

RAPPORT SUR LE CONTRÔLE
INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT



Le rapport sur le contrôle interne comptable de l'État pour l'exercice 2006 constitue le deuxième du genre, le premier ayant été élaboré pour 2005 avec la volonté de partager les **meilleures pratiques** imposées aux grandes entreprises par la Loi de Sécurité Financière (LSF) **pour améliorer la transparence en matière de risques financiers et comptables.**

En ce sens, ce rapport fait partie des nouveaux outils mis au service d'une **gestion publique plus performante** et s'inscrit parfaitement dans l'esprit de la nouvelle Constitution financière de l'État fixée par la loi organique sur les lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, qui instaure un système financier public tourné vers **l'évaluation, la performance et les résultats.**

Le rapport sur le contrôle interne a en effet vocation à rendre compte des conditions d'élaboration des comptes de l'État, des actions engagées par ses services pour en assurer la qualité et de l'évolution des travaux menés d'un exercice à l'autre en vue d'une amélioration continue. Le lecteur des comptes de l'État saura ainsi mieux apprécier le contexte et les modalités d'élaboration des **informations comptables.**

Cette année, le rapport sur le contrôle interne est marqué par un contexte particulier de montée en charge du **dispositif destiné à mieux maîtriser les risques comptables.**

Il intervient dans une période charnière pour les comptes de l'État, rendus pour la première fois au Parlement après la mise en œuvre d'un nouveau référentiel en droits constatés.

Ces comptes sont par ailleurs soumis à la **certification** de la Cour des comptes.

Ce premier rendez-vous signe pour la France l'entrée dans un mouvement international de **modernisation** des systèmes comptables publics et un premier aboutissement d'un processus de réforme majeur des opérations et des organisations comptables.

Le présent rapport s'attache à décrire les chantiers prioritaires engagés pour renforcer la maîtrise des risques financiers en privilégiant le suivi et la déclinaison de plans d'action pour le renforcement de la qualité comptable ainsi que la dimension interministérielle des travaux qui ont constitué un axe majeur de l'année 2006. Le rapport se structure autour des trois parties suivantes :

- ⇒ **L'environnement du renforcement du contrôle interne comptable de l'État,**
- ⇒ **Le pilotage du dispositif de maîtrise des risques comptables,**
- ⇒ **Les axes structurants du dispositif de contrôle interne comptable.**

RÉFÉRENTIELS ET DILIGENCES AYANT PERMIS L'ÉLABORATION DU RAPPORT

Les rapports sur le contrôle interne élaborés annuellement par les entités du secteur marchand soumises à cette obligation se présentent sous des formats divers. Afin de contribuer à homogénéiser les concepts utilisés et à faciliter la lecture de ces rapports, l'**Autorité des Marchés Financiers (AMF)** française a établi en 2007 un « **cadre de référence** » des **dispositifs de contrôle interne**¹.

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

Le rapport 2006 sur le contrôle interne comptable de l'État est établi suivant le référentiel préconisé par l'AMF. Une attention particulière a été portée aux recommandations émises par l'AMF, suite aux études qu'elle mène sur l'existant, quant aux informations qu'il est conseillé de faire figurer dans tout rapport sur le contrôle interne.

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

Ce rapport est visé par les instances chargées de l'évaluation interne du fonctionnement du dispositif de contrôle interne comptable et par les autorités hiérarchiques. **Le présent rapport a été approuvé par le Comité national de Contrôle Interne de la DGCP, qui rassemble l'ensemble des acteurs clés du contrôle interne au niveau national, le 28 mars 2007.**

Il a été transmis pour information et observations éventuelles aux services en charge du renforcement du contrôle interne comptable au sein des ministères et à l'auditeur externe, et publié au premier semestre 2007 à l'appui du compte général de l'État 2006.

AVANT-PROPOS	3
1. L'ENVIRONNEMENT DU RENFORCEMENT DU DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT	6
■ 1.1 - DES PRINCIPES GÉNÉRAUX CONFORMES AUX RÉFÉRENTIELS INTERNATIONAUX ET NATIONAUX	6
1.1.1 - Objet et limites du contrôle interne comptable	6
1.1.2 - Un dispositif qui couvre tous les objectifs assignés au contrôle interne	7
■ 1.2 - LA RÉFORME COMPTABLE DE L'ÉTAT RENFORCE LES BESOINS EN MATIÈRE DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE	8
1.2.1 - Une nécessité de renforcer le contrôle interne liée aux nouvelles exigences de qualité des comptes	8
1.2.2 - Un besoin qui s'applique à l'ensemble des processus comptables	8
■ 1.3 - UN ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL FAVORABLE ET DES ACQUIS SOLIDES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE INTERNE	9
1.3.1 - Un environnement institutionnel favorable au contrôle interne	9
1.3.2 - Des acquis solides en matière de contrôle interne : une organisation comptable appropriée	9
■ 1.4 - LE RÔLE PARTICULIER DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE DANS LA MISE EN ŒUVRE DE LA LOLF ET DU CONTRÔLE INTERNE	10
2. LE PILOTAGE DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES	11
■ 2.1 - LA STRUCTURATION DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES	11
2.1.1 - Les structures de gouvernance	11
2.1.2 - L'organisation opérationnelle de la maîtrise des risques	12
■ 2.2 - UN SYSTÈME GLOBAL DE MAÎTRISE DES RISQUES DANS UN OBJECTIF D'AMÉLIORATION CONTINUE	13
2.2.1 - Une approche des risques par processus comptables	13
2.2.2 - Les outils de pilotage des risques comptables	14
■ 2.3 - L'ÉVALUATION DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES	18
2.3.1 - Un système d'évaluation permanent débouchant sur un reporting constant	18
2.3.2 - L'audit	19
3. LES AXES STRUCTURANTS DU DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE	21
■ 3.1 - LA DIFFUSION DES INFORMATIONS : LA DOCUMENTATION DES PROCÉDURES	21
3.1.1 - La formation et la conduite du changement	21
3.1.2 - Les outils de normalisation et d'analyse des risques comptables : le référentiel de contrôle interne comptable de l'État	21
3.1.3 - La formalisation et la rationalisation des procédures comptables	22
■ 3.2 - L'ORGANISATION DE LA FONCTION COMPTABLE	24
3.2.1 - La structuration du rôle des acteurs comptables	24
3.2.2 - L'organisation des points de contrôle	25
■ 3.3 - LES DOSSIERS DE CLÔTURE ET DE RÉVISION	25
CONCLUSION	26

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

1.1 – DES PRINCIPES GÉNÉRAUX CONFORMES AUX RÉFÉRENTIELS INTERNATIONAUX ET NATIONAUX

1.1.1 – Objet et limites du contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable de l'État vise à maîtriser les risques inhérents aux procédures comptables et financières de l'État afin d'assurer la qualité de ses comptes. Le contrôle interne comptable recouvre donc un ensemble de leviers d'action destiné à maîtriser les risques, dont les activités de contrôle proprement dites ne représentent qu'un aspect partiel.

En effet, l'organisation et la séparation des tâches, la réalisation d'opérations de contrôles, la documentation des procédures, la conception d'applications informatiques sécurisées, la mise en place d'un reporting financier efficace, la conservation des opérations et justificatifs comptables sont autant de facteurs qui structurent le dispositif de contrôle interne comptable de l'État. Par convention et dans le souci de rendre la démarche plus opérationnelle, il a été décidé de regrouper ces différentes catégories en trois leviers génériques : **l'organisation, la documentation et la traçabilité** de l'activité, autour desquels s'articule le dispositif de contrôle interne. Ces leviers seront détaillés dans la troisième partie du rapport.

DÉFINITION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

- Le contrôle interne comptable recouvre l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, qui sont 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.
- Cette définition du contrôle interne est directement inspirée du COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)², l'un des référentiels internationaux qui fait autorité en la matière. La seule distinction notable tient au périmètre d'application qui est centré sur les activités financières et comptables alors que le référentiel COSO porte sur tous les processus de l'entreprise. Ce recentrage de la démarche sur les processus financiers et comptables justifie la notion de contrôle interne comptable ;

à noter que le référentiel de l'AMF utilise le même vocable pour désigner les dispositifs de contrôle interne applicables au domaine financier et comptable. Dans le domaine informatique, le contrôle interne comptable de l'État s'inspire des normes COBIT³.

Dans cette perspective, le contrôle interne comptable n'est bien évidemment pas conçu comme une activité nouvelle, qui viendrait se surajouter aux missions remplies par les services, mais est naturellement **intégré** à leur fonctionnement courant, il doit présider à toute conception d'organisation et de système, y compris de nature informatique. C'est une condition essentielle de son efficacité et de son appropriation par les opérationnels et l'encadrement, en administration centrale ou déconcentrée.

De plus, le contrôle interne repose sur **une démarche permanente et itérative** dans le sens où, pour maîtriser les risques, il doit être constamment adapté aux évolutions de l'environnement de travail (normatives, informatiques, organisationnelles...) et réajusté en fonction de l'évaluation des risques par nature mouvants. C'est un dispositif dynamique qui repose sur une expertise régulière des risques et s'inscrit dans une boucle d'amélioration continue.

Par ailleurs, une préoccupation constante dans la démarche consiste à adapter les exigences en matière de contrôle interne à l'environnement auquel il s'applique. S'il est nécessaire d'avoir des principes en matière de contrôle interne, il n'est pas envisageable en revanche d'imposer des règles générales et impersonnelles opposables à l'ensemble des gestionnaires publics et qui feraient abstraction, par exemple, des spécificités de fonctionnement et de la taille des services concernés. Ainsi, le principe de séparation des tâches ne peut avoir la même portée dans un service où travaillent quelques agents et dans une structure de taille importante. De même, le niveau d'exigence doit naturellement prendre en compte les risques et les enjeux propres aux processus concernés.

Enfin, comme tout contrôle interne, celui de l'État ne donne aucune garantie absolue mais simplement une assurance raisonnable quant à la maîtrise des risques et l'atteinte de l'objectif de qualité comptable :

²<http://www.coso.org/key.htm>

³<http://www.afai.fr/index.php?m=29>



en tout état de cause, le contrôle interne ne constitue qu'un moyen et non une fin. Le rôle du manager consiste en permanence à s'interroger sur l'utilité d'une mesure de contrôle interne par rapport au coût que peut induire son adoption. C'est pourquoi le cadre national, baptisé **Référentiel de Contrôle Interne Comptable**, est suffisamment structurant dans son contenu et souple dans sa mise en œuvre pour s'adapter aux entités et à la réalité de leurs besoins.

1.1.2 – Un dispositif qui couvre tous les objectifs assignés au contrôle interne

Selon le cadre de référence français de l'AMF, les objectifs généraux d'un contrôle interne consistent à assurer la conformité aux normes (lois, règlements et instructions internes), le bon fonctionnement des processus internes (sauvegarde des actifs notamment) et la fiabilité des informations financières. Au niveau de l'État, le dispositif de contrôle interne comptable est construit autour de cibles similaires.

→ Il doit permettre, en premier lieu, de respecter les termes des nouvelles normes comptables qui déclinent les grands principes posés par la LOLF. Ces normes qui doivent être proches de celles des entreprises, sauf spécificités de l'État, ont été édictées sous l'égide d'un Comité des Normes, puis déclinées par la DGCP en instructions comptables. Ces normes et instructions constituent le référentiel comptable des acteurs de la comptabilité. Le contrôle interne comptable vise principalement à garantir la fiabilité des informations financières publiées : de la passation des opérations à la construction des états de synthèse, les comptes de l'État doivent refléter sa réalité patrimoniale et financière, selon les normes qui leur sont applicables.

Afin que l'objectif prioritaire de qualité comptable du dispositif de contrôle interne revête un caractère opérationnel et puisse être appréhendé par les agents, il a été décliné en « critères ». C'est la réalisation de ces différents critères **de réalité, de justification, de bonne information et présentation, de sincérité, d'exactitude, d'exhaustivité, d'imputation et de rattachement** des opérations comptables qui permet, in fine, de s'assurer que les processus suivis aboutissent à la publication de comptes fidèles. **Ces critères de qualité comptable intègrent l'objectif de sauvegarde des actifs de l'État.**

CADRE DE RÉFÉRENCE

■ Dans le domaine comptable et financier, le Conseil constitutionnel a rappelé qu'aux termes des [articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789], les ressources et les charges de l'État doivent être présentées de façon sincère » et que « la sincérité de la loi de règlement s'entend en outre comme imposant l'exactitude des comptes » (décision 2006-538 DC du 13 juillet 2006)⁴.

→ Le dispositif de contrôle interne doit aussi favoriser un pilotage efficace de l'activité. Il doit permettre d'arbitrer en fonction du meilleur niveau d'information possible dont la fiabilité doit être garantie par le dispositif de contrôle interne.

Ce rôle de pilotage est renforcé avec la LOLF car la comptabilité rénovée de l'État devient un **instrument de gestion, de décision et de contrôle**. Cette comptabilité qui emprunte la forme de celle applicable dans le secteur privé apporte une meilleure vision patrimoniale et prospective des finances de l'État. L'État présente dorénavant annuellement des états financiers enrichis et plus lisibles : un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie et une annexe. Les choix de politiques publiques peuvent donc être faits avec une meilleure visibilité en terme de soutenabilité financière. De même, les gestionnaires en retireront des informations de gestion essentielles (coût des stocks, coût des engagements pris à long terme, connaissance du patrimoine immobilier...).

→ Le renforcement du contrôle interne est destiné à améliorer la performance. L'amélioration de l'efficacité est un objectif clé de tout dispositif de contrôle interne. La fiabilisation des procédures financières et comptables contribue à réduire les coûts de non qualité et à rationaliser et fluidifier les circuits de dépenses et de recettes.

Ainsi par exemple, des processus de dépenses mieux maîtrisés concourent naturellement à réduire les risques d'erreurs, évitent des contentieux éventuels, limitent les rejets du comptable et contribuent ainsi à accélérer le règlement des créanciers de l'État. Plus globalement, le renforcement du contrôle interne incite les services de l'État à renforcer leur gouvernance en fonction d'une meilleure perception et maîtrise des risques et des enjeux.

⁴<http://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2006/2006538/2006538dc.htm>

1.2 – LA RÉFORME COMPTABLE DE L'ÉTAT RENFORCE LES BESOINS EN MATIÈRE DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

L'environnement du contrôle interne recouvre l'ensemble des facteurs qui influence le mode d'exercice des missions. Sa connaissance permet de mieux appréhender le contexte dans lequel s'insère la production des comptes de l'État. Les exigences de la LOLF font naître de nouveaux besoins en matière de contrôle interne, même si les acquis de l'administration en ce domaine sont anciens et solides.

1.2.1 – Une nécessité de renforcer le contrôle interne liée aux nouvelles exigences de qualité des comptes

La LOLF, en prévoyant que **les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères, et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière** renforce l'exigence de qualité comptable qui a toujours été une préoccupation du comptable public.

La vraie novation tient à l'apparition d'un nouveau référentiel comptable en « droits constatés » qui doit répondre aux mêmes exigences de qualité. C'est par le renforcement des dispositifs de contrôle interne que cette exigence de qualité comptable peut être satisfaite.

1.2.2 – Un besoin qui s'applique à l'ensemble des processus comptables

Avec le passage à une comptabilité en droits constatés, **le fait générateur des opérations comptables trouve sa source très en amont de l'intervention du comptable.**

Ce sont en réalité **les gestionnaires des différents services de l'État qui sont à l'origine des opérations qui vont être retracées dans les comptes après leur validation définitive par le comptable public.**

Dans ce cadre, la **fonction comptable** est donc dorénavant **partagée** entre les comptables et les gestionnaires, puisqu'il appartient à ces derniers de constater et retracer les faits générateurs des droits et obligations (exemples : constatation du service fait pour rattacher les charges, signature d'un acte attributif de subvention, établissement d'une recette à recouvrer...) qui ne se confondent plus avec le dénouement financier des opérations.

Le comptable, garant de la qualité des comptes et des procédures en application de l'article 31 de la LOLF, intervient pour contrôler ces opérations, les enregistrer définitivement dans les comptes et le cas échéant, en assurer le dénouement en trésorerie.

Ces éléments novateurs imposent de revoir le mode de sécurisation des processus comptables, pensé jusqu'alors intégralement du côté du comptable dans la mesure où, avant la LOLF, il maîtrisait la quasi-totalité de la chaîne comptable qui s'identifiait peu ou prou avec le dénouement en trésorerie.

L'ordonnateur devient à l'origine de la production de l'information comptable, impliquant un contrôle interne partagé.

L'instauration de la comptabilité en droits constatés nécessite aussi la mise en place de nouvelles procédures (provisions, immobilisations, inventaire...) pour appréhender tous ces événements comptables, les évaluer convenablement, leur donner leur correcte imputation, afin de les traduire dans les comptes.

Ces procédures présentent un risque car elles sont nouvelles, ce qui milite pour un contrôle interne renforcé par rapport à ce qui préexistait.

PÉRIMÈTRE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE

- Le contrôle interne comptable s'étend à tous les acteurs de la fonction comptable, aux gestionnaires, producteurs d'une partie de l'information comptable, comme aux comptables stricto sensu qui la valident.
- Le contrôle interne comptable est ainsi adossé à une logique de processus, notion qui dépasse et englobe la simple tenue des comptes.

Mais appliquer le contrôle interne aux processus « comptables » implique de définir ce que recouvre ce domaine. En creux, le contrôle interne comptable concerne l'ensemble des activités financières de l'État, à l'exception des aspects décisionnels (instruction d'une subvention ou attribution d'un marché par exemple) et en partie, des aspects budgétaires en amont.



1.3 – UN ENVIRONNEMENT INSTITUTIONNEL FAVORABLE ET DES ACQUIS SOLIDES EN MATIÈRE DE CONTRÔLE INTERNE

1.3.1 – Un environnement institutionnel favorable au contrôle interne

→ **L'action administrative obéit à des principes déontologiques et à des règles éthiques qui président au quotidien à l'action des agents publics.**

L'action administrative dans son ensemble, et spécifiquement dans le domaine financier, est enserrée dans un corpus juridique fort qui forme un environnement favorable à la maîtrise des risques.

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.

Les principes fondamentaux qui guident l'action de l'administration sont rappelés **par la déclaration des droits de l'Homme et du Citoyen** :

DÉCLARATION

DES DROITS DE L'HOMME ET DU CITOYEN

- **article 14** : « Tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée ».
- **article 15** : « La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration ».

Ces principes fondent de manière solennelle les objectifs assignés à chaque agent public et particulièrement celui de rendre « compte » à tout moment de l'emploi des fonds publics.

→ **Le statut de la fonction publique**

Il faut relever que la relation spécifique des agents publics avec l'État n'est pas régie par un contrat de travail, mais par le Statut Général de la Fonction publique (loi du 11 juillet 1983). Il rappelle les droits, mais aussi les obligations (discrétion professionnelle, obligation d'effectuer les tâches confiées, obéissance hiérarchique, réserve...) opposables aux fonctionnaires.

Ce texte équivaut aux chartes de déontologie ou de comportement élaborées dans le secteur privé et traduit le professionnalisme requis notamment des personnes qui manient et retracent l'utilisation des fonds publics.

C'est un gage de plus grande qualité dans l'accomplissement des missions et d'amélioration du service rendu.

Les principes qui président au recrutement des agents publics et le droit à la formation dont bénéficient les personnels, garantissent une politique de gestion des ressources humaines permettant de recruter et de disposer de personnes possédant des connaissances et de compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités et à l'atteinte des objectifs.

En ce qui concerne les comptables publics et leurs collaborateurs, ceux-ci bénéficient d'une formation spécifique à la comptabilité, à l'organisation financière et comptable et au contrôle interne.

Par ailleurs, les responsabilités et les pouvoirs sont clairement définis par les textes législatifs et réglementaires se concrétisant en particulier, au travers des délégations hiérarchiques.

1.3.2 – Des acquis solides en matière de contrôle interne : une organisation comptable appropriée

→ **Une séparation entre les fonctions d'ordonnateur et les fonctions de comptable assurant la sécurité des opérations financières**

Les acteurs financiers publics en France sont fonctionnellement et organiquement indépendants. Seul l'ordonnateur peut engager juridiquement des opérations que seul le comptable peut dénoncer (comptabilisation définitive d'une opération et manquement des fonds publics). Cette distinction des fonctions, que l'on retrouve dans toute organisation importante conformément aux normes de contrôle interne, répond à la nécessité de séparer des fonctions incompatibles, d'organiser au plan institutionnel un contrôle des tâches mutuel en toute indépendance et de spécialiser chaque intervenant dans des domaines où les besoins d'expertise sont croissants.

Cette caractéristique du système financier public français constitue une sécurité importante et une base solide pour un contrôle interne comptable renforcé. Dans une vision transversale par processus, et non pas dans un raisonnement par acteur, l'action du comptable

doit être comprise comme une composante du dispositif de contrôle interne de l'État appréhendé comme un tout. La responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public qui fait de lui un débiteur potentiel de l'État en cas d'irrégularité conduisant à un déficit de fonds publics, est également un élément fort du dispositif de contrôle interne.

→ **Un système comptable mariant la déconcentration des acteurs et la centralisation de la comptabilité**

L'exécution comptable des opérations est réalisée selon la déconcentration administrative au plan territorial, dans un souci de proximité avec le gestionnaire et le citoyen. L'organisation comptable permet néanmoins, à l'issue d'opérations de centralisation des comptes

des comptables publics, de disposer au niveau national d'un bilan et d'un compte de résultat unique pour l'ensemble des administrations de l'État.

Par rapport à d'autres structures administratives qui peuvent exister dans certains pays, cette centralisation comptable est un facteur important pour le suivi permanent et la qualité des comptes.

L'unicité du cadre comptable (avec un plan de comptes unique prenant en considération les besoins de chaque ministère) et l'homogénéité des procédures communes aux gestionnaires constituent autant d'éléments favorables à la qualité des comptes.

1.4 - LE RÔLE PARTICULIER DE LA DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE DANS LA MISE EN ŒUVRE DE LA LOLF ET DU CONTRÔLE INTERNE

L'ARTICLE 31 DE LA LOLF

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

Le comptable, « garant du respect des procédures » et de la qualité comptable détient de ce fait une responsabilité particulière dans la **normalisation et l'évaluation du dispositif de contrôle interne comptable** propre à lui permettre de remplir la mission qui lui est confiée.

Au-delà du Trésor public, le renforcement du contrôle interne comptable doit également s'appliquer à l'ensemble des administrations qui mettent en œuvre les politiques de l'État et initient les opérations de comptabilité, c'est-à-dire les différents ministères.

Pour cela, la Direction générale de la comptabilité publique a proposé une **offre de service**.

L'objectif est d'inciter, de sensibiliser et de former plutôt

que de contraindre car le contrôle interne est une démarche managériale qui ne s'impose pas. En effet, le bon fonctionnement du contrôle interne dépend de son appropriation par l'ensemble des agents et de l'implication de l'encadrement dans son pilotage et son adaptation aux entités concernées.

La Direction générale de la comptabilité publique pilote les divers chantiers, en tant que teneur des comptes de l'État.

La première manifestation du nouveau référentiel comptable de l'État applicable à compter du 1^{er} janvier 2006, a constitué en l'élaboration du **bilan d'ouverture** de l'État, initié depuis 2003 conjointement avec les gestionnaires.

Cet état financier traduit la transition entre l'ancien et le nouveau système comptable et matérialise l'aspect patrimonial de la comptabilité selon le nouveau référentiel comptable en application de la LOLF.

L'objectif est de reconstituer, au 1^{er} janvier 2006, les états financiers de l'État selon ce nouveau référentiel comptable (recensement et évaluation du parc immobilier de l'État, des stocks, des provisions...).

Un dispositif de contrôle interne particulier a été organisé pour ce chantier, au sein des services comptables et gestionnaires, afin de fiabiliser au maximum cette nouvelle photographie de la situation financière de l'État.



2. LE PILOTAGE DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES

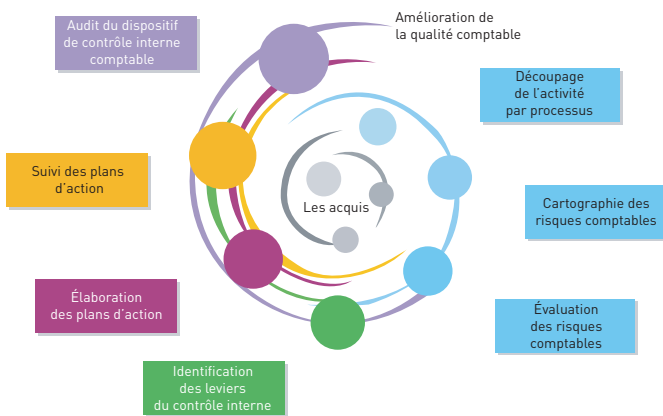
2.1 - LA STRUCTURATION DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES COMPTABLES

2.1.1 - Les structures de gouvernance

→ Le pilotage du contrôle interne comptable de l'État

LE PILOTAGE GLOBAL DU CHANTIER À LA DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

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



Au sein de la Direction générale de la comptabilité publique, le service de la Fonction comptable de l'État est chargé du référentiel et du pilotage du contrôle interne comptable.

Au-delà, une structure collégiale de gouvernance s'est révélée nécessaire : le Comité National de Contrôle Interne (CNCI), présidé par le Directeur général de la comptabilité publique est composé de l'équipe de direction de la Direction générale de la comptabilité publique, du Directeur de l'Agence pour l'informatique financière de l'État, de contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM) ainsi que de trésoriers-payeurs généraux territoriaux. Son rôle est, en définissant la politique de contrôle interne comptable, de déterminer les orientations des travaux au sein du réseau du Trésor public.

Le CNCI arrête chaque année, sur la base des constats des opérationnels et des auditeurs :

- les actions qui doivent être menées à un niveau national (évolutions réglementaires, organisationnelles et informatiques) ;
- le plan national de contrôle interne et les thématiques des contrôles à mener (notamment les processus devant être obligatoirement diagnostiqués par les départements) ;

- les modifications à apporter au dispositif de contrôle interne comptable de l'État.

Le CNCI valide par ailleurs la cartographie des risques et le plan d'action qui lui est associé et en assure le suivi.

La création du CNCI a permis de distinguer clairement le pilotage du contrôle interne de celui de l'audit interne qui relève du Comité National d'Audit, tout en articulant étroitement les travaux de normalisation du contrôle interne avec l'audit chargé de son évaluation.

Les orientations définies par le CNCI sont mises en œuvre par le service de la Fonction comptable de l'État (FCE) et plus particulièrement par le bureau 6 A chargé des normes et du référentiel de contrôle interne ainsi que de la gestion des risques comptables.

Par ailleurs, le CNCI a validé les principes d'extension du nouveau dispositif de contrôle interne aux postes comptables non centralisateurs du réseau du Trésor public et la démarche de sensibilisation et de promotion du contrôle interne comptable vers l'ensemble des autres ministères.

Ces structures de gouvernance sont complétées, au sein du service de la Fonction comptable de l'État, par la Mission fin de gestion chargée de préparer et de piloter la clôture de l'exercice (calendrier des travaux, documentation des opérations...).

Cette structure associe les bureaux de la DGCP concernés ainsi que, en fonction des nécessités, les autres directions du Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie dans le cadre d'un comité de clôture des comptes. Elle permet, par un système de veille, de proposer les arbitrages nécessaires lors de la phase de clôture de l'exercice.

LE PILOTAGE DU CHANTIER DANS LES MINISTÈRES

Sous l'impulsion de la DGCP, l'année 2005 avait été marquée, au sein des ministères, par la désignation de promoteurs et référents techniques chargés d'impulser le chantier du contrôle interne. Tous les ministères ont dorénavant des acteurs dédiés à ce chantier, ce qui témoigne d'une prise de conscience par les responsables ministériels des enjeux de la démarche en terme de qualité et sécurité des processus mais aussi de performance.

Cette démarche était évidemment un préalable indispensable avant d'envisager de sensibiliser les personnels et a fortiori d'engager des actions concrètes. C'est sur cette base que durant l'année 2006, des structures de pilotage animées par le Secrétaire général ou le directeur chargé des affaires financières ont été instituées dans la plupart des ministères sous la forme de bureaux de la qualité comptable ou du contrôle interne pour prendre en charge ces chantiers.

D'autres structures opérationnelles se mettent progressivement en place ; ainsi les premiers comités des risques ont été instaurés pour identifier et évaluer des opérations susceptibles de constituer des engagements futurs pour l'État à traduire dans les comptes.

→ Le dialogue avec le certificateur

Pour institutionnaliser un dialogue permanent entre le teneur de compte et le certificateur, la DGCP et la Cour ont mis en place un comité d'échange et de suivi (CES) et un comité technique. Ces instances ont vocation à constituer un lieu privilégié de dialogue et de travail sur les chantiers liés à la mise en œuvre du volet comptable de la LOLF.

Cette collaboration renforcée permet à chaque acteur de mieux connaître les méthodes de travail et les attentes de son partenaire, dans le cadre normal des relations entre un teneur de comptes et un certificateur.

Le rapport sur les comptes 2005 de la Cour des comptes a constitué entre autres un appui particulièrement utile à la DGCP pour préparer le passage au nouveau référentiel comptable, en particulier pour le bilan d'ouverture 2006. Toutes les recommandations et observations de la Cour figurant dans son rapport public, ou bien dans ses relevés de constatations provisoires, ont été intégrées dans le plan d'action comptable de l'État.

Le plan d'action est bien entendu le support majeur du dialogue avec le certificateur. L'élaboration et le suivi du plan d'action ont permis d'identifier de concert les actions à conduire dans le cadre de la certification, de définir des priorités partagées et un calendrier de réalisation afin de traiter en priorité les enjeux significatifs pour l'administration. De son côté, le certificateur a pu s'assurer au travers du plan d'action que ses demandes étaient prises en considération et que les actions mises en œuvre répondaient à ses attentes.

Le plan d'action permet également de traiter en amont

les points potentiels de divergence. Un travail itératif a permis de faire émerger la plupart du temps des positions consensuelles, soit que l'administration se rangeait à la position de la Cour, soit que le certificateur adoptait la position de l'administration. Pour l'essentiel, certaines divergences résiduelles portaient sur le calendrier de mise en œuvre de certaines actions pour lesquelles l'administration considérait que le système d'information actuel n'est pas adapté. Ces actions ne pourront être satisfaites qu'à l'horizon du déploiement des futurs systèmes d'information.

2.1.2 - L'organisation opérationnelle de la maîtrise des risques

La mise en œuvre opérationnelle repose sur un dispositif décentralisé fondé sur la responsabilité du management, selon une approche par processus, partagé entre un ordonnateur (ou gestionnaire) et un comptable chargé de s'assurer de la qualité des comptes en vertu de l'article 31 de la LOLF.

Le dispositif de contrôle interne s'appuie sur une nouvelle architecture comprenant plusieurs niveaux d'acteurs. Le rôle de chacun en matière de contrôle interne est précisément défini :

→ **Les services gestionnaires et comptables** (opérationnels) sont chargés du **premier niveau de contrôle interne comptable de l'État**, qui s'intègre à leur fonctionnement courant et qui s'identifie ainsi au processus comptable ;

→ **Le deuxième niveau de contrôle interne comptable de l'État** est attribué à des structures dédiées, les **cellules de qualité comptable (CQC)** relevant uniquement des comptables. Elles sont chargées du pilotage de la fonction comptable. Leur vocation est d'avoir une vision globale de l'ensemble des processus et d'apporter un soutien méthodologique à l'ensemble des acteurs comptables (gestionnaires et comptables), ainsi que de s'assurer au travers d'évaluations et de contrôles de corroboration de la mise sous tension du premier niveau de contrôle interne. Les CQC constituent également la pierre angulaire du système de reporting, destiné à actualiser « en temps réel » la cartographie des risques et le plan d'action, autant auprès du comptable, de la DGCP que de l'ensemble des acteurs.

La cellule de qualité comptable a été bâtie pour répondre aux écueils mis en lumière par les audits internes



menés en 2004 : une absence de vision globale de la fonction comptable et la marginalisation du métier « comptable » vu par les autres acteurs comme la prérogative unique du service de la comptabilité en trésorerie générale.

L'année 2006 a été marquée par la généralisation, au 1^{er} janvier, de l'implantation des cellules qualité comptable après une expérimentation dans 40 départements en 2005 et un audit interne qui a conclu que la mise en œuvre du contrôle interne de deuxième niveau apportait une réelle plus value en terme de qualité comptable.

→ Le troisième niveau de contrôle interne comptable de l'État est confié à la Mission de vérification de comptes de gestion (MVCG) qui relève de la Direction générale de la comptabilité publique. Acteur opérationnel du service de la

Fonction comptable de l'État, son rôle est triple : surveillance, conseil et information.

L'évaluation par l'audit interne de cette nouvelle organisation générale, notamment l'institution de CQC, est reconnue comme positive. Cette architecture introduit deux niveaux de « synthèse », l'un au plan local, l'autre au niveau national, du dispositif de contrôle interne, nécessairement partagé entre plusieurs acteurs. Elle conduit à mieux impliquer le management dans le contrôle interne et à porter un nouveau regard sur les procédures mises en œuvre par les acteurs. Reste à trouver l'équilibre optimal entre la formalisation demandée aux opérationnels et l'efficacité des activités dans un contexte de chantiers comptables lourds et d'une nécessaire consolidation des 2^{ème} et 3^{ème} niveaux de contrôle interne.

2.2 - UN SYSTÈME GLOBAL DE MAÎTRISE DES RISQUES DANS UN OBJECTIF D'AMÉLIORATION CONTINUE.

Le pilotage du contrôle interne doit instaurer un cycle constant d'amélioration du dispositif de maîtrise des risques pesant sur les comptes de l'État afin de garantir leur fidélité à sa situation patrimoniale et financière par le biais d'outils appropriés.

2.2.1 - Une approche des risques par processus comptables

L'analyse des risques repose sur une approche par processus, sans cloisonnement par acteur, eux-mêmes regroupés en sept cycles (immobilisations et stocks,

engagements et provisions, dettes, charges, produits, trésorerie, états financiers). Cette modalité de **découpage des activités financières et patrimoniales de l'État** ne retrace pas l'organisation des services, mais rend compte de la réalité des flux financiers au sein de l'État.

Ce découpage a été réalisé en fonction d'un faisceau de critères d'analyse : imputations comptables utilisées, régime juridique, organisation administrative et système d'information existant. Un exemple est donné ci-après pour le cycle « Immobilisations et stocks » :

Cycle Immobilisation et stocks	
Processus du sous-cycle Immobilisations corporelles et incorporelles	Processus du sous-cycle Immobilisations financières
Processus 1. Parc immobilier	Processus 4. Participations
Processus 2. Immobilisations incorporelles	Processus 5. Avances et prêts
Processus 3. Autres immobilisations corporelles	
Processus du sous-cycle - Stocks	
Processus 6. Stocks	

Cette cartographie des processus a permis de définir précisément les opérations ayant un impact comptable et donc, de circonscrire le périmètre du renforcement du contrôle interne comptable.

Dans un second temps, cette cartographie permet de classer en catégories homogènes les activités pouvant faire l'objet d'un traitement similaire en termes de recensement et d'analyse des risques, par l'intermédiaire des outils de pilotage des risques.

Cette cartographie des processus, entreprise dès 2004 a été définitivement stabilisée à la fin 2005. L'année 2006 a été consacrée à la rationaliser, à partir des 74 processus comptables répertoriés en 2005.

Ainsi, il existe certes des processus tout à fait atypiques concernant uniquement l'État (par exemple, les procédures dérogatoires du ministère de la défense), mais aussi des processus qui se sont révélés non pertinents. Ainsi le processus « Prestations d'action sociale » a-t-il été fusionné avec le processus « Interventions ».

Par ailleurs, l'élaboration de cette cartographie des processus a été réalisée à partir d'un existant notamment sur les plans organisationnel et informatique. À terme, cette cartographie évoluera pour tenir compte du système d'information cible et des travaux de la ré-ingénierie des processus.

2.2.2 - Les outils de pilotage des risques comptables

→ Des objectifs matérialisés par des indicateurs de qualité comptable

Si en ce domaine, l'indicateur essentiel demeure l'opinion du certificateur sur les comptes de l'État, d'autres outils de mesure de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques ont été développés par la DGCP au cours de l'année 2005 pour une mise en œuvre en 2006.

Tout d'abord, deux indicateurs mesurent de manière « directe » la qualité de la comptabilité générale : un indicateur de nombre de jours durant lesquels une anomalie comptable a été constatée et un autre mesurant le montant des opérations restant imputées provisoirement en instance de dénouement. Le suivi de ces indicateurs a constitué un instrument de mesure de la qualité comptable tout au long de 2006 sur lequel les comptables ont été fortement mobilisés.

Ainsi, fin 2006, l'indice de qualité comptable mesuré par les jours anomalies, se situait à un niveau de qualité supérieur par rapport à celui de 2005.

Ensuite, deux autres indicateurs ont été mis en œuvre en 2006 : d'une part, la proportion de processus comptables diagnostiqués par les comptables, d'autre part, les volumes financiers des comptes de l'État fiabilisés par une mission d'audit interne.

Ces deux éléments s'inscrivent plus largement dans le projet annuel de performance (PAP) et dans le contrat pluriannuel de performance de la DGCP et sont destinés à mesurer l'effort des acteurs du contrôle interne et de l'audit comptable et financier en matière de qualité comptable.

Enfin, d'autres indicateurs participent de la qualité comptable, tels que, à titre d'exemple, les taux des anomalies relevés à l'occasion des contrôles de la dépense ou les taux moyens d'indus sur les dépenses de rémunérations.

→ Une formalisation des risques dans une cartographie des risques et des enjeux

La cartographie des risques est le support de pilotage des risques comptables : elle donne une photographie consolidée et régulièrement actualisée des risques. La cartographie formalise l'analyse des risques en distinguant les processus globalement maîtrisés de ceux qui sont à fiabiliser. De manière pratique, la cartographie des risques évalue le risque attaché à chaque processus, à la fois par facteur de risque (organisation, documentation, traçabilité...) et par critère de qualité comptable (réalité, exhaustivité, rattachement...), l'analyse étant en effet spécifique à chaque processus et réalisée au niveau le plus fin. Le risque est de niveau faible (1), moyen (2) ou fort (3).

La cartographie des risques attache également une valeur financière à chaque processus afin de hiérarchiser les enjeux et de mieux cibler les processus qu'il est prioritaire de fiabiliser. Il s'agit d'un document essentiel aux arbitrages sur les chantiers prioritaires à mener en fonction de l'importance des risques et des enjeux attachés à chaque processus.

La source essentielle de la cartographie des risques est constituée par les résultats des missions d'audit interne ainsi que des audits de la Cour des comptes. Chaque rapport d'audit reçu donne ainsi lieu à une synthèse des points principaux (points forts et points faibles) et des réponses qui y sont apportées.



Les risques sont également identifiés à partir du reporting du contrôle interne. Dans ce cadre, une source privilégiée est constituée par les contrôles de la dépense des comptables.

Dans la méthodologie du contrôle hiérarchisé de la dépense, une traçabilité du résultat des contrôles (visa favorable ou non, nature des erreurs, montant des erreurs) est assurée et permet de disposer d'une mesure de la sinistralité par gestionnaire et par nature de dépense. Une autre source d'alimentation de la cartographie est constituée des travaux d'évaluation des CQC et de surveillance de la MVCG.

Cette logique de cartographie des risques, mise en place pour la partie des processus chez le comptable a été étendue en 2006 à la partie des processus concernant les gestionnaires.

À partir d'une méthodologie proposée par la DGCP chaque ministère a décliné, en liaison avec le CBCM, la démarche pour les processus ministériels portant à la fois pour les services centraux et déconcentrés.

Cette identification des risques majeurs et l'évaluation de leur impact a nécessité une mobilisation exemplaire en 2006 de l'ensemble des ministères et permet aux responsables ministériels de renforcer le pilotage de l'action de leurs services en fonction d'une appréhension des principaux risques et enjeux.

Certains ministères (Agriculture, Emploi, MAE...) ont souhaité étendre la démarche à des risques situés en amont des processus comptables. Les plans d'action ministériels ont été présentés en 2006 au certificateur.

LES POINTS SAILLANTS DES PROCESSUS ET RISQUES CLÉS 2006 :

Ils peuvent être déduits à la fois des travaux d'analyse menés en interne et des constats du certificateur transmis à la DGCP.

L'année 2006 a été marquée par la mise en place du bilan d'ouverture conformément aux nouvelles normes comptables et la reprise de la balance de sortie en balance d'entrée selon le nouveau plan comptable de l'État.

Certains processus d'inventaire comportent ainsi des risques inhérents relativement élevés.

Cette zone de risques a nécessité la mise en place de documentation et de points de contrôles spécifiques relevant des acteurs, y compris à destination des établissements publics nationaux, dont les capitaux propres figureront aux comptes de participations du bilan de l'État.

En terme d'enjeux, le cycle qui représente, et de loin, les montants les plus importants est constitué des « **dettes financières** » de l'État.

Les normes applicables à ce cycle sont stabilisées et partagées par les acteurs. Les opérationnels sont en nombre réduit et maîtrisent l'ensemble des opérations dans le cadre de procédures qui incluent des contrôles clés. Le cycle dettes a fait l'objet de plusieurs référentiels de contrôle interne comptable qui

lui sont dédiés (dette financière négociable, dette financière non négociable). Enfin, la traçabilité des opérations et des personnes a été renforcée, notamment par un système informatique performant (Application TRADIX qui a été interfacée en 2006 avec le système d'information comptable). Toutefois, ces éléments nécessitent certaines améliorations qui seront conduites dans le cadre de la mise en place, en 2007, du CBCM du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

Sur d'autres cycles, plusieurs points de faiblesse sont identifiés et les travaux sont menés pour les couvrir en priorité. Tout d'abord, l'action des administrations compétentes est réalisée dans un environnement informatique complexe et non encore automatiquement intégré, notamment en matière de produits régaliens. Or, il doit être possible de remonter directement des états financiers aux opérations qui les composent pour assurer la fiabilité et la continuité de la piste d'audit. Cette configuration rend donc nécessaire la réalisation de travaux de réconciliation des données entre différentes applications informatiques. Outre ces travaux de réconciliation, la DGCP travaille donc à améliorer la piste d'audit « informatique », en intégrant ce besoin spécifique

dans les nouvelles applications informatiques, mais également en améliorant les anciennes quand cela est techniquement possible et financièrement viable.

Ensuite, les modifications normatives en matière comptable doivent nourrir une réflexion approfondie sur certains cycles comptables. C'est notamment le cas pour le traitement des provisions et engagements hors bilan qui constituent un enjeu fort du nouveau référentiel comptable. En la matière, doivent être prises en compte les spécificités de l'entité « État » qui joue notamment un rôle de garant financier national en dernier ressort. Cette fonction n'a pas d'équivalence dans le secteur privé, ce qui nécessite de définir des traitements comptables adaptés. Plusieurs chantiers prioritaires sont en cours afin de déterminer précisément le champ d'application des provisions et engagements et d'en fiabiliser l'évaluation. Les travaux menés en

2006 ont permis de traiter des enjeux significatifs pour l'administration.

De même, un travail de fiabilisation du recensement et de l'évaluation du patrimoine de l'État se poursuit. En effet, si les normes comptables concernant le cycle « immobilisations et stocks » sont appliquées dans une large mesure, quelques points particuliers nécessitent un travail dans une perspective pluriannuelle notamment pour certains actifs spécifiques (immobilisations incorporelles spécifiques, cas de certains actifs militaires). Par ailleurs, ces travaux de recensement et de fiabilisation mobilisent l'ensemble des gestionnaires de l'État. L'ampleur des tâches à mener et la complexité inhérente à la matière justifient une logique de trajectoire privilégiant dans un premier temps, pour les comptes 2006, les postes significatifs.

→ Une gestion des risques au moyen de plans d'action

L'identification des risques est une étape importante puisqu'elle permet de les hiérarchiser et surtout de cibler les processus comptables concernés par les risques prioritaires.

Mais c'est avant tout un outil d'aide à la décision pour agir sur ces risques sous la forme de mesures contenues dans un plan d'action.

Un exemple tiré de la cartographie des risques du processus « Commande publique » figure ci-après :

CARTOGRAPHIE DES RISQUES - COMPTABLE PUBLIC							
CRITÈRES	NORMES COMPTABLES	ORGANISER			DOCUMENTER	TRACER	
		Attribution des tâches	Points de contrôle	Conservation des biens et valeurs		Identification des acteurs	Traçabilité des opérations
réalité				SANS OBJET			
justification							
présentation							
sincérité							
exactitude							
imputation							
exhaustivité							
rattachement							
CARTOGRAPHIE DES RISQUES - MINISTÈRES							
réalité				SANS OBJET			
justification							
présentation							
sincérité							
exactitude							
imputation							
exhaustivité							
rattachement							
Référence PA	COM1	COM2	COM3	COM4	COM5	COM6	COM7



Le plan d'action découle de l'exploitation de la cartographie des risques comptables ; il la décline en formalisant les risques attachés à chaque processus et

les actions à mener pour les couvrir. Un exemple tiré du processus « Pensions » figure ci-après :

Risques)	Actions	Responsables	Calendrier	Suivi/observation
R1 : insuffisance de docu- mentation	Compléter les fiches de procédure existantes (guide des pensions) par des fiches retraçant de manière exhaustive les opérations de comptabilisation des pensions et des diagrammes de circulation des documents.	6B-7C	31/12/06	Action réalisée : Les modalités de comptabilisation des opérations liées aux pensions sont décrites par l'instruction comptable en ligne sur l'intranet du Trésor public Magellan (Livre 3 - Tome 3 - Titres 2 et 3). Un référentiel de contrôle interne portant sur le processus "pensions" a également été mis en ligne sur Magellan. Les éléments contenus dans ces documents seront, en outre, repris dans un guide des procédures comptables pensions dont la diffusion est prévue en 2007.
	Élaborer un guide utilisateur de l'application PEZ.	3E 7C	31/12/06	Action réalisée : Ce besoin sera intégré dans le guide de procédure pensions en cours de rédaction et trouvera une réponse plus globale dans le projet NEPTUNE 2009.
	Créer une base école dans l'application PEZ permettant aux nouveaux agents de se familiariser avec le logiciel et aux utilisateurs de trouver les solutions aux cas complexes sans risquer d'erreurs sur la base réelle.	3E	31/12/06	Action réalisée : La mise en œuvre du projet de base unique dont la réalisation est amorcée répondra à cette action. Il est proposé de la conjuguer avec le processus d'accompagnement du changement qui sera mis en place.

À partir de la cartographie des risques, la DGCP a identifié près de 500 actions dont 86 recommandations qui figuraient dans le rapport public de la Cour sur les comptes 2005. En mars 2007, le taux de réalisation des actions s'élevait à 92 % ; le même taux de 92 % était constaté pour les recommandations.

En 2006, dans la même perspective que pour la cartographie des risques, la démarche a été généralisée aux ministères : sur la base d'un premier travail initié par la DGCP, chaque ministère en liaison étroite avec son contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM) a

mis en place un plan d'action ministériel pour fiabiliser les processus présentant des risques.

Il s'agit bien entendu d'une démarche pluriannuelle autour de priorités d'action à court, moyen et long terme prenant en considération les acquis des ministères en matière de maîtrise des risques et de leur activité.

Tous ces plans d'action, comme celui de la DGCP, ont fait l'objet d'une présentation à la Cour des comptes dans le cadre du Comité d'échange et de suivi et en lien avec les différentes chambres de la Cour.

DES ACTIONS EMBLÉMATIQUES

Le présent rapport présente par construction les principales réalisations de l'exercice en matière de contrôle interne. De manière complémentaire et non exhaustive, différentes actions emblématiques menées en 2006 portant sur les processus présentant des enjeux significatifs pour l'administration sont listées ci-après.

En matière d'organisation :

- installation début 2006 des Services de contrôles budgétaires et comptables ministériels ; ces nouveaux acteurs placés auprès des ministères exercent naturellement un rôle prépondérant en matière de renforcement du contrôle interne ;
- lancement au second semestre 2006 d'une expérimentation de renforcement du contrôle interne comptable en poste comptable non centralisateur (premier échelon déconcentré du Trésor public).

En matière de documentation :

- élaboration début 2006 d'un guide de procédures comptables interministériel pour l'Application ACCORD LOLF et ses déclinaisons ministérielles ;
- fiabilisation de la collecte des données alimentant l'outil de calcul des engagements de retraite par la mise en place d'une charte définissant les responsabilités des contributeurs au modèle.

En matière de traçabilité :

- automatisation en 2006 des interfaces entre les applications de comptabilité auxiliaire pour la rémunération des agents de l'État, les pensions, les produits divers et la dette de l'État, et l'application de comptabilité générale (CGL).

Enfin, chaque comptable met en œuvre, à son niveau, un plan d'action consécutif aux difficultés détectées :

soit par les acteurs du contrôle interne, soit par les auditeurs.

2.3 - L'ÉVALUATION DU DISPOSITIF DE MAÎTRISE DES RISQUES

2.3.1 - Un système d'évaluation permanent débouchant sur un reporting constant

Les orientations adoptées par le Comité National de Contrôle Interne au titre d'un exercice sont formalisées dans un plan national de contrôle interne et déclinées par chaque comptable dans un plan départemental de contrôle interne.

Il identifie les personnes responsables des contrôles, les processus qui seront diagnostiqués, les comptes identifiés comme sensibles, les points de contrôle spécifique, le calendrier ainsi que les modalités de réalisation et de traçabilité des contrôles.

En orientant les opérations de contrôle incombant à l'encadrement (supervision) ainsi qu'aux cellules de qualité comptable (CQC) et à la mission de vérification des comptes de gestion (MVCG), le plan de contrôle interne doit permettre à toute personne, notamment les

auditeurs, de saisir l'approche par les risques adoptés au titre de l'exercice, mais aussi dans une perspective pluriannuelle.

LES OUTILS D'EXTRACTION DES DONNÉES COMPTABLES

L'année 2006 a été marquée par la mise à disposition d'outils d'extractions de données comptables sous forme numérique, qui facilitent le repérage des opérations à enjeux. L'infocentre comptable INDIA permet par des requêtes élaborées, puis diffusées aux CQC, de traiter des opérations comptables à risques ou inhabituelles. Dès 2007, les CQC seront dotées d'un outil complémentaire d'extraction de données comptables gérées par le système d'information, leur permettant d'améliorer le contrôle des opérations.



Un point central de la démarche repose sur l'évaluation continue du dispositif de contrôle interne comptable par les acteurs eux-mêmes, soit directement lors du constat de risques révélés par l'exécution des opérations financières, soit dans le cadre d'un diagnostic de processus, réalisés par l'encadrement des services sous le pilotage de la cellule de qualité comptable, soit encore au niveau central par la mission de vérification des comptes de gestion. Les améliorations à apporter sont ou intégrées au plan d'action de chaque comptable, ou transmises au service de la Fonction comptable de l'État pour être, après analyse, intégrées au plan d'action comptable tenu au niveau national.

Un élément essentiel du dispositif réside dans la traçabilité des contrôles pour organiser un reporting régulier sur les constats opérés destiné à alimenter la cartographie des risques et actualiser le plan d'action.

La formalisation des contrôles est aussi un élément essentiel dans le cadre de la certification.

2.3.2 - L'audit

→ **Un audit interne qui évolue vers une approche globale par processus en application de l'article 31 de la LOLF**
Complément indispensable au dispositif de maîtrise des risques comptables, le service d'audit interne évalue régulièrement l'efficacité du contrôle interne mis en place, au niveau des comptables et au niveau national et formule des recommandations d'amélioration.

L'audit comptable et financier a ainsi été développé au sein de la DGCP. Il est à la charge de la Mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC). Traditionnellement axé sur le réseau comptable, l'audit comptable et financier s'adapte à la nouvelle donne posée par la LOLF et étend progressivement son périmètre d'intervention aux gestionnaires ministériels. Démarche lancée en 2005 et consolidée en 2006 permettant de s'assurer de la fiabilité de l'ensemble du processus comptable partagé entre ordonnateur et

comptable, l'audit comptable et financier est ainsi un outil clé pour évaluer périodiquement la fiabilité d'un processus comptable dans son intégralité.

LA MISSION D'AUDIT, D'ÉVALUATION ET DE CONTRÔLE

La Mission d'audit, d'évaluation et de contrôle est un service d'audit interne créé en 2001 qui se réfère, dans son fonctionnement, aux normes professionnelles d'audit interne communément admises (en particulier celles diffusées par l'Institut des Auditeurs Internes - IIA - relayées en France par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne - IFACI). En 2006, la MAEC a été certifiée qualité ISO 9001-2000 par l'IFACI. Il s'agissait de la première certification attribuée par l'IFACI à une administration publique.

Les processus audités en 2006 ont ciblé essentiellement deux thèmes :

- d'une part, les processus les plus impactés par le bilan d'ouverture (immobilisations et stocks, charges à rattacher, provisions) ;
- d'autre part, la gestion des comptes bancaires, en particulier le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France en raison des volumes financiers conséquents.

Par ailleurs, ces audits ont permis à chaque fois de porter une appréciation sur la mise en place du nouveau dispositif de contrôle interne à trois niveaux.

En 2006, en partenariat avec 8 ministères plusieurs audits conjoints associant la MAEC et les corps d'inspection et d'audit des ministères ont été lancés pour fiabiliser des postes à risques et enjeux du bilan d'ouverture.

Le tableau ci-après recense ces opérations :

Ministère	Thème	Corps de contrôle associé	Statut
Agriculture	« Parc immobilier » « Charges à payer » (4 procédures)	MIGA	Clôturés
Éducation Nationale	« Parc immobilier »	IGAENR	Clôturé
Emploi	« Charges à payer » (2 procédures)		Clôturé
Équipement	« Parc immobilier »	CGPC	Clôturé
Jeunesse et Sports	« Parc immobilier »		Clôturé
Santé	« Stocks de médicaments »		Clôturé
Services du Premier Ministre	« Provisions pour charges » « Engagements hors bilan » « Charges à payer »	Administrateur civil SPM	Restitution en cours
Douanes	« Piste audit SOFI »	Inspection des services de la DGDDI	Clôturé

Il ressort des audits menés en partenariat avec ces ministères, une satisfaction globale des acteurs qui ont pu apprécier l'appui que les auditeurs internes ont pu leur apporter dans la mise en œuvre de procédures comptables nouvelles. Il reste néanmoins à poursuivre le déploiement de l'audit comptable et financier.

→ **Un audit externe qui relève de la Cour des comptes**

La LOLF dispose, dans son article 58, que la Cour des comptes, dans le cadre de son rôle d'assistance au Parlement, certifie, à partir des comptes de l'exercice 2006, puis annuellement, la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État.

Le certificateur intervient de manière indépendante pour émettre une opinion sur les comptes qui sont soumis à son contrôle et donne une assurance raisonnable que les comptes sont exempts d'anomalies significatives.

La certification conforte naturellement l'exigence de qualité des comptes puisque l'opinion du certificateur porte sur la conformité des comptes au référentiel

comptable. Par ailleurs, comme tout commissaire aux comptes, la Cour entend s'appuyer sur le contrôle interne comptable pour conduire ses diligences. Face à un dispositif de contrôle interne insuffisant, le commissaire aux comptes doit multiplier les vérifications pour se forger son opinion ; à l'inverse confronté à un dispositif plus solide le certificateur part d'une présomption de qualité des comptes dont il va s'assurer par des tests plus limités.

Les constats de la Cour au cours de l'exercice 2006 ont permis d'alimenter le plan d'action comptable de l'État. Il en ressort notamment plusieurs thèmes récurrents sur lesquels le certificateur met l'accent et qui permettent d'orienter le pilotage du dispositif de maîtrise des risques, en particulier :

- la piste d'audit, et d'une manière générale, la traçabilité des opérations, des acteurs et des contrôles ;
- la sécurité du système d'information, dont notamment les règles d'accès aux applications ;
- le suivi des opérations non validées par les comptables, consécutivement à leurs opérations de contrôle.



3. LES AXES STRUCTURANTS DU DISPOSITIF DE CONTRÔLE INTERNE

Le dispositif de contrôle interne comptable s'articule autour de trois leviers : la documentation des procédures, l'organisation de la fonction comptable et la traçabilité des acteurs et des opérations comptables.

3.1 - LA DIFFUSION DES INFORMATIONS : LA DOCUMENTATION DES PROCÉDURES

La diffusion d'une information adéquate, pertinente, fiable, dont la connaissance permet à chacun d'exercer ses responsabilités et de disposer de compétences adéquates est primordiale afin d'éviter les carences et les dysfonctionnements.

En particulier, l'exercice 2006 a été marqué par le passage à un nouveau référentiel comptable, impliquant un bilan d'ouverture et une mise à niveau du système d'information, nécessitant une évolution des compétences et savoir-faire des acteurs de la fonction comptable.

La DGCP a donc développé des **outils et des pratiques appropriés**.

3.1.1 - La formation et la conduite du changement

Les années 2005 et 2006 ont vu se développer un effort considérable de formation engagé par la DGCP à destination des acteurs tant gestionnaires que comptables, dans les domaines comptables, informatiques et du contrôle interne.

Cet effort de formation s'est traduit par la mise à disposition d'une documentation afin de fournir une information adéquate aux acteurs.

Le premier outil fut la publication fin 2005 des instructions comptables de l'État. Poursuivi en 2006, les dernières publications concernent la préparation de la clôture de l'exercice.

Un effort tout particulier a eu lieu dans le domaine du bilan d'ouverture et en vue de la clôture des comptes 2006 dans une configuration inédite car associant étroitement les services gestionnaires aux services comptables, au niveau central comme déconcentré.

Ces formations ont été accompagnées par un dispositif d'assistance faisant appel aux ressources des technologies de la communication : Intranet du Trésor

public Magellan et de publication de guides de procédure; forums de la DGCP; Extranet LOLF géré avec la direction générale de la modernisation de l'État (DGME); assistance en matière informatique (dispositif COPRA piloté par l'Agence pour l'informatique financière de l'État...); Lettre d'actualité de la qualité comptable, Lettre hebdomadaire sur la clôture des comptes 2006.

S'agissant du déploiement du contrôle interne, un dispositif d'accompagnement proposé aux ministères a été organisé dès 2005 par la DGCP et relayé par les Contrôleurs budgétaires et comptables ministériels.

Il s'est traduit en particulier par la nomination de référents ministériels (ou directionnels pour le Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie) et la mise à disposition d'un vade-mecum sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable dans les ministères.

Depuis 2005, ces référents bénéficient de formations au contrôle interne comptable.

En liaison avec l'Institut de la gestion publique et du développement économique (IGPDE), deux modules de formation sont proposés pour sensibiliser les acteurs au contrôle interne et leur permettre de décliner la démarche dans leurs administrations respectives.

Ce sont plus de 300 personnes référentes qui ont ainsi été formées en 2006 dans ce cadre.

Fin 2006, une déclinaison de cette formation au contrôle interne était également amorcée au plan des services déconcentrés.

3.1.2 - Les outils de normalisation et d'analyse des risques comptables : le référentiel de contrôle interne comptable de l'État

Établi par le service de la Fonction comptable de l'État, le référentiel de contrôle interne comptable de l'État (RCIC) est destiné au personnel encadrant des services

gestionnaires et comptables de l'État.

Il procède à une analyse des risques génériques et à une proposition de mesures de contrôle interne destinées à maîtriser ces risques.

À l'aide de ce référentiel, l'encadrement procède à un diagnostic consistant à évaluer les risques spécifiques propres à son service et peut mettre en place les mesures de contrôle interne adéquates pour pallier les risques détectés.

Ce référentiel de contrôle interne est composé :

- **Des normes de contrôle interne comptable de l'État et du glossaire associé.** Ils définissent et fixent les principes applicables autant dans les domaines fonctionnels qu'informatiques.

Il faut y ajouter **la note méthodologique du contrôle interne** qui décrit l'architecture et l'ensemble des rouages du dispositif dans les services comptables.

- **Du référentiel de contrôle interne organisationnel.**

Ce référentiel présente les risques potentiels pouvant altérer la qualité comptable et portant sur l'organisation des structures, des compétences, des responsabilités (délégations des signatures, sécurité physique, circulation de l'information...), le dispositif comptable (calendrier et acteurs de l'enregistrement comptable, archivage des pièces...) et le système d'information (doctrine d'emploi des applications, sécurités logiques...).

Le référentiel organisationnel a donc une approche transversale et complète les outils d'analyse des risques par processus (cf. point ci-dessous) qui ont une logique « métier ».

- **Des référentiels de contrôle interne par processus comptables.** Ces référentiels de contrôle interne analysent les risques par processus.

Cette analyse se déroule au niveau des procédures et des tâches qui structurent ces processus dans une logique de fonction comptable partagée.

Les référentiels établis au cours de l'année 2005 afin de permettre les expérimentations nécessaires ont été modifiés en 2006 afin de prendre en compte les nouveautés en matière comptable et informatique liées à la mise en œuvre de la LOLF.

Les travaux se sont poursuivis sur les processus comptables qui n'avaient pas été documentés.

Par ailleurs, l'année 2006 a permis de débiter, grâce à l'évaluation permanente du dispositif de maîtrise des risques, l'amendement et l'enrichissement des référentiels qui avaient été élaborés dès 2005.

3.1.3 - La formalisation et la rationalisation des procédures comptables

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

Chacun doit être en mesure de se positionner au sein d'un processus et d'apprécier les contours de sa responsabilité ; c'est un préalable incontournable de tout dispositif de contrôle interne qui rejoint des préoccupations de bonne gestion.

En croisant les processus comptables avec l'attribution des tâches au sein d'une entité, cet outil permet en effet au management d'analyser l'existant (toutes les tâches sont-elles attribuées ; en cas d'absence, une suppléance est-elle prévue ?), de s'interroger sur les possibilités d'amélioration (absence de contrôles mutuels ; redondances de contrôles) pour éviter les erreurs et limiter les risques comptables.

En 2006, l'ensemble des services des trésoreries générales a élaboré un organigramme fonctionnel selon le modèle préconisé par la DGCP.

Une démarche similaire est engagée avec les ministères depuis fin 2006.

Organigramme fonctionnel, extrait d'un modèle (voir figure ci-contre) :



ORGANIGRAMME FONCTIONNEL - EXTRAIT D'UN MODÈLE					
Tâches comptables	Opérationnel titulaire	Opérationnel suppléant	Opérationnel supervision	Application utilisée Identifiants	Fiche auto contrôle
Cycle Trésorerie					
Processus Compte bancaire Procédure Tenue					
Tenue du compte bancaire					
Consolidation					
Processus Compte bancaire Procédure Encaissement					
Encaissement par carte bancaire					
Processus Compte bancaire Procédure Paiement					
Paiement par virement					
Rejet de paiement par virement					
Processus Numéraire Procédure Tenue/Paiement/Encaissement					
Tenue de la caisse/ Paiement en numéraire/Encaissement en numéraire					
Processus Numéraire Procédure Approvisionnement/Dégagement					
Approvisionnement/Dégagement auprès de la Banque de France					

→ **La description des opérations à réaliser : les guides de procédures**

Les guides des procédures comptables (internes et interministérielles) sont des outils à destination des opérationnels qui présentent :

- une **information précise**, décrivant au plus fin les opérations élémentaires à réaliser ;
- une **information unique** qui rassemble dans un seul fonds documentaire l'ensemble de la réglementation se rapportant à un processus ;
- une **information complète** qui couvre à la fois les aspects métier et outil informatique ;
- une **information actualisée** qui intègre en temps réel toutes les nouveautés.

Leur objectif est de constituer un mode opératoire de référence, d'homogénéiser les tâches, de diffuser les

bonnes pratiques, et de permettre une meilleure compréhension par les acteurs de leur rôle dans l'exécution de processus complexes et par nature très morcelés.

Élaborés à partir d'un outil de modélisation, diffusés par l'intermédiaire d'un Intranet géré par la DGCP et accessible à l'ensemble des acteurs gestionnaires et comptables (plate-forme d'administration et de mise à disposition sous un format ergonomique), les guides de procédure constituent également un outil de la conduite du changement et un support de formation.

L'année 2006 a vu le déploiement des guides de procédure, en fonction des enjeux et des risques : le premier guide a été élaboré pour les dépenses après ordonnancement dans le cadre de la nouvelle application ACCORD-LOLF, de manière à maîtriser le risque lié à ce changement.

Les autres processus documentés en 2006 concernent

avant tout les rémunérations des agents de l'État et les opérations de paiement par virement.

Le périmètre et le contenu des guides de procédures sont progressivement enrichis.

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

Une démarche de déclinaison ministérielle a été lancée en mai 2006, dans la continuité du déploiement du contrôle interne dans les ministères.

Ces derniers peuvent soit utiliser les guides de procédure publiés, soit apporter des adaptations et des compléments en fonction de leurs spécificités.

La DGCP et les ministères qui souhaitent décliner les guides de procédures, concluent un protocole qui définit les conditions de collaboration entre la DGCP et le ministère concerné. Fin 2006, cinq protocoles étaient signés ou en cours de signature (ministère des affaires étrangères ; ministère de l'agriculture et de la pêche ; ministère de l'intérieur et de l'aménagement du territoire ; ministère de l'outre-mer ; INSEE).

3.2 - L'ORGANISATION DE LA FONCTION COMPTABLE

Un dispositif de contrôle interne doit intégrer une organisation qui attribue précisément les activités réalisées et les responsabilités assumées par chaque acteur et s'appuie sur des systèmes d'information, des points de contrôle et des méthodes appropriées.

3.2.1 - La structuration du rôle des acteurs comptables

→ Une organisation comptable repensée dans le cadre de la LOLF

Pour accompagner la mise en œuvre de la LOLF et particulièrement son volet comptable, l'organisation comptable au niveau central a été profondément revue avec **la création de contrôleurs budgétaires et comptables ministériels** (CBCM). Dorénavant, chaque ministère est doté d'un comptable public principal qui est l'interlocuteur de proximité des gestionnaires ministériels pour l'ensemble des travaux comptables et en particulier les chantiers ministériels relatifs au contrôle interne.

La DGCP expérimente également avec les ministères une organisation nouvelle des processus relevant du sous-cycle de la dépense après ordonnancement qui approfondit le partenariat et a vocation à rationaliser et sécuriser plus avant les procédures dans la continuité de la mise en place du contrôle allégé en partenariat. Ainsi, est proposée la mise en place de **services facturiers**, centres de traitement et de paiement des factures, placés sous l'autorité des comptables. Ils comportent de multiples avantages (réduction des délais de paiement, gains de productivités...) et participent à l'amélioration de la qualité comptable, notamment en facilitant les opérations de fin d'exercice (rattachement à l'exercice).

→ Une adaptation permanente en fonction des évolutions de missions et des nouveaux systèmes d'information

La DGCP conduit une réflexion constante sur l'organisation, ce qui l'amène à expérimenter diverses formes d'articulation des acteurs en fonction des besoins (pôles dépense en trésorerie générale, mise en place de services comptables et services facturiers dans les ministères...). L'année 2006 a été notamment consacrée à la réorganisation des processus afférents à l'activité du Domaine, en préparation au transfert de cette activité de la Direction générale des impôts à la DGCP au 1^{er} janvier 2007, de manière à favoriser une plus grande synergie en particulier s'agissant du cycle « immobilisations et stocks ». S'agissant du cycle « engagements et provisions », l'année 2006 a vu l'instauration de comités des risques, destinés à se prononcer sur la constatation comptable de certains risques à la charge de l'État. Différents domaines ont été ainsi couverts (provision pour litiges, garanties...).

→ Des systèmes d'information qui font l'objet d'adaptation aux besoins du contrôle interne

Le nouveau cadre d'exercice des opérations financières publiques impose une constante évolution des applications informatiques, à la fois pour les adapter à la comptabilité d'exercice mais également pour rechercher l'intégration avec celles utilisées par les gestionnaires dans le cadre de la fonction comptable partagée.



Une première étape a été franchie avec la mise en place du « palier LOLF ». Ce terme désigne les progrès réalisés en matière d'adaptation des applications informatiques pré-existantes à la LOLF. C'est un effort considérable qui doit être cependant poursuivi afin d'aboutir à la mise à disposition des acteurs comptables des fonctionnalités davantage automatisées de la comptabilité d'exercice. Un audit externe du certificateur a souligné une réelle robustesse du système au palier LOLF, même s'il est amené à être consolidé avec la perspective de déploiement d'un système cible (CHORUS).

En matière de contrôle interne comptable, la DGCP porte une attention soutenue, dans le domaine informatique, à la constitution d'un **chemin de révision** (ou piste d'audit) **fiable et continu** à la fois pour les applications dont elle a la charge et qui constituent l'ossature du système d'information comptable, mais aussi pour les applications développées par les autres administrations. Il doit en effet être possible de remonter d'un état financier de synthèse (bilan, compte de résultat...) à l'origine des enregistrements qui le sous-tendent et à leurs justifications. En 2006, le renforcement a porté sur les droits d'accès au système d'information et la traçabilité des données au sein des services du Trésor. Par ailleurs, un travail en étroite collaboration avec les maîtrises d'ouvrage et maîtrises d'œuvre des nouvelles applications informatiques permet d'intégrer dès la pré-conception des applications les préoccupations en matière d'organisation de la fonction comptable et de traçabilité des opérations.

À ce titre, les travaux des projets **CHORUS** (comptabilité générale et charges), **COPERNIC** (produits régaliens) ou **ALTAÏR** (Correspondants du Trésor) intègrent les préoccupations de contrôle interne.

3.2.2 - L'organisation des points de contrôle

Un dispositif de contrôle interne doit comprendre

des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus comptable, et conçues pour s'assurer que les mesures nécessaires sont prises pour maîtriser les risques susceptibles d'affecter la qualité comptable.

→ La maîtrise des risques opérationnels et financiers

Pour chaque processus (premier niveau de contrôle interne), l'année 2006 a été marquée par le ciblage des opérations de contrôle sur les opérations d'enregistrement du bilan d'ouverture et d'inventaire à la clôture de l'exercice, ainsi que sur l'imputation comptable en raison du changement de nomenclature comptable.

L'accent a été mis sur les contrôles de supervision ainsi que sur les points de contrôle revenant aux cellules de qualité comptable.

LES CONTRÔLES DE SUPERVISION

- Ils sont réalisés par l'encadrement pour s'assurer des directives données au sein de l'entité et du respect des différents critères de qualité comptable des opérations passées.

Ils sont contemporains à la réalisation des opérations et retracés sous forme de validation informatique ou de signature des documents comptables ou réalisés a posteriori et formalisés sur des grilles de contrôle spécifiques.

Les contrôles sont documentés, c'est-à-dire précisés dans leur objet et leurs modalités d'exécution et de formalisation.

Des outils sont également mis à disposition des opérationnels pour les réaliser.

3.3- LES DOSSIERS DE CLÔTURE ET DE RÉVISION

La traçabilité de l'intervention des acteurs et des opérations comptables est essentielle : non seulement il s'agit du sens même de la production de l'information comptable sous forme d'états financiers annuels, mais cette traçabilité conditionne la qualité du chemin de révision.

L'année 2006 a été consacrée à la recherche d'une plus grande cohérence de cette traçabilité par la mise en place d'un **dossier de clôture** pour la justification des soldes et des mouvements de l'exercice à la clôture.

Le contenu de ce dossier de clôture doit s'enrichir dès le prochain exercice en particulier dans le domaine de l'analyse rétrospective des principaux postes du bilan et du compte de résultat.

Par ailleurs, un **dossier de révision** destiné à tracer la politique de contrôle interne telle qu'elle a été définie dans le plan de contrôle interne, est mis en place au niveau du service de la Fonction comptable de l'État et de chaque comptable.

Ce dossier a été initié en 2006 pour les opérations du bilan d'ouverture, actualisé au second semestre et pour les opérations liées à la clôture des comptes 2006. Au fur et à mesure des exercices, ce dossier de révision doit s'enrichir de revues analytiques. Les dossiers de clôture et de révision ont été mis à la disposition du certificateur.

L'élaboration des comptes de l'année 2006 constitue une étape charnière dans la réforme comptable voulue par le législateur organique. En passant à la comptabilité d'exercice, la France a réalisé une mutation de grande ampleur qui la place parmi les pays pionniers en ce domaine

La modernisation comptable n'est pas simplement une information plus riche au service des décideurs publics. C'est aussi, de manière indissociable, de nouvelles pratiques en matière de gestion des risques qui concourent à la fois à la fiabilisation des procédures et donc de la qualité des comptes mais aussi à l'amélioration de la performance de l'action de l'État.

C'est aussi en cela que la réforme comptable est au cœur de la réforme de l'État.





www.minefi.gouv.fr