plus haut niveau de la hiérarchie et indépendant du producteur des comptes (comptable centralisateur le plus souvent ou comptable d'ordre selon les pays).

48. Le comité de pilotage national est présidé par le Ministre en charge des comptes publics ou son DG. Il préside l'instance de gouvernance qui arrête annuellement :

- la cartographie des risques
- le plan d'action national
- le plan national de contrôle interne⁷

49. Au niveau déconcentré (ministères sectoriels principalement), mise en place d'un comité comptable, instance opérationnelle de la qualité comptable : coordonne les acteurs du CIC et promeut la qualité comptable. Ce comité reporte à la fois au comité des risques ministériels (cf *infra*) et au comité de pilotage national.

- Dans le cadre de ses missions, le Directeur général ou national en charge de la production des comptes⁸ de l'Etat est notamment chargé, sous l'autorité et pour le compte du ministre des finances, d'élaborer les règles et procédures de la comptabilité publique et de produire les états financiers de l'Etat (art.78 de la Directive CEMAC portant RGCP). A ce titre, il pilote la réforme comptable, le plus souvent au sein d'un comité qu'il préside et qui associe les compétences et acteurs de la qualité comptable (Cour des comptes ; Ordre national des experts comptables et comptables agréés ; Inspection Générale de l'Etat/Inspection Générale des Finances, principales directions des administrations de recettes : DGI, DGD ; ministères).
- Il veille à la qualité des comptes produits par les comptables du Trésor et accompagne en ce domaine les ministères, institutions et EPA. Il propose à son Ministre de tutelle la documentation et les outils à déployer progressivement sur le CIC.
- Il élabore et actualise à cet effet, le cadre de référence et les outils du CIC, produit le rapport annuel et accompagne les ministères sectoriels dans le déploiement du CIC.
- Il est généralement en relation avec la Cour des Comptes, l'Inspection Générale de l'Etat et l'Inspection Générale des Finances sur les aspects liés à la comptabilité générale de l'Etat, ou de toute autre structure en charge du contrôle au niveau national, concernant le déploiement du dispositif de CIC l'analyse et suivi des recommandations.

⁷ Pilotant les comptables de l'Etat et chargée de l'établissement du compte général de l'Etat, la direction générale en charge de la production des comptes de l'Etat établit annuellement un plan de contrôle interne regroupant les contrôles de supervision et des 2e et 3e niveaux. La politique annuelle de contrôle interne se matérialise par un plan national de contrôle interne. Celui-ci est diffusé annuellement aux comptables.

⁸ Ici le terme générique 'Directeur général ou national en charge de la production des comptes' vise à couvrir toutes les différentes dénominations des DG en charge de la comptabilité publique dans les pays Au sein de cette Direction générale ou nationale, la forme et les attributions de la structure en charge de la production des comptes varient également selon les pays, il peut s'agir d'un comptable, d'un comptable d'ordre, d'une direction ou d'une autre forme de structure (division, service etc.) ; en principe, les attributions du producteur des comptes sont distinctes de la 'structure' qui assurent la normalisation et réglementation comptable

50. Au sein de chaque ministère sectoriel, il est de bonne pratique que chaque Ministre sectoriel préside le comité ministériel de maîtrise des risques. Dans ce cadre, il s'appuie sur les orientations arrêtées par le Ministère en charge de la production des comptes de l'Etat. Ce comité possède un champ d'intervention plus large que celui de la maîtrise des risques comptables, il emporte également les questions de maîtrise des risques budgétaires et opérationnels.

51. Des référents CIC sont généralement nommés au sein de chaque département ministériel (auprès des DAF / SG, comptables matières, comptables ministériels). Ces acteurs sont en charge du déploiement des outils CIC à mettre en place, du suivi ministériel, ainsi que du reporting au comité de pilotage.

2. La cartographie des risques

52. La gestion par les risques et les enjeux financiers est au cœur du dispositif de contrôle interne comptable. L'identification du niveau de risque des différents processus constitue un préalable à toute démarche de CIC.

53. La cartographie des risques associe, par processus comptable/composante de CIC/critère de qualité comptable, un niveau de risque global (fort, moyen ou faible) estimé en fonction des informations disponibles issues des acteurs du contrôle interne et des rapports d'audit des auditeurs internes et externes (Cour/chambre des comptes).

54. L'identification des risques par processus comptables est applicable sur tous les aspects de la comptabilité, y compris de la comptabilité des matières. La mise en place du CIC au sein des services comptables matières permet de fiabiliser une grande partie de l'actif du bilan de l'Etat (immobilisations corporelles et stocks).

55. La cartographie des risques attache également à chaque processus un enjeu financier. Cette cartographie permet notamment d'identifier les processus non ou mal maîtrisés et constitue un outil d'arbitrage dans la définition des actions prioritaires à mener.

Une notice méthodologique détaillée figure en annexe 1 du présent guide. Un exemple de cartographie des risques du processus de rémunération est donné ci-après.

Exemple de cartographie des risques d'un processus :

La cartographie des risques conserve une entrée par processus. Toutefois, le niveau de risque peut être renseigné à un niveau plus fin correspondant à une subdivision du processus (introduction de la colonne "ventilation" dans le nouveau modèle).

Les axes stratégiques du plan d'action sont repris dans la cartographie des risques (garantissant une meilleure articulation entre les deux documents).

La colonne "valorisation" permet de renseigner la cartographie des risques

Sécurité financière, juridique et comptable

Processus	Ventilation	Critère de qualité comptable	Risques inhérents	Risques de contrôle														Appréciation globale du risque (inhérent + de contrôle)	Valorisation (nette) 2020	Plan d'action
				Organiser					Documentation				Tracer							
				Périmètre	Structuration du système d'information	Attribution des tâches	Séparation des tâches	Points de contrôle	Conservation des biens et des valeurs	Documentation sur les risques	Documentation des procédures financières et comptables	Organigramme fonctionnel	Formation	Documentation du système d'information	Identification des acteurs	Traçabilité des opérations	Traçabilité des contrôles			
Rémunération	Charges de personnel (Déplacements)		Multiplicité des acteurs Multiplicité des opérations																	
	Charges de personnel (Traitement et indemnités - DAO)		Indemnités diversifiées Montan élevé																	
Rémunération			Indemnités diversifiées Montan élevé																	
Commande publique			Complexité de la réglementation des marchés (avances, acomptes, garanties...) Prise en main du nouveau SI Montant élevé Flux de dépense																	

La distinction est opérée entre risques inhérents et risques de contrôle

Les risques de contrôle sont évalués pour chaque levier / composante du dispositif de contrôle interne structurant l'échelle de maturité de la gestion des risques

La colonne "risques inhérents" est pré-remplie. Elle peut être amendée ou complétée par les acteurs ministériels.

L'appréciation globale du risque prend en compte à la fois les risques inhérents et les risques de contrôle (risque résiduel)

Seuls les risques côtés moyens ou forts feront l'objet d'une mesure de maîtrise à insérer dans le plan d'action.

56. Exemple de plan d'une fiche de cartographie des risques budgétaire et comptable portant sur la commande publique pour un ministère sectoriel ⁹

I - Environnement de la commande publique...

- Environnement juridique : le code des marchés publics
- Environnement stratégique de la commande publique
- Référentiel comptable
- Identification et hiérarchisation des risques

II - Pistes d'actions

III - Décomposition du processus de la commande publique en huit phases

Phase 1 - De la préparation budgétaire à la mise en place des crédits

Phase 2 - Mise en concurrence¹

Phase 3 - Engagement

Phase 4 - Versement de l'avance

Phase 5 - Constatation du service fait

Phase 6 - Liquidation et ordonnancement de la dépense

Phase 7 - Traitement par le comptable

Phase 8 - Opérations d'inventaire

3. Le plan d'action

57. Sur la base des constats issus de la cartographie des risques, des actions sont définies et mises en œuvre afin de corriger les zones d'ombre et d'anticiper les risques futurs. Les actions programmées sont suivies à partir d'un plan d'action régulièrement actualisé.

a. Les enjeux du plan d'action

Les enjeux du plan d'action sont de faire émerger un pilotage de la démarche de CIC au sein de l'entité :

– **Valoriser les acquis et mesurer le chemin à parcourir ;**

– Garantir la logique **perenne, progressive** et **pragmatique** de la démarche ;

– Ancrer **l'engagement de l'entité** dans sa volonté de fiabiliser et de sécuriser ses pratiques ;

– **Maîtriser les risques des processus clefs**, en adaptant les exigences aux enjeux et aux risques, mais également au contexte de l'entité ;

– Fixer des **objectifs clairs** permettant à chacun de comprendre la logique, la finalité et l'intérêt de la démarche de CIC ;

– Disposer d'un « **plan de travail** » **adapté** à l'entité, personnalisé selon ses missions, ses contraintes et son niveau d'avancement en termes de maîtrise des risques.

b. Définition du périmètre du plan d'action

– Conformément à la cartographie des risques et des enjeux préalablement définis, des processus prioritaires doivent être identifiés.

– Les niveaux de risque déterminés dans la cartographie, notamment par leviers de contrôle interne, permettent d'orienter le choix des actions à envisager.

58. Le périmètre des actions doit être en cohérence avec la cotation des risques figurant dans la cartographie : elles constituent en effet une réponse, un « plan de bataille » face aux zones de défaillance observées

⁹ Annexe du Rapport sur l'appui à l'élaboration de la cartographie des risques – Mission Afritac Ouest au Sénégal - février 2019.

c. L'identification des responsables d'actions

59. La notion de responsabilité correspond au pilotage de l'action par une personne, voire par un service dédié. Elle s'exerce en termes de réalisation, de suivi et de communication. Les responsables d'action peuvent être les référents « CIC », des chefs de services, des directions ou services...

d. La définition des échéances

60. L'échéance indiquée est généralement annuelle, sachant qu'un plan d'action peut prévoir des actions à n+1, voire n+2. Il n'est pas conseillé de faire une programmation à plus long terme. Elle peut être précisée afin d'affiner l'objectif (ex : trimestre 1, 2,3...). Plus l'action et les responsabilités seront précises, plus l'échéance sera aisée à déterminer

Un exemple de plan d'action figure en annexe 2 du présent guide.

e. L'appropriation par les services et unités opérationnelles

61. Le plan d'action porte sur tous les services concernés par les processus à enjeux identifiés. Afin de faciliter la mise en œuvre, il peut être utile que chaque service dispose de son propre plan d'action, reprenant :

- les éléments et consignes « obligatoires » à décliner dans son service.
- les actions qu'il entend réaliser suite à des constats qu'il a lui-même effectués au sein du service.

f. La validation en comité de gouvernance

62. La cartographie des risques et le plan d'action, élaborés par le(s) référent(s), sont proposés à l'instance de gouvernance pour amendement et/ou validation. Cette étape est primordiale pour que la démarche de CIC acquière une légitimité certaine et pour que sa diffusion soit facilitée au sein des services. De plus, ces documents formalisent l'engagement du service/direction dans la fiabilisation des procédures.

g. La périodicité du suivi

63. Le référent est chargé de s'assurer du niveau d'avancement de chaque action à un moment donné, c'est à dire soit (i) au fur et à mesure de la réalisation des travaux (option pouvant être prise dans de petites directions/services, et selon la visibilité dont dispose le référent) ; (ii) une fois par an (suivi lors de l'actualisation) ; et (iii) à échéance régulière (mensuelle, trimestrielle, semestrielle).

64. Compte tenu du caractère itératif de la démarche de CIC, il apparaît nécessaire de mener *a minima* annuellement une actualisation des deux outils supports :

- **Pour la cartographie des risques** : réactualiser les données financières par processus et les niveaux de risque pour chacun des sept facteurs de risque identifiés (*attribution des tâches, points de contrôle, protection des actifs, documentation/formation, identification des acteurs et des opérations*) ;
- **Pour le plan d'action** : enrichir la version antérieure à partir des évolutions observées en termes de risques ; redéfinir l'échéancier du fait de contraintes imprévues ; archiver les actions programmées ayant été réalisées.

II. Composante organisation

65. La composante « organisation » repose essentiellement sur les 4 éléments suivants :

- **Le périmètre** : identification exhaustive des tâches relevant de la structure (cartographie des processus et organigramme fonctionnel)
- **L'attribution des tâches** : les tâches sont clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. Chaque tâche est attribuée à un opérationnel et à un ou plusieurs suppléants lorsque cela est requis.
- **La définition de points de contrôle** : les différents points et types de contrôle (automatisés, visa préalable, autocontrôles, contrôles mutuels, contrôle de supervision, contrôles exhaustifs ou par sondage, rapprochements, circularisation...) sont définis.
- **La séparation des tâches entre les différents acteurs** : les étapes clés d'un processus donné ne doivent pas être traitées par un seul acteur.

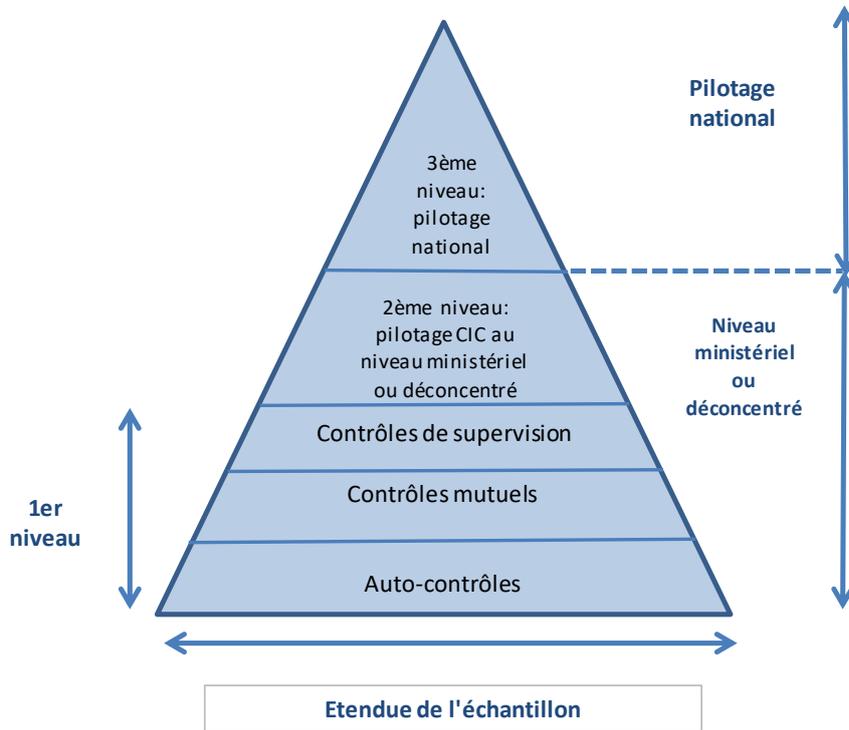
1. Périmètre et organisation des opérations de CIC

66. Une organisation optimale comprend 3 niveaux de contrôles. Ces trois niveaux de contrôle interne s'harmonisent et ne s'additionnent pas. L'objectif est d'éviter un empilement des contrôles pour disposer d'un panorama global de maîtrise des risques.

- Le cœur est le contrôle interne de 1er niveau, avec sa structuration en processus et la séparation des tâches (notamment la séparation ordonnateur / comptable). Ce 1^{er} niveau correspond :
 - aux contrôles réalisés par les membres du service/poste sur les opérations, intégrées à un processus, dont ils sont attributaires ;
 - aux contrôles réalisés par l'encadrement sur les opérations qu'il a initiées ainsi que sur les opérations initiées par les membres de son poste/service.
- Le 2^{ème} niveau intervient en support, au niveau de chaque comptable, en exerçant lui-même des contrôles, mais toujours sur un échantillon très réduit, dont la plupart (la corroboration) est orientée vers l'assurance de la qualité du contrôle interne de 1er niveau ;
- Le 3^{ème} niveau exerce d'abord des contrôles de cohérence au niveau national. Ne disposant pas des justifications des opérations, il procède à des signalements auprès du contrôle de 2^{ème} niveau en cas de détection d'incohérence. Installé au sein du service en charge de la production des comptes de l'Etat, chargé de la surveillance des 1er et 2ème niveau.

Le schéma 3 ci-dessous représente les 3 niveaux de CIC et les typologies de contrôle associées.

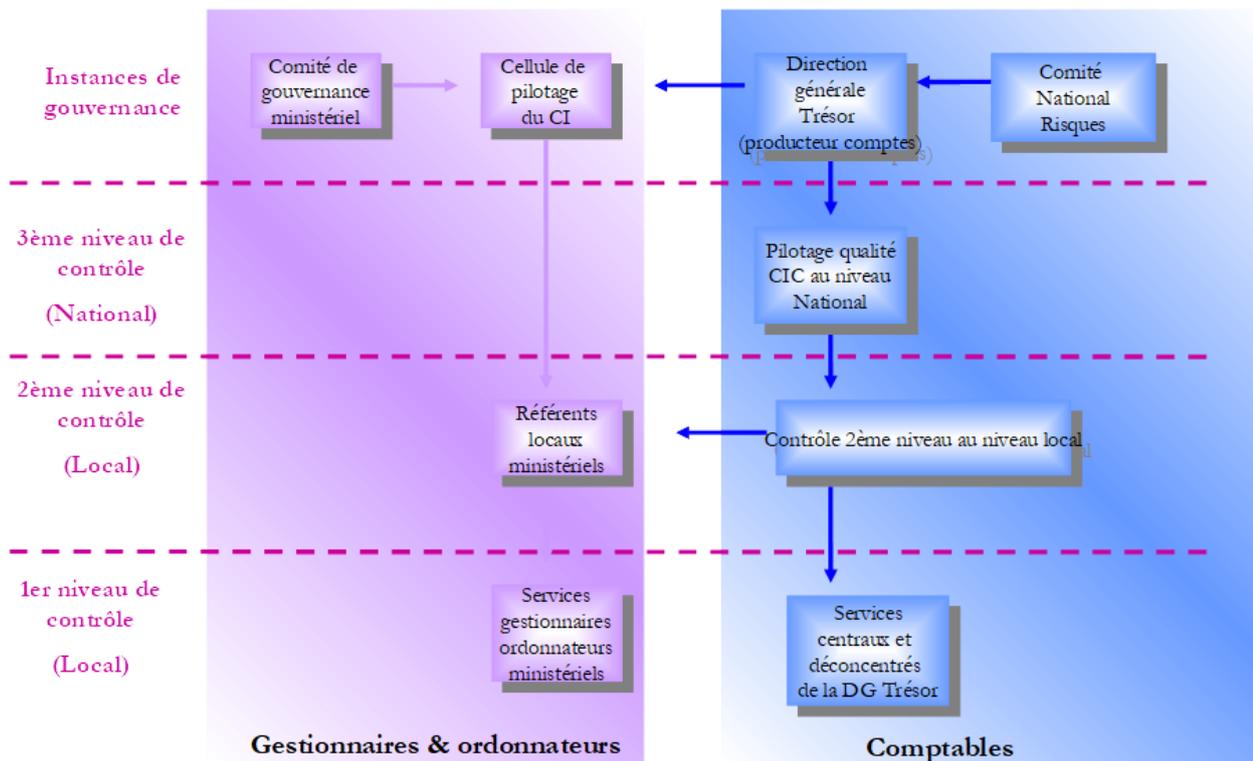
Schéma 3 : structuration du CIC et les différentes typologies de contrôles



Source : IFACI

Une proposition d'organisation générale du CIC figure sur le schéma 4 suivant :

Schéma 4 : Proposition d'organisation générale du dispositif CIC



Source : DGFIP, France

2. Typologie de contrôle et attribution des tâches

a) Typologie des contrôles

67. Dans le cadre du dispositif de contrôle interne, les principales typologies de contrôle sont les suivantes:

- **Les auto-contrôles** : il s'agit des contrôles réalisés par un acteur sur ses propres opérations. Ils sont contemporains à la passation des opérations et exhaustifs.
- **Les contrôles mutuels** : ils impliquent plusieurs acteurs sur une même tâche/procédure. Les acteurs « en aval » du process contrôlent les opérations initiées par leur collègue en amont. Les rotations de personnel sur une même tâche/opération, entrent également dans ce cadre. Ils sont contemporains à la passation des opérations et exhaustifs. Le contrôle mutuel est souvent réalisé dans des situations dans lesquelles le contrôle de supervision qui doit être opéré par le niveau supérieur est défaillant ou pas possible (ex : absence prolongée de ce dernier). Dans de telles situations, ce sont les agents qui se contrôlent mutuellement (de manière exhaustive ou sur échantillon d'opérations)
- **Les contrôles de supervision** : ils relèvent de l'encadrement des unités de travail. Ils peuvent être contemporains (dans ce cas ils sont exhaustifs) ou réalisés a posteriori (dans ce cas ils portent sur un échantillon d'opérations).

- **Les contrôles de corroboration** : ils relèvent du contrôle de 2^{ème} niveau. Ils sont réalisés *a posteriori* sur échantillon. Ils visent à fiabiliser le constat effectué par l'encadrement des unités de travail.

b) L'attribution des tâches et le positionnement des contrôles

68. **L'attribution des tâches** est au cœur de la démarche de contrôle interne et revient à définir le nombre de « gardes fous » mis en œuvre. Ainsi, pour une procédure donnée, plusieurs schémas d'organisation existent. Ils sont obtenus en combinant une ou plusieurs typologie/s de contrôle ; le tableau 2 ci-dessous retrace les combinaisons des typologies de contrôles

Tableau 2 : Combinaison des typologies de contrôles

Combinaison	Traduction	Niveau de sécurité
Auto-contrôle	Un opérationnel gère l'ensemble des tâches d'une procédure sans autre intervention externe, y compris de l'encadrement	+
Auto-contrôle + contrôle de supervision a posteriori	Un opérationnel gère l'ensemble des tâches d'une procédure, mais l'encadrement opère périodiquement des contrôles par sondage	++
Auto contrôle + contrôle supervision contemporain	Un opérationnel gère l'ensemble des tâches d'une procédure, mais le visa de l'encadrement doit être opéré au cours de la procédure.	+++
Contrôles mutuels	Plusieurs opérationnels interviennent au sein de la procédure. Par contre l'encadrement n'intervient pas.	+++
Contrôles mutuels + contrôle de supervision a posteriori	Plusieurs opérationnels interviennent au sein de la procédure et l'encadrement opère périodiquement un contrôle par sondage.	++++
Contrôles mutuels + contrôle de supervision contemporain	Plusieurs opérationnels interviennent au sein de la procédure et le visa de l'encadrement doit être opéré au cours de la procédure	+++++
Contrôles mutuels + contrôle de supervision contemporain + contrôles de corroboration	Les conclusions des contrôles précédents sont corroborées par la mise en place d'un contrôle de 2 nd niveau.	++++++

69. **Les différents cadres de référence s'accordent pour considérer que le dispositif le plus sécurisant est celui faisant intervenir plusieurs acteurs** (séparation des tâches) mais également l'encadrement comme « point de passage » obligé.

Cela se traduit comme suit : plusieurs acteurs (contrôles mutuels) + encadrement comme passage obligé (contrôle de supervision contemporain).

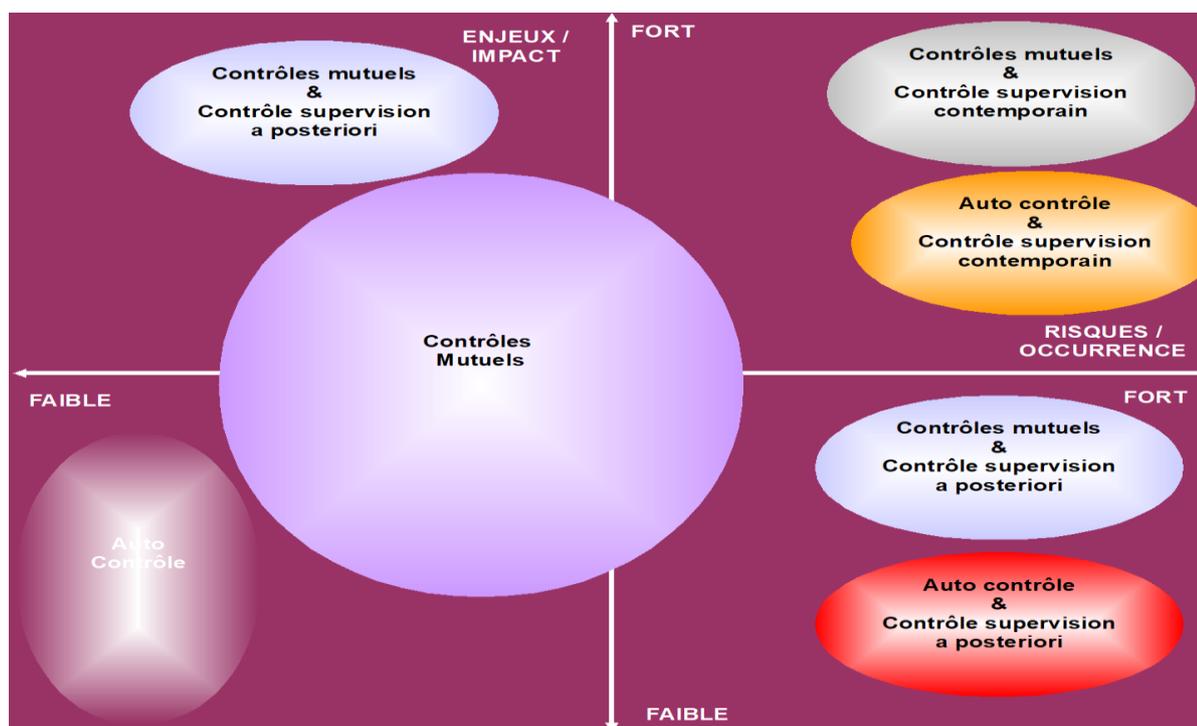
Pour autant, ces mêmes cadres de référence s'accordent également sur le fait que l'application mécanique de cette organisation sur toutes les natures de tâches peut s'avérer lourde et bloquante.

Des adaptations sont donc autorisées à condition qu'elles respectent la logique de risques et d'enjeux.

Le dispositif de contrôle interne attendu de l'encadrement sera variable d'un processus / d'une structure à l'autre en fonction des risques et des enjeux qui lui sont associés.

Le schéma 4 ci-dessous représente l'organisation des contrôles en fonction des enjeux et des risques

Schéma 5 : Organisation des contrôles



Source : IFACI, France

La lecture du schéma d'organisation en fonction du risque s'effectue de la façon suivante :

« **Auto contrôle** » **uniquement** : cela signifie qu'une seule personne a en charge l'ensemble des tâches/opérations considérées, sans que l'encadrement de l'unité de travail (UT) fasse un contrôle fréquent de ces opérations. Cette organisation doit être limitée aux tâches ne présentant pas de risques et d'enjeux.

« **Contrôles mutuels** » **uniquement** : la maîtrise des risques repose uniquement sur la séparation de tâches ou sur la rotation de personnel. Ce schéma d'organisation est le plus fréquent. Il convient pour des opérations présentant des risques et des enjeux moyens.

« **Auto contrôle ou contrôle mutuel** » *supervision a posteriori* : convient pour les enjeux forts et des risques moyens. Au quotidien, l'encadrement ne pratique aucun contrôle. Ce contrôle intervient a posteriori selon une périodicité fixée dans le plan annuel de contrôle interne.

« **Auto contrôle ou contrôles mutuels** » *supervision contemporaine* : convient pour les enjeux forts et les risques forts. C'est le dispositif le plus sécurisé. L'encadrement constitue le passage obligé pour la poursuite des opérations.

c) L'organigramme fonctionnel nominatif (OFN)

Définition : L'OFN est une représentation schématique des liens fonctionnels au sein d'une entité / organisation administrative...

70. Il recouvre plusieurs enjeux dont les principaux sont les suivants :

- Enjeux pour l'encadrement :
 - o identifier les incohérences et les rigidités en vue de l'optimisation des circuits (démarches de conduite du changement, déploiement de nouvelles applications informatiques...);
 - o identifier et couvrir les zones de risques opérationnels susceptibles de mettre en jeu la responsabilité administrative (ou managériale) des chefs d'unité ;
 - o définir de manière précise la position et le champ des responsabilités des intervenants (prévenir le phénomène de dilution des responsabilités, cerner le champ d'intervention de chacun des acteurs).

- Enjeux en terme d'auditabilité des organisations :
 - o comprendre le cheminement des responsabilités et les interactions entre opérationnels pour un processus au sein d'un organisme ;
 - o participer à la détection des zones de défaillance et à l'amélioration des pratiques et des points de contrôle.
 - o identifier et partager le positionnement de chaque acteur dans l'organisation et les points d'articulation
 - o cibler les manques, les failles de l'organisation
 - o modifier et adapter son organisation en fonction des compétences et de la structure.

Le schéma 6 ci-dessous fournit un exemple d'organigramme fonctionnel nominatif pour une structure en charge du recouvrement des impôts professionnels (service des impôts des entreprises).

Schéma 6 : Exemple d'organigramme fonctionnel nominatif

Service des Impôts des Entreprises									
Procédures	Tâches	Titulaire			Suppléant			Responsable de la supervision contemporaine (visa)	Observations
		Nom	Délégation de signature	Applications informatiques / Profils informatiques	Nom	Délégation de signature	Applications informatiques / Profils informatiques		
CYCLE : ACCUEIL DES USAGERS									
Sous-cycle : INFORMER ET ASSURER LA RECEPTION DES USAGERS									
Processus : Délivrance d'attestations, certificats et autres autorisations - usagers professionnels									
Assurer l'accueil téléphonique	Traitement des appels - organisation								
	Traitement des appels - prise en charge								
	Traitement des appels - messages d'accueil								
Assurer l'accueil téléphonique	Gestion de l'infrastructure téléphonique								
	Administration des boîtes vocales								
Etablissements des attestations fiscales (marchés publics...) - Entreprises soumises à IIS	Délivrance des attestations par le SIE - édition automatique								
	Délivrance des attestations par le SIE - édition forcée								
Etablissements des attestations fiscales (marchés publics...) - Entreprises soumises à IIR	Délivrance des attestations par le SIE - remise du 2ème volet du formulaire papier n° 3666								
Délivrance de récépissés de consignation	Etablissement du récépissé de consignation								
	Encaissement de la consignation								

71. Par ailleurs, l'organigramme fonctionnel permet au chef de service de :

- prendre connaissance, lors de sa prise de fonction, des processus pris en charge par son service ;
- identifier l'organisation existante et d'analyser les risques éventuels liés à l'organisation des tâches ;
- s'assurer que l'ensemble des tâches sont effectuées et que les agents sont en capacité de les accomplir ;
- définir le positionnement des contrôles de 1^{er} niveau.

III. Composante documentation du CIC

72. La composante documentation repose principalement sur les éléments suivants :

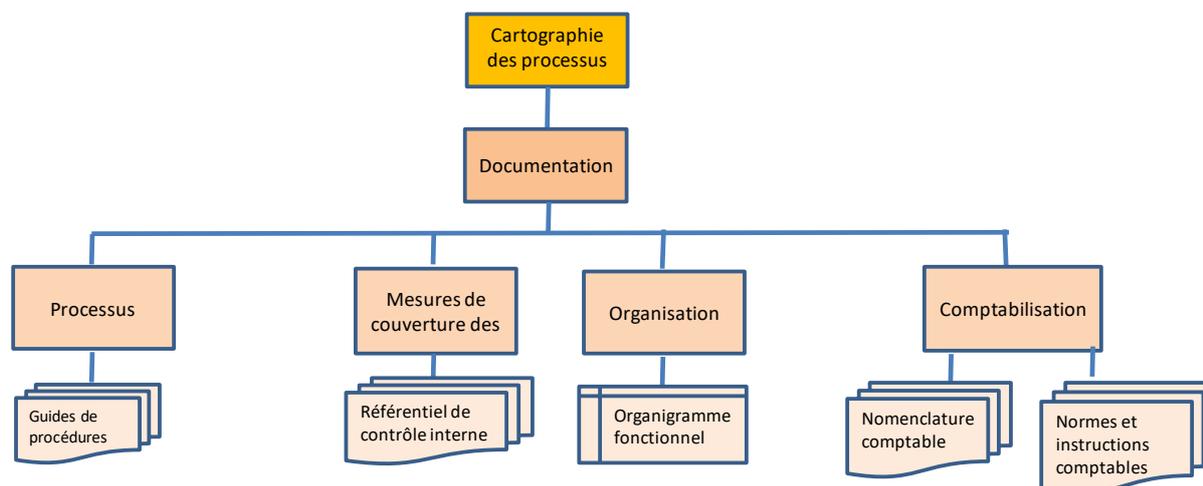
L'organigramme fonctionnel : existence, cohérence avec l'organisation actuelle.

La documentation des procédures : Existence de guides de procédure, actualisation...

La documentation des risques : existence de référentiels de contrôle interne.

La documentation permet de définir précisément les modalités d'évaluation, d'enregistrement et de contrôle attendues des différents acteurs. Le schéma 6 ci-après reprend les éléments constitutifs de la documentation en matière de CIC.

Schéma 7 : Éléments constitutifs de la documentation en matière de CIC



1. Guide de procédures

73. Le guide de procédures est composé d'un ensemble de rapports de tâches correspondant à la structuration de la cartographie des processus.

Un exemple de guide de procédures figure en annexe 3 du présent guide.

2. Référentiel de contrôle interne (RCI)

74. Le référentiel de contrôle interne (RCI) est un document qui a pour objet de définir des mesures de maîtrise des risques communes à l'ensemble des processus et des services. Ce document analyse les risques liés à l'organisation administrative, comptable et informatique des services, et identifie les mesures de contrôle interne attendues. Chaque risque est appréhendé au regard des critères de qualité comptable.

75. Ce document est la cible à atteindre en termes de dispositif de contrôle interne. C'est sur la base de celui-ci que les évaluations seront menées et les écarts tirés entre la norme et la réalité de la mise en œuvre du dispositif de CIC.

Un extrait de RCI figure en annexe 4 du présent guide.

IV. Composante traçabilité du CIC

La composante « traçabilité » repose essentiellement sur la traçabilité des opérations elles-mêmes et des contrôles. La correcte traçabilité de ces éléments constitue la piste d'audit¹⁰.

1. Notion de piste d'audit

76. La piste d'audit (ou chemin de révision) doit permettre à tout moment de :

- justifier une opération comptable ;
- remonter de l'enregistrement en comptabilité au fait générateur de l'opération et inversement ;
- mettre en œuvre un dispositif de traces et d'archivage ;
- tracer les intervenants et les interventions (1er, 2ème et 3ème niveaux) ;
- conserver les données comptables et leurs justifications : dossier de clôture, dossier de révision et classement des documents de gestion.

La traçabilité constitue un **objectif fondamental dans une perspective de certification** des comptes de l'État.

Tous les traitements informatiques ou manuels et les contrôles liés doivent pouvoir être prouvés. **Un contrôle qui ne peut être prouvé est considéré comme inexistant.**

2. Respect de la piste d'audit

77. En matière de contrôle interne, le respect de la piste d'audit nécessite la formalisation de l'ensemble des contrôles opérés par les acteurs. **Il renvoie au critère de qualité comptable : « présentation et bonne information ».**

78. Pour autant, et dans la mesure où cette formalisation peut prendre du temps, elle ne doit pas se faire au détriment de la réalisation des opérations. Dans cette logique, le cadre de référence peut retenir:

- une formalisation « simplifiée » pour les contrôles directement intégrés à la procédure : paragraphe directement sur les documents de gestion, le détail du contrôle étant appréhendé au travers des fiches d'auto contrôle ;
- une formalisation plus détaillée pour les contrôles non intégrés à la procédure (on parle de contrôles a posteriori) relevant de l'encadrement : ils sont formalisés sur des grilles de contrôle ;
- l'exploitation de la piste d'audit impose également la définition des modalités d'archivage.

¹⁰ Les délais de conservation des pièces garantissant la traçabilité de la piste d'audit varient d'un pays à l'autre. Il s'agit le plus souvent du délai au cours duquel la Cour des comptes est en droit d'opérer des contrôles sur ces opérations.

CHAPITRE III. EVALUATION DU DISPOSITIF DU CIC ET IDENTIFICATION DES AMELIORATIONS A APPORTER

I. L'évaluation du dispositif de contrôle interne comptable

79. Les constats opérés à l'occasion de l'évaluation des dispositifs de CIC ont vocation à alimenter la cartographie des risques et le plan d'action dans la logique d'amélioration continue de la démarche. L'évaluation des dispositifs mis en œuvre est effectuée :

- par les acteurs chargés de l'animation et de la mise en œuvre des dispositifs de CIC (auto-évaluation).
- par des acteurs indépendants de la fonction financière et comptable de l'entité dans le cadre de la démarche d'audit interne ;
- par les acteurs chargés de la mise en œuvre de la Revue de Qualité Comptable et Financière (contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, agents comptables et services gestionnaires).
- par les acteurs chargés de certifier les comptes de l'entité (Cour des comptes dans le cadre de l'audit externe).

1. Les contrôles de supervision *a posteriori*

80. Les objectifs sont de deux ordres :

- permettre à l'encadrement de s'assurer du respect, par les opérationnels, des directives données dans le cadre du traitement des opérations et de la qualité de ces dernières ;
- appréhender le degré de maîtrise des risques au sein de son service, mais aussi la pertinence et l'efficacité des choix mis en œuvre pour couvrir les risques détectés.

Des contrôles devant être adaptés aux risques et aux enjeux :

- Le contrôle de supervision *a posteriori* doit être « dosé », il est modulable et non systématique ;
- Il peut être exhaustif ou par sondage.

Ces contrôles permettent :

- d'apprécier la qualité comptable au regard du respect des critères de qualité comptable ;
- de détecter les erreurs pour lesquelles les corrections nécessaires doivent être apportées par la suite ;
- de mener une analyse détaillée des opérations au regard des composantes (organisation / documentation / traçabilité) nécessaires à la mise en œuvre d'un dispositif de CIC pertinent.

81. Les contrôles de supervision *a posteriori* sont programmés dans un plan de contrôle de supervision *a posteriori*. Ce support a pour objectif de préciser à certains acteurs du contrôle interne (notamment l'encadrement) la nature, la fréquence, les modalités, la formalisation et l'archivage des opérations de contrôle attendues d'eux.

82. Le plan de contrôle de supervision *a posteriori* identifie (i) les personnes chargées des contrôles de supervision dans les différents services / directions ; (ii) les diagnostics (de

processus / organisationnel) devant être réalisés et leur programmation dans le temps ; et (iii) les thématiques de contrôle (ainsi que leur périmètre, leur périodicité, et le nombre d'opérations / écritures à contrôler), en fonction des risques et des enjeux :

Exemple: contrôles des écritures sensibles, de la qualité de l'engagement juridique (ordonnateur), revue des habilitations (ordonnateur et comptable), etc.

- 83. Le plan de contrôle de supervision est un élément majeur du dispositif de CIC car il constitue, pour un exercice et une entité donnée, l'expression de l'appréciation de ses propres risques et enjeux et de ses orientations en matière de contrôles de supervision a posteriori.** Il ne doit pas être confondu avec le plan d'action de l'entité / direction/ service, même s'il existe une articulation entre ces deux documents.
- 84. Le Plan de contrôle de supervision a posteriori** (i) fixe les choix et les objectifs des **contrôles de supervision a posteriori** (non intégrés aux procédures) et en facilite le suivi. Il ne s'applique donc pas aux contrôles attendus des opérationnels (autocontrôles - contrôles mutuels) et aux contrôles de supervision contemporains intégrés aux procédures. (ii) Il précise à certains acteurs du CIC (encadrement des services) la nature, la fréquence, les modalités, la formalisation et l'archivage des opérations de contrôle attendues d'eux. (iii) il permet aux auditeurs, internes et externes, d'appréhender, au travers d'un document synthétique, l'architecture et les modalités d'exercice des opérations de contrôle au sein des services.
- 85. En tant que support de programmation définissant une politique de contrôle, le plan de contrôle de supervision a posteriori doit être articulé avec la cartographie des risques de l'organisme.** Les objectifs assignés aux acteurs, dans le cadre du plan de contrôle de supervision a posteriori, doivent être réalistes et tenir compte des risques /enjeux / moyens de chaque entité. La démarche est avant tout qualitative et non quantitative. L'objectif premier est de s'assurer, par des contrôles ciblés, de la qualité du CIC et non de contrôler des opérations (qui ne constitue qu'un objectif second).
- 86. Pour garantir l'auditabilité du dispositif de contrôle interne comptable, les contrôles de supervision doivent être documentés et tracés** (tableau de suivi, copie des documents litigieux ou erronés, etc.). Un contrôle de supervision non formalisé est réputé ne pas exister. **Les éléments principaux à renseigner sont :**
- l'identité de la personne ayant effectué le contrôle ;
 - la date à laquelle le contrôle a été pratiqué ;
 - la portée du contrôle (type de documents ou d'opérations contrôlés) ;
 - le périmètre (exhaustif ou échantillon à préciser) ;
 - les points analysés (critères de qualité comptable, etc.) ;
 - les constats opérés (erreurs, mauvaise application de procédures, oubli) ;
 - les mesures à mettre en œuvre pour remédier aux anomalies détectées (rappel des directives ou actions sur le moyen-long terme).

2. L'échelle de maturité de la gestion des risques (EMR)

- 87. Il s'agit d'une démarche d'auto-évaluation des dispositifs de CIC,** distincte, mais complémentaire de l'évaluation par l'audit (interne ou externe), s'inscrivant par ailleurs dans une logique d'amélioration continue de la démarche.

88. L'EMR contribue au renforcement du pilotage de la démarche de CIC (i) en enrichissant la cartographie des risques et le plan d'action de l'entité, des constats découlant de l'évaluation menée ; (ii) en enrichissant, au moyen notamment des synthèses graphiques, la communication interne ou externe relative au renforcement du dispositif de CIC, à destination des acteurs opérationnels de la démarche, des structures de gouvernance de l'entité ou des auditeurs.

89. L'EMR est structurée autour des étapes de la démarche de CIC :

- les leviers opérationnels du dispositif de CIC reposant sur l'organisation de la fonction financière et comptable, la documentation des procédures comptables et financières et la traçabilité des acteurs et des opérations financières et comptables ;
- le pilotage du CIC au travers de la cartographie des risques, du plan d'action et de l'évaluation du contrôle interne.

Un guide méthodologique de la démarche EMR figure en annexe 5¹¹.

90. L'élaboration de l'EMR constitue un exercice d'évaluation associant l'ensemble des acteurs de la fonction financière et comptable partagée au sein de l'organisme :

- **la direction de l'organisme** : elle a en charge l'impulsion des travaux d'évaluation dans le cadre des dispositifs de gouvernance mis en place pour la cartographie des risques et le plan d'action de l'organisme ;
- **le référent « CIC »** : il est chargé de la mise en œuvre pratique de l'évaluation sur la base du fichier Excel qu'il renseignera en portant une note pour chaque composante des leviers du CIC ainsi que du pilotage. Ce travail doit être réalisé en collaboration avec le comptable pour garantir le succès de la démarche ;
- **les services impliqués dans le périmètre de la fonction financière et comptable** : leur implication se révèle primordiale dans la mesure où, en tant qu'acteurs chargés de la mise en œuvre des dispositifs de CIC, ils disposent des informations et des éléments probants nécessaires aux travaux d'évaluation.

3. Audit interne

91. Définition : L'audit interne comptable peut être défini comme une activité exercée de manière objective et indépendante qui a pour objet de donner à chaque entité / direction / service, une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations comptables qu'il conduit, ainsi qu'une appréciation de la qualité du contrôle interne comptable.

92. Mise en œuvre d'une fonction d'audit interne comptable : l'organe délibérant arrête un programme d'audit. Cet organe délibérant est le plus souvent un comité d'audit (ministériel ou interministériel selon le choix des pays) présidé par le Ministre en charge des finances et de la production des comptes de l'Etat. Le cas échéant, il met en place un comité spécifique d'audit, chargé de porter une appréciation sur la qualité du contrôle interne comptable et de faire toutes propositions tendant à l'amélioration de ce dernier. Le programme d'audit est soumis à ce comité.

¹¹ Source du guide : Direction générale des finances publiques (DGFIP) / France.

- 93. L'organe délibérant fixe la composition, les attributions et les modalités de fonctionnement de ce comité.** En principe, compte tenu de son indépendance, il fixe son programme d'audit. Cependant le programme d'audit peut également être proposé par le comptable centralisateur des comptes de l'Etat.
- 94. Les audits sont réalisés** par le service d'audit interne placé auprès du Ministre en charge des comptes publics ou auprès du DG ou DN en charge de la comptabilité de l'Etat. Le comptable centralisateur des comptes de l'Etat est destinataire des rapports établis à l'issue des missions d'audit réalisées
- 95. Deux démarches complémentaires:** l'auditeur interne est une source précieuse de conseils en matière de CIC. Mais il ne doit pas se substituer aux dispositifs de CIC, qui constituent la réponse de première ligne face aux risques
- 96. Liens entre les deux démarches :**
- **Au moment de l'élaboration du programme d'audit :** le programme d'audit s'inspire de diverses sources : audits précédents, demandes de l'équipe de direction, évolution du rôle et de l'organisation de l'entité et analyse des risques identifiés dans la cartographie des risques ;
 - **Pendant la mission d'audit :** les auditeurs s'appuient sur les documents de référence du CIC pour mener leur analyse du service ou du processus : organigramme fonctionnel nominatif, cartographie des processus, dossier de révision... ;
 - **Après la mission d'audit :** les recommandations des auditeurs sont consignées dans un rapport et reprises dans le plan d'action de l'organisme, après validation par le comité de gouvernance.

Le schéma 8 ci-dessous résume la spirale vertueuse au service de la qualité comptable.

Schéma 8 : La spirale vertueuse de la qualité comptable



Source : DGFIP, France

4. Audit externe (certification des comptes de l'Etat)

97. Définition : la certification des comptes se définit comme l'opinion écrite et motivée formulée par un organisme indépendant et sous sa responsabilité sur la conformité des états financiers d'une entité aux normes et principes comptables qui leur sont applicables.

i. Suppose un référentiel comptable

98. La certification des comptes doit permettre d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes n'induisent pas le lecteur en erreur ; le certificateur ne vise pas l'exactitude de la totalité des données chiffrées mais la régularité, la sincérité et la fidélité de l'information comptable (absence d'erreurs ou d'omission significatives).

99. Pourquoi la certification ?

ii. Suppose un dialogue permanent sur les interprétations des normes comptables et sur l'importance relative des constats

100. Pourquoi la certification ?

o **Les enjeux pour l'Etat :**

- Amélioration de l'auditabilité des comptes de l'Etat dans la perspective d'une certification par le certificateur
- Transparence de l'information financière produite par l'Etat, gage de crédibilité pour les tiers (citoyen, partenaires techniques et financiers, marchés financiers...),

o **Les enjeux pour les établissements publics ou institutions :**

- L'assurance d'une comptabilité de qualité, via la certification, permet à l'équipe de direction d'utiliser celle-ci comme outil de gestion, vecteur d'information et support de contrôle.
- La certification par une structure extérieure et indépendante est un outil de communication vis à vis des partenaires extérieurs.
- Par le dialogue avec les certificateurs, sensibilisation du personnel de l'organisme aux enjeux de qualité comptable et opportunité de modernisation de la gestion,
- Une meilleure connaissance de la gestion de l'Etablissement public ou des institutions permet à l'Etat de réduire les risques budgétaires inhérents au fonctionnement de ces entités.

101. Prérequis à la certification

Avant de s'engager dans une démarche de certification, un Etat doit veiller à mettre en œuvre les prérequis suivants :

- o une bonne connaissance du cadre de référence de l'auditeur comme condition à la préparation et au dialogue entre l'auditeur et l'audité ;
- o l'implication de l'ensemble des acteurs afin de faire de la démarche de certification un véritable projet collectif ;
- o la définition d'une démarche globale et intégrée dans laquelle s'inscrit la certification

- des comptes auditables.

102. Le déroulement d'un audit de certification

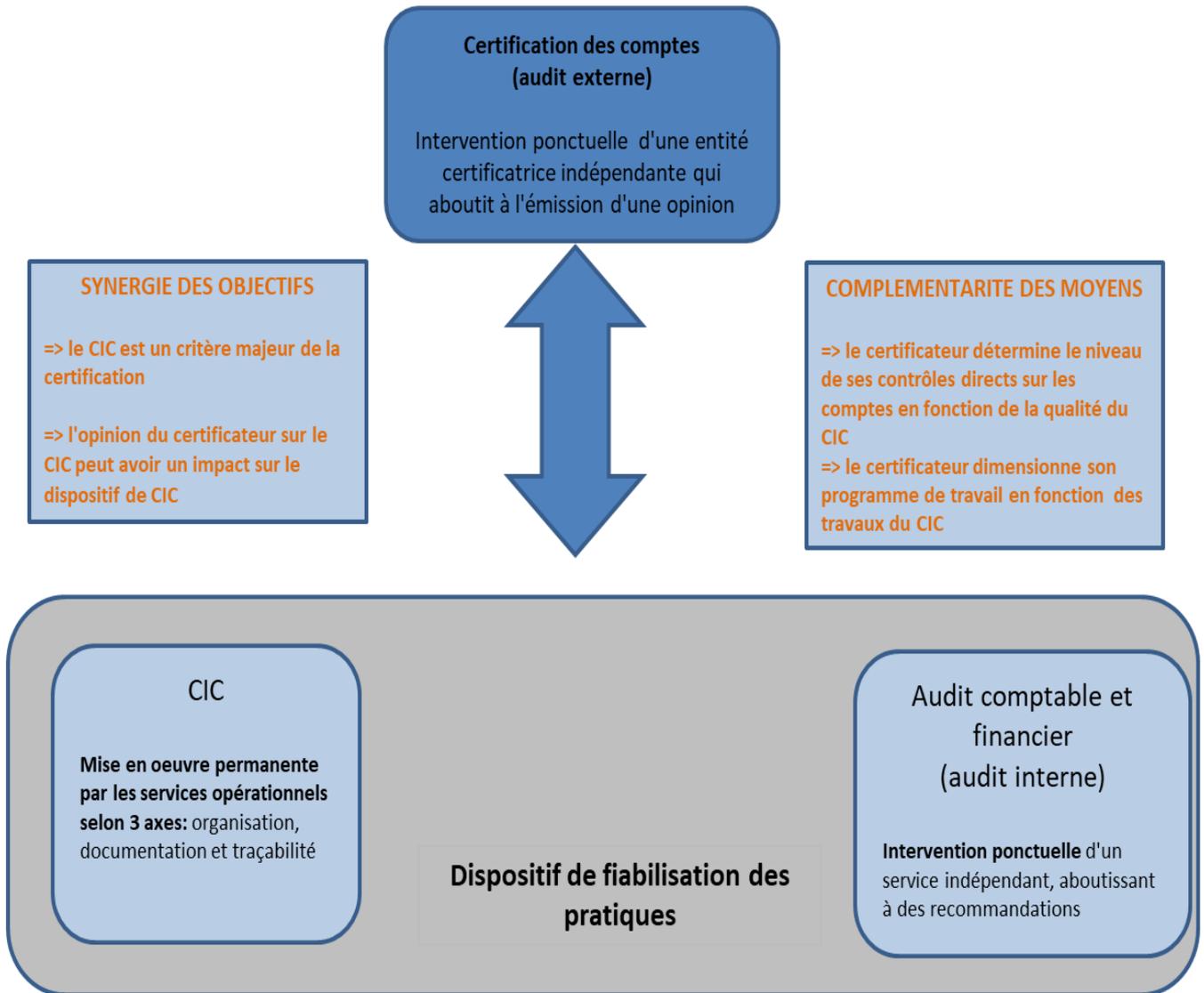
- **Le certificateur exprime une opinion** sur la régularité et la sincérité des comptes annuels et sur l'image fidèle qu'ils donnent du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et patrimoniale ;
- **Il conclut sa mission par l'émission d'un rapport** sur les comptes, présentant son opinion selon 3 possibilités:
 - certification sans réserve,
 - certification avec réserves,
 - refus de certification.
- **Une intervention partenariale de longue durée** : dans le cadre de sa mission de certification, la Cour des comptes développe une relation s'inscrivant dans la durée, ce qui lui permet d'accompagner l'entité de manière adaptée à sa situation. Son intervention s'effectue dans le dialogue. Il peut/doit en effet assortir ses constats d'avis et de recommandations.

103. Les liens entre CIC et certification des comptes

- Les audits réalisés par le certificateur sont menés en fonction des risques et des enjeux. Ce dernier va déterminer le niveau de ses contrôles directs sur les comptes en fonction des dispositifs de CIC existants.
- Les avis et recommandations du certificateur peuvent concerner la formalisation du dispositif de CIC de l'organisme. Ils feront alors l'objet d'une intégration dans la cartographie des risques et le plan d'action.
- Les recommandations du certificateur peuvent également contribuer à sensibiliser les équipes à la démarche de CIC et aux enjeux de qualité comptable. Le schéma 8 ci-dessous représente les liens entre le CIC et la certification des comptes.

Le schéma 9 ci-dessous retrace le lien entre le CIC et la certification des comptes.

Schéma 9 : Lien entre le CIC et la certification des comptes



II. L'identification des améliorations à apporter au dispositif de CIC

- 104. Les contrôles menés peuvent faire apparaître un niveau d'anomalies ou de non-conformité trop important par rapport à la norme fixée.** Il faut donc dans ce cas procéder à la mise en place de mesures correctives destinées à améliorer le dispositif de CIC
- 105. Si le taux d'erreur dans la population est évalué à plus de x%¹² et que ces erreurs ne sont pas liées à la non-application des directives données, le dispositif de CIC n'est pas efficace et doit donc être revu**
- 106. En matière de maîtrise des risques, le « zéro défaut » n'est pas l'unique critère permettant de définir un dispositif efficace.** Ainsi, les personnes chargées de l'évaluation des dispositifs de contrôle interne travaillent à partir de la notion de « seuil de signification ».
- 107. Ce taux d'anomalie doit être fixé par l'instance de gouvernance du CIC de chaque pays, en fonction de son degré d'exigence en matière de qualité comptable.** Dans le cadre du dispositif de CIC mis en œuvre actuellement en France, le « seuil » retenu est de 3%. Cela signifie que si, pour un dispositif donné, l'évaluation du taux d'erreur globale dans la population est estimée comme inférieur ou égal à 3%, alors ce dispositif de CIC sera jugé efficace.
- 108. Cette révision du dispositif de CIC se traduit par l'élaboration de proposition d'actions qui suivent ensuite le circuit de validation classique.** La modification ou le renforcement du dispositif de contrôle interne mis en œuvre nécessite d'agir sur une ou plusieurs des composantes d'un dispositif de CIC : (i) l'organisation, (ii), la documentation et (iii) la traçabilité.

1. La notion d'anomalie

- 109. Une anomalie** est une opération qui ne répond pas à au moins un des critères de qualité comptable (exhaustivité, sincérité, rattachement à la bonne période ...)

Exemples : une erreur d'imputation comptable, une erreur de saisie, un décalage dans la saisie d'une écriture entre la comptabilité auxiliaire et la comptabilité générale, un mauvais archivage des documents comptables, une écriture rectificative sans référence à l'écriture initiale constituent des anomalies.

En conséquence, pour chaque anomalie détectée il convient d'identifier le/les critère(s) de qualité comptable non respecté(s) et les causes de ce non-respect. L'origine d'une anomalie est nécessairement rattachée à l'un des 3 leviers du contrôle interne.

¹² Taux maximum acceptable pour l'organisation. Il s'agit ici du taux d'erreur constaté dans l'échantillon (issu de la population totale (ensemble des opérations)).

Exemple : Tableaux recensant les cas d'anomalies et les origines qui leur sont rattachées :

Cas d'anomalies	Origine des anomalies	Composante CIC
Les tâches ne sont pas correctement attribuées Les consignes n'existent pas ou sont insuffisantes sur "qui fait quoi, comment?"	Attribution des tâches	Organisation
Les contrôles sont inexistants Les contrôles ne sont pas pertinents Les contrôles sont mal positionnés	Points de contrôles	
La sécurité est absente	Conservation des fonds et valeurs	

Cas d'anomalies	Origine des anomalies	Composante CIC
Les fiches de contrôles, de procédures ou les notes de service explicitant les instructions et définissant notamment "qui fait quoi, comment?" sont absentes	Attribution des tâches	Documentation
Les contrôles sont mal faits ou les contrôles non faits "au regard des instructions réglementaires données". De facto, tout rappel des directives implique une absence de respect de la réglementation.	Points de contrôles	

Cas d'anomalies	Origine des anomalies	Composante CIC
On ne peut déterminer qui a passé les opérations/écritures ou réalisé les contrôles	Identification des acteurs	Traçabilité
Les opérations/écritures ne comportent pas assez d'informations pour permettre une bonne exploitation de la piste d'audit (par ex: libellés inexistantes ou incomplets)	Points de contrôles	
Les contrôles (auto-contrôles, supervision), ne sont pas correctement tracés	Traçabilité des contrôles	

2. La notion d'action

110. Une action est une « mesure » à mettre en œuvre par le responsable de l'unité de travail, dès lors qu'une faiblesse a été détectée dans les dispositifs de contrôle interne. Elle vise à renforcer le dispositif existant ou à en instaurer un :

- Ne pas confondre action et correction : la correction porte sur les opérations irrégulières détectées ; alors que l'action vise à éviter la survenue de nouvelles irrégularités.
- Ne pas confondre non plus action et rappel de directive. Le rappel de directive sous-entend qu'un dispositif de contrôle interne (auto contrôle, contrôle mutuel) existe, ses modalités sont jugées pertinentes, mais n'est pas respecté par les agents attributaires.

111. En principe, tout constat négatif doit être régularisé par une correction de l'erreur détectée (mesure curative se traduisant par une correction) et une mesure préventive (rappel de directive ou action).

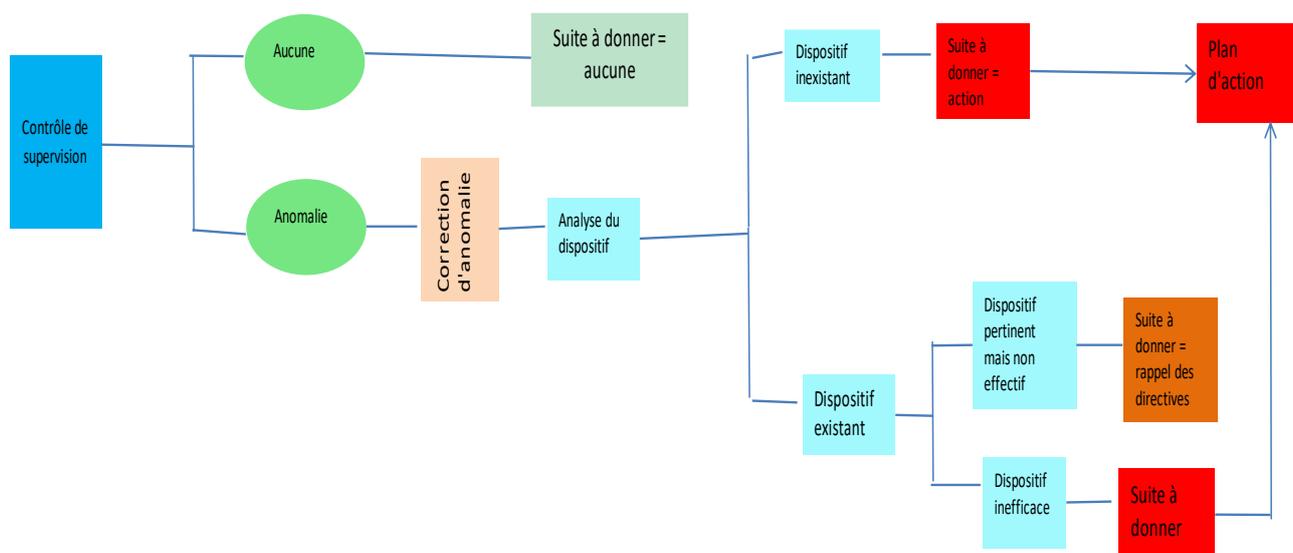
La définition des actions consiste pour le responsable de l'unité de travail à se poser certaines questions :

- Est-ce que la faiblesse détectée représente un risque majeur en matière de qualité comptable ?
- De quels moyens (humains, matériels) dispose-t-on pour mener à bien l'action ?

- Quel est le collaborateur le plus à même de mener cette action ?
- Quel est le délai réaliste pour mener à bien cette action ?
- Est-ce que l'action définie est de nature à corriger la faiblesse ?

Le schéma 10 ci-dessous décrit l'arbre décisionnel relatif au contrôle de supervision ; il montre qu'en cas de dispositif inexistant ou de dispositif existant inefficace, il convient dans les deux cas de mettre à jour le plan d'action.

Schéma 10 : Arbre décisionnel « du contrôle de supervision » au plan d'action



Source : DGFIP, France

3. Le plan d'action

112. Le plan d'action présente les caractéristiques suivantes, il doit être :

formalisé : il est retracé dans un document;

traçable : il définit un agent responsable et fixe un délai qui lui est imparti pour mettre en œuvre l'action ;

permanent : il est régulièrement alimenté par les résultats des contrôles ;

itératif : il convient de s'assurer que les actions ont atteint les objectifs visés.

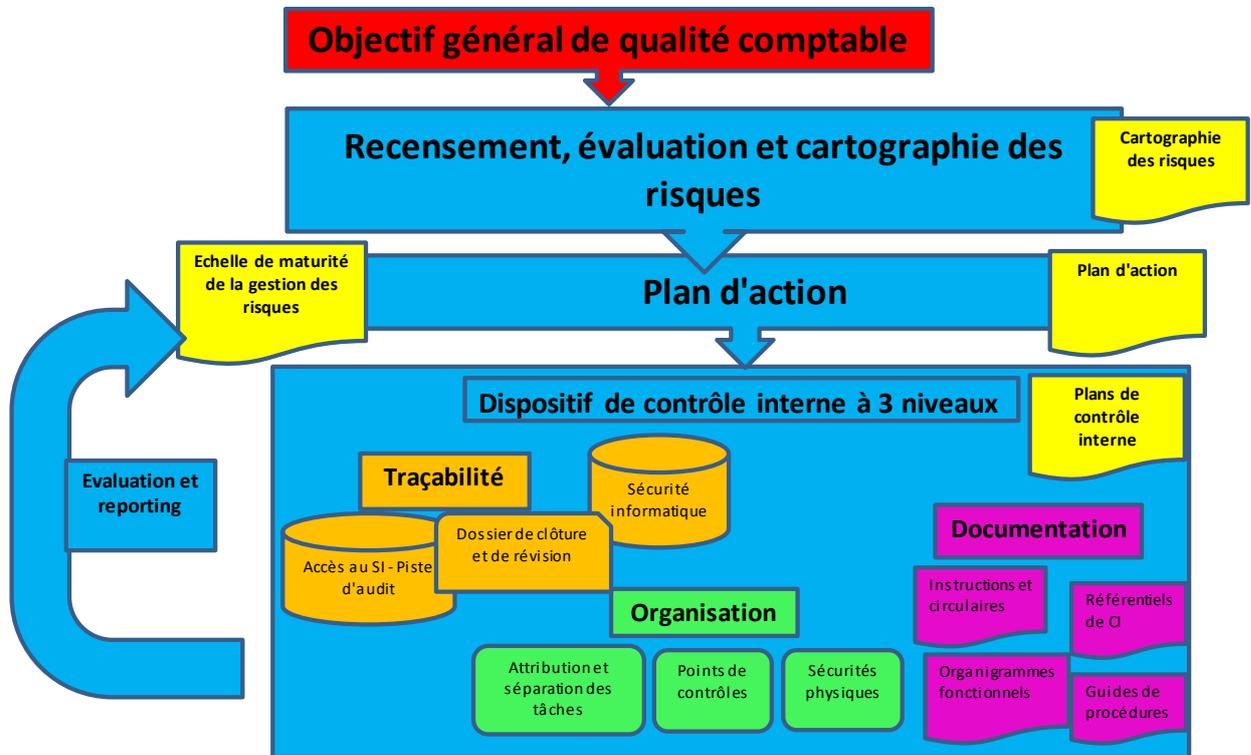
113. Chaque chef de service/poste est responsable du suivi de son plan d'action. A l'échéance de chaque action, il doit s'assurer de la correcte mise en œuvre par l'agent désigné à cet effet. Par la suite, selon une périodicité et des modalités définies localement, il doit s'assurer que l'action mise en œuvre atteint l'objectif qui était visé.

114. A cet effet, il va refaire le contrôle ayant permis de détecter le dysfonctionnement en prenant un échantillon d'opérations à partir de la date de mise en œuvre de l'action pour vérifier que l'action est

efficace. L'action sera jugée efficace si le contrôle amène à une estimation du taux d'erreur dans la population globale inférieure au taux maximum acceptable par l'entité contrôlée

Le schéma 11 ci-dessous synthétise la démarche du CIC.

Schéma 11 : Schéma récapitulatif de la démarche CIC



Source : DGFIP, France

Annexe 1 : Notice méthodologique de cartographie des risques

L'élaboration / l'actualisation de la cartographie des risques s'inscrit dans la démarche de contrôle interne comptable. Cette dernière privilégiant en effet une approche par les risques et les enjeux, elle implique de faire des choix quant aux zones de risques qu'il convient de maîtriser en priorité. La cartographie des risques permet donc de formaliser cette analyse.

I / La notion de risque

Un risque est un événement potentiel ne permettant pas d'atteindre un objectif s'il se réalise (en l'occurrence l'objectif de qualité comptable). L'analyse des risques consiste à s'interroger sur :

- leur probabilité de survenance ou leur périodicité (se sont-ils déjà réalisés ? sont-ils susceptibles de se (re)produire ? risque exceptionnel, ponctuel, lié à la procédure, régulièrement constaté, etc.) ;
- leur impact financier ;
- leurs caractéristiques (exogènes, endogènes) ;
- la capacité dont on dispose pour y répondre (dispositif de contrôle interne déjà mis en œuvre, par exemple). Deux natures de risques peuvent être identifiées : les risques inhérents et les risques de contrôle.

Les risques inhérents sont des risques liés à l'environnement de l'entité où à la nature de ses activités (risques d'erreur significative, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne). Les risques inhérents rassemblent :

- les erreurs inhérentes à toutes activités humaines (liées à la multiplicité des acteurs, des opérations, à la complexité de la réglementation, ...)
- les lacunes de formation et de compétence du personnel ;
- les changements non maîtrisés des structures administratives et des dispositifs juridiques ;
- l'absence de prise en compte des évolutions technologiques et informatiques (prise en main du nouveau système d'information) ;
- les manquements déontologiques ;
- les événements extérieurs (physiques, climatiques, politiques...).

Les risques de contrôle correspondent à des risques liés à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne (risque qu'une erreur significative ne soit ni détectée ni corrigée en temps voulu par le dispositif de contrôle interne) : soit parce que sa conception est inopérante, soit parce que sa mise en œuvre est lacunaire.

II/ Elaboration d'une matrice des risques

Proposition de structure cible matrice des risques : partie identification des risques						
Macro Processus	Processus	Groupe d'activité	Objectif principal	Critère de l'objectif impacté	Numéro du risque	Risque
Identification du macro processus cible	Identification du processus concerné relevant du macro processus	Groupe d'activité concerné du macro processus	Objectif dont l'atteinte est en cause: non atteinte d'un critère de qualité comptable	Critère de la qualité de la comptabilité mis en cause par le risque identifié	Référencement du risque, si possible connecté au référencement du processus comptable concerné	Description du risque identifié susceptible de compromettre l'objectif de qualité de la comptabilité
<p><i>Afin d'être plus opérationnelle, la matrice des risques peut être enrichie d'éléments portant sur les risques identifiés...</i></p>						
Risque						
Responsable du risque	Origine du risque	Programme - Action (sous-action)	Nature de dépense - Titre (catégorie)			
Personne responsable de la maîtrise des risques	Interne / externe	Le cas échéant	Le cas échéant			

Proposition de structure cible: partie évaluation des risques et dispositif de maîtrise des risques (DMR)						
Evaluation du risque inhérent		DMR existant	Efficacité DMR	Evaluation du risque résiduel		DRM cible
Probabilité	Impact			Probabilité	Impact	
Mesure de la fréquence de réalisation du risque selon une échelle prédéfinie par le ministère (ex: échelle de 1 à 5)	Mesure de l'impact si le risque se réalise selon une échelle prédéfinie par le ministère (ex: échelle de 1 à 5)	Description des activités de contrôle interne existantes contribuant à la réduction de la probabilité et de l'impact du risque	Evaluation de la capacité du dispositif existant à couvrir le risque identifié	Elle peut être réalisée en termes d'impact et de probabilité d'occurrence. En fonction de son niveau résiduel, le risque identifié est retenu ou non pour intégration dans le plan d'actions pluriannuel de contrôle interne		Description des activités de contrôle interne les plus appropriées pour couvrir le risque identifié
<p><i>En associant la probabilité et l'impact de chaque risque, on peut utiliser le résultat pour prioriser les risques</i></p> <p><i>... et de certaines spécifications du dispositif de maîtrise des risques cible, par exemple:</i></p>						
DMR cible						
Activité de contrôle	Niveau	Acteur	Fréquence	Support (y compris SI)		
Exemples: procédures, organisation, contrôles manuels, contrôles automatiques, contrôles semi-automatiques	Autocontrôle, contrôle mutuel, contrôle de supervision	Responsable du contrôle	Exemples: à chaque acte / mensuel/ 3 fois par an ...	Exemples: restitutions SI comptable, listes d'opérations comptables		

III/ L'élaboration et l'actualisation de la cartographie des risques

A/ Les objectifs :

- Aboutir à une évaluation globale, stratégique et prospective des risques et des enjeux d'un ministère, afin de déterminer les orientations prioritaires en fonction des enjeux, de la gravité et de l'importance de zones de défaillances potentielles.
- Servir de socle à l'élaboration ou à l'actualisation d'un plan d'action fixant un programme pluri-annuel de renforcement du dispositif de contrôle interne comptable.

B/ L'identification et la hiérarchisation des risques

- Recensement des processus comptables gérés par l'entité (à l'aide de la cartographie des processus comptables de l'Etat).

Encadré 3 : Objectifs de la cartographie des cycles et processus comptables

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

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

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

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

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

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

Cette cartographie est donc nécessairement évolutive :

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

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

Le concept de processus comptable permet enfin de borner le périmètre du contrôle interne comptable ; ce dernier concerne toute la partie comptable du processus et uniquement celle-ci.

Toute

la démarche retenue dans ce cadre de référence est tournée vers la qualité comptable. Si la méthodologie suivie est applicable à d'autres risques, sa transposition à l'identique sans réflexion ni adaptation aux objectifs poursuivis n'apparaît pas pertinente.

- Détermination des enjeux

Valorisation financière des processus et détermination du poids de chacun d'entre eux (colonne « Valorisation nette » du modèle)

- Identification et hiérarchisation des risques

- ✓ *Identification des risques inhérents*

Le modèle de cartographie des risques intègre une colonne dédiée aux risques inhérents. Celle-ci est pré-renseignée des risques de cette nature susceptibles d'affecter chacun des processus identifiés dans la cartographie des risques. Des aménagements pourront être apportés par les acteurs ministériels du contrôle interne pour amender / compléter cette colonne.

- ✓ *Identification des risques de contrôle*

L'enrichissement de la cartographie des risques au titre des risques de contrôle peut être réalisé à l'aune des résultats de l'évaluation menée sur un ou plusieurs processus par le biais de l'échelle de maturité de la gestion des risques.

L'échelle de maturité de la gestion des risques a pour objectif de permettre aux services d'auto-évaluer la maturité de leur dispositif de contrôle interne à partir d'un schéma théorique qui prend à la fois en compte les composantes de ce dispositif et les différents paliers de renforcement de la démarche tendant vers un dispositif optimisé (le renforcement du contrôle interne s'inscrivant nécessairement dans la durée, dans une logique progressive). Elle repose sur un système de cotation à partir duquel est menée l'évaluation des composantes de ce dispositif (EMR – cf. mode opératoire de l'échelle de maturité).

Cette évaluation, menée au moyen de l'échelle de maturité de la gestion des risques, offre ainsi une visibilité sur les risques de contrôle associés aux différentes composantes du dispositif. En conséquence, les résultats de l'évaluation réalisée au moyen de l'EMR peuvent être intégrés dans la cartographie des risques pour les processus concernés.

L'enrichissement de cette dernière, sur la base des constats issus de l'EMR, privilégie toujours une approche par « dire d'experts ».

L'intégration des résultats de l'évaluation menée sur un ou plusieurs processus au moyen de l'EMR est assurée par une articulation de cet outil avec la cartographie des risques. Cette articulation est elle-même garantie par :

- la reprise, dans la cartographie des risques, des composantes constitutives de chaque levier du contrôle interne et identifiées dans l'EMR. A titre d'illustration, les items « périmètre », « structuration du SI », « attribution des tâches », « séparation des tâches », « points de contrôles » et « conservation des biens et valeurs » du levier « organisation » de la cartographie des risques correspondent aux composantes de ce même levier dans l'échelle de maturité de la gestion des risques, pour lesquelles une note chiffrée de 1 à 5 est attribuée dans le cadre de la démarche d'évaluation.

- une correspondance entre le système de cotation de l'échelle de maturité de la gestion des risques et le code couleur retenu pour matérialiser le niveau de risque dans la cartographie des risques. De fait, il existe dans la cartographie des risques cinq niveaux de risques, ces cinq niveaux étant associés aux cinq paliers de l'échelle de maturité des risques (à titre d'exemple, l'attribution dans l'EMR de la note 3 à la composante « documentation sur les risques » du levier « documentation » correspondra à un niveau de risque modéré).

 Niveau de risque très élevé (= note 1 dans l'EMR)

 Niveau de risque élevé (= note 2 dans l'EMR)

 Niveau de risque modéré (= note 3 dans l'EMR)

 Niveau de risque faible (= note 4 dans l'EMR)

 Niveau de risque très faible (= note 5 dans l'EMR)

L'appréciation du degré de maturité (et *in fine* du risque de contrôle) doit intégrer une pluralité de sources permettant d'étayer les notes portées dans l'EMR (et par correspondance le niveau de risque matérialisé par un code couleur dans la cartographie des risques) :

- Les résultats du visa de la dépense (et des anomalies et rejets en résultant) et, à titre prospectif, de la mise en œuvre du contrôle hiérarchisé ou partenarial de la dépense (CHD ou CAP), permettant de mesurer, service par service, les « grandes tendances » tant en termes de flux financiers que de type d'anomalie.

- Les résultats du contrôle de la paye, des pensions et des marchés publics transmis par le comptable.

- Les éléments d'analyse et de contrôles des inventaires comptables de la clôture doivent également être pris en compte. Les observations faites à l'occasion des contrôles ministériels ainsi que l'analyse des données issues de l'inventaire permettent également de hiérarchiser les risques.

- Le retour d'informations des services (« reporting »), qui autorise la mesure du degré de diffusion et d'appropriation de la démarche et des supports associés (dans le cadre de l'exploitation des enquêtes menées auprès des référents directionnels et locaux, par exemple).

- Les constats résultants des contrôles de supervision a posteriori programmés et réalisés dans les services ministériels ont vocation à alimenter l'analyse quant à l'effectivité et l'efficacité du dispositif de contrôle interne.
- Les audits internes comptables et financiers, qui évaluent le contrôle interne en analysant la qualité de l'organisation et des procédures mises en place pour produire l'information comptable. Les rapports qui en formalisent les enseignements constituent donc des matériaux particulièrement adaptés pour justifier les cotations de l'EMR et enrichir par voie de conséquence la cartographie des risques.
- Les observations de la Cour des comptes matérialisées par les Notes d'évaluation du contrôle interne ministériel (à l'issue des missions intermédiaires), les observations d'audit (établies lors des missions finales) et les mentions concernant le ministère dans le rapport de certification. Les différentes réserves que la Cour formule à cette occasion doivent être intégrées à l'analyse des risques tout comme celles adressées à d'autres ministères quand elles sont pertinentes et transposables au ministère.

L'évaluation des risques de contrôles pour l'ensemble des processus par le biais de l'EMR ne saurait être un préalable systématique à l'enrichissement de la cartographie des risques.

Détermination des risques résiduels et hiérarchisation :

Le niveau de risque global, qui correspond à la notion de risque résiduel (colonne « appréciation globale du risque ») est obtenu par combinaison :

- du risque inhérent et du risque de contrôle (c'est à dire du risque inhérent non couvert par des mesures de contrôle interne adéquats et efficaces) ;
 - et des enjeux (financiers, mais aussi sociaux, stratégiques, etc....le cas échéant) associés aux processus.
- La cellule correspondante sera ainsi renseignée du niveau de risque selon le code couleur précédemment présenté.

Conseils pratiques de présentation :

- **Inscrire de manière littérale les risques principaux dans la cartographie des risques (au regard des composantes reprises dans le modèle, pour chaque processus).** Cette information permet de compléter le renseignement du niveau de risque matérialisé par le code couleur. Elle est d'autant plus importante pour expliciter le niveau de risque global identifié lors des travaux d'élaboration / d'actualisation de la cartographie des risques.
- **Renseigner la colonne « observations » de toute information complétant les niveaux de risques indiqués dans la cartographie des risques, et permettant en outre d'assurer une meilleure articulation avec le plan d'action** (en indiquant, par exemple, la référence des actions programmées dans le plan d'action au regard des risques identifiés).

Annexe 2 : Exemple de plan d'action CIC

Processus	Risque détecté	Action	Acteurs concernés	Echéance	Commentaires sur l'état d'avancement des actions	% avancement M	% avancement M-1
Commande publique	Absence de d'actualisation du plan de contrôle hiérarchisé	Mise en place d'une actualisation annuelle : élaboration d'un guide de procédure	Agence comptable	01/05/2020	Guide en cours de validation	8%	0%
Centralisation des régies	Périodicité inégale de transmission des documents comptables et des pièces justificatives	1. Rappel aux régies et sensibilisation	DAF	31/12/2020	Courrier circulaire du 01/10/2020	100%	100%
		2. Établissement d'un guide de procédures à l'intention des régisseurs et des services gestionnaires et comptables chargés de la centralisation	DAF	01/02/2020	Le guide est livré.	100%	85%
Parc immobilier	Difficulté d'ajustement entre comptabilité générale et comptabilité de développement des immobilisations	1. Établissement d'une fiche de contrôle d'ajustement	Agence comptable	01/03/2020	Réunion des intervenants le 21 janvier 2020	5%	0%
		2. Mise en place d'une interface automatique entre applications	Direction informatique	oct-20	Bon de commande MOA en cours de finalisation	10%	0%
		3. Mise en place d'un contrôle de supervision de l'agent comptable à inscrire dans le PCI	Agence comptable	01/02/2020	Inscrit au PCI - Premiers contrôles en février	10%	0%

Annexe 3 : Exemple de guide de procédure

3 Structures en charge de la tâche

Cette tâche est assurée par les services suivants : Pôle ou cellule enregistrement

4 Liste des opérations de la tâche

- Réception de l'acte ou de la déclaration
- Apposition du timbre à date
- Vérification de la recevabilité de la demande
- Enregistrement de la demande dans GOLD
- Constitution de dossier de surveillance
- Vérification de l'existence et examen critique de la garantie proposée
- Etablissement de l'échéancier

4.1 Réception de l'acte ou de la déclaration

En application des dispositions de l'article 1701 du CGI, les droits appliqués aux actes et ceux des mutations par décès sont payés avant l'exécution de la formalité. Les régimes du paiement fractionné, du paiement différé et du paiement différé et fractionné constituent des exceptions à cette règle.

L'acte ou la déclaration donnant lieu au paiement des droits pour lesquels un crédit est sollicité sont, dans la très grande majorité des cas, reçus au service de l'enregistrement (cellule ou pôle). Pour bénéficier du régime, l'acte ou la déclaration doit comporter la demande de paiement différé ou fractionné (cf supra)

Plus rarement, il peut arriver qu'une demande soit formulée pour le paiement de droits appliqués à un acte soumis à la formalité fusionnée. Dans ce cas, la demande est faite auprès de la conservation des hypothèques, et elle est transmise par celle-ci à la cellule ou au pôle enregistrement compétent pour délivrer la formalité de l'enregistrement. La suite de la procédure est mise en œuvre par le service de l'enregistrement qui informe la conservation des hypothèques, le moment venu, de sa décision d'accorder ou non le crédit sollicité.

Annexe 4 : Extrait d'un référentiel de contrôle interne (RCI), processus parc immobilier¹³

Le référentiel de contrôle interne est une succession de tableaux de risques, structurés en 3 grandes parties :

1ère partie: le
cartouche
d'identification du
processus et du
risque

2ème partie: la
partie gauche du
tableau décrit la
composante du
risque

Procédure : Création du dossier paiement différé fractionné	
Tâche : Prise en compte de la demande	
Opération : Vérification de la recevabilité de la demande	
Objectif : Conformité Juridique des opérations	
Risque : Erreur d'analyse juridique ou réglementaire	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p>Facteurs déclenchants</p> <p>La recevabilité des demandes de paiement fractionné ne soulève généralement pas de difficultés, mais celle des demandes de paiement différé ou différé fractionné, qui concernent des situations plus particulières, nécessite des analyses plus complexes.</p> <p>Le défaut de maîtrise par les agents des conditions de recevabilité de ces demandes peut être lié à un manque de formation ou de connaissance de la documentation disponible.</p>	<p>Le contrôle de supervision contemporain sur les décisions d'acceptation des demandes de crédit et plus particulièrement sur les demandes de paiement différé et de paiement différé-fractionné consiste à s'assurer de la recevabilité, en la forme et au fond, des demandes de crédit présentées par les redevables.</p> <p>Recevabilité en la forme :</p> <ul style="list-style-type: none"> - le crédit doit être expressément demandé. La demande doit être accompagnée des justifications nécessaires pour apprécier s'il entre bien dans le champ d'application de la loi ; - la demande doit comporter une offre de garanties suffisantes, dont la nature et la quotité doivent être précisées, et que le redevable doit s'engager à constituer, à ses frais, dans les 3 mois de la demande. <p>Recevabilité au fond :</p> <ul style="list-style-type: none"> - la nature des droits et de l'opération doivent correspondre aux dispositions de la loi ; - en tout état de cause, les régimes sont exclusivement réservés aux droits spontanément déclarés, à l'exclusion des rappels et des pénalités de toute nature. <p>Le contrôle contemporain peut être exercé par le chef de service ou son adjoint en charge du pôle enregistrement.</p> <p>Les décisions d'acceptation sont signées par le chef de service ou son adjoint.</p>
<p>Événement</p> <p>Régime du paiement différé ou du paiement différé fractionné accordé à tort à un demandeur.</p>	
<p>Impacts</p> <p>Encaissement tardif de droits qui sont normalement payés au comptant.</p> <p>Le paiement différé des droits, sur une période qui peut être très longue, augmente la potentialité d'un défaut de paiement.</p>	

3ème partie: la partie
droite du tableau
présente le dispositif de
contrôle interne attendu

¹³ Source Direction Générale des finances publiques (DGFiP), France.

Annexe 5 : Notice méthodologique de mise en œuvre de la démarche EMR

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

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

- **la première concerne les paliers du contrôle interne** : la présente échelle de maturité identifie les étapes successives et logiques dans le renforcement d'un contrôle interne ; à partir d'elle, il est possible de se positionner sur l'un des cinq paliers allant d'une absence totale de maîtrise à un dispositif optimal permettant un pilotage performant des risques ;
- **la seconde dimension est relative à la profondeur du dispositif** : pour chacun des paliers identifiés dans l'échelle de maturité, les trois leviers liés à l'organisation, à la documentation et à la traçabilité, ainsi que le pilotage – eux-mêmes précisés par composantes – peuvent avoir un contenu différent qu'il importe de bien distinguer dans l'appréciation de la maturité du dispositif ;
- **la troisième est liée au périmètre et conduit à s'interroger sur les processus couverts par le dispositif** ; tous les processus peuvent être inégalement couverts par le dispositif de maîtrise des risques. **Un dispositif optimisé de gestion des risques doit permettre d'apprécier toutes ces dimensions.** Pour autant, il n'y a pas de dispositif type et partout homogène en matière de contrôle interne : celui-ci doit être adapté à son environnement et résulter d'arbitrages du management quant à la décision de couvrir un risque et sur ses modalités pratiques de traitement. Ainsi chaque entité définit-elle la profondeur des mesures de contrôle interne retenues et les processus priorités pour gérer ses risques.

Dès lors, l'ambition de cette échelle de maturité est de permettre à tout responsable de comparer sa démarche de contrôle interne par rapport à un schéma théorique et d'évaluer sa maturité essentiellement dans sa dimension « paliers ». L'échelle de maturité a vocation à constituer un outil d'évaluation du contrôle interne pour l'ensemble des entités publiques.

Le présent mode opératoire a pour objectif d'explicitier les modalités de mise en œuvre de cet outil et de guider ses utilisateurs dans l'exercice d'évaluation de la maturité des dispositifs de contrôle interne.

1. Présentation de l'échelle de maturité de la gestion des risques

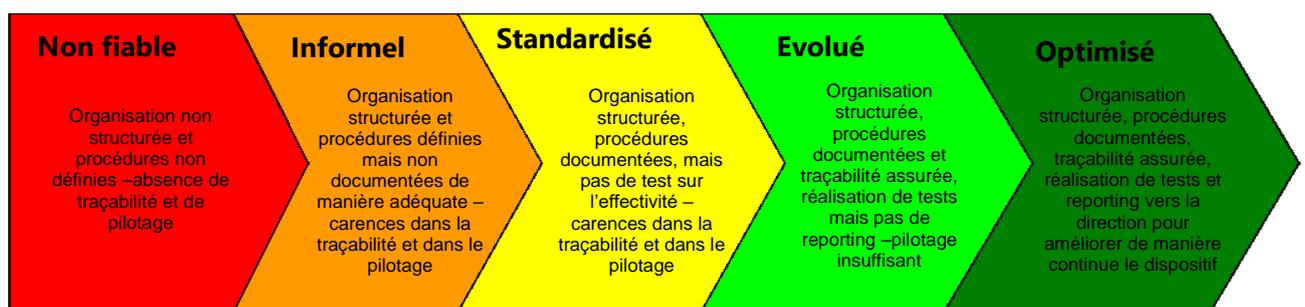
Un contrôle interne optimisé se construit dans la durée en franchissant différents paliers.

La progressivité de la démarche peut être représentée sous la forme d'une échelle de maturité comportant plusieurs niveaux. Chaque niveau ou palier correspond à un degré de maturité supplémentaire intégrant les acquis du palier précédent en l'améliorant.

Cette échelle de maturité est structurée autour des étapes de la démarche de maîtrise des risques comptables et financiers. Elle prend en compte les leviers du contrôle interne rassemblant les différentes composantes du dispositif :

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

Ces quatre leviers sont évalués selon les cinq niveaux suivants de l'échelle de maturité, identifiés par un code par un code couleur :



Niveau 1 – Non fiable (couleur rouge)

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

Ce niveau est exceptionnel.

Niveau 2 – Informel (couleur orange)

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

Cette situation peut se rencontrer dans des environnements dégradés.

Niveau 3 – Standardisé (couleur jaune)

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

Cette situation est la plus fréquente.

Niveau 4 – Evalué (couleur vert clair)

Surveillance de la conformité aux règles de contrôle interne par des évaluations périodiques. Les évaluations s'entendent au sens large en intégrant les contrôles de supervision, les audits, les contrôles des comptables sur les opérations des ordonnateurs (résultats du contrôle hiérarchisé de la dépense par exemple) ou encore les contrôles de supervision des ordonnateurs. Évaluation de son effectivité et de son efficacité par des tests (supervision, contrôles du comptable, audits...) permettant d'identifier les points forts et les points faibles. Pas de reporting à la direction permettant l'adoption de mesures de correction.

Niveau 5 – Optimisé (couleur vert foncé)

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

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

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

Ce niveau est également exceptionnel : il en est néanmoins un objectif.

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

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

2. Périodicité et acteurs de l'évaluation

Périodicité

L'évaluation du contrôle interne au moyen de l'échelle de maturité de la gestion des risques peut avoir lieu à tout moment de l'exercice comptable.

L'actualisation des supports formalisant la stratégie de maîtrise des risques de l'entité (cartographie des risques, plan d'action) peut constituer une opportunité pour évaluer les dispositifs existants, les résultats de l'évaluation contribuant ainsi à affiner et objectiver l'analyse des risques menée dans ce cadre.

Aussi convient-il, pour inscrire cette démarche dans une logique d'amélioration continue, d'évaluer au moyen de l'échelle de maturité au début de l'année N les dispositifs de maîtrise des risques mis en œuvre au cours de l'exercice N-1. Les conclusions de l'évaluation ainsi menée auront vocation à enrichir les travaux d'actualisation de la cartographie des risques et du plan d'action pour l'exercice en cours (exercice N).

Acteurs

Compte tenu de la dimension transversale du chantier « Contrôle interne comptable », l'ensemble des acteurs de la fonction comptable est amené à participer à l'évaluation de la maturité de la gestion des risques :

- **l'ordonnateur** : il a en charge de piloter les travaux d'évaluation dans le cadre des dispositifs de gouvernance mis en place pour la cartographie des risques et le plan d'action ;
- **le référent contrôle interne** : il est chargé de la mise en œuvre pratique de l'évaluation, sur la base d'une trame contenue dans un tableur (cette trame constitue le support de l'évaluation) ;
- **les services ordonnateurs** : la participation de ces services se révèle primordiale, dans la mesure où, en tant qu'acteurs chargés des dispositifs de contrôle interne, ils disposent des informations et des éléments probants nécessaires à l'évaluation de ces derniers ;
- **les services comptables**: compte tenu de la mise en œuvre de la fonction comptable partagée, l'évaluation associant les services ordonnateurs et menée par le référent contrôle interne doit être conduite en liaison avec le comptable public, acteur majeur intervenant dans la partie aval des processus comptables ;
- **le service d'audit interne** : une fois l'évaluation réalisée, le service d'audit interne pourra être utilement consulté, sur la base des éléments de notations et des éléments probants fondant l'évaluation.

Les échanges de l'ensemble de ces acteurs doivent permettre de dégager, par corroboration, une notation qui soit la plus objective possible.

3. Modalités de l'évaluation

Une évaluation fondée sur un dispositif de notation

L'évaluation de la maturité de la gestion des risques repose sur un code couleur (cf. supra) et un dispositif de notation permettant, à partir d'un système de notes allant de 1 à 5, de se positionner sur l'échelle pour chaque levier du contrôle interne et le pilotage. L'exercice est réalisé au moyen d'un fichier Excel associant, pour chaque levier et le pilotage un onglet comprenant la trame servant à l'évaluation.

L'évaluation des leviers et du pilotage du contrôle interne

Pour chaque point, le support identifie un certain nombre de composantes qui feront l'objet d'une évaluation. Une note doit être attribuée à chacune des composantes caractérisant les leviers du contrôle interne.

Voir exemple ci-après.

Exemple : levier documentation (extrait) :

Palier	Critères	Éléments probants	Notation	Observations
Documentation sur les risques			2,5	
5	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Les référentiels de contrôle interne définissent et norment le contrôle interne de l'entité. Ils décrivent les risques et précisent les mesures de contrôle interne attendues pour l'ensemble de l'activité. Les nouveaux risques font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (new sletters...).	Cadre de référence. Référentiels de contrôle interne complet et actualisé. Dispositif d'alerte.		
4	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Les référentiels de contrôle interne définissent et norment le contrôle interne de l'entité. Ils décrivent les risques et précisent les mesures de contrôle interne attendues pour l'ensemble de l'activité. Les nouveaux risques ne font cependant pas l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (new sletters...) : les RCI sont actualisés tardivement.	Cadre de référence. Référentiels de contrôle interne complet et actualisé.		
3	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Les référentiels de contrôle interne définissent et norment partiellement le contrôle interne. Les nouveaux risques ne font pas l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés : les RCI existants sont actualisés tardivement.	Cadre de référence. Référentiels de contrôle interne.	Composantes du levier	
2	1. Documentation sur les risques : le cadre de référence n'existe pas ou est incomplet. Une documentation sur les risques existe mais est éparse et obsolète.	Documentation sur les risques existante.		
1	1. Documentation sur les risques : le cadre de référence n'existe pas : absence de documentation sur les risques.	-		
Documentation des procédures financières et comptables			2,5	
5	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Les guides de procédures, instructions, notes, directives... sont classés, actualisés et à la disposition du personnel, et publiés sur un Intranet ou un dispositif similaire. Un référent est responsable de la documentation au sein de chaque service. Les nouveautés sont sélectionnées et font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (new sletters...).	Documentation complète et actualisée à disposition. Programme de documentation des procédures. Guides de procédure et fiches de contrôle complets et actualisés. Intranet ou dispositif similaire. Dispositif d'alerte. Désignation du référent documentaire. Plan documentaire.		
4	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Les guides de procédure, instructions, notes, directives sont classés, actualisés et à la disposition du personnel. Un référent est responsable de la documentation au sein de chaque service. Les nouveautés ne sont cependant pas sélectionnées et ne font pas l'objet d'alerte auprès des acteurs.	Documentation complète et actualisée à disposition. Programme de documentation des procédures. Guides de procédure et fiches de contrôle complets et actualisés. Désignation du référent documentaire. Plan documentaire.		

La note attribuée, allant de 1 à 5, renvoie à un palier de l'échelle de maturité de la gestion des risques. L'évaluation des composantes consiste donc à indiquer, pour chacun d'eux, un palier de l'échelle.

L'exercice de notation se doit d'être le plus objectif possible. Pour limiter la part d'arbitraire inhérente à cette démarche, l'évaluation de chacune des composantes des leviers s'appuie sur des critères permettant de décrire et ainsi de caractériser chacun des paliers indiqués au titre de chacune des composantes. L'évaluateur se reportera ainsi à ces critères pour apprécier la note qu'il portera à chaque composante.

Pour justifier l'attribution d'une note, toutes les conditions spécifiées pour cette dernière dans le tableau d'évaluation (colonne « critères ») doivent être remplies.

Cependant, il existe des cas où une note peut être justifiée par différentes conditions, auxquels cas, les solutions alternatives sont séparées par la conjonction « OU ».

- La participation la plus large possible des acteurs intéressés dans le cadre d'échanges contradictoires et de corroboration, permettant de faire émerger un consensus proposé à la validation de la structure de gouvernance. Cette méthode « à dire d'experts » peut certes être empreinte de subjectivité ; mais en s'inscrivant dans la démarche globale de contrôle interne, elle est elle-même soumise à évaluation et doit s'appuyer sur les restitutions quelles qu'elles soient (diagnostic de procédures, rapports d'audit interne et externe...) ainsi que sur des éléments probants.
- Des éléments probants qui correspondent aux pièces, supports, documents relatifs au renforcement du contrôle interne et existant dans les services, dont la communication et l'analyse permettent d'étayer l'évaluation réalisée par le référent. L'analyse de ces éléments probants contribue ainsi à la justification de la note attribuée à chacune des composantes évaluées. Ils fournissent donc la preuve du niveau de maturité indiqué. Il est en conséquence important d'indiquer dans le document les références des documents probants qui fondent le niveau de cotation choisi et d'assurer leur disponibilité dans la perspective de l'évaluation des résultats de l'EMR.

Evaluation des différentes composantes du levier

La liste des éléments probants figure dans cette colonne. Ces éléments permettent d'étayer l'évaluation (preuve du niveau de maturité)

Paliers de l'échelle de maturité

Palier	Critères	Éléments probants	Notation	Observations
Documentation sur les risques				
5	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Les référentiels de contrôle interne définissent et norment le contrôle interne de l'entité. Ils décrivent les risques et précisent les mesures de contrôle interne attendues pour l'ensemble de l'activité. Les nouveaux risques font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (new sletters...).	Cadre de référence. Référentiels de contrôle interne complet et actualisé. Dispositif d'alerte.	2,5	
4	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Les référentiels de contrôle interne définissent et norment le contrôle interne de l'entité. Ils décrivent les risques et précisent les mesures de contrôle interne attendues pour l'ensemble de l'activité. Les nouveaux risques ne font cependant pas l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (new sletters...) : les RCi sont actualisés tardivement.	Cadre de référence. Référentiels de contrôle interne complet et actualisé.		
3	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Les référentiels de contrôle interne définissent et norment partiellement le contrôle interne. Les nouveaux risques ne font pas l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés : les RCi existants sont actualisés tardivement.	Cadre de référence. Référentiels de contrôle interne.		
2	1. Documentation sur les risques : le cadre de référence n'existe pas ou est incomplet. Une documentation sur les risques existe mais est éparse et obsolète.	Documentation sur les risques existante.		
1	1. Documentation sur les risques : le cadre de référence n'existe pas : absence de documentation sur les risques.	-		
Documentation des procédures financières et comptables				
5	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Les guides de procédures, instructions, notes, directives... sont classés, actualisés et à la disposition du personnel, et publiés sur un Intranet ou un dispositif similaire. Un référent est responsable de la documentation au sein de chaque service. Les nouveautés sont sélectionnées et font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (new sletters...).	Documentation complète et actualisée à disposition. Programme de documentation des procédures. Guides de procédure et fiches de contrôle complets et actualisés. Intranet ou dispositif similaire. Dispositif d'alerte. Désignation du référent documentaire. Plan documentaire.	2,5	

Composantes du levier

La colonne "observations" permet d'apporter des éléments complémentaires devant faciliter la notation du critère analysé

Détermination de la note attribuée à chaque levier du contrôle interne

Les notes affectées à chaque composante du levier sont additionnées automatiquement par le fichier Excel. Ce dernier calcule par ailleurs une note moyenne qui correspond au niveau de maturité du levier ainsi évalué.

Exemple : onglet « documentation » (extrait)

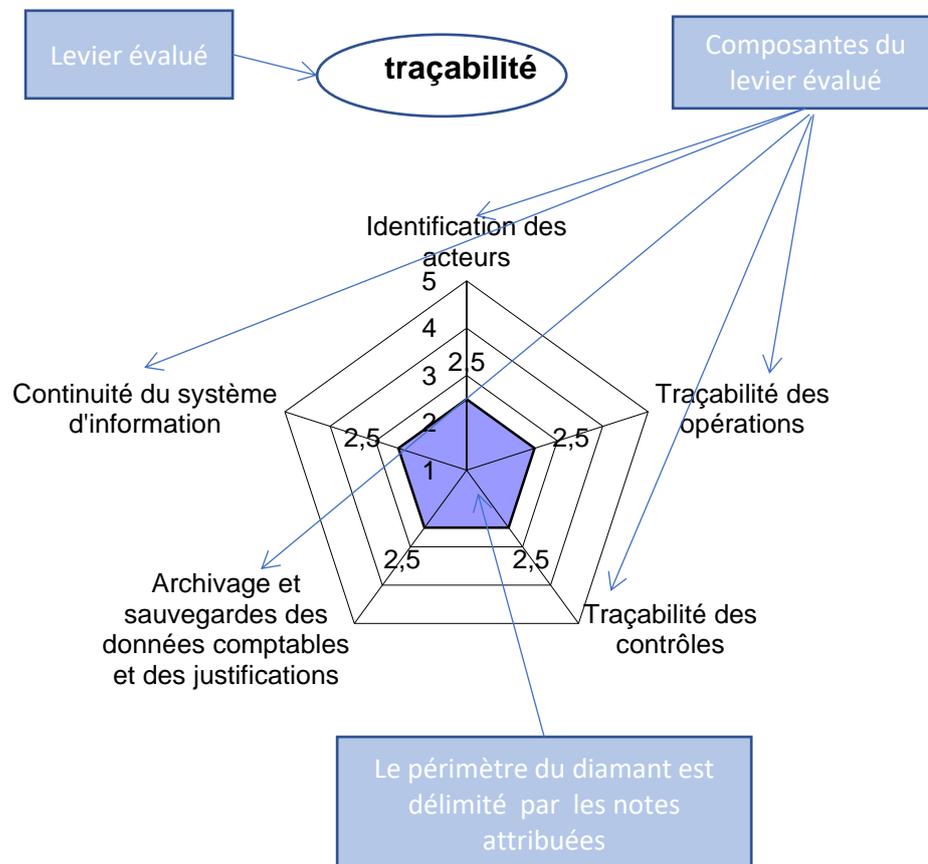
5	4. Formation : Un dispositif de formation est organisé pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition. La formation aux normes, procédures comptables et au contrôle interne est programmée dans un plan de formation annuel après un bilan exploitable auprès de chaque acteur. Les nouvelles procédures sont communiquées aux acteurs, avec une formation adéquate, en ciblant ceux directement concernés.	Modules de formation actualisés. Plan de formation annuel.		Généralement, l'organisation de la formation se fait par un pilotage national (qu'il soit interne à l'entité, ou externe par mutualisation).
4	4. Formation : Un dispositif de formation est organisé pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition. Mais, la formation ne s'inscrit pas dans un plan de formation annuel après un bilan exploitable auprès de chaque acteur. Les nouvelles procédures ne sont pas communiquées aux acteurs.	Modules de formation actualisés.		
3	4. Formation : Un dispositif de formation existe pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition mais il n'est pas organisé (absence de relais efficace pour former les acteurs concernés, pas de recensement systématique des besoins...).	Modules de formation.		
2	4. Formation : Le dispositif de formation repose sur les connaissances acquises des acteurs et de la hiérarchie, apprises « sur le tas », sans nécessairement être complètes, actualisées ni pertinentes. Les modules de formation sont obsolètes.	Modules de formation.		
1	4. Formation : Aucun dispositif de formation formelle ou informelle n'est organisé pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition.	-		
Documentation du système d'information			2,5	
5	5. Système d'information : l'ensemble des choix, développements et recettes en matière de système d'information est documenté et recensé de manière à être directement accessible.	Documentation sur le SI. Cahier des charges pour l'acquisition du SI.		Cette question renvoie notamment aux documents issus de la comitologie. Dans le cas de l'acquisition d'un SI, ce point renvoie à l'élaboration du...
4	5. Système d'information : l'ensemble des choix, développements et recettes en matière de système d'information est documenté mais n'est pas correctement recensé pour être directement accessible.	Documentation existante accessible.		
3	5. Système d'information : les choix, développements et recettes en matière de système d'information sont partiellement documentés. Les éléments documentés ne sont pas correctement recensés pour être directement accessibles.	Documentation existante accessible.		
2	5. Système d'information : les choix, développements et recettes du système d'information sont tracés partiellement et laissés à l'initiative des seuls acteurs. Il est difficile de pouvoir remonter à l'origine des choix en matière de SI et des développements.	Documentation existante.		
1	5. Système d'information : aucune documentation n'est établie sur les choix, développements et recettes du système d'information.	-		
Documentation des procédures financières et comptables		Total :	12,5	
		Moyenne :	2,5	

Somme des notes attribuées à chacune des composantes du

Moyenne des notes des composantes du levier = note du levier (niveau de maturité)

Une synthèse graphique propre à chaque levier est automatiquement établie au moment de l'évaluation du levier.

Chaque axe du graphique correspond aux composantes du levier évalué, avec indication du niveau de maturité renseigné lors de l'évaluation.



Synthèse de l'évaluation – visualisation du niveau de maturité des dispositifs de contrôle interne

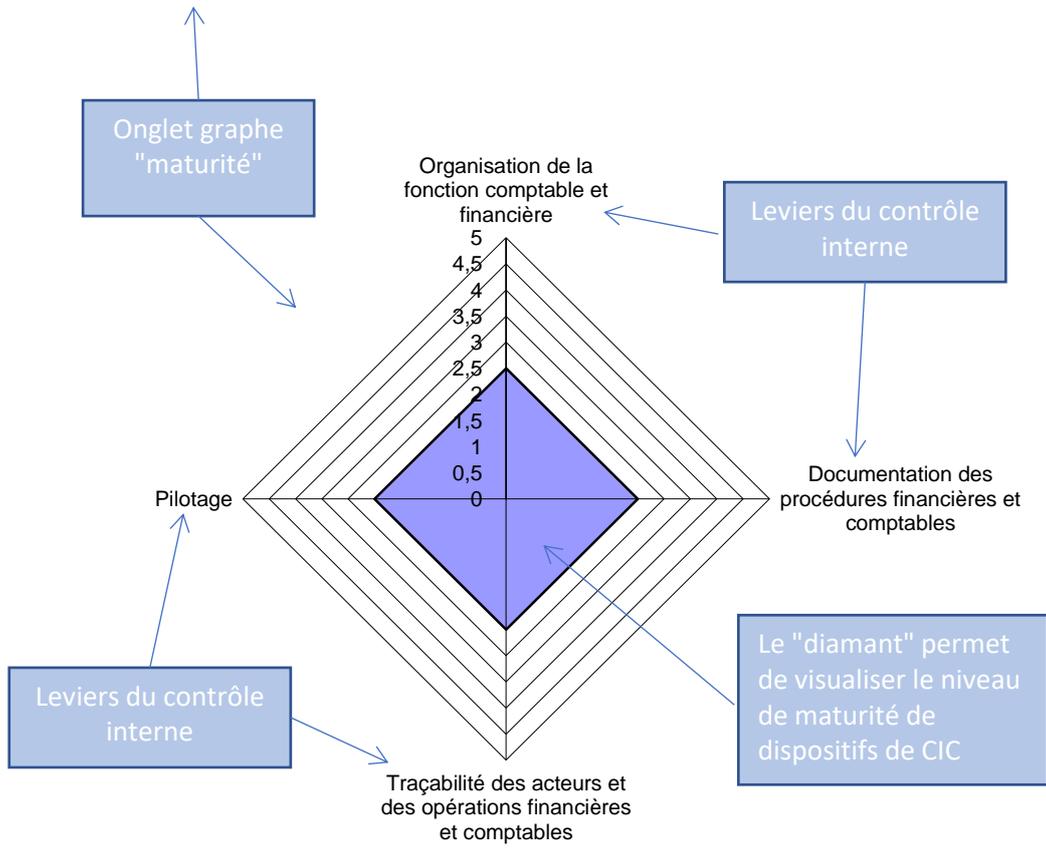
L'onglet « maturité » du fichier Excel fait apparaître la note moyenne attribuée à chaque levier après l'évaluation de leurs composantes.

Une synthèse graphique permet de visualiser le niveau de maturité des dispositifs de contrôle interne développé dans l'entité (onglet « graphe maturité »).

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1									
2		Organisation de la fonction comptable et financière	3,833333333						
3		Documentation des procédures financières et comptables	3,333333333						
4		Traçabilité des acteurs et des opérations financières et comptables	3,2						
5		Pilotage	4,2						
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									
27									
28									
29									
30									

Note moyenne suite à l'évaluation des différents leviers du CIC

Présentation / graph_maturité / maturité / graph_org / Organisation / graph_doc / Documentat



Annexe 6 : Proposition de feuille de route pour la mise en œuvre de la démarche CIC.

Mesures	Pré-requis	Résultats attendus	Calendrier d'exécution	Entités pilotes
AXE 1: mettre en place le pilotage stratégique et opérationnel				
1 Mise en place du comité de pilotage	1.1 Le Ministre en charge des comptes publics ou, le cas échéant, le Directeur Général en charge de la production des comptes de l'Etat préside le comité de pilotage. Le comité doit être composé <i>a minima</i> des deux membres pré-cités, le DG en charge du budget, le responsable de la cellule de suivi opérationnel du CIC, des DAF ministériels, comptables ministériels, DG en charge de la comptabilité matière (si elle existe ou le cas échéant des responsables de la comptabilité matière au niveau ministériel), représentants de la Cour des comptes.	Le Comité de pilotage / gouvernance du projet est créé.	1er trimestre N	Direction Générale en charge de la production des comptes de l'Etat.
2 Elaboration de la feuille de route stratégique	2.1 Le Comité de pilotage valide la proposition de feuille de route produite par le DG en charge de la production des comptes de l'Etat.	La feuille de route stratégique est validée et diffusée.	1er trimestre N	Comité de pilotage
3 Nomination des relais opérationnels	3.1 Nomination, au sein de chaque département ministériel d'un correspondant / responsable CIC. 3.2 Mise en place d'une cellule pilotage opérationnel.	Les relais opérationnels sont nommés.	1er trimestre N	Direction Générale en charge de la production des comptes de l'Etat.
AXE 2: Documentation				
4 Production du cadre de référence et des outils du CIC	4.1 Les principaux outils destinés à être communiqués à l'ensemble des acteurs du CIC doivent être produits par la cellule pilotage opérationnel.	Production des (i) supports de formation, (ii) guides méthodologiques, (iii) modèles de guides de procédures, référentiels de CIC, d'organigrammes fonctionnels et de cartographies des risques, ainsi que (v) des outils de reportings.	2ème trimestre N	Cellule pilotage opérationnel
AXE 3: Actions de formation et de renforcement des capacités				
5 Mettre en place puis déployer un plan de formation pour l'ensemble des acteurs du CIC	Ces actions doivent être menées sur trois niveaux: 5.1 Acquisition des connaissances et formation des membres de la cellule pilotage opérationnel et de l'encadrement supérieur de la DG en charge de la production des comptes de l'Etat; auprès de professionnels de la maîtrise des risques et plus particulièrement du CIC. 5.2 Formation, par la cellule opérationnelle, des relais opérationnels au sein de l'ensemble des départements ministériels. 5.3 Formation, par les relais opérationnels de l'ensemble des acteurs du CIC.	Un budget spécifique est alloué pour organiser l'ensemble des formations. Les formations sont données à tous les acteurs de la chaîne comptable (de la liquidation à l'enregistrement en comptabilité).	2ème trimestre N	Cellule pilotage opérationnel et référents CIC ministériels
AXE 4: mise en œuvre opérationnelle				
6 Expérimentation: mise en place, dans un premier temps, du CIC sur des processus clés et au sein quelques départements ministériels pilotes	6.1 Les macroprocessus et processus clés doivent avoir fait l'objet d'une cartographie préalable 6.2 Sélection de 2 ou 3 processus qui vont faire l'objet d'une expérimentation: sélection des processus les plus significatifs du point de vue financier (tant en charges qu'en produits). 6.3 Sélection de quelques départements ministériels volontaires à la mise en oeuvre de la démarche CIC.	Les processus et départements ministériels sont choisis.	3ème trimestre	Cellule pilotage opérationnel
7 Déploiement de la méthodologie d'ensemble	7.1 Documentation des processus sélectionnés (guides de procédures, référentiels de contrôles internes, organigrammes fonctionnels nominatifs) 7.2 Cartographier les risques comptables par processus 7.3 Evaluer les risques comptables relevés 7.4 Produire un plan d'actions destiné à couvrir les risques relevés les plus significatifs 7.5 Mettre en place un suivi des actions	L'ensemble de ces actions fait l'objet d'un reporting régulier à la cellule pilotage opérationnel et comité de pilotage CIC.	2nd semestre N	Comite de pilotage CIC et cellule pilotage opérationnel
8 Elargissement à l'ensemble des départements ministériels et à l'ensemble des processus concourant à la production des comptes de l'Etat	8.1 Sur la base du point précédent (§7), extension de la mise en œuvre de la méthodologie.	L'ensemble de ces actions fait l'objet d'un reporting régulier à la cellule pilotage opérationnel et comité de pilotage CIC.	1er semestre N+1	Comite de pilotage CIC et cellule pilotage opérationnel

	Mesures	Pré-requis	Résultats attendus	Calendrier d'exécution	Entités pilotes
AXE 5: Evaluations du dispositif de CIC					
9	Auto-évaluations	<p>9.1 Le comité de pilotage opérationnel sélectionne un certain nombre de processus devant faire l'objet d'une auto-évaluation (échelle de maturité de la gestion des risques (EMR)).</p> <p>9.2 Les résultats sont reportés au comité de pilotage</p>	La cartographie des risques est mise à jour (révision des cotations de risques à la lumière des conclusions de l'EMR); le plan d'action est amendé.	12 mois après mise en œuvre de la démarche CIC	Référents CIC ministériels
10	Evaluation du CIC dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat	La qualité des comptes est suffisamment mature pour que le processus de certification soit engagé.	L'évaluation de la qualité et de la robustesse du dispositif de CIC est l'un des piliers de la certification. Le résultat de l'évaluation peut avoir des répercussions directes sur le niveau de certification obtenu.	Entre 5 et 10 ans après le lancement de la démarche CIC	Ministre en charge de la comptabilité publique. Cour / chambre des comptes.

Annexe 7 : Contrôle interne comptable et systèmes d'information

Introduction

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

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

La tenue informatisée de la comptabilité doit également être organisée de telle sorte à autoriser le contrôle des données et des traitements, afin de répondre à l'objectif de qualité des comptes de l'État fixé par la LOLF.

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

Le présent document a vocation à normer le dispositif de contrôle interne attendu pour ce qui concerne le système d'information comptable de l'État (de comptabilité générale et de comptabilités auxiliaires) et répondre aux objectifs ci-dessus.

Il se présente en deux parties :

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

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

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

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

Il s'inspire des normes communément admises en matière de contrôle interne et de sécurité informatiques en particulier des normes Control Objectives for Information & related Technology (COBIT).

1 ENVIRONNEMENT DES APPLICATIONS

1.1 ORGANISATION

1.1.1 Organisation structurée de l'environnement applicatif

> Processus et système d'information Périmètre

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

Doctrine d'emploi des applications

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

Interfaces entre applications

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

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

> Attribution des tâches et accès au système d'information Accès au système d'information

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

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

Intervenants externes

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

> **Séparation des tâches Profils**

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

Séparation des données

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

1.1.2 Points de contrôle

Contrôle d'interfaces entre applications

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

Ce point de contrôle peut être soit manuel à partir des restitutions (documents comptables) issues des applications remettantes et destinataires, soit automatique.

Contrôle de l'attribution des tâches

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

Contrôle de la qualité des mots de passe

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

1.2 DOCUMENTATION

1.2.1 Documentation de l'environnement applicatif

Documentation du système d'information comptable

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

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

Documentation de la méthodologie de conception des applications

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

Documentation des acteurs du système d'information

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

Documentation des risques du système d'information

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

Documentation de la politique de gestion des mots de passe

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

1.2.2 Diffusion de la documentation

Formation et sensibilisation

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

Circulation documentaire

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

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

1.3 TRAÇABILITE

1.3.1 Piste d'audit

Piste d'audit ou chemin de révision

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

1.3.2 Traçabilité des intervenants

> **Identification Code utilisateur**

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

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

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

L'administrateur doit disposer de la liste des utilisateurs.

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

Authentification / Authentifiant

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

Mot de passe

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

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

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

Support matériel privatif

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

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

1.3.3 Traçabilité de l'environnement applicatif

Traçabilité de l'environnement applicatif

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

1.3.4 Sauvegardes et plans de continuité

Sauvegardes

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

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

La structure des fichiers sauvegardés doit être décrite.

Disponibilité du système d'information - plans de continuité

Les procédures de secours et de sauvegarde doivent être prévues et disponibles afin d'assurer la continuité de l'exploitation en cas de difficultés graves dans le fonctionnement du système d'information (garantie de continuité de service et de performance des applications et de l'environnement d'exploitation).

Traçabilité des incidents

Les incidents informatiques doivent être tracés et notifiés aux acteurs. Les incidents informatiques doivent faire l'objet d'un archivage spécifique.

1.3.5 Archivage de la documentation

Archivage de la documentation de l'environnement applicatif

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

1.3.6 Archivage de l'évaluation

Archivage de la veille

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

1.4 RECOURS A UN PRESTATAIRE EXTERNE

1.4.1 Phases de conception et de développement

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

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

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

Le contrat entre l'administration et le prestataire extérieur doit en outre prévoir les conditions de conduite du transfert des compétences et des connaissances sur l'application développée, du prestataire vers l'administration, en fin de contrat. En particulier, les éléments développés aux § 1.2 et 2.2 doivent être pleinement contractualisés.

1.4.2 Phase d'exploitation

Contractualisation des engagements du prestataire en matière d'exploitation

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

1.5 ÉVALUATION

1.5.1 Diagnostic

Diagnostic du contrôle interne informatique

Le contrôle interne des systèmes d'information doit notamment permettre de s'assurer que le niveau de sécurité des systèmes d'information est périodiquement apprécié et que, le cas échéant, les actions correctrices sont entreprises. Aussi convient-il d'évaluer périodiquement

l'organisation et la disponibilité de leurs ressources humaines, immobilières, techniques et financières, au regard des risques liés à la continuité de l'activité.

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

Veille

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

Ces remontées doivent pouvoir être tracées (cf. § 1.3.6).

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

1.5.2 Audit informatique

Audit du contrôle interne informatique

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

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

2 APPLICATIONS

2.1 ORGANISATION

2.1.1 Organisation structurée en milieu informatisé

> Processus et système d'information Périmètre

Seule(s) la(les) application(s) prévues pour un processus par la doctrine d'emploi (cf. § 1.1.1) doit(vent) être utilisée(s).

Toutes les opérations d'un processus doivent être traitées et tracées dans la(les) application(s) prévues pour ce processus par la doctrine d'emploi : exclusion des traitements « manuels lorsqu'il est prévu que ces traitements doivent être pris en charge par la (les) application(s).

Entrée des écritures

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

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

Cheminement des écritures

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

Pour les événements dits de gestion traduits en écritures comptables, les règles de traduction comptable doivent être clairement définies et documentées (cf. § 1.2.1). Des contrôles logiques doivent être opérés (le montant en entrée par code événement doit être conforme au montant des écritures par nature et/ou destination en sortie cf. § 2.1.2).

Période comptable

L'application doit gérer les périodes comptables.

La période comptable de base est la journée.

Gestion des soldes

L'application doit gérer les soldes des comptes et permettre :

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

Rectifications

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

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

Les rectifications doivent être tracées (cf. § 2.3.2).

> Attribution des tâches et accès au système d'information

Habilitation à l'application

L'accès au système d'information doit être limité aux intervenants qui ont reçu une habilitation. Cet intervenant habilité ne doit pouvoir accéder qu'après identification et authentification.

Décision d'habilitation

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

> Séparation des tâches

Transactions et profils

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

Transactions des utilisateurs

Les transactions d'utilisateur correspondent au minimum aux :

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

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

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

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

Incompatibilités

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

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

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

La fonction de maintenance n'est pas compatible avec l'habilitation d'utilisateur. 2.1.2 Points de contrôle

2.1.2 Points de contrôle

Points de contrôles automatisés

Règles de gestion

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

Contrôle de la nomenclature comptable

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

Contrôle du fonctionnement des comptes

Le système d'information doit imposer :

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

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

Contrôle de l'ordre chronologique des enregistrements comptables

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

À toute écriture est affectée une date de comptabilisation. Cette date correspond à la journée comptable. Une écriture est toujours rattachée à une journée comptable (cf. § 2.1.1).

Chaque écriture est donc identifiée dans le système d'information par un numéro, à l'intérieur d'une série séquentielle pour un exercice donné, sans doublon, ni rupture (cf. § 2.3.2). Les écritures figurent jour par jour, écriture par écriture, sur le livre journal.

L'application doit être en mesure de restituer, à tout moment, la liste des écritures composant le solde d'un compte (cf. § 2.1.2).

Arrêté comptable

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

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

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

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

Contrôle des interfaces automatisées

Si deux ou plusieurs applications sont nécessaires et impliquent un interfaçage automatisé, un point de contrôle doit être prévu sous forme d'ajustement comptable, à chaque remise d'une application remettante vers l'application destinataire. Ce point de contrôle doit être automatique dans l'application remettante. Le résultat de ce contrôle automatisé doit être notifié et retracé. Un fichier retour doit être prévu de l'application destinataire vers l'application remettante. Il doit être conservé.

Anomalies

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

- d'enregistrement interdit (renoncement obligatoire à l'écriture envisagée) ;

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

> **Points de contrôle non automatisés Autocontrôles**

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

Contrôles mutuels

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

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

Supervision

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

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

Contrôles exhaustifs et contrôles hiérarchisés

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

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

Contrôles contemporains et contrôles a posteriori

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

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

Écritures forcées

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

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

Le forçage est tracé.

Restitutions aux fins de contrôle

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

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

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

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

2.2 DOCUMENTATION

Documentation de la conception applicative

L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de système d'information implique l'élaboration d'une documentation relative aux analyses, au développement, à la recette, à la

programmation et à l'exécution des traitements pour chaque application. Les flux de données et l'enchaînement des processus doivent être également documentés.

Documentation de l'exploitation de l'application

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

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

Documentation de l'utilisation de l'application

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

2.3 TRAÇABILITE

2.3.1 Traçabilité des intervenants

Traçabilité des acteurs

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

Tentative d'accès

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

2.3.2 Traçabilité des opérations

> Paramétrages

Traçabilité des paramétrages

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

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

> Interfaces

Fichiers retour

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

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

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

Ces fichiers retour doivent être archivés et exploitables.

> Documents comptables

Valeur probante des documents comptables

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

Un livre journal et un grand livre sont obligatoirement tenus.

Tenue des documents comptables

Les documents comptables doivent comporter :

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

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

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

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

Balance

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

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

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

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

Quittances

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

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

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

> Archivage des opérations

Traces des anomalies détectées

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

Traces des écritures forcées

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

Traces des rectifications

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

Historisation

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

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

Pour chaque transaction, sont enregistrés :

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

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

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

L'archivage des données informatiques doit permettre :

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

2.3.3 Archivage de la documentation

Archivage de la documentation de la conception applicative

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

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

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

Archivage de la documentation de l'application

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

Annexe 8 : Expériences pays

I. Gabon¹⁴

A fin mai 2021, les éléments mis en place dans le cadre de la mise en œuvre du contrôle interne comptable sont les suivants :

A. Cartographie des processus

Découpage des principaux cycles comptables en processus, procédures et tâches (travaux menés parallèlement au déploiement du nouveau système d'information budgétaro-comptable).

B. Elaboration d'un certain nombre d'outils opérationnels

Un accompagnement de l'Afritac du Centre a permis d'élaborer (i) une cartographie des processus comptables, (ii) une première ébauche de cartographie des risques comptables sur un champ limité ainsi que (iii) **le cadre de référence du CIC** et CIB

Ce dernier document prévoit les éléments suivants : les objectifs du CIC-CIB, le contenu et la gouvernance du CIC-CIB et précise enfin dans une troisième partie la démarche de mise en œuvre.

C. Schéma de gouvernance retenu par le Gabon

La stratégie du CIBCE est un élément de la stratégie financière, qui vise à maîtriser les risques liés à la gestion budgétaire et comptable tant au niveau interministériel, qu'au sein de chaque ministère, en lien avec leurs missions.

Le ministre du budget et des comptes publics préside le comité interministériel (MBCP/MER) des risques financiers, chargé :

- De définir la stratégie du contrôle interne budgétaire et comptable ;
- De valider les plans opérationnels de la stratégie en ce domaine et de veiller à leur mise en œuvre effective ;
- D'examiner de façon périodique les risques budgétaires et comptables, faisant obstacle à la soutenabilité des finances de l'Etat, à la qualité des données budgétaires et à la sincérité de la comptabilité générale de l'Etat ;
- De définir la politique d'audit interne, d'harmoniser au sein des deux ministères le programme annuel des audits financiers ;

¹⁴ Remerciements à M. Cedric Olliang Kazadi (directeur de la centralisation comptable du Gabon) pour son partage d'expérience.

- D'assurer le suivi des actions décidées à l'issue de ces audits ;
- De proposer toute mesure corrective ou préventive pour couvrir les risques financiers.

Le directeur général du budget et des finances publiques et le directeur général de la comptabilité publique et du Trésor sont chargés de la mise en œuvre opérationnelle, respectivement du contrôle interne budgétaire et du contrôle interne comptable.

Les ordonnateurs principaux sont responsables de la déclinaison du contrôle interne au sein de leur structure, dont le contrôle budgétaire.

La gouvernance du CIBCE est déclinée au sein de chaque ministère :

Dans le cadre de son comité des risques sur l'ensemble de ses missions, chaque ministre intègre la qualité budgétaire et comptable, avec l'appui du contrôleur budgétaire et du comptable public assignataires. Les responsables de programmes, responsables des budgets opérationnels et responsables d'unités opérationnelles qui exécutent les opérations budgétaires, faits générateurs de la comptabilité générale de l'Etat, mettent en œuvre les orientations stratégiques et le plan d'action ministériel et les outils du contrôle interne.

D. Plan d'action

Enfin, un projet de plan d'action a été élaboré. Ce dernier devrait être opérationnel pour le 1er janvier 2025 au plus tard dans le cadre de la certification des comptes. Il se présente comme suit :

N°	RECOMMANDATIONS	RESPONSABLES	Date limite	Observations
Aspects stratégiques du contrôle interne comptable de l'Etat CICE				
1. Définir l'organisation stratégique				
1.1	Création du comité interministériel des risques financiers	Ministre du budget et des comptes publics	Fin 2T2021	Projet d'arrêté produit, par la présente mission
1.2	Création de l'Inspection générale des finances		Fin 2021	
2. Documenter la démarche stratégique : le Cadre de référence du CIBCE				
2.1	Analyse et validation du projet par : - Le Directeur Général de la Comptabilité Publique et du Trésor - Le Directeur Général du Budget et des Finances Publiques	DGCPT/DGBFIP	Fin Mai 2021	Projet d'arrêté et de document produit, par la présente mission
2.2	Validation définitive et diffusion du document	Ministre du budget et des comptes publics	Fin 2T2021	
3. Mettre en place la comptabilité des matières, au cœur de la sincérité du patrimoine de l'Etat, s'agissant des immobilisations et des stocks				
3.1	Transcrire la directive de la CEMAC dans le droit interne (décret)	Ministre du budget et des comptes publics	Fin 2021	Projet de décret préparé par la Direction Générale du Patrimoine de l'Etat, la DGBFIP et la DGCPT
3.2	Rendre opérationnelle la comptabilité des matières : organisation structurelle, organisation opérationnelle (description des procédures)	DGPE/DGBFIP		
3.3	Implémenter la comptabilité des matières dans un SI (<i>SI budgétaire et comptable ; à défaut SI connecté avec le SI budgétaire et comptable</i>)	DGCPT	2022/2023	
Aspects opérationnels du CICE				
1. Documenter et maîtriser les principaux risques comptables				
1.1	Analyse du projet de cartographie des risques comptables, avec la DGBFIP, la DGI, la DGDDI, la DG Dette	DGCPT	2T2021	Document produit lors de la mission d'octobre 2020
1.2	Production de la cartographie nationale des principaux risques comptables		Fin 2021	
2. Documenter les Processus et outils du contrôle interne comptable				
2.1	Valider le projet d'instruction sur les recettes affectées	DGCPT et DGBFIP	1 ^{er} T 2021	Document produit, par la présente mission

N°	RECOMMANDATIONS	RESPONSABLES	Date limite	Observations
2.2	Recensement de la documentation existante et des besoins d'actualisation ou de compléments, avec la DGBFIP, la DGI, la DGDDI, la DG Dette sur les procédures partagées : manuels de procédures et instructions comptables :	DGCPT	2T2021	
2.3	Documentation progressive de l'ensemble des procédures		2021/2022	Procédures prioritaires à documenter (fin 2021) : solde, commande publique, recettes fiscales et douanières
2.4	Documentation progressive des guides de contrôle comptables par processus et procédures	DGCPT	2022/2023	
3. Organiser le dispositif d'audit interne de la comptabilité de l'Etat, prérequis pour le certificateur des comptes				
3.1	Définition de l'organisation structurelle de l'audit interne de la comptabilité de l'Etat, dans un 1 ^{er} temps pour le MBCP et le MER : rôle de l'IGF et des inspections des directions générales	Ministre du Budget et des Comptes Publics	1T 2022	Propositions du DGCPT
3.2	Appropriation par l'IGF et les inspections des directions générales, des normes et de la méthodologie de l'audit interne	IGF	2022/2023	Actions de formations
3.3	Appropriation par l'IGF et les inspections des directions générales, des normes et de la méthodologie de l'audit comptable et financier			
3.4	Premiers audits comptables et financiers sur des processus		2023	

II. Cameroun¹⁵

A fin mai 2021, les éléments mis en place dans le cadre de la mise en œuvre du contrôle interne comptable sont les suivants :

A. Cartographie des processus et des principaux risques

Des travaux de cartographie des principaux cycles comptables ont été menés en 2020 et 2021. Les 7 principaux cycles ont fait l'objet d'un découpage en processus, procédures et tâches.

Sur cette base, une 1^{ère} cartographie des risques (relativement macro) a été élaborée.

Un travail de documentation des risques consistant en la rédaction de fiches détaillées pour les principaux risques (incluant le plan d'action associé) devrait être mené à son terme d'ici fin 2022.

B. Elaboration d'organigrammes fonctionnels nominatifs (OFN)

Parallèlement et sans lien direct avec les premiers travaux susmentionnés, des OFN ont été produits sur les champs suivants :

- Agence centrale du Trésor
- Trésorerie générale
- 1 paierie spécialisée

C. Travaux à venir

Rédaction de fiches détaillées des risques et des contrôles à mettre en place pour diminuer le niveau des risques identifiés. Ceci sera produit dans le plan de contrôle interne 2022.

Finalisation du cadre juridique et conceptuel du CIC (par voie de décret).

Des contrôles CIC embarqués dans le SI budgétaire et comptable devraient couvrir 3 processus clé d'ici 2022.

D. Schéma de gouvernance retenu par le Gabon

Au sein du comité interministériel de mise en œuvre de la réforme comptable, création d'un groupe *ad hoc* en charge du déploiement du CIC dont seule la DGTCP est présente à ce stade.

¹⁵ Remerciements à M. Rod Charly Nwatchok (sous-directeur du règlement du budget de l'Etat et des comptes) et Mme Nelly Ngono (en charge du déploiement du CIC) pour leur partage d'expérience.

A compter de 2022, des relais / référents CIC devraient être positionnés auprès de chaque comptable ministériel.

E. Difficultés rencontrées

Le fait d'avoir dissocié l'analyse des processus d'un côté, séparément des OFN a rendu difficile l'articulation entre les 2 approches. La recommandation qui est faite est d'avoir une approche plus intégrée, sans déconnexion entre les OFN et la cartographie des risques comptables (les OFN alimentant la cartographie).

III. Congo¹⁶

Le Congo ne possède pas encore une approche structurée pour la mise en place d'un dispositif de maîtrise des risques comptables même si une feuille de route a d'ores et déjà été produite (cf *infra*).

A. Dispositif de révision comptable existant

Les balances générales des collectivités locales (départements et communes) et des établissements publics administratifs (EPA) font l'objet d'une remontée mensuelle au niveau de la Direction générale de la comptabilité publique qui opère une revue qualité de ces dernières. Il s'agit ici de la mise en place d'un contrôle *a posteriori*. Un guide de contrôle donne les principales orientations en matière de points de contrôles à mettre en place. Les anomalies détectées sont reportées dans un rapport transmis au comptable concerné. Les corrections doivent donc être apportées sur la base de ce rapport.

S'agissant des comptes de l'Etat, même si des contrôles sont réalisés par le Trésorier Général et le comptable centralisateur, ceux-ci ne font pas l'objet d'une formalisation.

B. Feuille de route CIC

Dans le cadre de la mise en œuvre de la comptabilité d'exercice en droits constatés et patrimoniale et afin d'atteindre l'objectif de certification de ses comptes, la Congo, avec l'appui du FMI et de l'Afritac du Centre a produit une feuille de route de mise en œuvre du CIC.

Les principaux jalons identifiés sont les suivants :

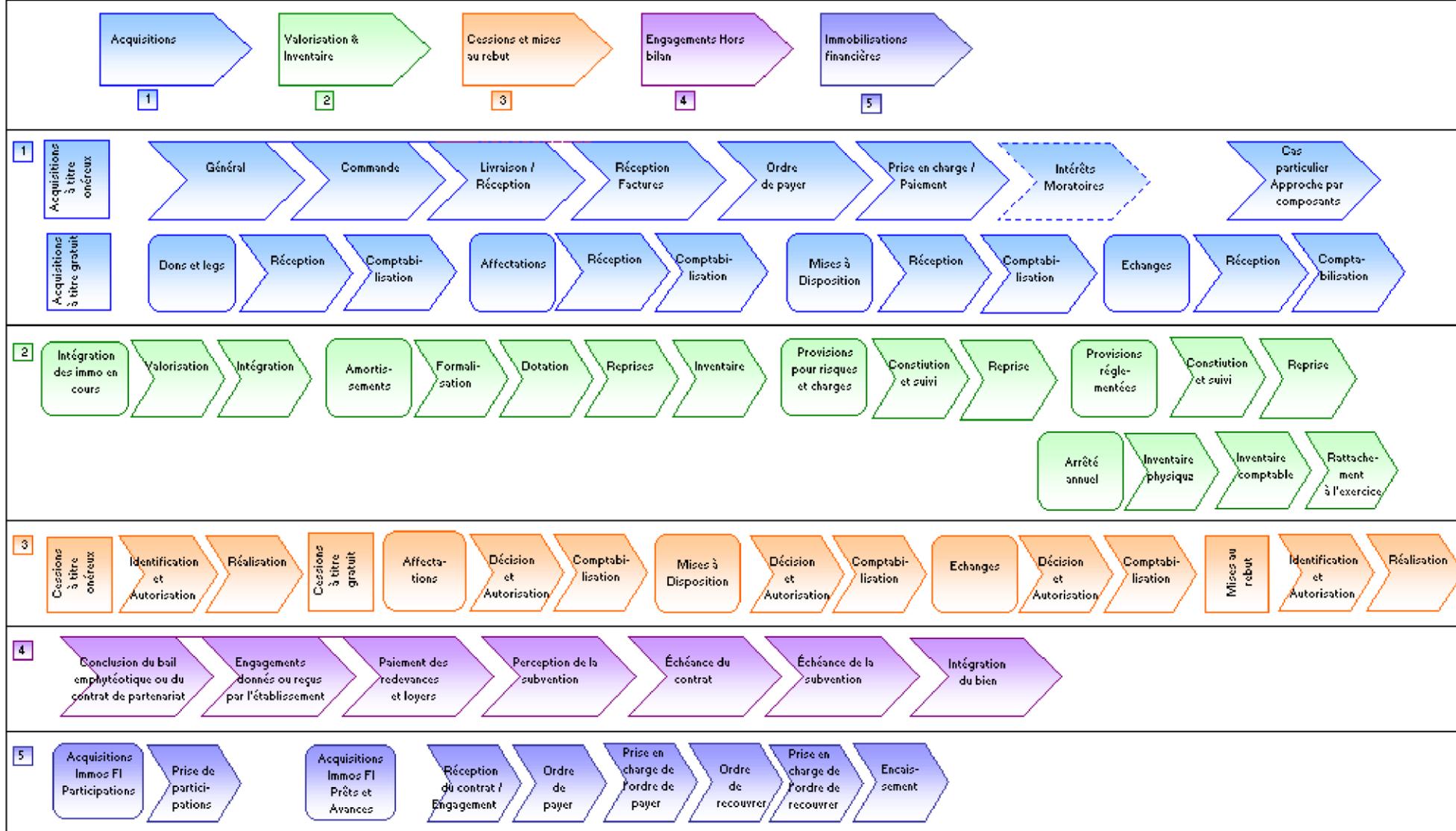
¹⁶ Remerciements à M. Saturnin Ipodo-Nzingou (Directeur de la centralisation comptable) pour ce partage d'expérience.

Annexe 9 : Exemple de cartographie du processus « investissements – immobilisations »

Cartographie type du cycle des immobilisations

Cartographie type des risques comptables et financiers des EPS (ordonnateur - comptable)

1. Cycle Immobilisations

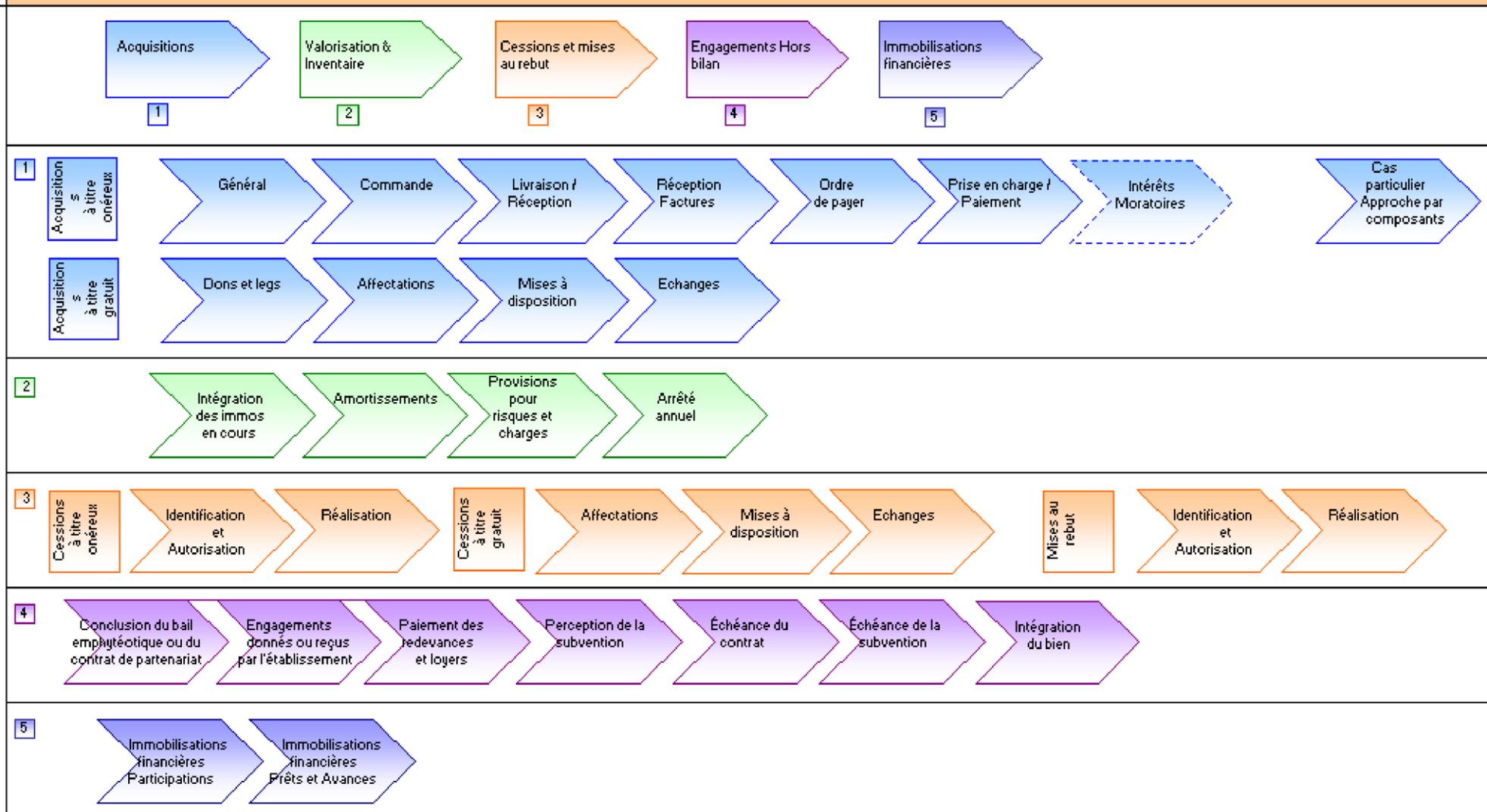


Projet certification des comptes des EPS
Groupe de travail contrôle interne comptable

CONTROLE INTERNE COMPTABLE ET FINANCIER DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Cartographie type des risques comptables et financiers des EPS (ordonnateur - comptable)

1. Cycle Immobilisations



FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

Cycles / Processus et observations	Principaux comptes			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité comptable	Impact financier	Probabilité	Exemples de mesures de maîtrise du risque
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
1 - Cycle immobilisations											
1.10 - Acquisitions à titre onéreux immobilisations corporelles et incorporelles				Général	Ensemble	ORD/CL	Absence de règles et de procédures formalisées Non respect des règles et des procédures				Détermination de règles, notamment comptables, et de procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés
					Ensemble	ORD/CL	Non respect des règles comptables en matière de comptabilisation des immobilisations (notamment : production immobilisée)				Définition des responsabilités (circuit de validation et identification du processus de supervision)
					Ensemble	ORD/CL	Absence de séparation des tâches entre les fonctions d'expression des besoins (équipements), de passation des commandes (dans le cadre ou non de marchés) et d'autorisation des commandes, de réception, d'enregistrement comptable, de contrôle des factures, de contrôle de l'état d'avancement des travaux, règlements des fournisseurs Non respect des délégations				Réalisation d'organigrammes séparant les tâches, à défaut que celles-ci soient réalisées par des individus différents Gestion des habilitations (gestion informatiques, délégations de signatures)
	20 / 21 / 237 / 238		613	Commande	Engagement comptable Engagement juridique	ORD	Non-respect des règles et procédures	Régularité	Faible	Moyen	Traçabilité des opérations Suivi de l'exécution de chaque marché Contrôle de supervision du respect ou de la mise en œuvre des procédures de commande

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

						ORD	Litiges et contentieux dus au défaut de respect du code des marchés publics (mise en concurrence, procédure d'attribution, seuil des marchés, etc)	Régularité	Moyen	Moyen	Maîtrise des règles de la commande publique - Observation des règles de publicité - Dispositif de veille technique, juridique, environnemental et social des entreprises
						ORD	Collusion entre le service acheteur et le fournisseur	Régularité	Faible	Faible	Utilisation de bons de commande (BdC) prénnumérotés Validation et visa des BdC par une personne autorisée

	20 / 21 /22 / 237 /238	401 / 404 / 445	613	Livraison / Réception	Réception	ORD	Absence d'enregistrement de la livraison	Régularité Exhaustivité	Moyen	Moyen	Détermination de règles et procédures formalisées de livraison/réception et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés Définition des responsabilités (circuit de validation et identification du processus de supervision) Traçabilité des opérations Séparation des tâches
					Non-réception ou réception incomplète de la commande		Exhaustivité	Moyen	Moyen		
					Réception non-conforme à la commande		Exactitude	Moyen	Moyen		
					Constataion du service fait	ORD	Création d'un bon de livraison fictif	régularité sincérité	Moyen	Faible	Rapprochement du bon de commande et du bon de livraison
						ORD	Absence de vérification de l'avancement des travaux ou du bon fonctionnement de l'équipement	régularité sincérité	Fort	Faible	Systématisation des PV de réception
						ORD	Absence d'information du service liquidation	Réalité Exhaustivité	Moyen	Moyen	Suivi des bons de livraison et des PV de réception

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

				Mise en service	ORD	Absence de formulation et/ou de suivi des réserves	Régularité exactitude	Moyen	Moyen	Traçabilité et suivi des réserves
20 / 21 /22 / 237 /238	401 / 404 / 445	613	Réception des factures	Liquidation	ORD	Absence de prise en compte d'une facture afférente à une commande réceptionnée	Exhaustivité	Moyen	Moyen	Mise en place d'un système permettant la connaissance rapide de toutes les factures reçues ou à recevoir
					ORD	Défaut d'enregistrement de la date d'arrivée de la facture	Exactitude	Moyen	Moyen	Procédure d'enregistrement de la date d'arrivée des factures
					ORD	Absence de prise en compte des règles applicables en matière de TVA	Régularité	Moyen	Moyen	Rapprochement du bon de commande, du bon de livraison et de la facture Contrôle des taux de TVA appliqués Vérification systématique de la méthode d'actualisation et de révision des prix
					ORD	Absence de contrôle service fait/bon de commande/facture	Exactitude	Fort	Faible	
					ORD	Erreur de valorisation	Régularité Exactitude	Moyen	Moyen	
					ORD	Double liquidation d'une facture	Exhaustivité Régularité	Moyen	Faible	
					ORD	Absence de liquidation des intérêts moratoires	Réalité Exhaustivité	Moyen	Fort	Veiller à ce que la date de réception de facture soit correctement renseignée dans le SI
					ORD	Absence de liquidation des pénalités sur marchés	Réalité Exhaustivité	Moyen	Moyen	Suivi de l'exécution du marché
										ORD

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
 Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

						ORD	Erreur d'imputation (y/c TVA) (entre comptes d'immobilisations selon la destination du bien et entre immobilisations et charges)	Régularité Imputation	Faible	Moyen	Revue formalisée des pièces justificatives et des contrôles effectués Recensement des factures fournisseurs entrant dans l'établissement
						ORD	Erreur de liquidation	Régularité Exactitude	Moyen	Moyen	
						ORD	Erreur sur le créancier	Régularité Exactitude	Faible	Moyen	

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

	20 / 21 / 237 /238	401 / 404 / 445	613	Ordre de payer	Mandatement (avances, acomptes et versements définitifs; retenues de garantie)	ORD	Mandatement non justifié (double comptabilisation)	Régularité Exactitude	Moyen	Faible	Définition des procédures assurance la traçabilité des factures fournisseurs Dans le SI : dispositif d'alerte sur mandats de même montant				
						ORD	Non respect du délai global de paiement entraînant des intérêts moratoires	Régularité Exactitude	Moyen	Moyen	Traitement diligent des liquidations conformément aux procédures écrites Procédure d'enregistrement de la date d'arrivée des factures Contrôle de supervision du respect des procédures de mandatement				
						ORD	Suspensions de paiement reçues du comptable non traitées. Mandats non régularisés	Régularité Rattachement au bon exercice	Moyen	Faible	Mise en place d'un suivi des suspensions de paiement				
						ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Régularité Exhaustivité Sincérité	Fort	Moyen					
	20 / 21 / 237 /238	401 / 404 / 445	613	Prise en charge / Paiement	Visa	CL	Erreur de liquidation	Exactitude	Moyen	Faible	Mise en place d'un contrôle partenarial ordonnateur/comptable en amont de la chaîne de la dépense (dès la procédure de liquidation)				
						CL	Erreur d'enregistrement	Imputation	Faible	Faible					
									Récupération des avances	CL	Non respect du code des marchés publics	Régularité	Moyen	Faible	Maîtrise de la réglementation de la commande publique Contrôle de conformité à la réglementation et de l'acte d'engagement
										CL	Erreur de calcul	Exactitude	Moyen	Faible	Suivi de l'exécution des marchés et de la récupération de l'avance

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

				Traitement des oppositions	CL	Non prise en compte d'une opposition ou d'une cession de créances	Régularité Exactitude	Moyen	Moyen	Notification de l'opposition au comptable (fiscale, IS, TVA) Modalités d'enregistrement et de suivi adaptées
				Retenue de garantie	CL	Non comptabilisation de la retenue de garantie	Exactitude	Moyen	Faible	Contrôle des conditions d'application de la retenue de garantie
				Libération des garanties	CL	Erreur de liquidation	Exactitude	Moyen	Faible	Contrôle de la régularité de la libération des garanties
Erreur d'enregistrement	Imputation	Faible	Faible			Analyse périodique des comptes fournisseurs et écritures correctives éventuelles				
				Mise en paiement	CL	Erreur de créancier en cas de cession de créance	Exactitude	Faible	Faible	Suivi des oppositions - Mises à jour des fiches de cessions-opposition
					CL	Retard de règlement entraînant des intérêts moratoires	Régularité Exhaustivité	Moyen	Moyen	Traitement des mandats dans le respect du délai global de paiement
				6711	Intérêts moratoires	Comptabilisation	ORD	Non mandatement des intérêts moratoires	Régularité	Moyen
ORD	Calcul erroné	Exactitude	Moyen				Moyen	Contrôle du paramétrage du SI Rapprochement par sondage entre la date de réception sur la facture et la date enregistrée dans le SI		

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

					Visa	CL	Erreur de liquidation	Exactitude	Moyen	Moyen	Rapprochement par sondage entre la date de réception sur la facture et la date enregistrée dans le SI
						CL	Erreur d'imputation	Imputation	Faible	Faible	Contrôle de la bonne imputation comptable
1.10a - Cas particulier Approche par composants (cf. fiche de présentation de la cartographie)	20 21 280	615 681		Comptabilisation des immobilisations par composants	Analyse de l'immobilisation - Recherche de composants significatifs	ORD	Non distinction des biens devant être comptabilisés par composants	Réalité	Moyen	Fort	Donner une définition du composant pour l'établissement : - déterminer un seuil au-delà duquel un composant devra être reconnu - déterminer des écarts de durées d'amortissement entre composants Pour cette identification, se rapprocher des services techniques
						ORD	Conditions d'amortissement inadaptées	Réalité Exactitude	Moyen	Moyen	Enregistrer les composants de façon individualisée en les rattachant à leur
	281				Comptabilisation des composants	ORD	Valeur comptable des éléments d'actifs cédés (VCEAC) erronées	Exactitude	Moyen	Moyen	immobilisation principale Déterminer des écarts de durées d'amortissement entre composants
						ORD	Dotations aux amortissements erronées	Réalité Exactitude	Moyen	Moyen	Appliquer une durée d'amortissement différenciée à chaque composant
					Enregistrement comptable	CL	Erreur d'imputation	Imputation	Faible	Faible	
						CL	Non distinction des biens devant être comptabilisés par composants	Réalité	Moyen	Fort	
1.11 - Acquisitions à titre gratuit				Général	Ensemble	ORD/CL	Absence de règles et de procédures formalisées Non respect des règles et des procédures				Détermination de règles et de procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie du cycle des immobilisations

				Ensemble	ORD/CL	Non respect des règles comptables en matière de comptabilisation des immobilisations (notamment : dons et legs; affectations; mises à disposition; échanges)				Définition des responsabilités (circuit de validation et identification du processus de supervision)			
1.11a - Dons et legs	1025 20 21			Réception	Décision d'acceptation	ORD	Absence de formalisation de la décision d'acceptation définitive	Régularité Exhaustivité	Moyen	Faible	Contrôle et suivi de la procédure d'acceptation d'un don ou legs		
					Evaluation	ORD	Absence ou erreur d'évaluation	Exhaustivité Exactitude	Moyen	Faible	Suivi des modalités d'évaluation des immobilisations		
				Comptabilisation	Emission du mandat et du titre	ORD	Absence de comptabilisation	Exhaustivité	Moyen	Faible	Rapprochement des actes et de la comptabilité		
						ORD	Erreur d'imputation	Imputation	Faible	Faible	Contrôle de l'imputation comptable		
					Mise à jour de l'inventaire	ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Transmission du document attestant la réception du bien au service chargé de l'inscription au registre de l'inventaire		
						Comptabilisation		CL	Absence de comptabilisation des biens immobiliers reçus	Exhaustivité Exactitude	Moyen	Faible	Mise en place d'un suivi organisé et formalisé des entrées de biens en concertation avec l'ordonnateur
							composants						

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

					Enregistrement comptable	CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation	Faible	Faible	Contrôle (périodique, au moins en fin d'exercice) de l'ensemble des éléments transmis par l'ordonnateur (acceptation des dons et legs) aux fins de détection de biens acquis à titre gratuit non comptabilisés (autocontrôle).
1.11b - Biens reçus en affectation	221 229		Réception	Décision et signature de l'acte d'affectation	ORD	Absence d'acte d'affectation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Contrôle et suivi de la procédure d'affectation	
					ORD	Absence de transmission de l'acte d'affectation et des autres PJ au comptable	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen		
				Evaluation	ORD	Absence ou erreur d'évaluation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi des modalités d'évaluation des immobilisations	
				Mise à jour de l'inventaire	ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Transmission du document attestant la réception du bien au service chargé de l'inscription au registre de l'inventaire	
				Comptabilisation	Enregistrement comptable	CL	Absence de comptabilisation des biens immobiliers reçus en affectation (opération d'ordre non budgétaire)	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Mise en place d'un suivi organisé et formalisé des entrées de biens en concertation avec l'ordonnateur
						CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation	Faible	Faible	Contrôle (périodique, au moins en fin d'exercice) de l'ensemble des éléments transmis par l'ordonnateur (actes d'affectation) aux fins de détection de biens acquis à titre gratuit non comptabilisés

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

1.11c - Biens mis à disposition				Réception	Décision et signature de la convention de mise à disposition	ORD	Absence de convention de mise à disposition	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Contrôle et suivi de la procédure de mise à disposition
					Décision et signature de la convention de mise à disposition	ORD	Absence de transmission de la convention de mise à disposition et des autres PJ au comptable	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	
					Evaluation	ORD	Absence ou erreur d'évaluation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi des modalités d'évaluation des immobilisations

241 249					Mise à jour de l'inventaire	ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Transmission du document attestant la réception du bien au service chargé de l'inscription au registre de l'inventaire	
				Comptabilisation	Enregistrement comptable	CL	Absence de comptabilisation des biens immobiliers mis à disposition (opération d'ordre non budgétaire)	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Mise en place d'un suivi organisé et formalisé des entrées de biens en concertation avec l'ordonnateur	
						CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation	Faible	Faible	Contrôle (périodique, au moins en fin d'exercice) de l'ensemble des éléments transmis par l'ordonnateur (conventions)	
1.11d - Echanges <i>La sortie de l'immobilisation est traitée dans l'onglet 1.3 Cessions et mises au rebut</i>				778	Réception	Décision et signature de l'acte d'échange	ORD	Absence d'acte formalisant l'échange	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Contrôle et suivi de la procédure d'échange
						Décision et signature de l'acte d'échange	ORD	Absence de transmission de l'acte et des autres PJ au comptable	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	
					Evaluation des biens échangés	ORD	Absence ou erreur d'évaluation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi des modalités d'évaluation des immobilisations	

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

21			Comptabilisation	Emission du mandat et du titre	ORD	Absence de comptabilisation de l'encaissement ou du paiement de la soule	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi de l'exécution de l'acte
				Mise à jour de l'inventaire	ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Transmission du document attestant la réception du bien au service chargé de l'inscription au registre de l'inventaire
				Enregistrement comptable	CL	Absence de comptabilisation des biens immobiliers reçus en échange	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Mise en place d'un suivi organisé et formalisé des entrées de biens en concertation avec l'ordonnateur
					CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation	Faible	Faible	Contrôle (périodique, au moins en fin d'exercice) de l'ensemble des éléments transmis par l'ordonnateur (conventions de mise à disposition) aux fins de détection de biens acquis à titre gratuit non comptabilisés

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

Cycles / Processus et observations	Principaux comptes			Procédures	Taches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité comptable	Impact financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise du risque
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
1 - Cycle immobilisations											
1.20 - Intégration des immobilisations en cours	20 21 231 232 237 238	404	72	Valorisation des immobilisations en cours	Réception des travaux - Mise en service	ORD	Absence de PV de réception des travaux	Régularité	Moyen	Moyen	Procédure formalisée et diffusée Définition précise des immobilisations concernées
					Recensement des productions d'immobilisations	ORD	Absence de prise en compte des immobilisations en cours	Exhaustivité	Moyen	Moyen	
					Valorisation des productions d'immobilisation	ORD	Erreur d'évaluation des coûts (notamment de personnel)	Exactitude Exhaustivité	Moyen	Moyen	
					Valorisation des travaux confiés à des tiers	ORD	Mauvaise formalisation de l'avancement des travaux et des coûts rattachés aux différentes phases	Régularité	Moyen	Moyen	
						ORD	Non exhaustivité des factures à prendre en compte	Exhaustivité	Moyen	Moyen	
					Information du comptable	ORD	Non transmission au comptable des pièces justificatives de mise en service	Régularité Exhaustivité	Moyen	Moyen	
				Intégration des immobilisations en cours	Virement en compte 20 ou 21	CL	Non connaissance des mises en service	Régularité Exhaustivité	Moyen	Moyen	En fin d'exercice, contrôle des travaux en cours devant faire l'objet d'une imputation définitive - Rapprochement avec l'ordonnateur
						CL	Date de virement en immobilisation incohérente avec la date de mise en service et la date de début	Régularité	Moyen	Moyen	Contrôle de la pièce justificative envoyée par l'ordonnateur lors de la mise en service

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
 Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

						CL	Absence d'enregistrement comptable ou enregistrement comptable erroné	Régularité Imputation	Moyen	Moyen	Contrôle de l'enregistrement comptable dès réception des pièces justificatives de mise en service
1.21 - Amortissements				Formalisation	Dossier permanent	ORD	Absence de décisions générales et le cas échéant ponctuelles du Directeur fixant le plan d'amortissement par nature d'immobilisation (durée ou taux, méthodes de calcul)				Existence de règles permettant d'apporter de la cohérence à la politique d'amortissement Connaissance suffisante du module informatique des amortissements
							Non permanence des méthodes pour les mêmes types de biens				Définition correcte des biens amortissables
								Absence de guide d'utilisation du logiciel d'amortissement			
	2801 2803... 2805	via 451 à 456 si budget	68111 6871			ORD	Absence ou non respect du plan d'amortissement fixé par l'établissement	Régularité Sincérité Exhaustivité	Moyen	Moyen	

	2808	annexe	68112 6871	Dotations aux amortissements	Liquidation	ORD	Modification du plan d'amortissement en cours d'exécution sans décision motivée par un changement significatif des conditions d'utilisation du bien	Régularité	Moyen	Moyen	Contrôle de la conformité du paramétrage des règles d'amortissement, dans le module informatique des amortissements
	281... 282...	via 451 à 456 si budget annexe	6812 6861 6862	(Dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles, des charges d'exploitation à répartir, des charges financières)		ORD	Absence de dotation aux amortissements pour des immobilisations amortissables (biens propres ou reçus en affectation, frais d'études non suivies d'effet, ...)	Régularité Exhaustivité Rattachement au bon exercice	Moyen	Moyen	En cas d'application du prorata temporis, contrôle de la présence de dotation aux amortissements l'année de la mise en service des immobilisations concernées
	229 249	4816 4817 4818				ORD	Présence de dotations aux amortissements pour des biens non amortissables	Sincérité Exactitude Régularité	Faible	Faible	Plan d'amortissement identique pour tous les biens de même type, sauf présence d'une décision spécifique et motivée du Directeur

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

					ORD	Durée d'amortissement supérieure à 5 ans pour les immobilisations incorporelles ou supérieure, pour les charges à répartir (indemnités de renégociation de la dette et frais d'émission d'emprunts obligataires) à la durée de l'emprunt concerné	Sincérité Exactitude Régularité	Faible	Faible	Contrôle de la justification en cas de dotation exceptionnelle aux amortissements:					
					ORD	Démarrage des amortissements avant la mise en service du bien	Régularité Exactitude	Moyen	Faible						
					ORD	Dotations constatées à tort sur des biens de l'hôpital affectés à un autre établissement	Sincérité Exactitude	Moyen	Faible						
					ORD	Utilisation inappropriée des dotations exceptionnelles aux amortissements	Régularité Sincérité	Faible	Faible						
										ORD	Cas des biens affectés à un tiers ou reçus en affectation ou mis à disposition : Absence de pièces justifiant les montants enregistrés, notamment l'acte-d'affectation ou de mise à disposition	Régularité Exhaustivité	Moyen	Faible	Application, en entrée et en sortie, des dispositions financières de l'acte d'affectation et/ou du pv de mise à disposition
					Mandatement	ORD	Différences entre l'état des amortissements et les écritures comptables	Régularité Exactitude Exhaustivité	Moyen	Faible	Contrôle de l'enregistrement des dotations aux amortissements Ajustements périodiques avec le comptable				
						ORD	Non respect du caractère semibudgétaire des opérations enregistrées	Régularité	Moyen	Faible					
					Prise en charge comptable	CL	Absence de comptabilisation ou comptabilisation erronée des amortissements	Exhaustivité Imputation	Moyen	Faible	Contrôle de l'enregistrement des dotations aux amortissements Examen des anomalies détectées par le SI Ajustements périodiques avec l'ordonnateur				
						CL	Non respect du caractère semibudgétaire des opérations enregistrées	Régularité	Moyen	Faible					

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

	2801 2803... 2805 2808 281... 282...	via 451 à 456 si budget annexe	7811	Reprises sur amortissements	Liquidation	ORD	Absence de décision motivée de reprise	Régularité Sincérité	Faible	Faible	Contrôle de la justification
					Emission des titres de recettes	ORD	Non respect du caractère semibudgétaire des opérations enregistrées	Régularité	Faible	Faible	Contrôle de l'enregistrement des reprises sur amortissement
					Prise en charge comptable	CL	Non respect du caractère semibudgétaire des opérations enregistrées	Régularité	Faible	Faible	Contrôle de l'enregistrement des reprises sur amortissement
	201 203... 208 2801 2803... 2808 205 2114 212... 213... 214... 215...			Inventaire	Apurement des comptes d'amortissements pour les immobilisations incorporelles (hors compte 205) totalement amorties	CL	Oubli de contrepassation des immobilisations incorporelles totalement amorties, par une opération d'ordre non budgétaire	Exhaustivité Régularité	Faible	Faible	Examen, au moins une fois par an, du contenu des comptes concernés pour repérer les montants à apurer
					Apurement des comptes d'amortissements pour les seules immobilisations corporelles cédées ou détruites et les immobilisations incorporelles du compte 205	CL	Oubli des écritures de contrepassation, par une opération d'ordre non budgétaire,	Exhaustivité Régularité	Faible	Faible	Contrôle de la présence d'écritures d'apurement des comptes d'amortissement en cas de sortie d'immobilisations amortissables
	1.22 Provisions 1-22a - Provisions pour risques et charges	1511 1572		6815 6865	Constitution et suivi de la provision	Recensement provision(s) à constituer	ORD	Méconnaissance des règles			
ORD							Absence de provision	Sincérité Régularité	Moyen	Moyen	phase pré-contentieuse du litige Constitution d'une provision à la contraction de l'emprunt en devise
ORD							Erreur d'imputation	Imputation	Faible	Faible	Contrôle de la bonne imputation comptable
ORD						Substitution d'un autre mécanisme comptable	Régularité	Moyen	Moyen		

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
 Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

					ORD	Absence d'historique, de traçabilité de la constitution de la provision	Exactitude	Faible	Moyen	Etat justificatif de constitution de la provision (date, affectation, mode de détermination...)	
					ORD	Absence de suivi et de justification permanente de la provision	Exactitude	Faible	Moyen		
					Intégration comptable	CL	Absence d'enregistrement comptable ou enregistrement comptable erroné	Exactitude Imputation	Moyen	Moyen	Contrôle des pièces justificatives transmises par l'ordonnateur Contrôle de l'identification des provisions Contrôle de l'enregistrement comptable de la provision
						CL	Absence de réajustement comptable	Exactitude	Moyen	Moyen	

	1511 1572		7815 7865	Reprise de la provision	ORD	* Oubli de reprise de la provision devenue sans objet et donc intégrable au résultat de l'établissement	Sincérité Exactitude Exhaustivité	Moyen	Moyen	* Idem constitution * Etat justificatif de reprise de la provision (affectation, détermination...)	
					Décision de reprise	ORD	Non respect de la séparation entre charges de fonctionnement et dépenses d'investissement (ex : provision pour travaux couvrant des dépenses relevant de l'investissement)	Régularité Sincérité	Moyen	Moyen	Documentation des modalités d'évaluation des provisions Contrôle des calculs effectués
						ORD	Non respect de l'étanchéité et de l'affectation de la provision à la couverture d'une charge donnée	Régularité Sincérité	Moyen	Moyen	
						ORD	Mauvaise évaluation de la reprise	Régularité Exactitude	Moyen	Moyen	Etat justificatif de reprise de la provision
					Enregistrement comptable	ORD	Erreur d'imputation	Imputation	Moyen	Moyen	Contrôle de la bonne imputation comptable

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

					Intégration comptable	CL	Absence d'enregistrement comptable de la reprise de provision	Régularité Exactitude	Moyen	Moyen	Contrôle des pièces justificatives transmises par l'ordonnateur Contrôle de l'enregistrement comptable de la reprise de la provision devenue sans objet
1.22b - Provisions réglementées (pour renouvellement des immobilisations)	142	6874	Constitution et suivi de la provision	Recensement provision(s) à constituer	ORD	Absence, imperfection ou non actualisation du référentiel qui permet de déterminer le niveau de provision (PPI, PGFP, planification)	Sincérité Exactitude Exhaustivité	Moyen	Moyen	Etat justificatif de constitution de la provision (date,affectation,mode de détermination...)	
				Constatation des provisions	ORD	Mauvaise évaluation de la charge à couvrir	Sincérité Exactitude Exhaustivité	Moyen	Moyen	Actualisation au-moins annuelle du PPI Suivi extra-budgétaire des provisions par nature d'opération	
					ORD	Absence de suivi et de justification permanente de la provision	Exactitude	Faible	Moyen		
				Enregistrement comptable	ORD	Erreur d'imputation	Imputation	Faible	Faible	Contrôle de la bonne imputation comptable	
				Intégration comptable	CL	Absence d'enregistrement comptable ou enregistrement comptable erroné	Exhaustivité Exactitude	Faible	Faible	Contrôle des pièces justificatives transmises par l'ordonnateur Contrôle de l'identification des provisions Contrôle de l'enregistrement comptable de la provision	

	14	7874	Reprise de la provision	Recensement reprise(s) à effectuer	ORD	Oubli de reprise de la provision devenue sans objet	Sincérité Exactitude Exhaustivité	Moyen	Moyen	Documentation des modalités d'évaluation des provisions Contrôle des calculs effectués
				Décision de reprise	ORD	Mauvaise évaluation de la reprise	Sincérité Exactitude Exhaustivité	Moyen	Moyen	Etat justificatif de reprise de la provision Suivi infra-annuel et/ou d'isolement des acquisitions et des

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

						Non respect de l'étanchéité et de l'affectation de la provision à la couverture d'une charge donnée	Sincérité Régularité	Moyen	Moyen	travaux concernés par la provision (immos)	
				Enregistrement comptable	ORD	Erreur d'imputation	Imputation	Faible	Faible	Contrôle de la bonne imputation comptable	
				Intégration comptable	CL	Absence d'enregistrement comptable de la reprise de provision	Exhaustivité	Faible	Faible	Contrôle des pièces justificatives transmises par l'ordonnateur Contrôle de l'enregistrement comptable de la reprise de la provision devenue sans objet	
1-23 - Arrêté annuel	20 21			Inventaire physique	Comptage et relevé des immobilisations	ORD	Non justification des droits et obligations liés aux biens inventoriés (propriété des biens notamment)	Régularité	Moyen	Moyen	Rapprochement des actes et de la comptabilité
				Inventaire comptable	Enregistrement des écritures d'inventaire	CL	Sous ou surévaluation des immobilisations : biens inventoriés et non comptabilisés, biens comptabilisés et non inventoriés	Exactitude	Moyen	Moyen	rapprochement de l'inventaire comptable avec l'inventaire physique de l'ordonnateur
				Rattachement des charges à l'exercice	Recensement	ORD	Opérations en cours au sein de l'EPS non comptabilisées	Régularité Exactitude Exhaustivité	Moyen	Moyen	Procédures de recensement des opérations en cours devant être rattachées (mise en œuvre du cut-off achats de fin de période)
						ORD	Opérations rattachées non justifiées	Régularité Exactitude	Moyen	Moyen	Justification des rattachements (constitution d'un dossier de clôture)
				Intégration comptable	ORD	Absence d'enregistrement	Régularité Exhaustivité Rattachement	Moyen	Moyen	Contrôle de la comptabilisation des charges à rattacher	
					CL	Absence de comptabilisation des charges à rattacher à l'exercice	Régularité Exhaustivité Rattachement	Moyen	Moyen	Contrôle et suivi des comptes de régularisation	

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
(Ordonnateur et comptable)

Contrôle interne comptable et financier

Cartographie type du cycle des immobilisations

Cycles / Processus et observations	Principaux comptes			Procédures	Taches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité comptable	Impact financier	Probabilité	Exemples de mesure de maîtrise du risque
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
1 - Cycle immobilisations											
1.30 - Cessions d'immobilisations à titre onéreux	20 21 280 281		675 775	Identification et autorisation des cessions d'immobilisations	Recensement des propositions de cessions d'immobilisations	ORD	Recensement non exhaustif des cessions d'immobilisations				Détermination de règles et de procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés
					Autorisation des cessions d'immobilisations	ORD	Absence de décision autorisant la cession			Contrôle de l'autorisation de l'organe et/ou le service compétent	
	ORD	Détournement d'actif	Régularité Exhaustivité			Faible	Faible	Détermination de règles et de procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés (DG, Service des domaines...) Utilisation systématique de documents standards comme support			
	20 21 280 281	462	675 775 681		Réalisation des cessions d'immobilisations	Evaluation des cessions d'immobilisations	ORD	Détournement d'actif	Régularité	Faible	Faible
ORD				Erreur d'évaluation			Exactitude	Faible	Moyen		
Signature des actes de cession	ORD	Détournement d'actif	Régularité	Moyen		Faible					
	ORD	Signature par une personne non habilitée et nullité de la vente	Régularité	Moyen		Faible					

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
(Ordonnateur et comptable)

Contrôle interne comptable et financier

Cartographie type du cycle des immobilisations

				Information du service financier de la cession de l'immobilisation	ORD	Enregistrement non exhaustif des cessions d'immobilisations	Régularité	Moyen	Moyen	Information systématique du service financier qui est destinataire des pièces justificatives (fiche de l'immobilisation, acte de cession par les domaines le cas échéant...)
				Emission des titres et éventuellement des mandats nécessaires à la cession de l'immobilisation	ORD	Enregistrement non exhaustif des cessions d'immobilisations	Exhaustivité Sincérité	Moyen	Moyen	Contrôle de l'émission des factures de cession
					ORD	Pièces justificatives insuffisantes ou erronées	Régularité Sincérité	Moyen	Moyen	Contrôles des factures et des actes de cession
					ORD	Absence de mise à jour du fichier des immobilisations	Exhaustivité Sincérité	Moyen	Moyen	Contrôle périodique de l'enregistrement dans le fichier des immobilisations de toutes les sorties
					ORD	Absence de transmission des pièces au comptable en vue de l'enregistrement et du recouvrement du prix de cession	Exhaustivité	Moyen	Faible	Suiv de la transmission des pièces au comptable
	20 21 280 281	462	675 775 681	Prise en charge et enregistrement comptable de la cession	CL	Pièces justificatives insuffisantes ou erronées	Régularité Sincérité	Moyen	Moyen	Contrôle de la présence et de la régularité des pièces justificatives
					CL	Enregistrement non exhaustif ou erroné des cessions d'immobilisations	Régularité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Traçabilité des opérations
					CL	Absence de mise à jour du fichier des immobilisations	Régularité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Ajustements périodiques avec le fichier de l'ordonnateur
1.31 Cessions à titre gratuit					ORD	Absence d'acte d'affectation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
(Ordonnateur et comptable)

Contrôle interne comptable et financier

Cartographie type du cycle des immobilisations

1.31a - Biens reçus en affectation	21 24			Décision et autorisation	Décision et signature de l'acte d'affectation						Contrôle et suivi de la procédure d'affectation
						ORD	Absence de transmission de l'acte d'affectation et des autres PJ au comptable	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	
					Evaluation	ORD	Absence ou erreur d'évaluation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi des modalités d'évaluation des immobilisations
					Mise à jour de l'inventaire	ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Transmission du document attestant la sortie du bien au service chargé de l'inscription au registre de l'inventaire
					Comptabilisation	Enregistrement comptable	ORD	Absence de comptabilisation des biens immobiliers affectés (opération d'ordre non budgétaire)	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen
CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation	Faible	Faible			Contrôle (périodique, au moins en fin d'exercice) de l'ensemble des éléments transmis par l'ordonnateur (actes d'affectation) aux fins de détection de biens cédés à titre gratuit non comptabilisés				
1.31b - Biens mis à disposition					CL	Décision et signature de la convention de mise à disposition	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Contrôle et suivi de la procédure de	

t i d i à d i i t i

i à d i i t i

	21 24			Décision et autorisation	convention de mise à disposition	ORD	Absence de transmission de la convention de mise à disposition et des autres PJ au comptable	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	mise à disposition
					Evaluation	ORD	Absence ou erreur d'évaluation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi des modalités d'évaluation des immobilisations

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
(Ordonnateur et comptable)

Contrôle interne comptable et financier

Cartographie type du cycle des immobilisations

				Mise à jour de l'inventaire	ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Transmission du document attestant la sortie du bien au service chargé de l'inscription au registre de l'inventaire
			Comptabilisation	Enregistrement comptable	ORD	Absence de comptabilisation des sorties de biens immobiliers mis à disposition (opération d'ordre non budgétaire)	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Mise en place d'un suivi organisé et formalisé des sorties de biens en concertation avec l'ordonnateur
					CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation	Faible	Faible	Contrôle (périodique, au moins en fin d'exercice) de l'ensemble des éléments transmis par l'ordonnateur (conventions de mise à disposition) aux fins de détection de biens cédés à titre gratuit non comptabilisés
1.31c - Echanges			Décision et autorisation	Décision et signature de l'acte d'échange	CL	Absence d'acte formalisant l'échange	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Contrôle et suivi de la procédure d'échange
					ORD	Absence de transmission de l'acte et des autres PJ au comptable	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	
				Evaluation des biens échangés	ORD	Absence ou erreur d'évaluation	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi des modalités d'évaluation des immobilisations
				Emission du mandat et du titre	ORD	Absence de comptabilisation du versement de la soulte	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Suivi de l'exécution de l'acte
				Mise à jour de l'inventaire	ORD	Absence de prise en compte à l'inventaire	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Transmission du document attestant la réception du bien au service chargé de l'inscription au registre de l'inventaire
	21		675	Comptabilisation	ORD	Absence de comptabilisation des biens immobiliers cédés en échange	Réalité Exhaustivité Exactitude	Moyen	Moyen	Mise en place d'un suivi organisé et formalisé des sorties de biens en concertation avec l'ordonnateur

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
(Ordonnateur et comptable)

Contrôle interne comptable et financier

Cartographie type du cycle des immobilisations

					Enregistrement comptable	CL	Enregistrement comptable erroné	Imputation	Faible	Faible	Contrôle (périodique, au moins en fin d'exercice) de l'ensemble des éléments transmis par l'ordonnateur (actes d'échanges) aux fins de détection de biens cédés à titre gratuit non comptabilisés
1.32 - Mises au rebut d'immobilisations	20 21 280 281	675	Général	Ensemble	ORD/CL	Absence de règles et de procédures formalisées Non respect des règles et des procédures					Détermination de règles et de procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés (DG, Service des domaines...)
							Identification et autorisation des mises au rebut d'immobilisations	Recensement des mises au rebut d'immobilisations	ORD	Recensement non exhaustif des mises au rebut d'immobilisations	Régularité Exhaustivité
			Réalisation des mises	Etablissement de l'acte formalisant la décision de mise au rebut d'immobilisations	ORD	Détournement d'actif		Réalité	Faible	Moyen	Utilisation systématique de documents standards comme support de réforme du bien
	ORD	Absence de décision de mise au rebut			Réalité	Faible	Fort	Contrôle de l'autorisation de la mise au rebut par l'organe et/ou le service compétent			
	20 21 280 281	675 775 681	Réalisation des mises	Etablissement de l'acte formalisant la décision de mise au rebut d'immobilisations	ORD	Absence d'acte ou acte erroné	Réalité	Faible	Faible	Validation de la réforme du bien par le service des domaines le cas échéant	
					ORD	Détournement d'actif	Réalité	Faible	Moyen	En cas de destruction du bien, le service utilisateur fait détruire ou enlever le bien et se fait établir par le prestataire un procès verbal de destruction En cas de vol du bien, le service utilisateur effectue une déclaration de vol	

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE
(Ordonnateur et comptable)

Contrôle interne comptable et financier

Cartographie type du cycle des immobilisations

				au rebut d'immobilisations	Emission des mandats nécessaires à la mise au rebut de l'immobilisation	ORD	Pièces justificatives insuffisantes ou erronées	Régularité Exhaustivité Sincérité	Faible	Moyen	Contrôles des actes formalisant la décision de mise eu rebut, des PV de destruction ou de déclaration de vol		
						ORD	Absence de mise à jour du fichier des immobilisations	Exhaustivité Sincérité	Faible	Moyen	Contrôle périodique de l'enregistrement dans le fichier des immobilisations de toutes les sorties		
						ORD	Absence de transmission des pièces au comptable en vue de l'enregistrement de la mise au rebut d'immobilisations	Exhaustivité Sincérité	Faible	Moyen	Suiv de la transmission des pièces au comptable		
							Prise en charge et enregistrement comptable de la mise au rebut	ORD	Pièces justificatives insuffisantes ou erronées	Régularité Exhaustivité Sincérité	Faible	Moyen	Contrôle de la présence et de la régularité des pièces justificatives
						CL		Enregistrement non exhaustif ou erroné des cessions d'immobilisations	Régularité Exhaustivité Exactitude	Faible	Moyen	Traçabilité des opérations	
						CL		Absence de mise à jour du fichier des immobilisations	Régularité Exhaustivité Exactitude	Faible	moyen	Ajustements périodiques avec le fichier de l'ordonnateur	
					Information du service financier de la mise au rebut de l'immobilisation	ORD	Enregistrement non exhaustif des mises au rebut d'immobilisations	Régularité Exactitude	Faible	Fort	Information systématique du service financier qui est destinataire des pièces justificatives (fiche de l'immobilisation, fiche de destruction, plainte pour vol...)		
						ORD	Enregistrement non exhaustif des mises au rebut d'immobilisations	Exhaustivité Sincérité	Faible	Moyen	Contrôle de l'émission des factures de cession		

Cartographie type du cycle des immobilisations

Direction générale de l'offre de soins

Cartographie type du cycle des immobilisations

Cycles / Processus et observations	Principaux comptes			Procédures	Tâches	Acteurs	Risques	Objectifs de qualité comptable	Impact financier	Probabilité	Exemples de mesures de maîtrise du risque
	Haut bilan	Bas bilan	Résultat								
1 - Cycle immobilisations											
1.50 - Acquisitions - immobilisations financières : participations	26 / 271 / 272 / 273	404	Prise de participations	décision / convention acquisition	ORD	Irrégularité de l'acquisition	Réalité Régularité	Moyen	Moyen	Détermination de règles et procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés	
					ORD	Mauvaise évaluation des risques liés à la participation	Réalité Sincérité	Moyen	Moyen	Définition des responsabilités (circuit de validation et identification du processus de supervision) Gestion des délégations et des habilitations Contrôle de supervision du respect des procédures de prise de participations	
				Traitement comptable à l'actif	CL	Absence ou Erreur d'enregistrement	Réalité Régularité Imputation	Moyen	Moyen	Traçabilité des opérations	
						Pièces justificatives insuffisantes ou erronées	Régularité	Faible	Moyen	Contrôle de la présence et de la régularité des pièces justificatives	
1.51 - Acquisitions - immobilisations			Réception du contrat / engagement	réception	ORD	Absence de convention	Réalité Régularité	Faible	Faible		

Direction générale de l'offre de soins

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

financières : prêts et avances				Absence de suivi des contrats	Exhaustivité	Faible	Faible	Détermination de règles et procédures formalisées et communication de celles-ci à tous les acteurs concernés
	Ordre de payer	mandatement	ORD	Erreur de liquidation	Exactitude	Faible	Faible	Définition des responsabilités (circuit de validation et identification du processus de supervision)
	Prise en charge de l'ordre de payer	visa traitement comptable à l'actif	CL	Erreur de liquidation	Exactitude	Faible	Faible	Traçabilité des opérations Gestion des délégations et des
								habilitations Contrôle de supervision du respect

1.4 Immobilisations financières

22 / 23

Direction générale de l'offre de soins

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

V. Cartographie type du cycle des immobilisations

Version novembre 2011

Contrôle de supervision du respect

	274 / 275 / 276	404		Ordre de recouvrer	émission transformation d'un prêt en subvention	ORD	Absence d'émission de titre	Régularité Exhaustivité Sincérité	Faible	Faible	desprocédures de prêts et avances
							Absence de suivi des demandes de remboursement	Exactitude Exhaustivité	Faible	Faible	
				Prise en charge de l'ordre de recouvrer	visa	CL	Absence ou Erreur d'enregistrement	Régularité Exhaustivité Imputation	Faible	Faible	Traçabilité des opérations
						CL	Pièces justificatives insuffisantes ou erronées	Exactitude Exhaustivité	Faible	Faible	Contrôle de la présence et de la régularité des pièces justificatives

Direction générale de l'offre de soins

FIABILISATION ET CERTIFICATION DES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE SANTE

Contrôle interne comptable et financier (Ordonnateur et comptable)

Cartographie type du cycle des immobilisations

			Encaissement	Enregistrement comptable des remboursements	CL	Absence d'enregistrement comptable ou enregistrement erroné	Régularité Exhaustivité	Faible	Faible	Traçabilité des opérations
				Recouvrement	CL	Absence de suivi des remboursements	Régularité Exhaustivité	Faible	Faible	Suivi des restes à recouvrer

1.4 Immobilisations financières