

BULLETIN OFFICIEL DES ARMEES



Edition Chronologique n°12 du 4 mai 2009

PARTIE PERMANENTE
Administration Centrale

Texte n°1

INSTRUCTION N° 18034/DEF/SGA/SDFCC
relative au contrôle interne comptable au ministère de la défense.

Du 13 décembre 2007

DIRECTION DES AFFAIRES FINANCIÈRES : *sous-direction de la fonction financière et comptable ; bureau des comptabilités.*

INSTRUCTION N° 18034/DEF/SGA/SDFCC relative au contrôle interne comptable au ministère de la défense.

Du 13 décembre 2007

NOR D E F F 0 7 5 3 1 4 4 J

Pièce(s) Jointe(s) :

Sept annexes.

Classement dans l'édition méthodique : BOEM 410.1.1

Référence de publication : BOC N°12 du 4 mai 2009, texte 1.

Préambule.

Si la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (LOLF) n'aborde pas la notion de contrôle interne comptable, elle définit l'objectif de qualité comptable.

En effet, dans son article 27, la LOLF dispose que « *les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

La qualité comptable n'est pas un objectif en soi. Elle est au service de la comptabilité générale de l'État, qui doit être un support accessible au plus grand nombre pour mieux connaître, mieux gérer et mieux préserver le patrimoine et les finances de l'État.

Ainsi, la question de la qualité comptable renvoie plus largement au rôle imparti à la comptabilité. L'objectif de qualité comptable vise ainsi à permettre à la comptabilité de remplir trois fonctions complémentaires :

- vecteur d'information : des comptes de qualité permettent d'apporter à leurs destinataires une information comptable claire (univoque et sans ambiguïté), pertinente (concentrée sur l'essentiel), lisible (directement compréhensible par des non comptables), et périodique (régulièrement transmise et dans des délais permettant son utilisation). Ces destinataires sont multiples qu'il s'agisse des autorités institutionnelles, en premier lieu le Parlement et le Gouvernement, des institutions européennes, des organisations internationales [organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), fonds monétaire international (FMI), etc.] et de l'ensemble des acteurs économiques ;

- outil de gestion : des comptes de qualité sont un levier de gestion pour les décideurs ou les gestionnaires publics. Les informations contenues dans la comptabilité vont directement permettre de prendre des décisions de gestion. Le retraitement de ces informations servira de base à la comptabilité d'analyse des coûts. La qualité comptable est également le substrat de toute analyse fiable de la performance. En effet, c'est notamment à partir des informations collectées au sein de la comptabilité générale et retraitées pour les besoins de gestion que vont être élaborés des indicateurs de gestion et de performance. La qualité comptable est donc le moyen d'assurer la pertinence et l'objectivité des informations comptables, qui seront ensuite valorisées pour le pilotage des budgets des programmes, des budgets opérationnels ou des unités opérationnelles ;

- outil de maîtrise : des comptes de qualité sont un outil de contrôle au service des gestionnaires. En effet, l'enregistrement contemporain de tous les mouvements financiers et de leur contrepartie physique permet par rapprochement de détecter toute discordance entre la comptabilité et la consistance matérielle de certains actifs ou passifs. Cette comptabilité permet ainsi de faire à tout moment un point sur les flux et les stocks d'une nature d'opérations et d'assurer ainsi la préservation des actifs et du patrimoine par les gestionnaires eux-mêmes.

Selon les termes de l'article 31 de la LOLF, les comptables publics, chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État, veillent au respect des principes et des règles de la comptabilité générale, notamment à l'enregistrement des droits et obligations et au respect des procédures. Leur responsabilité en matière de qualité comptable les implique très fortement dans le contrôle interne comptable, tant pour la maîtrise des risques comptables qu'ils gèrent eux-mêmes que pour les procédures gérées par les autres acteurs. Cette responsabilité s'ajoute à celle qu'ils assument en matière de régularité de l'exécution des recettes et des dépenses.

Enfin, la qualité comptable constitue un élément d'appréciation pour la Cour des comptes dans sa mission de certification des comptes de l'État prévue à l'article 58 de la LOLF. La démarche adoptée est fondée sur l'approche par les risques. Elle consiste dans un premier temps à évaluer la capacité des services à maîtriser les risques par les dispositifs de contrôle. Le fondement de cette certification est donc bien l'évaluation des procédures de contrôle interne comptable, au sein des administrations qui sont à l'origine d'écritures comptables.

Pour répondre aux exigences de la LOLF et aux attentes du certificateur, le ministère de la défense a décidé d'initier une démarche d'analyse de la pertinence des dispositifs de contrôle existants, afin de capitaliser sur leurs points forts et de définir d'une architecture de contrôle interne comptable.

La présente instruction a pour objectif de présenter l'approche générale du contrôle interne comptable (première partie), d'identifier les acteurs impliqués dans le contrôle interne comptable, leurs rôles respectifs ainsi que les outils qu'ils vont mobiliser (deuxième partie), de définir les modalités d'analyse des risques comptables au ministère de la défense (troisième partie) et enfin de mettre en perspective le contrôle interne comptable au regard des autres dispositifs de contrôle qui existent à la défense et de ceux qui seront mis en œuvre en application des nouvelles dispositions de la LOLF (4^e partie).

Les dispositions prévues dans la présente instruction constituent le socle minimum obligatoire pour l'ensemble des structures du ministère de la défense chargées de mettre en œuvre le contrôle interne comptable.

1. APPROCHE GÉNÉRALE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.

1.1. L'objectif de qualité comptable.

La qualité comptable peut être définie comme la production de comptes fidèles et lisibles, qui apportent aux autorités publiques une information pertinente et fiable :

L'information est pertinente lorsqu'elle est en relation avec les données analysées et permet aux utilisateurs de mieux évaluer des événements passés, présents ou futurs.

L'information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreur et de biais significatif. Elle donne donc une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

La qualité comptable s'apprécie au regard du respect de critères objectifs et clairement définis :

- la régularité : conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables :
 - la réalité des opérations : les éléments d'actif et de passif (hors amortissement et provisions) inscrits en comptabilité existent réellement et sont bien rattachés à l'entité ;
 - la justification des opérations : tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce ;
 - la présentation et la bonne information : les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière. Les opérations sont consolidées régulièrement et présentées conformément aux normes en vigueur ;

- la sincérité : application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité) ;

- l'exactitude : correcte valorisation des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité (cas des calculs à partir d'éléments préexistant en comptabilité) ;

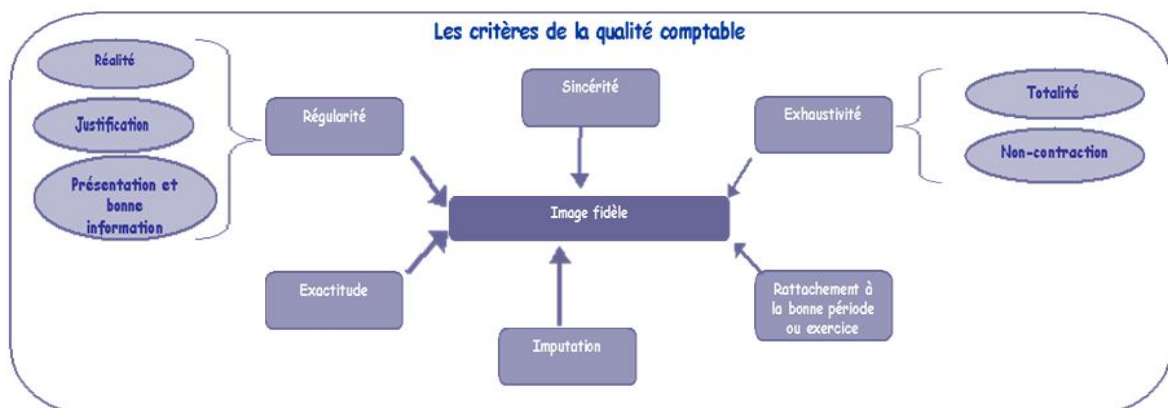
- l'exhaustivité : enregistrement comptable détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :

- tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés ;

- les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux ;

- l'imputation : les droits et obligations de l'entité sont imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes de l'État ;

- le rattachement à la bonne période et au bon exercice : enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée.



Pour atteindre l'objectif de qualité comptable, l'entité doit s'assurer de :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ayant un impact comptable ;

- la préservation des actifs et des ressources financières ;

- la fiabilité des informations comptables et financières ;

- la conformité aux lois et règlements ;

- la qualité de l'exécution des procédures ;

- la protection juridique des agents, par l'utilisation d'un référentiel normé et opposable (cf. annexe VI).

Si la loi reconnaît une responsabilité particulière au comptable public en l'identifiant comme garant de la qualité comptable (1), cet objectif suppose néanmoins que tous les acteurs de la chaîne financière et comptable s'impliquent dans la recherche de qualité comptable. La qualité de l'information comptable résultant de la rigueur de chaque écriture comptable et dépendant de chacun des acteurs qui y contribuent, il appartient désormais à chaque gestionnaire public de mettre en œuvre tout dispositif approprié de contrôle interne lui permettant d'atteindre l'objectif de qualité comptable et donc de qualité de l'information.

1.2. Le contrôle interne comptable : concept de base.

1.2.1. Définitions.

Le contrôle interne comptable est un sous-ensemble du contrôle interne. Il se définit comme l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux, pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités comptables, financières et patrimoniales. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable.

Cette assurance est qualifiée de raisonnable et non d'absolue du fait des limites inhérentes à tout système de contrôle interne qui ne peut garantir totalement la réalisation des objectifs que l'État s'est fixé.

Le contrôle interne comptable (tant sur le plan « fonctionnel » que dans le domaine informatique) consiste à s'assurer qu'à chaque étape, pour chaque acteur et pour chaque opération ayant un impact comptable, les risques de non respect des critères de qualité comptable sont maîtrisés.

1.2.2. Périmètre.

Le contrôle interne comptable s'étend à tous les acteurs qui produisent de l'information comptable en raison de leur participation aux processus comptables. Son champ couvre la comptabilité d'exercice (retranscription normée des flux économiques et financiers de l'entité) et l'ensemble des procédures qui aboutissent à une écriture comptable ou à une procédure qui elle-même aboutit à une écriture comptable. Ce périmètre exclut les champs budgétaires (mise à disposition des crédits) et décisionnels [engagement juridique (2)], ainsi que la comptabilité d'analyse des coûts des actions de politique publique.

En outre, le contrôle interne comptable s'appuie sur une approche par processus, regroupés en cycles et déclinés en procédures et en tâches (cf. encadré n° 1). Cette approche, fondée sur un faisceau de critères d'analyse (imputations comptables utilisées, régime juridique, organisation administrative, système d'information existant...) structure les activités et flux financiers et patrimoniaux de l'État, indépendamment de l'organisation des services et est donc transposable d'une entité à l'autre. L'objectif est de couvrir à terme la totalité des processus comptables mis en œuvre par le ministère de la défense par un dispositif de contrôle interne comptable proportionné aux risques et enjeux que recouvre chacun des processus concernés.

Encadré n° 1.

Le découpage des activités financières et patrimoniales de l'État en cycles, processus, procédures et tâches comptables.

1- La notion de cycle.

Un cycle est un ensemble cohérent de processus et de classes de comptes (au sens du plan comptable de l'État). Ces cycles peuvent être subdivisés en sous-cycles.

Sept cycles homogènes ont été identifiés pour l'État : charges, produits, dettes, immobilisations et stocks, engagements et provisions, trésorerie et états financiers.

Le ministère de la défense participe à 6 cycles : charges, produits, immobilisations et stocks, engagements et provisions, trésorerie et états financiers (cf. annexe I).

Pour chacun de ces cycles, le contrôle vise à sécuriser le champ strict de la comptabilité générale. À titre illustratif, en matière de charges il s'agit de la certification du service fait, de l'ordonnancement/mandatement et du paiement, et en matière de produits, il s'agit de la liquidation, de l'émission du titre de perception et de l'encaissement.

2- L'articulation du dispositif de contrôle interne comptable avec la notion de processus comptable.

Le dispositif du contrôle interne comptable s'articule avec la notion de processus comptable.

En effet, la comptabilité est appréhendée dans une logique de processus comptables trouvant leur source très en amont de la passation des écritures comptables.

Le processus comptable est un ensemble de procédures et tâches réalisées par différents acteurs (voire différentes entités : services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.

Par exemple, le processus « immobilisations corporelles » regroupe des procédures telles que la « réception comptable des entrées des immobilisations » et l'« inventaire des immobilisations ».

Soixante-quatorze processus ont ainsi été identifiés pour cartographier l'activité financière de l'État. Le ministère de la défense participe à trente-deux processus (cf. annexe I).

Chaque processus permet une analyse des risques spécifiques en fonction des objectifs de qualité comptable poursuivis et au regard du respect des critères de qualité comptable.

Une procédure est un enchaînement de tâches réalisées dans le cadre d'un processus, selon des règles prédéfinies. Elle se caractérise par un fait générateur et une finalité. Les procédures comptables sont celles qui aboutissent à une écriture comptable ou qui constituent le fait générateur d'une autre procédure comptable.

Par exemple, la procédure « réception comptable des immobilisations » regroupe notamment les tâches telles que « réception des biens acquis à titre gratuit ou provenant de production immobilisée », « intégration de la réception des biens acquis à titre gratuit ou provenant de production immobilisée en comptabilité générale », « détention des biens », etc.

Une tâche correspond à l'exécution complète par un acteur d'un ensemble d'opérations ayant un impact comptable indissociables, qui ne peuvent être ni séparées dans le temps, ni réparties entre plusieurs acteurs.

Par exemple, la tâche « réception des biens acquis à titre gratuit ou provenant de production immobilisée » comprend le contrôle des biens reçus, leur évaluation, leur enregistrement comptables, la transmissions des données au comptable et l'archivage des documents comptables et pièces justificatives.

1.2.3. Principales caractéristiques du dispositif de contrôle interne comptable.

1.2.3.1. Un dispositif décliné à différents niveaux.

Le choix du nombre de niveaux de contrôle interne comptable déployés dans un organisme donné (à l'échelle d'un ministère par exemple) est fonction des enjeux comptables et financiers de cet organisme, des principales caractéristiques de son organisation et du niveau de risque global susceptible d'entacher ses activités financières et comptables.

S'agissant du ministère de la défense, le dispositif retenu repose sur trois niveaux de contrôle interne comptable :

- le contrôle interne comptable de premier niveau s'exerce sur les activités comptables des entités attributaires de tâches.

Il regroupe l'ensemble des contrôles réalisés au sein d'un service par les acteurs directs (personnes à qui sont attribuées des fonctions ayant un impact comptable) et l'encadrement, sur les opérations impactant, directement ou indirectement, la comptabilité générale. Ces contrôles sont intégrés au fonctionnement courant du service.

Le contrôle interne comptable de premier niveau vise à s'assurer du respect des critères de qualité comptable au sein d'une entité donnée. Il s'identifie aux processus comptables eux-mêmes. En ce sens, il procède d'une démarche de maîtrise des risques ;

- le contrôle interne comptable de deuxième niveau est chargé, sur un périmètre donné, de piloter le dispositif de contrôle interne comptable et de s'assurer de la fiabilité du dispositif de contrôle interne de premier niveau.

À ce titre il est amené à fiabiliser les constats opérés par les autorités chargées du contrôle de supervision lors de leurs contrôles, afin de minimiser le « risque de contrôle » (cf. encadré n° 2). Disposant d'une vision transversale, il s'assure du respect des critères de qualité comptable de l'ensemble des opérations ayant un impact comptable.

Cette mission se double également d'une activité de conseil et de soutien aux différents acteurs, et notamment aux autorités chargées du contrôle de supervision.

Le contrôle interne comptable de deuxième niveau relève d'une entité distincte des entités attributaires de tâches ayant un impact comptable, et concerne l'ensemble des opérations générant des enregistrements comptables et impactant la comptabilité tenue par le comptable public (quelles que soient les entités concernées). Son périmètre est identique à celui du contrôle interne de premier niveau.

Les opérations de contrôle exercées par le deuxième niveau ne sont pas intégrées aux procédures comptables ;

- le contrôle interne comptable de troisième niveau est un niveau d'animation et de pilotage du dispositif de contrôle interne comptable du ministère de la défense.

À ce titre, il assure principalement deux fonctions liées :

- un rôle de coordination dans la mise en œuvre du contrôle interne comptable ;

- un rôle de suivi de certains thèmes pour lesquels les risques et/ou les enjeux sont considérés comme particulièrement importants en raison de leur impact potentiel, direct ou indirect, sur le bilan et le compte de résultat de l'État.

En outre, le troisième niveau de contrôle interne exerce le contrôle des opérations comptables qui, par essence, ne peuvent être comprises dans aucun périmètre du contrôle interne de deuxième niveau, telles que les opérations de consolidation et les opérations réciproques.

1.2.3.2. Un dispositif fondé sur une analyse des risques.

Les risques sont tous les événements susceptibles d'entraîner la non-atteinte des objectifs de qualité comptable (cf. encadré n° 2). Ils existent dans tout processus de gestion mais doivent impérativement être identifiés pour pallier les dysfonctionnements qu'ils pourraient occasionner.

Outil de maîtrise des risques comptables, le dispositif de contrôle interne comptable doit permettre de s'assurer : (i) que l'analyse spécifique des risques a été conduite de manière rigoureuse et préalable, (ii) que le dispositif de contrôle mis en œuvre est en adéquation avec les risques encourus, et (iii) que, le cas échéant, les adaptations nécessaires aux procédures en place ont été opérées.

Un diagnostic fin des risques comptables et financiers susceptibles de mettre en cause la qualité comptable, sous la forme d'une cartographie des risques, est donc un préalable nécessaire au déploiement d'un dispositif de contrôle interne comptable, afin d'identifier les faiblesses de l'entité et d'y remédier en mettant en œuvre les leviers d'action et mesures correctrices appropriés. Par la suite, l'adoption de mécanismes permanent de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques est nécessaire pour s'assurer de la pertinence des mesures de contrôle interne comptable au regard des enjeux et caractéristiques propres à une entité et pour s'assurer que les ressources allouées au contrôle interne comptable sont affectées en priorités aux processus présentant les plus grands risques.

Encadré n° 2.

Risques inhérents et risques de contrôles.
Les risques susceptibles d'affecter la qualité comptables sont de deux ordres :
Les risques inhérents sont liés à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités (risques d'erreurs significatives, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne comptable). Il peut s'agir :
- d'erreurs consubstantielles à toute activité humaine ;
- des lacunes de formation et de compétence de tout acteur ;
- des changements non maîtrisés des structures administratives et des dispositifs juridiques ;
- de l'absence de prise en compte des évolutions technologiques et informatiques ;
- de manquements déontologiques ;
- d'événements extérieurs (physiques, climatiques, politiques, etc.).
Un risque inhérent doit être maîtrisé, mais ne peut jamais être supprimé.
Les risques de contrôle sont liés à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne comptable (risque qu'une erreur significative ne soit ni détectée ni corrigée en temps voulu par le dispositif de contrôle interne comptable), soit parce que sa conception est inopérante, soit parce que sa mise en œuvre est lacunaire. Un risque de contrôle doit être supprimé.

1.2.3.3. Un dispositif documenté.

Tout dispositif de contrôle interne comptable doit s'appuyer sur un référentiel complet, précis et à jour, au regard duquel le respect des critères de qualité comptable sera apprécié, et faisant le lien entre la description des métiers, les règles comptables et leur transcription informatique.

La documentation qui constitue ce référentiel doit être à la fois accessible par l'ensemble des acteurs de la chaîne comptable et financière et opérationnelle, au sens où elle doit permettre à un acteur de mettre en œuvre

une action sans avoir à recourir à d'autres documents ou à l'appui d'un autre intervenant.

Ce référentiel regroupe tous les outils nécessaires aux acteurs de la chaîne financière et comptable pour la mise en œuvre des procédures budgétaires et comptables et l'exercice des contrôles effectifs (cf. annexe VI).

Le support destiné aux acteurs directs des opérations ayant un impact comptable, pour faciliter l'exécution de leurs tâches, et à l'encadrement, pour connaître les dispositifs de contrôle interne comptable attendus pour chaque procédure (contrôle interne comptable de premier niveau), est principalement constitué des guides de procédures comptables (3). Les acteurs du premier niveau de contrôle interne comptable se réfèrent également aux fiches d'autocontrôle et grilles de contrôle mises à leur disposition, qui détaillent les points de contrôle à appliquer.

Les acteurs du contrôle interne s'appuient notamment sur les documents décrivant l'organisation du dispositif de contrôle interne comptable, y compris la présente instruction et le référentiel du contrôle interne comptable interministériel.

1.2.3.4. Un dispositif traçable.

La traçabilité des opérations, des acteurs et des contrôles associés est fondamentale dans une logique d'information comptable et de certification. La traçabilité repose sur un système de preuves. En la matière, dans un dispositif de contrôle interne comptable, un contrôle non tracé est considéré comme n'ayant jamais existé.

Cette traçabilité doit permettre de répondre aux questions suivantes : qui a pratiqué le contrôle ? À quelle date ou selon quelle périodicité ? Selon quelles modalités et sur quel périmètre (échantillon etc.) ? Elle s'applique aussi bien aux acteurs qu'aux opérations qu'ils exécutent :

- les acteurs qui ont réalisé les opérations ayant un impact comptable doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable. Dans le cadre du dispositif mis en œuvre, ce souci de traçabilité se traduit notamment par :
 - le respect et le suivi des délégations de pouvoirs et/ou de signature, des habilitations et paramétrages informatiques ;
 - la preuve de l'exécution des opérations (donnée par écrit avec la signature d'un document ou de manière informatique) ;
 - une formalisation des contrôles ;

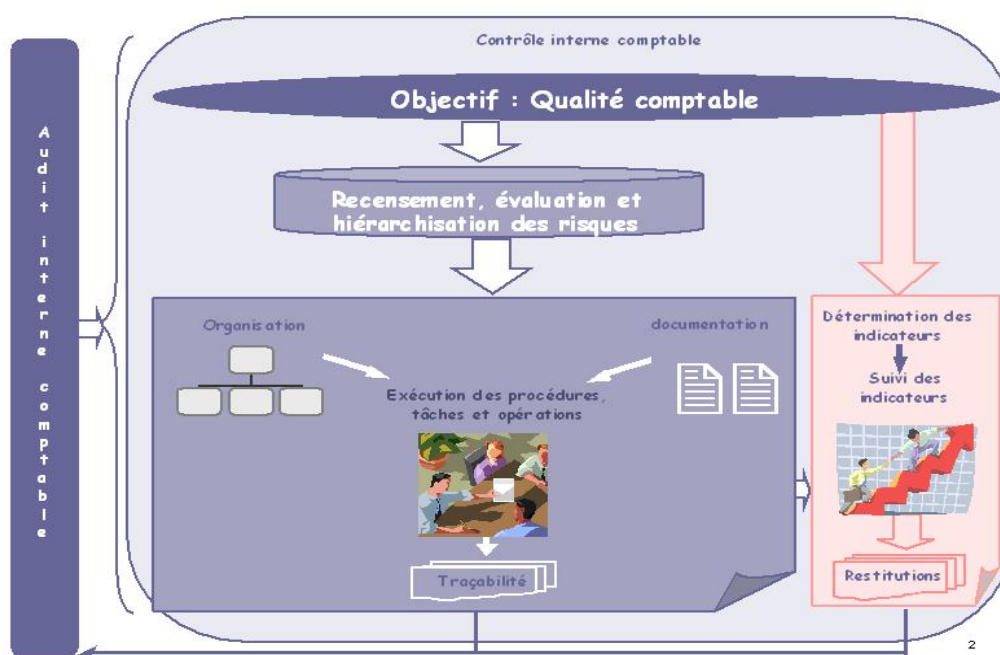
- la traçabilité des opérations de traitement de l'information comptable se concrétise par des documents comptables, des pièces justificatives (sous forme papier ou sur support numérique), numérotés de manière séquentielle et continue, qui doivent être disponibles à tout moment et archivées dans le respect des règles relatives aux délais de conservation.

Tous ces éléments doivent être repris dans le dossier d'auditabilité permanent (cf. encadré n° 3). Outil ministériel destiné à assurer la traçabilité des travaux de comptabilité générale, il décrit notamment l'organisation et les méthodes retenues par les entités en matière de valorisation des actifs, cartographie les natures de pièces justificatives, leurs lieux et durées d'archivage, recense les directives et instructions auxquelles se réfèrent les acteurs etc. Il est tenu à jour en permanence par les responsables d'inventaire et archivé pendant 10 ans au moins. Compte tenu de la nature des informations qu'il contient, il constitue par ailleurs un document de référence, à la disposition des acteurs du contrôle interne comptable, pour orienter et faciliter leurs interventions.

Encadré n° 3.

Le dossier d'auditabilité permanent.	
<p>Conçu conjointement par le ministère de la défense et le département comptable ministériel, le dossier d'auditabilité permanent (DAP) est le document qui doit permettre de fournir à toute autorité compétente (en premier lieu, le certificateur des comptes) la preuve que le fonctionnement des opérations d'inventaire et des contrôles internes correspondants est conforme aux exigences de la comptabilité de l'État. Il contribue à la fiabilisation des données comptables produites par la Défense, mais a également une vocation plus large, celle de constituer avec le fichier d'inventaire informatisé (FII) détaillé et le plan d'action tenu par le responsable d'inventaire une piste d'audit pour tout contrôleur/auditeur interne ou externe du ministère. À ce titre, il répond aux objectifs suivants :</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Assurer la traçabilité des travaux patrimoniaux. - Préciser le degré de fiabilisation des données restituées. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fiabiliser la piste d'audit. - Favoriser l'harmonisation des formats et des informations à renseigner.
<p>Initié en 2006 pour les opérations d'inventaire relatives aux immobilisations (hors domaine immobilier) et aux stocks, le DAP a été étendu en 2007 aux opérations de rattachement des produits et des charges à l'exercice. Son format et son contenu sont normalisés et il se compose notamment de 8 fiches thématiques :</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - Organisation du service. - Périmètre des biens recensés. - Procédure d'inventaire physique. - Valorisation. 	<ul style="list-style-type: none"> - Systèmes d'information. - Pièces justificatives. - Contrôle interne comptable. - Référentiel documentaire.

Le dispositif de contrôle interne comptable



1.2.4. Les modalités d'application du contrôle interne comptable.

Le déploiement d'un dispositif de contrôle interne comptable repose d'une part sur la mise en place d'une organisation structurée, conçue dans un but de maîtrise de l'activité, et d'autre part sur l'exécution d'opérations de contrôles dont la finalité et les modalités dépendent du niveau auquel elles sont mises en œuvre.

1.2.4.1. Organisation fonctionnelle.

La sécurisation des procédures d'exécution des tâches ayant un impact comptable passe en premier lieu par la mise en place des schémas d'organisation limitant les risques d'erreurs, favorisant la détection des anomalies et identifiant clairement les rôles et fonctions de chacun des acteurs de la chaîne financière et comptable. Dans une logique de couverture des risques organisationnels et de maîtrise du pilotage de l'organisation, deux principes fondamentaux doivent être pris en compte :

- le principe de continuité, qui implique une attribution claire des tâches et une gestion des délégations. Les tâches de chaque acteur doivent être définies à l'avance dans le but d'assurer la continuité des opérations ayant un impact comptable, les habilitations informatiques doivent être conformes aux attributions de chacun, et les délégations de pouvoir et de signature doivent être gérées afin de ne laisser aucune tâche vacante en l'absence d'un membre de l'organisation ;
- le principe de séparation des fonctions, dont l'application offre une garantie efficace contre les risques d'erreur et de fraude. Cette séparation se traduit par la répartition des opérations ayant un impact comptable entre plusieurs acteurs tout au long d'un processus.

L'application de ces principes est matérialisée dans un organigramme fonctionnel, qui formalise l'organisation de l'entité en se fondant sur la notion de tâche, voire d'opération comptable (cf. encadré n° 4 et annexe II).

Cet organigramme décrit la répartition des tâches entre les acteurs et permet d'explicitier les relations entre les différentes tâches, les applications informatiques utilisées et les comptabilités. Il permet également d'identifier les niveaux de décision, qui correspondent aux délégations de signature. Il est diffusé à tous les acteurs des tâches comptables, qui doivent s'y conformer en permanence.

Encadré n° 4.

L'organigramme fonctionnel.

Un organigramme fonctionnel a trois finalités principales :

- représenter et visualiser chaque procédure relevant d'un processus de manière indépendante: c'est un élément clé de la compréhension de l'organisation et du fonctionnement d'un processus ;
- visualiser pour chaque procédure, les tâches, les acteurs chargés de leur exécution, et les différents éléments de sécurisation : c'est l'identification des responsabilités ;
- permettre l'expertise du fonctionnement de chacune des procédures en vue d'une amélioration d'ensemble de la chaîne de travail : c'est mettre en évidence les éventuels dysfonctionnements liés au déroulement de la procédure.

En contribuant à mettre en évidence les incohérences, en permettant d'identifier la coexistence de plusieurs circuits de traitement pour des natures d'opérations identiques et en faisant apparaître d'éventuelles contradictions (par exemple entre habilitation informatique et délégation de signature), l'organigramme fonctionnel est à la fois un facteur d'optimisation des circuits comptables et financiers et un outil d'aide à la détection (et donc à la couverture) des risques. Il concourt en outre à l'auditabilité et à la certification du système comptable et financier de l'État, en matérialisant « *qui fait quoi, à quel moment et quels sont les points de sécurisation développés par les services* » pour chacun des processus comptables exécutés par le ministère de la défense.

Au contraire de l'organigramme hiérarchique, l'organigramme fonctionnel privilégie davantage le positionnement et les actions de chacun dans l'exécution d'un processus que la retranscription des rapports d'autorité au sein d'une entité. Il formalise la répartition et la séparation des fonctions pour s'assurer que toutes les tâches sont réparties entre les agents et que les contrôles clefs sont bien prévus dans la procédure, tant au niveau des agents que de l'encadrement.

L'organigramme fonctionnel.

Un modèle d'organigramme fonctionnel, mis au point en interministériel, est proposé en annexe II :

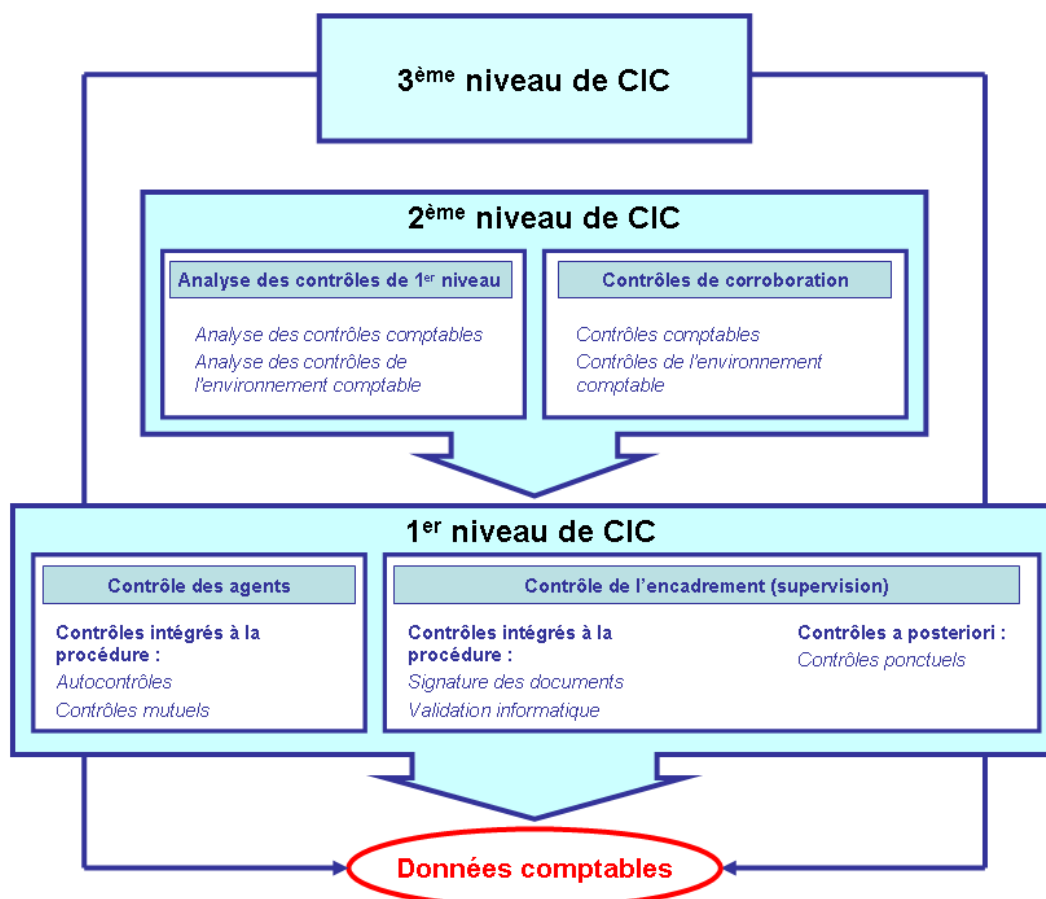
- un axe « métier » (processus), décomposé en procédures, tâches et opérations;
- un axe « organisationnel », décrivant « qui fait quoi » et les dispositifs de maîtrise des risques d'ordre juridique et d'ordre informatique (délégations de signature, habilitations informatiques, contrôles).

Cette maquette est susceptible d'adaptation, sous réserve que la forme adoptée permette (i) d'identifier l'ensemble des acteurs présents sur un même processus, (ii) de tracer l'ensemble des tâches composant le processus et (iii) d'identifier les points de risque nécessitant des mesures de sécurité.

L'élaboration d'un organigramme fonctionnel doit être l'occasion de recenser de manière exhaustive les entités et les acteurs impliqués dans le contrôle interne comptable et de s'interroger sur la pertinence de la répartition des tâches au regard des normes de contrôle interne comptable. Elle constitue l'une des bases de la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne comptable.

1.2.4.2. Procédures de contrôle de la qualité comptable.

Le dispositif de contrôle interne comptable vise à fiabiliser toute la chaîne de production de l'information comptable, en prévenant les risques de défaillances et en détectant les erreurs éventuelles afin de pouvoir les corriger. Pour ce faire, il suppose la réalisation d'opérations de contrôle portant non seulement sur les modalités d'exécution des tâches ayant un impact comptable (premier niveau de contrôle interne) mais également sur les conditions de mise en œuvre de ces contrôles (deuxième niveau de contrôle interne) et sur la fiabilité d'ensemble du dispositif (troisième niveau de contrôle interne).



Trois catégories d'opérations de contrôle relèvent du contrôle interne de premier niveau :

- l'autocontrôle, qui se définit comme le contrôle exercé par un acteur sur les opérations qui lui incombent. Ce contrôle est intégré aux procédures et présente les caractéristiques suivantes :

- il est permanent car lié à l'exécution de la tâche ; à ce titre, il constitue le socle du dispositif de contrôle interne comptable de l'État et implique directement chaque acteur participant directement ou indirectement au processus comptable ;

- il est exhaustif ; à la différence des contrôles exercés par l'encadrement ou par le deuxième niveau, l'autocontrôle est réalisé sur l'ensemble des évaluations ou des enregistrements réalisés ;

- le contrôle mutuel, qui se définit comme le contrôle exercé par un acteur sur les opérations d'un autre acteur ou par une entité sur les opérations d'une autre entité. Il est intégré aux procédures.

Les opérations de contrôle mutuel sont liées à la notion de procédure. Elles reposent sur le principe, fondateur en matière de contrôle interne, de séparation des tâches. Ainsi, sauf exception, un acteur unique ne doit pas se voir confier l'ensemble des tâches composant une procédure donnée. La capacité de chaque service, en fonction de ses moyens humains ou matériels, à mettre en place cette séparation des tâches déterminera le volume et la fréquence des contrôles que l'autorité chargée du contrôle de supervision sera amenée à réaliser ⁽⁴⁾.

Ces opérations se traduisent par des contrôles directs ou indirects effectués par un acteur situé en aval d'une procédure donnée sur les opérations réalisées par un autre acteur en amont de la même procédure ;

- le contrôle de supervision, qui se définit comme le contrôle exercé par l'encadrement sur les opérations des agents au sein d'un service donné. Il peut être intégré ou extérieur aux procédures :

- les opérations de contrôles intégrées à la procédure : ces opérations de contrôle de supervision constituent un « passage obligé » lors du déroulement de la procédure. Elles se confondent avec le visa ou la validation hiérarchique et peuvent donc conduire au rejet d'une opération avant son imputation définitive en comptabilité. Elles prennent deux formes : (i) la validation informatique des opérations lorsqu'un « profil » le permet, ou (ii) la signature de documents ad hoc au vu des pièces justificatives. Elles sont exhaustives et portent sur l'ensemble des opérations entrant dans le champ de la validation/signature ainsi que sur l'ensemble des pièces justificatives jointes. Elles ne répondent pas à une périodicité donnée car elles sont directement liées à la mise en œuvre d'une procédure nécessitant une validation informatique et/ou une validation scripturale. Quand un contrôle de supervision est intégré à la procédure, il n'est pas nécessaire de recourir en plus à un contrôle de supervision *a posteriori* ;

- les opérations de contrôle *a posteriori* : ces opérations sont extérieures à une procédure donnée. Elles consistent, pour l'encadrement, à s'assurer du respect, par les acteurs de l'autocontrôle, et éventuellement du contrôle mutuel, des directives données dans le cadre du traitement des opérations ayant un impact comptable et de la qualité de ces dernières : calendrier, modalités de saisie/enregistrement, modalités de contrôles (autocontrôles et contrôles mutuels). Sur ce dernier point, il s'assure notamment de leur formalisation, de leur réalité et de leur efficacité. La qualité des opérations ayant un impact comptable est appréciée au regard du respect des critères de qualité comptable.

Ces contrôles de premier niveau, réalisés par les entités attributaires de tâches comptables, sont complétés par les contrôles relevant du deuxième niveau de contrôle interne comptable, qui peuvent être de deux types :

- l'analyse des opérations de contrôle du premier niveau, qui porte à la fois sur les contrôles de supervision relevant des opérations de contrôle comptable et sur des contrôles spécifiques. Cette analyse a pour mission de s'assurer de la pertinence des actions proposées par l'encadrement à l'issue de leurs contrôles de supervision. Dans ce cadre, il ne s'agit pas de s'assurer de la réalité des constats, mais d'analyser la pertinence des actions formulées au regard des constats opérés ;
- les contrôles de corroboration, qui visent à s'assurer de la réalité et de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne comptable mis en œuvre au sein des entités et de la fiabilité des constats opérés par l'encadrement dans le cadre de leurs contrôles de supervision (premier niveau). À ce titre, le contrôle de deuxième niveau permet de rassurer l'encadrement sur ses constats ou ses actions correctives en agissant de concert pour maîtriser les risques inhérents aux différentes procédures, tout en permettant de limiter les risques de contrôle.

Dans les deux cas, toute anomalie dans les données comptables donne lieu à rectification. Bien que détectée dans le cadre du contrôle interne de deuxième niveau, cette rectification est opérée par l'entité attributaire de tâches ayant un impact comptable concernée.

Enfin, le troisième niveau de contrôle interne comptable s'assure de l'effectivité de l'ensemble du dispositif de contrôle interne comptable mis en œuvre.

2. L'ORGANISATION DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE AU MINISTÈRE DE LA DÉFENSE.

Au sein du ministère de la défense, le dispositif de contrôle interne comptable est organisé en trois niveaux :

- les deux premiers niveaux sont placés sous l'autorité de responsables du contrôle interne comptable, selon un découpage organique ;
- le troisième niveau de contrôle interne relève de la direction des affaires financières.

Les rôles, moyens et caractéristiques propres à ces trois niveaux et aux acteurs intervenants dans le dispositif de contrôle interne comptable de la Défense sont présentés ci-dessous.

Les règles générales d'organisation et de fonctionnement définies dans la présente instruction constituent le minimum que chaque responsable du contrôle interne comptable doit mettre en œuvre. Le cas échéant, il le complète en fonction de ses besoins spécifiques, par des circulaires et instructions internes qu'il estime utile d'édicter, pour ce qui relève de son champ de compétence.

Afin de proportionner le dispositif de contrôle interne aux enjeux comptables et financiers, il est laissé aux unités organiques dont le périmètre comptable n'est pas significatif à l'échelle du ministère et/ou pour les processus présentant un faible niveau de risque la possibilité de ne déployer, si elles l'estiment approprié, que le premier niveau de contrôle interne comptable, sur tout ou partie de leur périmètre. Cette décision est laissée à l'appréciation de l'autorité responsable du contrôle interne comptable.

2.1. Le cadre hiérarchique du contrôle interne comptable au ministère de la défense.

2.1.1. *Les autorités responsables du contrôle interne comptable du ministère de la défense.*

La responsabilité d'organiser et de mettre en œuvre le contrôle interne comptable de premier et de deuxième niveaux est dévolue aux grandes autorités organiques du ministère, comprises comme les organes placés directement sous l'autorité du ministre et/ou qui représentent une surface comptable et des enjeux financiers significatifs à l'échelle du ministère.

La conjugaison de ces deux critères, organique et/ou financier, conduit à identifier une liste de 14 autorités responsables du contrôle interne comptable :

- l'état-major des armées (EMA) ;
- la délégation générale pour l'armement (DGA) ;
- le secrétariat général pour l'administration (SGA) ;
- l'état-major de l'armée de terre (EMAT) ;
- l'état-major de la marine (EMM) ;
- l'état-major de l'armée de l'air (EMAA) ;
- la direction générale de la gendarmerie nationale (DGGN) ;
- la direction générale de la sécurité extérieure (DGSE) ;
- le contrôle général des armées (CGA) ;
- la direction de la protection et de la sécurité de la défense (DPSD) ;
- la direction centrale du service de santé des armées (DCSSA) ;
- la direction centrale du service des essences des armées (DCSEA) ;
- la délégation à l'information et à la communication de la défense (DICOD) ;
- la direction interarmées des réseaux d'infrastructure et des systèmes d'information (DIRISI).

Ces autorités sont responsables du contrôle interne comptable de l'ensemble des organismes réalisant des opérations ayant un impact comptable, qui relèvent de leur ressort de compétence. Leur mission relève du pilotage et non du contrôle, au sens contrôle interne comptable, à savoir qu'elles déterminent un dispositif assis sur une analyse des risques de laquelle découle une organisation et une documentation des tâches.

2.1.2. Le rôle des autorités responsables du contrôle interne comptable.

2.1.2.1. Définir le cadre et les moyens nécessaires au déploiement du contrôle interne comptable.

Dans la phase de conception et de déploiement du contrôle interne comptable, chaque autorité responsable est chargée d'en arrêter le périmètre, de définir son organisation (notamment celle du contrôle interne comptable de deuxième niveau), d'élaborer les outils, de décliner le cadre normatif applicable, et de piloter le déploiement et la mise en œuvre du contrôle interne comptable.

2.1.2.1.1. Arrêter le périmètre du contrôle interne de premier et de deuxième niveau.

Le périmètre d'intervention du responsable du contrôle interne comptable porte sur l'organisme dont il a la charge.

Au sein de chaque organisme, le premier niveau de contrôle interne se trouve naturellement déterminé : il s'agit de toutes les entités et acteurs exécutant des opérations ayant un impact comptable.

Dans une phase initiale, il convient néanmoins de les identifier avec précision et de les recenser afin de s'assurer de l'exhaustivité du dispositif.

Ce recensement permettra de délimiter avec précision le périmètre du contrôle interne comptable des premier et deuxième niveaux, étant entendu que le périmètre d'intervention du deuxième niveau de contrôle interne comptable porte sur les opérations ayant un impact sur la qualité des comptes réalisées par les entités de premier niveau placées sous la responsabilité de l'autorité en charge du contrôle interne comptable.

Il ne doit pas exister d'acteurs, d'activités ou d'entités pouvant échapper au contrôle interne comptable et déroger aux règles établies (contournement des procédures, création de procédures non normalisées, etc.).

2.1.2.1.2. Organiser la fonction de contrôle interne comptable.

Organisation du contrôle interne comptable.

S'agissant de l'organisation du premier niveau de contrôle interne comptable, le responsable du contrôle interne comptable encadrera les travaux par les directives qu'il estimera nécessaires.

Dans la phase d'initialisation du dispositif, il peut être envisagé de désigner localement un référent contrôle interne comptable qui sera l'interlocuteur du responsable du contrôle interne comptable dont il dépend et qui pourra être celui du deuxième niveau du contrôle interne lorsque le dispositif sera opérationnel.

S'agissant de l'organisation du deuxième niveau de contrôle interne comptable, le responsable du contrôle interne comptable doit opérer des arbitrages organisationnels :

- en préalable, il doit déterminer s'il conserve la responsabilité de l'organisation du contrôle interne de deuxième niveau sur l'ensemble de son périmètre, ou s'il confie cette responsabilité à chacune des composantes de sa structure ;
- puis, il doit opter entre faire assurer le contrôle de deuxième niveau par ses propres personnels, leur structuration étant alors effectuée suivant les modalités qu'il juge les plus appropriées à sa situation, ou s'adjoindre, sous forme de prestation de service interne au ministère, le concours des personnels d'un autre responsable pour l'exercice du contrôle de deuxième niveau.

Une fois ses choix organisationnels arrêtés, le responsable du contrôle interne comptable procède à l'établissement des organigrammes fonctionnels qui doivent permettre d'identifier pour chaque responsable de deuxième niveau de contrôle interne comptable, les entités de premier niveau qui sont placés sous son contrôle (cf. annexe II). Ces organigrammes fonctionnels sont tenus à jour en permanence.

L'évaluation des moyens et des compétences.

Le responsable du contrôle interne comptable doit s'assurer que les ressources affectées à l'activité de contrôle interne comptable sont adéquates, suffisantes et mises en œuvre de manière efficace pour réaliser les missions qui leurs sont confiées.

Ces équipes doivent posséder les connaissances, le savoir-faire et les compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités individuelles.

Le responsable du contrôle interne comptable doit veiller à ce que ces compétences soient acquises ou améliorées, si nécessaire par la mise en place d'un plan de formation professionnelle continue adéquat.

2.1.2.1.3. Élaborer les outils du contrôle interne comptable.

La mise en œuvre du contrôle interne implique la mise au point puis la mobilisation d'un certain nombre d'outils. Sans que cette liste soit exhaustive, il s'agit notamment :

- pour le premier niveau, des fiches d'autocontrôle, des grilles de contrôles de supervision *a posteriori*, des grilles d'analyse des risques, des plans d'action locaux, etc. ;

- pour le deuxième niveau, des grilles d'analyse des risques, d'outils automatisés de traitement des données comptables, des programmes des contrôles de deuxième niveau, des documents de synthèse pour le reporting, etc.

Le responsable du contrôle interne comptable s'assurera de la mise au point de ces outils.

2.1.2.1.4. Piloter la mise en place du contrôle interne comptable.

Chaque responsable du contrôle interne comptable en pilote le déploiement au sein de sa structure. Pour l'aider dans cette mission, il peut s'appuyer sur des outils existants, dont les documents suivants :

- « proposition de dispositif de diffusion du contrôle interne comptable au niveau ministériel » établie par la direction générale de la comptabilité publique du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique. Ce document propose un mode opératoire d'accompagnement dans la mise en place du dispositif de contrôle interne comptable ;
- « vade-mecum sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable dans les ministères » établi par la direction générale de la comptabilité publique du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, qui (i) propose une méthode de diffusion du contrôle interne comptable et (ii) fournit des références techniques communes aux acteurs chargés du déploiement du contrôle interne comptable en leur présentant les outils du contrôle interne comptable mobilisables.

2.1.2.2. Suivre la mise en œuvre du contrôle interne comptable.

Le responsable du contrôle interne comptable a deux fonctions liées : un rôle d'animation et un rôle de pilotage.

2.1.2.2.1. La mission d'animation du dispositif de contrôle interne comptable au sein de sa structure.

Dans le cadre de sa mission d'animation du dispositif de contrôle interne comptable, le responsable exerce :

- un rôle d'orientation des contrôles de premier et de deuxième niveau. Disposant d'une vision générale sur les comptes de sa structure, il met à disposition des acteurs du premier et deuxième niveau de son réseau un ensemble d'informations utiles au pilotage de leur entité et de leur ressort de contrôle, notamment pour leur permettre d'élaborer le plan d'action local du contrôle interne comptable (cf. point 3.2) ;
En outre, il peut aider les entités dans leur réflexion portant sur l'organisation du contrôle interne comptable. Cette aide doit notamment permettre aux responsables des entités placées sous contrôle d'apprécier la pertinence de la répartition des tâches au sein de leur structure ainsi que de détecter des incohérences, au regard de la situation habituellement rencontrée ;
- un rôle de suivi de la définition, de l'exécution des programmes de contrôle du deuxième niveau, et de leur évaluation par les auditeurs. Il revient à chaque autorité responsable du contrôle interne comptable d'analyser, au moins annuellement, les programmes des contrôles du deuxième niveau qui relèvent de son périmètre de compétence. Son analyse doit porter tant sur le respect des orientations et directives fixées par le plan d'action ministériel et par le plan d'action organique que sur les critères justifiant les choix locaux.

Le responsable du contrôle interne comptable définit également les documents synthétisant les travaux réalisés par le deuxième niveau ainsi que la périodicité de leur remontée. Ce « reporting » doit contenir des informations tant quantitatives, examinées au regard des objectifs définis dans le plan d'action organique/programme des contrôles de deuxième niveau, que qualitatives sur les principaux dysfonctionnements constatés. Il a également vocation à retracer l'état d'avancement des actions mises en œuvre pour remédier aux dysfonctionnements constatés.

Le responsable du contrôle interne comptable est destinataire de tous les rapports d'audit comptable réalisés sur les entités qui relèvent de son périmètre de compétence. Il doit s'assurer que les principaux constats et recommandations formulées par les auditeurs ont bien été pris en compte, et, le cas échéant, ont donné lieu à l'adoption de mesures correctrices. Les informations recueillies dans ces rapports alimentent par ailleurs la démarche d'analyse des risques et facilitent la mise à jour des plans d'actions et d'adaptation des modalités pratiques de contrôle interne, en fonction de l'évolution des risques constatées dans l'exécution des tâches comptables.

2.1.2.2.2. La mission de pilotage du dispositif de contrôle interne comptable dans son périmètre de compétence.

Ce rôle de pilotage du dispositif de contrôle interne comptable repose principalement sur le suivi des indicateurs de qualité comptable.

2.2. Le contrôle interne comptable de premier niveau au ministère de la défense.

2.2.1. Les acteurs du premier niveau du contrôle interne comptable.

Le contrôle interne comptable de premier niveau est exercé au sein de l'entité attributaire de tâches ayant un impact comptable.

2.2.2. Les modalités d'exercice des contrôles de premier niveau.

Les contrôles internes de premier niveau reposent sur trois types de contrôles : l'autocontrôle, le contrôle mutuel et le contrôle de supervision. Le choix des modalités de contrôle est fonction de la taille de l'organisme et des ressources disponibles. En particulier, le contrôle mutuel n'est utilisé que lorsque la taille et/ou l'organisation de l'entité le permet.

2.2.2.1. Les contrôles effectués par les agents attributaires de tâches comptables.

2.2.2.1.1. Les acteurs de l'autocontrôle et/ou du contrôle mutuel.

L'autocontrôle est exercé par un acteur sur ses propres opérations, le contrôle mutuel est exercé par un acteur sur les opérations d'un autre acteur ou par une entité sur les opérations d'une autre entité *a posteriori*.

Toutes les entités dont les activités impactent, directement ou indirectement, la qualité des opérations comptables du ministère de la défense sont concernées par le dispositif de contrôle interne comptable.

Cela englobe :

- l'ensemble des entités intervenant dans les processus comptables ;
- les entités ayant des responsabilités dans la comptabilité des matériels ;
- les entités chargées de mission informatique pour toutes les opérations liées aux sauvegardes du réseau informatique et des problématiques de sécurité informatique ;
- ainsi que toutes les entités concernées par l'environnement comptable, à savoir les services intervenant en amont et en aval d'un enregistrement comptable, ayant un impact direct ou indirect sur la qualité des comptes. Cet environnement comptable est appréhendé au travers des notions de cycle, processus, procédure, tâche et opération.

2.2.2.1.2. La documentation.

Les modalités de documentation d'un autocontrôle et d'un contrôle mutuel sont identiques. En effet, l'acteur qui se trouve en amont de la procédure, en transmettant les éléments sur lesquels il a opéré ses autocontrôles, va générer un contrôle par l'acteur en aval de la procédure.

Les autocontrôles reposent sur des fiches d'autocontrôle, élaborées localement par les responsables des entités sous contrôle. Ces fiches seront soumises à la validation du responsable du contrôle interne comptable, qui, en tant que de besoin, encadrera les travaux par les directives qu'il estimera nécessaires.

Ces fiches d'autocontrôle détaillent, pour chaque contrôle devant être opéré, les informations suivantes :

- l'objet et la nature du contrôle ;
- la périodicité du contrôle (quotidienne, hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle...)
- les modalités d'exercice du contrôle ;
- les documents devant servir pour le contrôle ;
- les modalités de formalisation du contrôle ;
- l'identité de la ou des personne(s) devant normalement réaliser ce contrôle, ainsi que son (ses) ou leur(s) suppléant(s). Ces informations doivent être reprises dans l'organigramme fonctionnel de l'entité sous contrôle.

Il ne s'agit pas d'une fiche que chaque acteur doit renseigner mais d'une « check list » à laquelle ils auront à se référer pour réaliser leurs tâches. Il est donc indispensable que chaque fiche soit exhaustive et comprenne l'ensemble de ces informations.

2.2.2.1.3. La traçabilité.

À l'instar de l'ensemble des contrôles réalisés dans le cadre du dispositif de contrôle interne comptable, les autocontrôles et les contrôles mutuels doivent être formalisés. Les mêmes principes s'appliquent dans les deux cas, mais l'organisation des contrôles mutuels doit être traduite sur l'organigramme fonctionnel.

En matière de traçabilité des autocontrôles, deux cas de figure doivent être distingués :

- le contrôle se matérialise par une validation informatique : dans ce cas, la traçabilité est assurée par les informations présentes dans l'application considérée (rattachées à un code utilisateur) et/ou aux informations restituées (par exemple la liste des mandats émis) ;
- le contrôle ne se matérialise pas par une validation informatique. Dans ce cas, il convient d'assurer manuellement la traçabilité :
 - par un signe distinctif dès lors que l'organigramme fonctionnel permet d'identifier la personne ayant réalisé le contrôle ;
 - par un paraphe si plusieurs personnes peuvent être amenées à réaliser ce contrôle.

En conséquence, la présence d'un signe distinctif ou d'un paraphe sur un document présupposera un contrôle des opérations qui y sont liées et identifiera la personne ayant procédé au contrôle. Par ailleurs, la nature du document permettra de renvoyer à la fiche d'autocontrôle concernée détaillant les modalités de réalisation de ce contrôle.

En matière d'autocontrôle comme de contrôle mutuel, les acteurs n'ont pas à remplir de grilles de contrôle. Il ne faut pas confondre la fiche d'autocontrôle, qui détaille les modalités d'exercice du (ou des) contrôle(s) attendu(s) de l'acteur, avec les grilles de contrôle remplies par l'encadrement pour tracer les contrôles de supervision *a posteriori*.

2.2.2.1.4. L'archivage.

Dans la mesure où aucune grille particulière n'est remplie, les autocontrôles et les contrôles mutuels n'ont pas à faire l'objet d'un archivage spécifique.

Les pièces justificatives et documents paraphés sont classés normalement au sein de l'ensemble des documents retraçant la gestion. Ils seront archivés dans le respect des délais de conservation et de façon à les conserver de manière accessible et à garantir la piste d'audit.

2.2.2.2. Les contrôles de supervision.

2.2.2.2.1. Les acteurs du contrôle de supervision.

Les contrôles de supervision relèvent de l'encadrement. Au sein d'une entité, c'est la fonction régulière consistant dans le suivi des travaux, le contrôle et la validation des opérations comptables du personnel placé sous son autorité.

La réalisation de ces contrôles peut être confiée à un ou plusieurs adjoints, voire à un collaborateur de l'entité sous contrôle, sous les réserves suivantes :

- le titulaire du poste d'encadrement demeure responsable de la réalité et de la qualité des opérations de supervision réalisées sous son autorité ;
- le contrôle de supervision ne peut être confié à un collaborateur chargé, sur les opérations en cause, de l'autocontrôle ou du contrôle mutuel ;
- le titulaire du poste d'encadrement ne peut se décharger de la totalité des contrôles de supervision qui lui incombent sur un ou plusieurs de ses collaborateurs.

Ces répartitions sont formalisées dans l'organigramme fonctionnel des entités sous contrôle concernées.

2.2.2.2.2. Les opérations de contrôles intégrées à la procédure.

Leur formalisation n'impose pas la saisie de grille. En effet, ces contrôles sont matérialisés par la signature sur les documents ad hoc ou par la validation pour les applications informatiques.

2.2.2.2.3. Les opérations de contrôle a posteriori.

Modalités d'exercice.

Les opérations de contrôle *a posteriori* doivent être recentrées sur les principaux risques de l'entité et tenir compte de différents paramètres (moyens humains, matériels, aspects logistiques, volume des opérations traitées, complexité des procédures, etc.).

Les opérations de contrôle de supervision *a posteriori* se divisent en trois types :

- les contrôles portant sur les opérations comptables au sens strict ;
- les contrôles portant sur les opérations relevant de l'environnement comptable ;
- les contrôles spécifiques.

À la différence des contrôles intégrés à la procédure, ils n'ont pas vocation à être exhaustifs, mais à être opérés sur un échantillon d'opérations/dossiers.

Les modalités d'échantillonnage doivent être précisées sur les grilles de contrôle. La détermination d'un échantillon doit suivre trois étapes :

- définir les critères de sélection de l'échantillon ;
- définir le périmètre et la période contrôlés ;
- définir la taille de l'échantillon.

Les instructions prises par les responsables chargés de l'organisation du contrôle interne comptable au sein de leur structure précisent les modalités détaillées de détermination des échantillons qui devront faire l'objet d'un contrôle de supervision *a posteriori*.

La documentation.

Les documents auxquels les autorités chargées du contrôle de supervision *a posteriori* peuvent se référer sont les suivants :

- le référentiel de contrôle interne comptable interministériel par processus ;
- le recueil des normes comptables et les guides interministériel et ministériel des procédures comptables ;
- l'organigramme fonctionnel ;
- les fiches d'autocontrôle ;
- les instructions données par les responsables du contrôle interne comptable au sein de leur structure.

La traçabilité.

À la différence des contrôles de supervision intégrés à la procédure, les contrôles de supervision *a posteriori* font l'objet d'une formalisation plus importante, détaillant précisément :

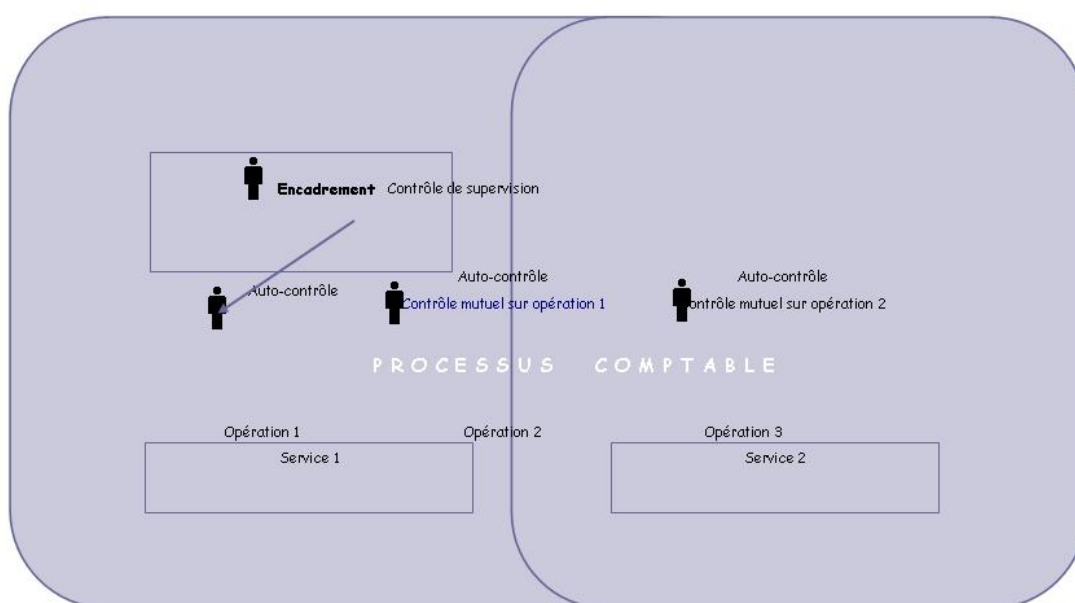
- l'identité de la personne ayant effectué le contrôle ;
- la date à laquelle le contrôle a été pratiqué ;
- la nature du contrôle opéré ;
- l'échantillon d'opérations ayant un impact comptable contrôlé ;
- les points analysés ;
- les constats opérés ;
- les mesures à mettre en œuvre pour résoudre les dysfonctionnements détectés.

Cette formalisation est opérée par la saisie de grilles de contrôles, élaborées par les responsables des entités sous contrôle. Ces grilles seront soumises à la validation du responsable du contrôle interne comptable qui, en tant que de besoin, encadrera les travaux par les directives qu'il estimera nécessaires.

L'archivage.

Les règles relatives à l'archivage des documents liés aux opérations de contrôle de supervision *a posteriori*, seront définies par les responsables des entités sous contrôle interne comptable. Ces règles seront soumises à la validation du responsable du contrôle interne comptable. L'archivage sera effectué dans le respect des délais de conservation et de façon à conserver les pièces justificatives et autres documents de manière accessible et à garantir la piste d'audit.

Exemple d'organisation du contrôle interne comptable de premier niveau



2.3. Le contrôle interne comptable de deuxième niveau au ministère de la défense.

2.3.1. Les acteurs du contrôle interne comptable de deuxième niveau.

Il appartient au responsable du contrôle interne de mettre en place la structure de deuxième niveau de contrôle interne. Dans les choix qu'il a à opérer, il doit tenir compte des règles relatives à la composition et au dimensionnement de cette structure, et des incompatibilités qui s'appliquent aux acteurs chargés de l'exécution du contrôle interne comptable.

2.3.1.1. Sa composition.

Les compétences et les qualités des acteurs du contrôle interne comptable de deuxième niveau sont fondamentales et doivent être les principaux critères retenus par les responsables du contrôle interne comptable au sein de leur structure. En effet, au-delà des contrôles à effectuer, l'exercice de ces fonctions les amène à assumer une mission de conseil et d'assistance vis à vis des autorités chargées du contrôle de supervision.

Parmi les principales qualités attendues, on peut notamment citer :

- des qualités d'écoute et de persuasion et une grande pédagogie : il s'agit là d'une qualité fondamentale notamment au cours des premières années de mise en œuvre du dispositif de contrôle interne comptable ;
- une connaissance réelle et approfondie des tâches effectuées par les acteurs du contrôle de premier niveau, notamment dans les domaines relevant de l'environnement comptable, ainsi que des applications informatiques de gestion utilisées.

Ces points sont précisés, dès lors que cela est jugé nécessaire, dans les instructions relatives à la mise en œuvre du contrôle interne comptable.

2.3.1.2. Son dimensionnement.

Le dimensionnement des équipes chargées d'effectuer les contrôles de deuxième niveau est laissé à l'appréciation du responsable chargé de l'organisation du contrôle interne comptable dans son ressort de compétence.

Les moyens consacrés au contrôle interne comptable de deuxième niveau varient en fonction de la taille et du nombre des entités de premier niveau sous contrôle, et sont notamment fonction du nombre de personnes intervenant dans les processus comptables et des catégories et niveaux de risques identifiés.

2.3.1.3. Ses incompatibilités.

S'il est admis que des membres du contrôle de deuxième niveau peuvent ne consacrer qu'une partie de leur temps travaillé aux missions de contrôle interne comptable, il est formellement exclu qu'ils puissent se voir confier, en parallèle, sur les processus et au sein de l'organisme contrôlé :

- des missions dévolues aux acteurs du contrôle interne comptable de premier niveau ;
- des missions d'audit interne sur leur domaine de compétence.

À l'inverse, l'exercice des missions de contrôle de deuxième niveau est compatible avec toutes les missions exercées par les entités sous contrôle et n'amenant pas à passer d'opérations ayant un impact sur la qualité des comptes de l'État. Parmi celles-ci on peut notamment citer :

- les missions liées au contrôle de gestion ;
- les missions liées à la surveillance administrative ;
- les missions liées à la formation.

2.3.2. Les modalités d'exercice du contrôle interne de deuxième niveau au ministère de la défense.

Les missions confiées au deuxième niveau de contrôle interne comptable consistent en cinq fonctions distinctes et complémentaires : le pilotage et l'animation des entités qui sont dans son périmètre de contrôle, l'analyse des opérations de contrôles de premier niveau, les opérations de contrôles de corroboration, le suivi des plans d'action et le reporting.

2.3.2.1. Le pilotage et l'animation du contrôle interne comptable des entités locales placées sous son autorité.

Dans cette fonction, le deuxième niveau du contrôle interne comptable se trouve être un relais du responsable du contrôle interne comptable. Cette mission recouvre donc plusieurs aspects :

- suivi et restitutions en matière d'objectifs comptables : ce travail est réalisé en partenariat avec l'encadrement du premier niveau de contrôle interne comptable, il porte sur la définition d'indicateurs et d'objectifs comptables locaux, en complément de ceux définis au plan national ;
- animation des entités locales en matière d'organisation comptable : à ce titre, le deuxième niveau de contrôle interne comptable (*i*) participe à la réflexion portant sur l'organisation des entités pour la maîtrise des opérations ayant un impact comptable et (*ii*) aide au respect des calendriers de mise en œuvre du contrôle interne comptable, tels que définis par le responsable du contrôle interne comptable ;
- participation aux actions de formation notamment celles relatives à la comptabilité générale de l'État et/ou à la comptabilité privée, au dispositif de contrôle interne, aux outils associés, etc.

2.3.2.2. L'analyse des opérations de contrôle et des actions opérées au premier niveau.

Le deuxième niveau de contrôle interne comptable a un rôle d'évaluation permanente de la qualité du dispositif de contrôle interne comptable de premier niveau des entités locales placées sous son contrôle.

Cette analyse porte sur les grilles de contrôle remplies par l'encadrement afin de retracer les contrôles opérés au titre de la supervision *a posteriori* et dont le deuxième niveau de contrôle interne comptable est rendu destinataire.

Dès lors, l'objectif de cette analyse n'est pas de remettre en cause les constats opérés par l'encadrement, mais de s'assurer :

- du respect des modalités de contrôles définies par le responsable du contrôle interne comptable. Ce contrôle sous-entend deux types d'analyses :
 - s'assurer que l'encadrement s'est posé toutes les questions nécessaires et analyser les commentaires ;
 - s'assurer de la traçabilité des opérations de contrôle. En effet, ces informations doivent permettre au deuxième niveau du contrôle interne comptable ou aux auditeurs, de retrouver aisément l'ensemble des opérations contrôlées par l'encadrement ;
- de la pertinence des actions formulées au regard des constats opérés et de leur calendrier de mise en œuvre.

Ces contrôles sont retracés sur une grille de contrôle dédiée. Ces grilles sont élaborées par les responsables du deuxième niveau du contrôle interne comptable. Elles seront soumises à la validation du responsable du contrôle interne comptable qui, en tant que de besoin, encadrera les travaux par les directives qu'il estimera nécessaires.

La périodicité de ces contrôles est définie dans le programme des contrôles de deuxième niveau.

2.3.2.3. *Les opérations de contrôle de corroboration.*

2.3.2.3.1. Le principe.

Ces opérations de contrôle visent à s'assurer de la réalité et de l'efficacité des dispositifs de contrôle interne mis en œuvre au sein des entités locales et de la fiabilité des constats opérés par l'encadrement dans le cadre de leurs contrôles de supervision (opérations de contrôles intégrées à la procédure et opérations de contrôle *a posteriori*).

Par le biais des contrôles de corroboration, le deuxième niveau de contrôle interne comptable agit de concert avec l'encadrement pour maîtriser les risques inhérents aux différentes procédures, tout en permettant de limiter les risques de contrôle (cf. encadré n° 2).

Le périmètre des contrôles de corroboration est conforme à celui de l'encadrement en matière de contrôle de supervision.

Les contrôles de corroboration visent à confirmer et à fiabiliser les constats effectués par l'encadrement, ce qui sous-entend que ces derniers ont pratiqué des contrôles de supervision. Néanmoins, cela n'interdit pas au deuxième niveau de contrôle interne comptable de pratiquer son contrôle sur un échantillon et/ou sur une période différents de ceux retenus par l'encadrement lors de ses opérations de contrôle *a posteriori*.

Il s'agit d'un contrôle réalisé sur pièce et sur place.

2.3.2.3.2. La documentation.

Pour réaliser les contrôles de corroboration, le deuxième niveau de contrôle interne comptable s'appuie sur la même base documentaire que celle utilisée par l'encadrement lors de leurs contrôles de supervision, ainsi que sur l'organigramme fonctionnel et, lorsqu'il existe, le dossier d'auditabilité permanent.

2.3.2.3.3. La traçabilité.

Les contrôles de corroboration sont formalisés selon des modalités similaires à celles suivies par l'encadrement lors de leurs contrôles de supervision.

À cet effet, le deuxième niveau de contrôle interne comptable utilise les mêmes outils que ceux employés par l'encadrement : grilles de contrôle, etc.

2.3.2.3.4. L'archivage.

Les règles relatives à l'archivage des documents liés aux opérations de contrôle du deuxième niveau de contrôle interne comptable sont définies par les responsables chargés desdits contrôles. Ces règles seront soumises à la validation du responsable du contrôle interne comptable qui, en tant que de besoin, donnera les directives qu'il estimera nécessaires. Les pièces justificatives et autres documents seront archivés dans le respect des délais de conservation et de façon à les conserver de manière accessible et à jalonner la piste d'audit.

2.3.2.4. *Le suivi des plans d'actions locaux et de leur efficacité.*

Outre l'analyse des actions déterminées dans le plan d'action local par les entités de premier niveau de contrôle interne comptable, le deuxième niveau doit s'assurer du respect des échéances fixées par l'encadrement pour la mise en œuvre des différentes actions.

2.3.2.5. Le reporting.

L'efficacité et la pertinence du dispositif de contrôle interne comptable doivent être analysées périodiquement.

À ce titre, trois entités distinctes doivent être destinataires d'un reporting :

- le responsable du contrôle interne comptable ;
- la direction des affaires financières, pour l'exercice de sa mission de troisième niveau de contrôle interne comptable ;
- le comité ministériel d'audit.

En la matière, chacune des ces entités définit librement les modalités, le périmètre, le contenu et la périodicité de cette restitution. Chacune d'elle peut reprendre à son compte tout ou partie des informations adressées à l'autre.

2.4. Le contrôle interne comptable de troisième niveau au ministère de la défense.

2.4.1. L'acteur du contrôle interne comptable de troisième niveau.

Le troisième niveau de contrôle interne comptable de l'État est destiné à constituer un niveau de coordination et de suivi du contrôle interne comptable pour l'ensemble du ministère.

Au titre de l'article 6 de l'arrêté du 28 décembre 2005 ⁽⁵⁾ la direction des affaires financières est chargée d'assurer le troisième niveau de contrôle interne comptable de la Défense. Elle est garante de la mise à jour et de la diffusion des référentiels comptables pour tout le ministère.

2.4.2. Les modalités d'exercice du contrôle interne de troisième niveau au ministère de la défense.

Les missions confiées au troisième niveau de contrôle interne comptable consistent en deux fonctions liées : la coordination et l'assistance à la mise en œuvre du contrôle interne comptable au sein du ministère, d'une part, et le suivi de l'application des procédures du contrôle interne comptable sur certains thèmes particulièrement importants, d'autre part, auxquelles s'ajoutent une fonction plus générale de suivi et d'évaluation globale de la fiabilité du dispositif.

En outre, la direction des affaires financières assure l'exercice du contrôle interne sur des opérations comptables spécifiques qui ne peuvent être attribuées à un responsable de contrôle interne en particulier (contrôle sur les opérations de consolidation comptable et les opérations réciproques, notamment).

2.4.2.1. Le rôle de coordination et d'assistance à la mise en œuvre du contrôle interne comptable.

La direction des affaires financières est chargée du suivi de la mise en œuvre par les autorités responsables du contrôle interne comptable de la présente instruction ministérielle, et leur apporte un appui méthodologique et technique. À ce titre, elle :

- aide à l'organisation et à l'élaboration des outils du contrôle interne comptable : la direction des affaires financières participe à l'organisation du contrôle interne en répondant aux sollicitations (avis, conseil ou information supplémentaire d'ordre méthodologique) émanant des autorités responsables de la mise en œuvre du contrôle interne comptable : articulation des différents niveaux de contrôle interne, précisions sur l'utilisation et l'articulation des outils, périmètre des contrôles, éclairage sur le contenu d'un référentiel de contrôle interne, etc.. Afin de favoriser la diffusion de concepts partagés au sein du ministère, elle participe à l'élaboration d'outils communs : fiches d'autocontrôle, grilles de contrôles types, grilles d'analyse des risques, etc. ;

- assiste les responsables du contrôle interne comptable sur les questions comptables : dans son rôle de coordination du dispositif de contrôle interne comptable, la direction des affaires financières est amenée à répondre aux questions comptables formulées par les responsables du contrôle interne comptable. Elle favorise en outre la diffusion des bonnes pratiques, des évolutions réglementaires en matière de comptabilité générale et de procédures et de toute autre information susceptible d'intéresser les acteurs du contrôle interne comptable. Cette assistance est susceptible de passer par différents canaux (réponse individualisée aux questions comptables dont elle a été saisie, diffusion d'information sur l'intranet du ministère etc.) ;

- met en œuvre des mesures pour remédier aux dysfonctionnements impactant la qualité comptable : il est porté à la connaissance de la direction des affaires financières tous les dysfonctionnements impactant la qualité des comptes produits par le ministère et dont la solution ne peut être apportée qu'au niveau ministériel. Il s'agit des dysfonctionnements mis en lumière par les acteurs du contrôle interne des premier et deuxième niveaux ou par les auditeurs internes ou externes mais dont la maîtrise ne peut provenir que d'actions définies au niveau ministériel ou interministériel (évolution réglementaire, modifications d'applications informatiques, etc.).

2.4.2.2. Le rôle de suivi de l'application des procédures de contrôle interne comptable.

Dans l'exercice de sa mission de contrôle de troisième niveau de contrôle interne comptable, la direction des affaires financières attache une attention particulière à l'application des procédures du contrôle interne comptable. Dans cette perspective, elle :

- veille au respect des objectifs du plan d'action ministériel et des processus à diagnostiquer fixés dans les plans d'action organiques : elle analyse chaque année les plans d'action organiques, pour s'assurer de la mise en œuvre des orientations et directives du comité ministériel d'audit comptable et financier dans le plan d'action ministériel et dans la liste des processus à diagnostiquer annuellement, et revoit les critères justifiant les choix locaux. Cette analyse n'a pas vocation à porter de jugement d'opportunité sur les actions menées. Elle ne vise donc pas à remettre en cause les choix opérés par les responsables du contrôle interne comptable. Elle s'apparente davantage à un contrôle de conformité ;

- détermine, parmi les thèmes présentant des risques et/ou des enjeux particulièrement importants, en application de la méthode d'analyse des risques, ceux qui devront faire l'objet d'un examen particulier, pour s'assurer notamment de la qualité des données comptables produites et évaluer l'environnement dans lequel sont conduites les opérations ayant un impact comptable.

Le contrôle interne comptable de troisième niveau n'a pas vocation à corroborer les contrôles effectués par les entités du deuxième niveau de contrôle interne comptable mais davantage à orienter les analyses de ces derniers, en identifiant les principales zones de risques ;

- signale les défauts de qualité comptable : outre les signalements ponctuels adressés individuellement aux responsables du contrôle interne comptable, suite à la détection d'opérations atypiques ou suite à la constatation de situations comptables précaires relevées à l'occasion des examens réalisés, le troisième niveau de contrôle interne comptable effectue un signalement global à destination de l'ensemble desdits responsables visant à mettre en exergue des zones potentiellement porteuses de risques.

Il revient ensuite aux responsables du contrôle interne comptable de s'assurer de la maîtrise de ces risques au sein de leur périmètre ;

- recense les fragilités et irrégularités détectées : la direction des affaires financières suit et diffuse les éléments permettant d'apprécier l'effectivité du dispositif de contrôle interne comptable mis en place au sein du ministère. Tenue informée des résultats du contrôle interne comptable de deuxième niveau et des audits internes et externes, elle élabore des synthèses des principaux constats et recommandations formulés. Le cas échéant, elle relaie aux autorités responsables du contrôle interne comptable les recommandations générales formulées par l'audit interne et externe.

L'analyse de la direction des affaires financières porte, par procédure et/ou par compte, sur les fragilités et/ou irrégularités les plus fréquemment signalées et qui ont vocation à être synthétisées et restituées périodiquement à l'ensemble des responsables du contrôle interne comptable.

Les modalités de mise en œuvre des préconisations devront être déterminées par les autorités organisatrices du contrôle interne, mais pourront être harmonisées.

2.4.2.3. Le suivi d'indicateurs et le reporting de qualité comptable.

Le rôle de coordination du contrôle interne comptable du ministère repose sur le suivi des indicateurs de qualité comptable que la direction des affaires financières détermine et dont le reporting est assuré par les entités du deuxième niveau de contrôle interne comptable.

Disposant d'une vision globale sur les comptes du ministère de la défense, la direction des affaires financières a vocation à présenter chaque année au comité ministériel d'audit comptable et financier, une synthèse sur la qualité des données comptables que le ministère de la défense élabore au profit des comptes de l'État.

Ce reporting général de qualité comptable constitue un outil de pilotage stratégique dans la mesure où il doit permettre de mettre à jour la cartographie des risques et le plan d'action national de l'année suivante.

Le reporting est partagé avec le comité ministériel d'audit par l'intermédiaire de son secrétariat permanent.

2.4.3. Le lien entre la chaîne du contrôle interne et l'audit interne.

En application du concept de la chaîne continue des contrôles, la direction des affaires financières assure le lien entre la chaîne du contrôle interne et l'audit interne comptable du ministère.

Membre du comité ministériel d'audit interne comptable, la direction des affaires financières joue un rôle de centralisation de l'information comptable et dispose d'instruments de mesure de la qualité comptable. Elle partage l'ensemble de ses informations et de ses instruments avec le comité ministériel d'audit et les auditeurs internes.

Son appréciation de l'analyse des risques et son plan d'action doivent contribuer à l'élaboration de l'analyse des risques de la chaîne de l'audit et de son propre plan d'action. La complémentarité de l'audit comptable et du contrôle interne comptable de troisième niveau doit permettre aux auditeurs externes (Cour des comptes) d'obtenir une assurance raisonnable sur la maîtrise de la qualité comptable par le ministère.

Le dispositif de contrôle interne comptable du ministère de la défense.

	LE RESPONSABLE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE PREMIER NIVEAU.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE DEUXIÈME NIVEAU.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE TROISIÈME NIVEAU.
Objectifs	Sur son périmètre de compétence : - mise en œuvre, pilotage et suivi du dispositif de contrôle interne comptable.	Au niveau des tâches comptables : - contrôle de la qualité et de la fiabilité des opérations ayant un impact comptable.	Sur un périmètre donné : - suivi et pilotage du dispositif de contrôle interne comptable de deuxième niveau ; - contrôle de la fiabilité du contrôle interne de premier niveau.	À l'échelle du ministère : - supervision du dispositif de contrôle interne comptable du ministère de la défense.

	LE RESPONSABLE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE PREMIER NIVEAU.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE DEUXIÈME NIVEAU.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE TROISIÈME NIVEAU.															
Objectifs	<p>Sur son périmètre de compétence :</p> <ul style="list-style-type: none"> - mise en œuvre, pilotage et suivi du dispositif de contrôle interne comptable. 	<p>Au niveau des tâches comptables :</p> <ul style="list-style-type: none"> - contrôle de la qualité et de la fiabilité des opérations ayant un impact comptable. 	<p>Sur un périmètre donné :</p> <ul style="list-style-type: none"> - suivi et pilotage du dispositif de contrôle interne comptable de deuxième niveau ; - contrôle de la fiabilité du contrôle interne de premier niveau. 	<p>À l'échelle du ministère :</p> <ul style="list-style-type: none"> - supervision du dispositif de contrôle interne comptable du ministère de la défense. 															
Acteurs	<p>Les grandes autorités organiques du ministère :</p> <table border="1"> <tr> <td>EMA</td> <td>EMAA</td> <td>DCSSA</td> </tr> <tr> <td>DGA</td> <td>DGGN</td> <td>DCSEA</td> </tr> <tr> <td>SGA</td> <td>DGSE</td> <td>DICOD</td> </tr> <tr> <td>EMAT</td> <td>CGA</td> <td>DIRISI</td> </tr> <tr> <td>EMM</td> <td>DPSD</td> <td></td> </tr> </table>	EMA	EMAA	DCSSA	DGA	DGGN	DCSEA	SGA	DGSE	DICOD	EMAT	CGA	DIRISI	EMM	DPSD		<ul style="list-style-type: none"> - Acteurs attributaires de tâches ayant un impact comptable et leur encadrement. - Au sein de chacune des grandes autorités organiques du ministère responsables du contrôle interne comptable. - Organisation et choix des acteurs déterminés par le responsable organiques du contrôle interne comptable. 	<ul style="list-style-type: none"> - Au sein de chacune des grandes autorités organiques du ministère responsables du contrôle interne comptable. - Organisation et choix des acteurs déterminés par le responsable organiques du contrôle interne comptable. - Relèvent d'une entité distincte des entités attributaires de tâches ayant un impact comptable. 	<ul style="list-style-type: none"> - Direction des affaires financières
EMA	EMAA	DCSSA																	
DGA	DGGN	DCSEA																	
SGA	DGSE	DICOD																	
EMAT	CGA	DIRISI																	
EMM	DPSD																		
Attributions	<ul style="list-style-type: none"> - Définir le cadre et les moyens nécessaires au déploiement du contrôle interne comptable. - Suivre la mise en œuvre du contrôle interne comptable, y compris la définition et l'exécution des plans de contrôle. 	<ul style="list-style-type: none"> - Autocontrôles. - Contrôles mutuels. - Contrôles de supervision. 	<ul style="list-style-type: none"> - Analyse des opérations de contrôle du premier niveau, portant à la fois sur les contrôles de supervision relevant des opérations de contrôle comptable et sur des contrôles spécifiques. - Contrôles de corroboration sur les opérations de contrôle du premier niveau. 	<ul style="list-style-type: none"> - Coordination du dispositif ministériel et assistance à sa mise en œuvre. - Suivi de l'application des procédures de contrôle interne comptable et suivi des indicateurs de qualité comptable (reporting). - Contrôles sur des opérations spécifiques et/ou transverses relevant de la compétence de la direction des affaires financières (opérations de consolidation comptable et opérations réciproques notamment). 															

	LE RESPONSABLE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE PREMIER NIVEAU.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE DEUXIÈME NIVEAU.	LE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE TROISIÈME NIVEAU.
Plans d'action	<ul style="list-style-type: none"> - Plan d'action ministériel et la cartographie des risques ministérielle. - Plan d'action organique et cartographie des risques organiques. 	<ul style="list-style-type: none"> - Plan d'action local et cartographie des risques locale. 	<ul style="list-style-type: none"> - Plan d'action ministériel et la cartographie des risques ministérielle. - Plan d'action organique et la cartographie des risques organique. - Programme des contrôles de deuxième niveau. 	<ul style="list-style-type: none"> - Plan d'action ministériel et cartographie des risques ministérielle.
Outils de contrôle	<ul style="list-style-type: none"> - Plan d'action ministériel et la cartographie des risques ministérielle. - Plan d'action organique et cartographie des risques organiques. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fiches d'autocontrôle. - Grilles de contrôle. 	<ul style="list-style-type: none"> - Organigramme fonctionnel. - Fiches d'autocontrôle. - Grilles de contrôles. - Dossier d'auditabilité permanent. - etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Organigramme fonctionnel. - Dossier d'auditabilité permanent. - etc.

3. IDENTIFICATION ET GESTION DES RISQUES COMPTABLES.

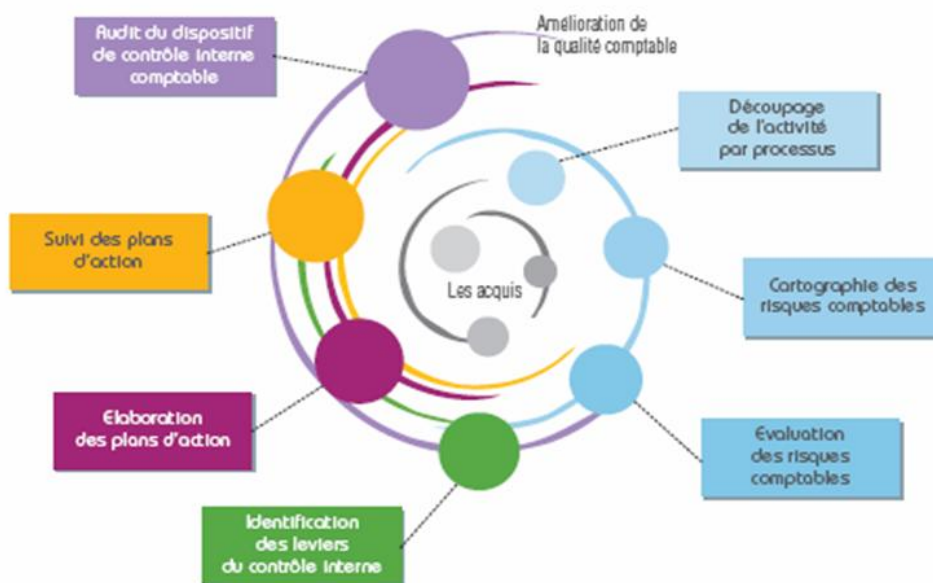
Tout processus de gestion comporte des risques. Ceux-ci doivent être identifiés puis hiérarchisés, afin de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté et proportionné aux enjeux qui permettra, sinon de les supprimer, du moins de les maîtriser.

L'identification et la gestion des risques comptables reposent principalement sur deux types d'outils : une cartographie des risques comptables et les plans d'actions qui en découlent.

La cartographie des risques permet d'identifier les cycles, processus, procédures et tâches comptables sur lesquels ils convient d'agir en priorité pour garantir la qualité comptable d'une part et les leviers d'actions à mettre en œuvre d'autre part. À ce titre, elle constitue le fondement de la définition de plans d'actions, dont la finalité est la maîtrise des risques identifiés par la mise en œuvre d'actions correctrices, qui s'inscrivent dans une démarche de mise en place et/ou de renforcement du dispositif de contrôle interne comptable.

Comme l'illustre le schéma ci-dessous, les travaux relatifs à la cartographie des risques et aux plans d'actions s'intègrent pleinement dans le processus de développement du contrôle interne comptable et d'amélioration de la qualité comptable.

LA SPIRALE « VERTUEUSE » DU CONTRÔLE INTERNE AU SERVICE DE LA QUALITÉ COMPTABLE



3.1. Cartographie des risques.

La cartographie est le support de pilotage visant à maîtriser les risques comptables. Elle donne une photographie consolidée. Elle doit être régulièrement actualisée.

3.1.1. Les différents types de cartographie.

Compte tenu de l'organisation générale du dispositif de contrôle interne comptable au ministère de la défense, les travaux de détection et d'évaluation des risques comptables doivent être conduits à trois niveaux distincts : ministériel, organique et local.

En premier lieu, la cartographie des risques est établie à l'échelle du ministère, et suit le modèle de cartographie des risques comptables défini en interministériel par la direction générale de la comptabilité publique. Elle constitue la vision consolidée des risques comptables de la Défense, établie à partir des différents éléments d'appréciation des risques existants.

En second lieu, chaque autorité responsable du contrôle interne comptable développe sa propre cartographie des risques, pour le périmètre qui la concerne. Elle est présentée selon le même format que celui adopté pour la cartographie ministérielle.

Enfin, une cartographie des risques locale est établie au niveau des entités attributaires de tâches comptables. Elle permet d'identifier ce qui est susceptible d'altérer la qualité comptable dans l'exécution de certaines tâches.

Dans tous les cas, l'établissement de la cartographie des risques a pour objectif l'identification des processus et tâches qui devront être couverts en priorité par le dispositif de contrôle interne comptable. Par l'identification de leviers d'actions, elle permet de prendre les mesures destinées à les fiabiliser, qui sont elles-mêmes intégrées dans les plans d'actions au niveau le plus approprié.

3.1.2. Méthodologie d'établissement de la cartographie des risques.

3.1.2.1. Fixation des objectifs.

Fixer des objectifs est une condition préalable à l'évaluation des risques. Le « responsable » doit se fixer des objectifs avant d'identifier les risques comptables qui sont susceptibles d'avoir un impact sur la qualité comptable.

Les objectifs à atteindre découlent de la notion de qualité comptable fixés par la LOLF. Pour chaque processus, il convient d'identifier et de caractériser (selon leur nature et leur niveau) les risques dont la matérialisation ferait obstacle au respect des critères de qualité comptable.

L'accent doit être mis naturellement sur les zones présentant le risque maximum, pour renforcer le dispositif de contrôle interne comptable.

3.1.2.2. Les outils de l'analyse des risques.

La démarche de détection des risques dépend des situations rencontrées, voire de l'environnement, de l'attitude de l'encadrement face au risque et de l'état dans lequel se trouve le contrôle interne comptable. Elle doit être le plus possible facilitée par les outils (statistiques, informatiques, etc.) qui permettent de faire apparaître et de renforcer les signaux que la complexité des organisations et des systèmes peuvent occulter.

L'analyse des risques se construit à partir d'éléments objectifs et empiriques, dont la combinaison permet de déterminer les processus à enjeux et présentant les plus forts risques, sur lesquels le ministère et/ou les acteurs du contrôle interne comptable doivent concentrer leurs efforts. Elle repose sur :

- l'analyse des enjeux financiers : les processus recouvrant les masses financières les plus importantes devront être privilégiés ;
- l'exploitation des supports d'audit comptable et financier : les observations formulées dans les rapports d'audit (interne ou externe) ou tout autre compte-rendu de contrôle sont des indicateurs essentiels pour la détermination des priorités ministérielles ;
- l'exploitation des résultats des contrôles menés par les responsables du contrôle interne comptable de premier et de deuxième niveau ;
- l'exploitation des résultats des examens conduits par le troisième niveau de contrôle interne comptable ;
- l'exploitation des comptes-rendus de contrôle du comptable : dans le cadre du contrôle hiérarchisé de la dépense, le comptable dispose de restitutions comportant des indicateurs de risque sous la forme d'un taux d'erreur (nombre, nature et montant des anomalies), qui constitue une mesure de la sinistralité par entité et par nature de dépense permettant d'identifier les processus de dépense défaillants et donc les zones de risques prioritaires ;
- l'exploitation des notes d'évaluation comptable (NEC) de la Cour des comptes : les nec, établies pour chacun des ministères, ont vocation à donner une appréciation, par processus comptable, des dispositifs de contrôle interne comptable tant sur les champs métiers qu'au niveau des systèmes d'information portant des données comptables et financières, et à mettre en exergue les points forts et les points faibles des dispositifs existants ;
- l'exploitation des rapports annuels de la Cour des comptes sur les comptes de l'État, en particulier les observations touchant explicitement le ministère de la défense ;

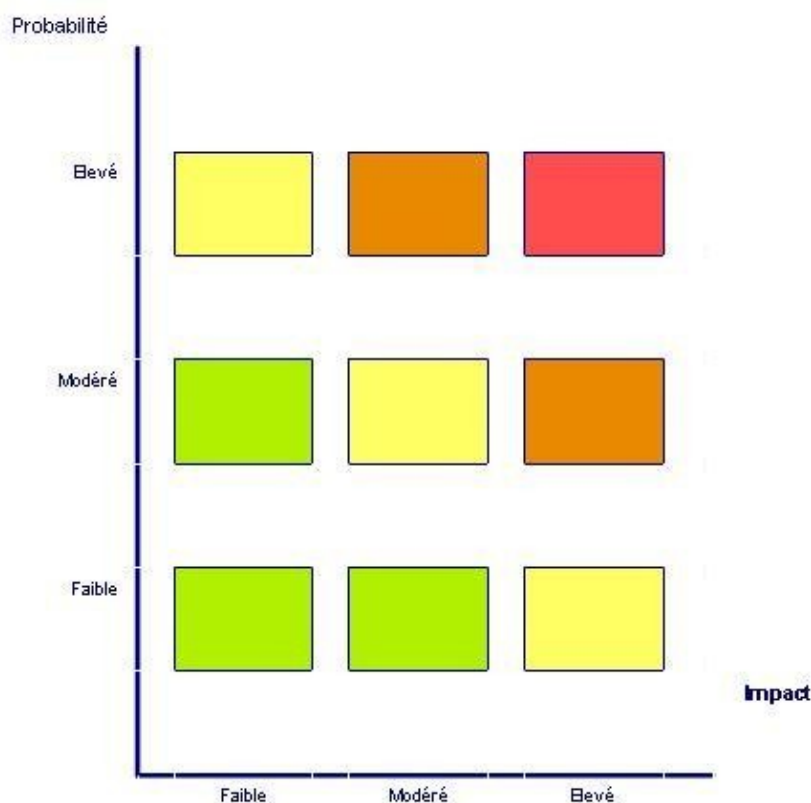
- la connaissance des opérations, des tâches, des processus et de l'environnement comptable détenue par les différents acteurs du contrôle interne comptable, y compris les événements conjoncturels susceptibles d'impacter la qualité comptable (réorganisation des structures administratives, insuffisance des effectifs ou fort taux de mouvement du personnel, réforme réglementaire modifiant la documentation existante, déploiement d'un nouveau système d'information etc.), qui est un critère essentiel de hiérarchisation des risques et de choix dans la priorisation des actions de déploiement du contrôle interne comptable.

La traçabilité des contrôles constitue non seulement un élément prépondérant de la démarche de certification mais également un outil essentiel de la gestion des risques : l'organisation d'un reporting régulier sur les constats opérés dans le cadre du contrôle interne comptable permet d'alimenter et d'affiner la cartographie des risques et d'actualiser le plan d'action.

3.1.2.3. Caractérisation des risques.

Dès lors qu'ils ont été détectés, les risques doivent être caractérisés, classés et hiérarchisés, pour s'assurer que les moyens déployés pour les couvrir sont suffisants, sans excéder de manière disproportionnée le bénéfice attendu.

C'est la combinaison entre la « probabilité de survenance » et « le niveau d'impact » qui détermine les risques qu'il convient de couvrir en premier lieu : les risques à fort impact et ayant une probabilité élevée de se réaliser.



3.1.2.4. Format de la cartographie des risques.

La cartographie ministérielle des risques comptables est organisée selon les cycles et processus définis dans le cadre du dispositif de contrôle interne comptable de l'État. Elle 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...).

Le ministère de la défense utilise le format défini en interministériel par la direction générale de la comptabilité publique, tel qu'il est présenté en annexe IV.

3.1.2.5. Identification des leviers de contrôle interne.

Pour chaque risque détecté, il existe des leviers d'action qui permettent de le maîtriser. La cartographie des risques est aussi l'occasion d'identifier ces leviers d'action, qui seront sélectionnés, hiérarchisés et mis en œuvre dans le cadre des plans d'actions.

À titre illustratif, la rédaction de guides de procédures, la mise au point de référentiels de contrôle interne ou encore l'élaboration d'un organigramme fonctionnel constituent des leviers d'action.

3.2. Les plans d'actions.

De la même façon que la cartographie des risques est établie à trois niveaux distincts, il existe trois types de plans d'action : le plan d'action ministériel, le plan d'action organique et le plan d'action local. Si la méthodologie de construction des plans d'action est similaire, leurs finalités sont distinctes :

- le plan d'action ministériel de contrôle interne comptable retrace les actions à mettre en œuvre sur l'ensemble du ministère, afin de corriger les dysfonctionnements identifiés lors des audits internes et externes ;
- le plan d'action organique définit les objectifs et les modalités de réalisation des opérations de contrôle au sein de chaque structure organique. À cet effet, la réflexion menée pour la mise au point du plan d'action est alimentée par les constats effectués précédemment à l'occasion du contrôle interne comptable de deuxième niveau ou des audits internes et externes ;
- le plan d'action local des entités attributaires de tâches ayant un impact comptable définit les objectifs et les modalités de réalisation des opérations de contrôle de premier niveau. À cet effet, la réflexion menée par les responsables des entités sous contrôle est alimentée par les constats effectués précédemment à l'occasion de leur propre contrôle interne comptable, ceux du deuxième niveau ou encore ceux des audits.

3.2.1. Le plan d'action ministériel.

3.2.1.1. Le principe.

Le plan d'action ministériel (PAM) est le support matérialisant la stratégie de maîtrise des risques et des processus comptables. Il est présenté annuellement au certificateur, et constitue, avec la cartographie des risques comptables, la feuille de route, selon une programmation pluriannuelle glissante, du chantier contrôle interne comptable au sein du ministère.

Il constitue l'outil de pilotage et de suivi des travaux liés à l'objectif de qualité comptable et de certification des comptes de l'État. Il s'inscrit dans une démarche pluriannuelle, mais doit être suivi et mis à jour annuellement. Comme la cartographie des risques, il est un outil stratégique qui relève de la compétence exclusive du ministère pour son champ de compétence.

3.2.1.2. L'élaboration et le suivi du plan d'action ministériel.

Le projet de plan d'action ministériel est établi dans le cadre d'une démarche collégiale associant la direction des affaires financières, le secrétariat permanent du comité ministériel d'audit et les grandes autorités organiques du ministère, avec l'appui du département comptable ministériel. Il ne devient effectif qu'après validation par le comité d'audit ministériel.

Il découle de l'exploitation de la cartographie des risques comptables établie au plan national : il la décline en formalisant, au niveau le plus fin, l'ensemble des risques attachés à chaque processus et fixe les actions à mener par le ministère pour les couvrir.

Après validation, il est transmis aux responsables du contrôle interne comptable.

3.2.1.3. Le contenu du plan d'action ministériel.

Le plan d'action ministériel doit permettre d'explicitier les choix retenus (organisation du contrôle interne comptable, processus à couvrir...), d'assurer un suivi de la diffusion du contrôle interne comptable et de dessiner une ligne directrice claire pour les acteurs impliqués dans ce chantier.

Dès lors, il présente de manière synthétique et dans une perspective pluriannuelle :

- les enjeux du déploiement du contrôle interne comptable : les axes stratégiques en termes d'objectifs (hiérarchisation des processus à couvrir), de périmètre fonctionnel et de calendrier ;
- le mode de diffusion des règles de contrôle interne comptable ;
- l'identification des acteurs : structure de pilotage, relais locaux et modalités d'intervention des comptables publics et de collaboration entre les acteurs ;
- les actions à mener pour chaque axe et leur calendrier (plan prévisionnel).

Compte tenu de l'approche en vue de la certification qui consiste à fonder la démarche sur les risques et les enjeux, l'objectif est de faire un diagnostic de l'ensemble des processus comptables, en commençant tout d'abord par les processus présentant les enjeux les plus significatifs.

3.2.1.4. Le format du plan d'action ministériel.

Le ministère de la défense adopte la présentation du plan d'action ministériel défini en interministériel par la direction générale de la comptabilité publique dont un modèle figure en annexe V.

3.2.1.5. Plan d'action ministériel et contrôle interne de troisième niveau.

Pour orienter les interventions du troisième niveau de contrôle interne comptable, la direction des affaires financières s'appuie sur la cartographie des risques établie par le ministère et sur le plan d'action ministériel. Elle tient compte en outre des contrôles réalisés par les entités de deuxième niveau et les auditeurs internes ou externes au ministère de la défense au titre de l'année écoulée.

3.2.2. Le plan d'action organique.

3.2.2.1. Le principe.

Le plan d'action organique est un élément essentiel du dispositif de contrôle interne.

Il formalise les choix en matière d'opérations de contrôle interne comptable de deuxième niveau, en accord avec les directives issues du plan d'action ministériel de contrôle interne comptable prévu au niveau national.

3.2.2.2. L'élaboration et le suivi du plan d'action organique.

Le plan d'action organique est établi annuellement à partir de la cartographie des risques propre à chaque autorité responsable du contrôle interne comptable. Il intègre les priorités arrêtées au niveau ministériel, mais peut s'en écarter, en fonction des circonstances locales. Dans tous les cas, de tels écarts doivent être explicités.

C'est un document évolutif. Il doit faire l'objet de mises à jour périodiques, en fonction des nouveaux risques détectés ou de l'absence de risque. Ces mises à jour doivent être formalisées et les nouveaux choix explicités.

Le suivi du plan d'action organique est de la responsabilité de l'autorité responsable du contrôle interne comptable, selon des modalités qu'il lui appartient de déterminer.

3.2.2.3. *Le contenu du plan d'action organique.*

Le plan d'action organique est la déclinaison au niveau de chacune des autorités organiques responsables du contrôle interne comptable des principes, modalités et priorités arrêtés dans le plan d'action ministériel. Il les précise et, le cas échéant, les adapte en fonction des caractéristiques et de l'environnement organisationnel et comptable propres à chaque entité.

En particulier, il précise et explicite les choix de l'autorité responsable du contrôle interne comptable quant aux processus à diagnostiquer. Compte tenu du nombre de processus obligatoires défini au niveau national, le niveau local peut être amené à choisir librement des processus supplémentaires ⁽⁶⁾. Les processus en causes sont soumis à la validation du responsable du contrôle interne comptable, qui, en tant que de besoin, encadrera les travaux de sélection desdits processus par les directives qu'il estimera nécessaires.

Il identifie également les opérations sensibles, qui sont celles suivies au niveau national et celles déterminées au niveau local.

3.2.2.4. *Le format du plan d'action organique.*

Le plan d'action organique pourra s'inspirer très largement du modèle présenté en annexe V pour le niveau national. Ce modèle peut être modifié/adapté à condition de retracer *a minima* les informations y figurant.

3.2.2.5. *Plan d'action organique et programmes des contrôles de deuxième niveau.*

À partir des éléments contenus dans le plan d'action organique, les responsables du deuxième niveau de contrôle interne comptable arrêtent leurs programmes de contrôle. Ceux-ci poursuivent un double objectif :

- préciser à des acteurs spécifiques du contrôle interne (à l'encadrement du premier niveau du contrôle interne comptable et aux membres de l'unité d'exécution du contrôle interne comptable de deuxième niveau) la nature, la fréquence, les modalités, la formalisation, et l'archivage des opérations de contrôle attendues d'eux.

Le programme des contrôles de deuxième niveau ne fixe pas directement d'objectifs aux acteurs chargés des autocontrôles et des contrôles mutuels. Ceux-ci doivent réaliser leurs contrôles selon la périodicité et les modalités définies dans les fiches d'autocontrôle ;

- permettre 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 de l'entité attributaire de tâches ayant un impact comptable placée sous contrôle.

Le programme des contrôles de deuxième niveau formalise notamment les opérations de contrôle qui devront être conduites, qu'il s'agisse des contrôles du premier niveau de contrôle interne comptable et des contrôles de corroboration. Il est déterminé selon la même logique que celle définie en matière d'opérations de contrôle de premier niveau, l'objectif étant de programmer un nombre pertinent de contrôles compte tenu de la situation locale et de le porter en priorité sur les processus à risque.

3.2.3. Le plan d'action local.

3.2.3.1. Le principe.

Le plan d'action local est l'outil défini au niveau des entités attributaires de tâches ayant un impact comptable, qui permet à l'encadrement de détailler les mesures à prendre pour fiabiliser les procédures et processus comptables des entités de premier niveau et obtenir ainsi une assurance raisonnable en matière de qualité comptable.

3.2.3.2. La mise au point et le suivi du plan d'action local.

La préparation du plan d'action local relève des responsables des entités de premier niveau, avec l'appui et sous le contrôle des acteurs du contrôle interne comptable de deuxième niveau.

Il est établi annuellement à partir de la cartographie des risques locale et prend en compte les priorités définies dans le plan d'action organique. Le cas échéant, il peut s'en écarter afin de prendre pleinement en compte les circonstances locales, à condition d'explicitier et de justifier de tels ajustements. Il est mis à jour périodiquement, en fonction de l'évolution des risques identifiés et de l'impact réel des mesures mises en œuvre.

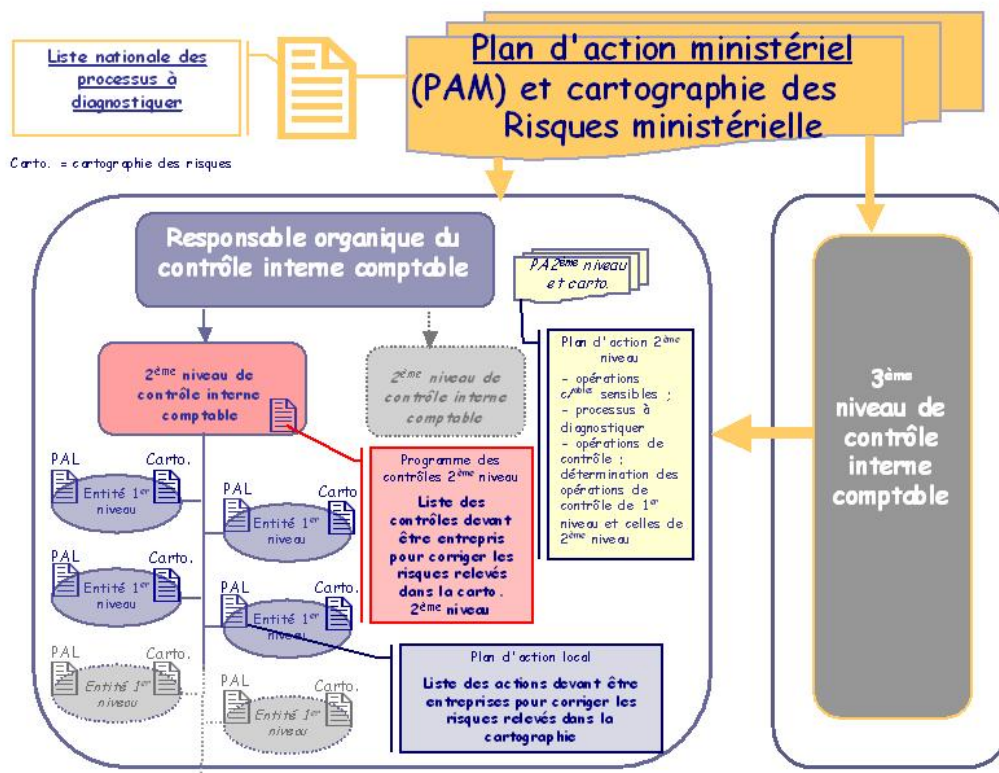
Le plan d'action local ne devient effectif qu'après validation par le responsable du deuxième niveau de contrôle interne comptable.

Le suivi de l'exécution du plan d'action local est assuré par les responsables des entités de premier niveau, qui en rendent compte aux responsables du contrôle interne de deuxième niveau, selon des modalités à déterminer par chacune des autorités organiques responsables du contrôle interne comptable. À ce suivi s'ajoutent les contrôles de deuxième niveau.

3.2.3.3. Le contenu du plan d'action local.

Le plan d'action local fixe les mesures à prendre afin de fiabiliser les processus et tâches identifiés comme prioritaires, identifie les personnes responsables de leur mise en œuvre et fixe les échéances de réalisation.

Ces mesures utilisent les différents leviers d'action mis en évidence dans la cartographie des risques et peuvent consister *(i)* à organiser les tâches, *(ii)* à mettre en œuvre un autocontrôle ou un contrôle mutuel inexistant, *(iii)* à compléter/corriger les modalités d'autocontrôles ou de contrôles mutuels existants et *(iv)* à documenter et *(v)* à assurer la traçabilité d'une procédure. Pour être efficaces, elles doivent être opérationnelles et donc précises dans leur objet et leurs modalités.



4. CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE ET AUTRES DISPOSITIFS.

4.1. Le contrôle interne comptable et les autres dispositifs de contrôle spécifiques au ministère de la défense.

Au sein du ministère de la défense, il existe des dispositifs de contrôle spécifiques, portant sur des périmètres définis : le contrôle des dépenses à bon compte et la surveillance administrative. Ces deux dispositifs peuvent participer au contrôle interne comptable selon le choix d'organisation et de mise en œuvre que feront les responsables du contrôle interne comptable.

4.1.1. Le contrôle des dépenses à bon compte.

Aux termes du décret n° 91-669 du 14 juillet 1991, « la vérification des comptes des formations administratives a pour objet le contrôle de toutes les opérations comptables afin de s'assurer de leur réalité, de leur exactitude et de leur conformité aux dispositions législatives et réglementaires ».

La vérification des comptes est assurée par des commissaires désignés à cet effet, qui exercent cette responsabilité particulière pour le compte du ministre de la défense devant lequel ils sont responsables.

La qualité comptable fait partie des objets de la vérification des comptes. La vérification des comptes participe de ce fait au dispositif de contrôle interne comptable et/ou d'audit interne comptable de chaque armée ou service interarmées.

4.1.2. La surveillance administrative.

La surveillance administrative est définie par l'article 10 du décret n° 91-669 du 14 juillet 1991 portant organisation générale des services de soutien et de l'administration au sein des armées et de la gendarmerie, ainsi que par l'arrêté du 26 juin 1997 relatif à la surveillance administrative et technique au sein des armées, de la gendarmerie nationale et des services interarmées.

Elle a pour objet de s'assurer que les besoins des formations sont satisfaits conformément aux dispositions législatives et réglementaires et d'apprécier à la fois les résultats obtenus et les moyens mis en œuvre pour les atteindre.

Elle consiste à vérifier l'efficacité, l'opportunité et la régularité des actes d'administration et de gestion de ces formations. Elle peut s'appuyer sur les opérations de vérification des comptes, et mettre en œuvre toute technique d'analyse.

La vérification des actes prend en compte également la correcte application des normes comptables dès lors qu'ils sont à l'origine ou qu'ils constituent un acte comptable.

Elle est exercée par les autorités de commandement et les directeurs de service sur les formations administratives militaires qui leur sont subordonnées.

4.1.3. Le contrôle interne comptable et les contrôles spécifiques du ministère de la défense.

Si le contrôle interne comptable et les contrôles spécifiques au ministère de la défense (surveillance administrative et vérification des dépenses à bon compte) présentent des interactions, ils se différencient en termes :

- de périmètre : les contrôles spécifiques s'appliquent au sein des armées, de la gendarmerie nationale et des services interarmées alors que le contrôle interne comptable s'applique à l'ensemble des services du ministère de la défense exerçant des activités ayant un impact comptable ;
- de champ d'application : le contrôle interne comptable s'applique à l'ensemble des opérations ayant un impact comptable, qu'elles soient opérées sur des crédits budgétaires, sur les masses ou encore sur les fonds d'avance alors que la surveillance administrative dépasse le champ comptable et que le contrôle des dépenses à bon compte s'applique aux fonds gérés par les formations administratives.

4.2. Le contrôle interne comptable et les contrôles du comptable public.

L'État est astreint, pour l'exécution de ses opérations financières, à l'observation de règles juridiques et techniques de tenue des écritures et d'établissement des comptes. Les règles juridiques ont constitué pendant très longtemps le corps principal de la comptabilité publique, les règles techniques n'y occupant qu'une place secondaire. Avec la loi organique relative aux lois de finances la qualité comptable constitue désormais un enjeu primordial, sans pour autant que le contrôle de la régularité des opérations soit remis en cause.

La LOLF confie au comptable public la responsabilité de la qualité comptable, qui s'ajoute à celle sur la régularité des dépenses et des recettes publiques. Cela étant, la fiabilisation des procédures grâce aux contrôles internes comptables doit permettre d'adapter les contrôles qu'opère le comptable public du fait de cette double responsabilité.

4.2.1. Le comptable public et la qualité comptable.

Les articles 27 à 31 de la LOLF font des comptables publics les garants de la qualité comptable. Cette responsabilité spécifique induit un renforcement de leur rôle en matière de contrôle interne comptable.

Dans le cadre d'une fonction comptable partagée, ce rôle ne se limite pas à la seule sphère des services du comptable mais s'étend à celle de l'ordonnateur.

En effet, les écritures comptables trouvent leur origine dans des événements initiés par l'ordonnateur en amont de l'intervention du comptable (il s'agit par exemple de la constatation du service fait, de l'information relative aux charges à payer, des amortissements ou encore du fait générateur des provisions). Dès lors, la fiabilité de l'information financière impose que les risques sur la qualité de l'information comptable soient maîtrisés aussi bien chez l'ordonnateur que chez le comptable.

4.2.1.1. Le comptable public garant de la qualité comptable. (7)

Dans le souci de renforcer la transparence de l'information financière, la LOLF impose au comptable public de veiller à « *la régularité, à la sincérité et à la fiabilité de l'image du patrimoine et de la situation financière de l'État* ». De ce fait, le comptable public doit :

- vérifier que les comptes sont conformes aux règles et procédures comptables en vigueur ou, en leur absence, aux principes généralement admis ;
- veiller à ce que la comptabilité permette « *de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance des événements enregistrés* » ;
- restituer par les comptes « *l'image fidèle du patrimoine de l'État et de sa situation financière* ».

Pour veiller au respect de ces règles, le comptable public doit s'assurer : (i) de la rigueur des procédures utilisées pour enregistrer les droits et les obligations de l'État et de leur capacité à garantir une information comptable exacte et exhaustive, (ii) de la validité des pièces justificatives, (iii) de l'exactitude des évaluations de toutes les opérations de fin d'exercice et, tout au long de l'exercice, (iv) de l'exacte évaluation des enregistrements à l'actif et au passif de l'État.

La qualité du dispositif de contrôle interne comptable mis en œuvre est donc un élément déterminant de l'appréciation que pourra porter le comptable public à ces différents titres, et par voie de conséquence, de la maîtrise par le ministère de la défense de la qualité des informations comptables relevant de sa responsabilité.

4.2.1.2. Le contrôle interne comptable appliqué dans les services du comptable public.

Le contrôle interne dans les services du comptable a été expérimenté jusqu'en 2005, puis généralisé à l'ensemble du réseau du Trésor public.

Il repose sur une architecture à trois niveaux :

- un premier niveau exercé par les différents services attributaires de tâches : il s'agit des autocontrôles, des contrôles mutuels et des contrôles de supervision ;
- un deuxième niveau réalisé par une entité distincte des services attributaires, dotée de compétences transversales et rattachée directement au trésorier-payeur général : la cellule qualité comptable (CQC).

Les contrôles effectués par la CQC ont pour objet de valider la réalité des constats opérés au premier niveau, d'analyser la pertinence des mesures correctives envisagées et de vérifier leur mise en œuvre au travers du suivi du plan d'actions de chaque service ;

- un troisième niveau exercé par un organisme central : la mission vérification des comptes de gestion (MVCG), qui centralise les informations obtenues par les différentes cqc afin d'obtenir une vision nationale consolidée des difficultés rencontrées lors des différents contrôles.

Chaque début d'année un plan prévisionnel de contrôle interne doit être réalisé par la CQC. Ce plan détermine les différents contrôles qui devront être exercés par les chefs de services (ou leurs adjoints suivant délégation) dans le cadre des contrôles de supervision *a posteriori* ainsi que les travaux devant être réalisés par elle-même dans le cadre des contrôles de deuxième niveau. Ce plan est constitué de contrôles rendus obligatoires par la direction générale de la comptabilité publique du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, suite aux constatations faites par la MVCG, ainsi que de contrôles choisis par la CQC en accord avec les chefs de service en fonction des risques relevés par ces derniers.

4.2.2. Le comptable public et la régularité de l'exécution des dépenses et des recettes publiques.

4.2.2.1. Les contrôles des comptables publics en matière de régularité des dépenses et des recettes publiques.

Les articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général de la comptabilité publique précisent les contrôles que le comptable public est tenu d'exercer tant en matière de recettes que de dépenses :

- en matière de recettes, ces contrôles portent sur l'autorisation de percevoir la recette, la mise en recouvrement des créances de l'organisme public et la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes ;
- en matière de dépenses, le comptable est tenu de s'assurer de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué, de la disponibilité des crédits, de l'exacte imputation des dépenses, de la validité de la créance et du caractère libératoire du règlement. En ce qui concerne la validité de la créance, le contrôle porte sur la justification du service fait et l'exactitude des calculs de liquidation, l'intervention préalable des contrôles réglementaires et la production des justifications. Les comptables publics vérifient également l'application des règles de prescription et de déchéance ;
- en matière de patrimoine, le comptable est tenu d'exercer le contrôle de la conservation des droits, privilèges et hypothèques et de la conservation des biens dont ils tiennent la comptabilité matière.

La mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances n'a rien changé aux diligences prévues par le décret du 29 décembre 1962, qui sont intégralement maintenues.

S'il n'effectue pas ces contrôles, le comptable public s'expose à la mise en jeu de sa responsabilité personnelle et pécuniaire par le juge des comptes, dans les conditions définies par l'article 62 de la loi de finances du 23 février 1963.

4.2.2.2. Des dispositions qui concourent à la qualité comptable.

Ces contrôles prévus aux articles 12 et 13 du décret du 29 décembre 1962 rejoignent, sur de nombreux points, les attentes exprimées par la LOLF en matière de qualité comptable.

Ainsi, par exemple, les contrôles du comptable doivent permettre d'identifier les factures se rapportant à l'exercice précédent, payées sur l'exercice suivant et de veiller à leur correcte comptabilisation.

Par ailleurs, les vérifications portant sur le service fait, sur la validité de la dépense, sur la liquidation ou encore sur l'exacte imputation sont d'ores et déjà des éléments qui contribuent à satisfaire aux exigences de la qualité comptable.

Il en va de même, en matière de recettes, lorsqu'il s'agit de vérifier l'autorisation de percevoir la créance, constater les droits acquis ou de s'assurer de la régularité des réductions et des annulations portées sur les ordres de recette.

4.2.3. L'évolution des modes de contrôle des comptables publics.

Le besoin convergent de sécurisation des procédures comptables et d'amélioration de l'exécution des recettes et des dépenses trouve sa concrétisation dans l'évolution des modes de contrôles exercés par les comptables publics.

En effet, la fiabilisation des procédures par la formalisation des contrôles internes comptables permet de réduire le besoin de contrôle *a priori*, systématique et exhaustif de la part du comptable public et d'y substituer ainsi un contrôle *a posteriori* orienté vers l'évaluation des procédures.

En matière de dépense publique, la mise en place du contrôle hiérarchisé de la dépense et du contrôle partenarial répond à cette approche en fonction des risques et des enjeux, et à la prise en compte de la fiabilisation des procédures.

4.2.3.1. Le contrôle exhaustif et hiérarchisé.

Dans un schéma de contrôle classique, le comptable public procède aux vérifications sur pièces de manière exhaustive. À cette méthode de contrôle, qui se justifie par la préoccupation de réduire totalement les risques d'irrégularité de la dépense, mais se caractérise par sa lourdeur et son coût, peut être substitué, à l'initiative du comptable, un contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD), dans un cadre fixé par la direction générale de la comptabilité publique, en prenant en compte à la fois les enjeux de la dépense, le niveau de qualité de l'ordonnancement tel qu'il peut être déduit du contrôle exhaustif précédemment exercé, et le volume critique des ordonnancements.

Le contrôle hiérarchisé de la dépense peut privilégier les dépenses complexes, à forts enjeux, comme les dépenses marquées précédemment par des anomalies. Le recours à ce mode de vérification relève d'une décision propre au comptable ; il ne requiert pas un accord préalable de l'ordonnateur dont il ne modifie ni les pratiques ni les contrôles propres. Le comptable peut revenir à tout moment et pour tout motif au contrôle exhaustif.

Le recours au contrôle hiérarchisé de la dépense vise l'efficacité des contrôles, pour les adapter à la mise en œuvre des systèmes d'information sécurisés et de procédures d'ordonnancement maîtrisées, la rationalisation de l'utilisation des moyens et l'optimisation du délai global de paiement de la dépense publique.

4.2.3.2. Le contrôle partenarial.

Au contraire du contrôle exhaustif ou du contrôle hiérarchisé, le contrôle allégé en partenariat (CAP) suppose la mise en œuvre d'une démarche commune à l'ordonnateur et au comptable. Le recours au contrôle partenarial est en effet conditionné par une appréhension conjointe des risques, non plus sur pièces, mais sur place, après avoir évalué, au travers d'une démarche d'expertise conduite en partenariat avec l'ordonnateur, la fiabilité de l'ensemble des procédures mises en œuvre dans la chaîne de la dépense concernée. Dès lors que l'audit ne révèle aucun risque significatif, ou que des mesures ont été prises en conséquence, le comptable public peut, en accord avec l'ordonnateur (accord formalisé par une convention), abandonner les contrôles contemporains, et alléger ses contrôles *a posteriori* en les concentrant sur le respect de la qualité des procédures observées lors de l'audit.

Cette modulation, qui peut aller jusqu'à la suppression des vérifications en fonction de la qualité des contrôles internes comptables mis en place par l'ordonnateur, s'articule avec la remise à plat des procédures organisationnelles internes.

Le contrôle partenarial instaure un nouveau cadre de relations entre l'ordonnateur et le comptable public, fondé sur la recherche d'une meilleure synergie des actions et sur la confiance. Il permet d'aller plus loin dans l'allègement et la rationalisation des modalités d'intervention de chacun des partenaires dans la recherche de l'efficacité.

4.3. Le contrôle interne comptable et l'audit.

L'audit est l'examen approfondi d'une activité dans le but d'émettre une opinion sur son fonctionnement et son efficacité. Si l'objectif premier est la vérification de la conformité à des normes, le but véritable est d'améliorer l'efficacité de la fonction auditée grâce à la formulation de recommandations.

L'audit porte sur les activités et les processus et non sur les acteurs. Il peut être soit interne, soit externe.

Encadré n° 5.

Audit interne et audit externe.

L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation grâce à ses constats et diagnostics une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue ainsi à une meilleure efficacité et à l'accroissement de la performance. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, de gestion et de pilotage, en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité.

Plusieurs éléments sont à retenir dans cette définition :

- une activité interne à une organisation : si l'unité d'audit interne exerce une fonction d'appréciation indépendante, elle appartient à l'organisme qu'elle est chargée d'auditer; en matière comptable, la maîtrise des risques suppose de dépasser la logique d'acteurs (ordonnateur/comptable) et de sécuriser les processus dans leur globalité, du fait générateur (i.e. service fait) à l'enregistrement définitif en comptabilité générale de l'État par le comptable. Dans ces conditions, l'audit interne comptable est exercé par des organes propres aux ministères qui participent aux processus comptables : ceux du ministère de la défense et ceux du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique ;
- une activité qui intervient ex post par rapport aux opérations ayant un impact comptable qui sont à analyser, dans une perspective d'amélioration de l'existant ;
- une activité indépendante et objective : elle ne peut être correctement exercée que si elle est indépendante des processus comptables. L'audit interne est placé sous l'autorité directe de la « direction » et lui rend compte directement. Il constitue donc un élément à la disposition de la direction, pour l'assister dans sa mission. En corollaire, il a accès à l'ensemble des entités et installations de l'organisme, ainsi qu'à l'ensemble des informations utiles et probantes de l'entité auditée. Il peut s'entretenir auprès de tout le personnel ;
- une activité qui a pour but de donner à cette organisation une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise des opérations ayant un impact comptable ;
- une activité qui apporte des conseils d'amélioration : tout audit débouche sur des conclusions et des recommandations, dans un but d'amélioration des processus et de la performance ;
- une approche méthodique : l'audit interne respecte des normes qui lui permettent de garantir un travail objectif, appuyé sur des compétences et étayé sur des éléments probants (suffisants, pertinents et fiables) ;
- une évaluation qui porte sur les processus de management des risques, de contrôle et de gestion. L'audit s'attache autant à la sécurité (préservation du patrimoine de la structure) qu'à la régularité des opérations ayant un impact comptable (conformité à la réglementation, etc.) et des comptes ;
- les travaux de l'audit interne doivent être documentés (justification des contrôles réalisés et des conclusions auxquelles l'auditeur est parvenu, conservation des documents justificatifs).

Mené selon les mêmes méthodes que l'audit interne, l'audit externe est pratiqué par un organisme indépendant de l'entité auditée. En matière comptable, il a pour principal objectif la certification des comptes et l'expression d'une opinion sur la régularité, la sincérité et la fidélité de l'image donnée par les états financiers par référence aux normes (recueil des normes comptable de l'État) et à la réglementation en vigueur (normes comptables, guide des procédures comptables). L'audit externe du ministère de la défense est exercé principalement par la Cour des comptes.

4.3.1. *L'audit interne du ministère de la défense et les dispositifs de contrôle interne.*

4.3.1.1. *L'organisation de l'audit interne au ministère de la défense.*

Le dispositif d'audit interne de la Défense s'appuie sur de nombreuses structures, de statuts, de potentiel et de périmètres très variables, dont les missions recouvrent la notion d'audit interne sans pour autant s'y limiter :

- les structures directement rattachées au ministre : il s'agit du contrôle général des armées, qui a une compétence générale, et des inspecteurs généraux des armées, dont la compétence est d'attribution ;
- les inspecteurs civils et militaires ;
- les dispositifs d'audit spécialisés (par exemple, le service d'audit de l'air), constitués à l'initiative des responsables organiques sur des périmètres définis, sans préjudice des processus de vérification des comptes et de surveillance administrative mentionnés précédemment.

Encadré n° 6.

Contrôle général des armées, inspecteurs généraux et inspections du ministère de la défense.

Le contrôle général des armées (CGA) :

Aux termes du décret n° 64-726 du 16 juillet 1964, modifié, « *le contrôle général des armées assiste le ministre chargé des armées pour la direction de la gestion de son ministère en vérifiant, dans tous les organismes soumis à son autorité ou à sa tutelle, l'observation des lois, règlements et instructions ministérielles ainsi que l'opportunité des décisions et l'efficacité des résultats au regard des objectifs fixés et du bon emploi des deniers publics. Dans tous ces organismes, il sauvegarde les droits des personnes et les intérêts de l'État. [...]* ».

Organe à la disposition du ministre, le CGA s'assure de l'exécution de ses directives et décisions ainsi que du respect des lois et règlements, mais mesure également l'efficacité de l'organisation et de l'action des services, recherche les causes des déficiences constatées et propose les améliorations nécessaires. Il effectue à la demande du ministre ou à sa propre initiative des études et des enquêtes. Dans ce cadre, il peut intervenir sur le contrôle interne comptable mais aussi plus directement examiner les comptes de tel ou tel organisme. Des actions d'audit interne comptable peuvent donc être conduites en tant que telles ou comme un élément constitutif d'une enquête sur un autre sujet. Le CGA exerce en outre des activités spécifiques de surveillance des marchés publics, d'élaboration de la réglementation relative au matériel de guerre et d'inspection du travail et des installations classées pour la protection de l'environnement. Il conduit par ailleurs des enquêtes interministérielles avec d'autres inspections ministérielles et intervient au titre du ministère de la défense dans les travaux et audits du comité interministériel d'audit des programmes (CIAP).

Les inspecteurs généraux des armées :

Au nombre de six, les inspecteurs généraux des armées sont des officiers généraux des armées, de la gendarmerie, du service de santé et de la délégation générale pour l'armement, qui remplissent sous l'autorité du ministre « des missions d'inspection, d'étude et d'information s'étendant à l'ensemble des armées, de la gendarmerie nationale et de la délégation générale pour l'armement. [Ils] portent notamment leur attention sur l'aptitude des forces armées à mener des opérations interarmées » (article 1 du décret n° 2000-808 du 25 août 2000 fixant les attributions des inspecteurs généraux des armées). À cet effet, ils s'appliquent à évaluer en priorité des fonctions transverses selon une perspective interarmées et de façon collégiale.

Les inspecteurs civils :

Le SGA dispose également de trois inspecteurs civils, respectivement compétents pour :

- les affaires générales et le patrimoine ;
- le personnel civil de la Défense ;
- l'inspection technique de l'infrastructure de défense.

En matière comptable et financière les travaux de ces différentes structures sont coordonnés par le comité ministériel d'audit interne comptable et financier, créé par arrêté du 11 octobre 2007.

Celui-ci a pour principale mission la définition, au nom du ministre, de la politique d'audit du ministère dans les domaines relatifs à l'exécution des lois de finances et la comptabilité. Dans ces domaines, il programme les audits d'intérêt ministériel, en coordonne la mise en œuvre par les entités de contrôle et d'inspection du ministère, assure le suivi des actions décidées à l'issue des audits et assure la cohérence des actions des organismes du ministère compétents en matière d'audit, dans le respect des attributions générales des responsables de programme et des chefs d'état-major et sans préjudice des attributions du contrôle général des armées.

Il approuve également les méthodes et les outils mis en œuvre par les auditeurs, s'assure de la diffusion des bonnes pratiques en matière d'audit au sein du ministère et veille à l'indépendance des auditeurs dans l'exercice de leurs missions.

En outre, il évalue la qualité du contrôle interne mis en œuvre au sein du ministère.

Présidé par le chef du contrôle général des armées, il se compose de 9 membres, dont les représentants des responsables de programme, les majors généraux de l'armée de terre, de l'armée de l'air et de la marine, et le directeur des affaires financières. Le comité peut s'adjoindre 3 personnalités qualifiées, éventuellement extérieures au ministère de la défense. Le contrôleur budgétaire et comptable ministériel peut être invité à participer aux réunions du comité.

Le comité dispose d'un comité technique et d'un secrétariat permanent. Il se réunit au moins 3 fois par an, et produit chaque année un rapport présentant le bilan de son activité, ainsi qu'un rapport sur l'état du contrôle interne comptable au sein du ministère.

4.3.1.2. L'audit interne du ministère de la défense et les audits du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique.

Dans le cadre d'une fonction comptable partagée entre l'ordonnateur et le comptable, des audits réalisés en partenariat entre les auditeurs internes du ministère de la défense et ceux du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique permettent d'appréhender la fonction comptable dans sa globalité et selon la logique nouvelle et intégrée de processus.

Au sein du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, c'est la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle (MAEC) qui se voit confier le soin de réaliser des audits comptables et financiers en partenariat avec les auditeurs internes des ministères. La MAEC est une mission d'audit interne exclusivement centrée sur la régularité des données financières (organisation, procédures, opérations comptables et financières).

Outre le fait qu'elle réalise les audits internes comptables des services déconcentrés du Trésor public et des services centraux de la direction générale de la comptabilité publique, la MAEC est chargée des relations avec les institutions et corps de contrôle dans le domaine comptable. C'est dans le cadre de cette dernière attribution que la maec est amenée à participer aux audits internes comptables en partenariat.

4.3.1.3. L'audit interne et le contrôle interne comptable.

D'une façon générale, en matière comptable et financière, l'audit interne se distingue du contrôle interne par sa périodicité, ses acteurs, ses domaines d'intervention et ses conséquences. Ils se différencient également par leur degré d'indépendance : si le dispositif de contrôle interne s'inscrit dans la chaîne hiérarchique de l'entité dans laquelle il est mis en œuvre et relève directement de la responsabilité des autorités organiques du ministère, les acteurs de l'audit interne bénéficient d'une large autonomie, voire d'une pleine indépendance à l'égard des organismes qu'ils ont la mission de contrôler.

Surtout, l'audit interne est un élément indispensable du dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers, complémentaire du contrôle interne comptable, dont il évalue l'efficacité et au bénéfice duquel il formule des recommandations d'amélioration. En ce sens, un audit interne efficace contribue à renforcer et à améliorer les dispositifs de contrôle interne comptable.

	CONTRÔLE INTERNE.	AUDIT INTERNE.
Périodicité	Permanent. Préventif ou détectif.	Missions ponctuelles mais régulières.
Acteurs	Tous les acteurs attributaires de tâches ayant un impact comptable. Contrôleurs relevant de l'autorité du responsable de l'entité sous contrôle. Direction des affaires financières.	Structures dédiées et indépendantes de l'organisme contrôlé.
Domaines	Respect des critères de qualité comptable dans tous les processus comptables mis en œuvre par le ministère	Évaluation du respect des procédures et du management des risques, dans une perspective d'amélioration. Évaluation du dispositif de contrôle interne comptable
Conséquences	Prévention, détection et correction des irrégularités.	Diagnostic, recommandations.

4.3.2. *Audit externe (8), audit interne et contrôle interne comptable.*

Le principal auditeur externe ⁽⁹⁾ du ministère de la défense est la Cour des comptes, dans le cadre de sa mission de « *certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État* » (article 58 de la loi organique du 1^{er} août 2001).

À ce titre, elle est amenée à se prononcer chaque année sur la qualité et la fiabilité des comptes de l'État et cherche à obtenir l'assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'erreurs significatives de nature à affecter la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État. Elle ne réalise pas un contrôle exhaustif des opérations comptables de l'État, mais applique une « approche par les risques » conformément aux normes d'audit externe reconnues au plan international.

Encadré n° 7.

Les missions de la Cour des comptes.

Les interventions de la Cour des comptes en vue de l'accomplissement de sa mission de vérification des comptes et de certification des états financiers produits par l'État sont de différents types :

Les missions intermédiaires, qui se déroulent généralement à l'automne, ont pour objet de mesurer au cours de l'exercice, au moyen de « tests de procédure », les risques pesant sur les procédures comptables du fait, notamment, des déficiences ou de l'absence de contrôle interne. Elles permettent d'orienter les recherches d'anomalies effectuées lors des missions finales. Ces missions peuvent également s'attacher à examiner de manière détaillée une procédure comptable, un site particulier ou un système d'information.

Les missions finales, qui sont conduites après la clôture de l'exercice, visent à repérer les anomalies comptables dans les états financiers et à en obtenir la rectification. Cette recherche s'effectue grâce à des tests dits « substantifs » faisant appel à diverses techniques : inspections, revues analytiques, sondages, confirmations directes, etc. Au fil du déroulement des missions finales, la Cour transmet à la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) des « observations d'audit » dans lesquelles elle consigne les anomalies relevées dans les comptes. Ces observations d'audit se concluent, le cas échéant, par des demandes de modification des états financiers qui peuvent revêtir diverses formes (corrections d'écritures, présentation des états financiers, contenu de l'information financière). En réponse à chaque observation d'audit, la DGCP précise, en expliquant la raison, si elle a ou non tenu compte des demandes de la Cour. Celle-ci décide alors de maintenir ou non ses observations.

Par ailleurs, à côté de ces missions d'audit classiques, la Cour établit des notes d'évaluation de la comptabilité (NEC) qui répondent à la spécificité du cadre comptable de l'État. Ces notes analysent la mise en place du nouveau référentiel comptable dans chacun des départements ministériels. Ces notes permettent à la Cour de préciser son évaluation des risques comptables en vue de la certification.

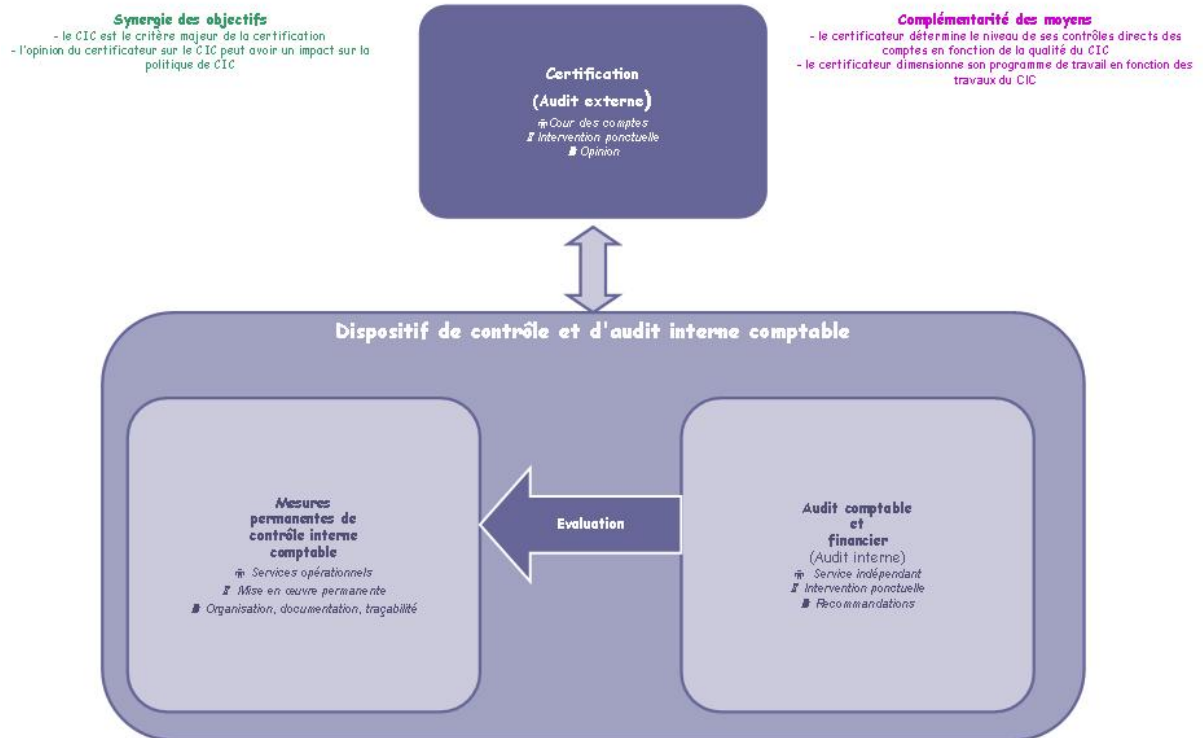
La certification des comptes conforte l'exigence de qualité des comptes, puisque l'opinion du certificateur porte notamment sur la conformité des comptes au référentiel comptable, et impose de ce fait la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne et d'audit interne performant, en tant qu'ils constituent des éléments de fiabilité des processus comptables.

En outre, comme tout commissaire aux comptes, la Cour s'appuie sur le dispositif de contrôle interne comptable et d'audit interne mis en œuvre dans chacun des ministères pour déterminer la nature et l'étendue des vérifications à mener : plus le dispositif de contrôle interne s'avère solide, plus les tests sont limités. À l'inverse, un contrôle interne jugé peu fiable et/ou un audit interne défailant induisent une présomption de mauvaise qualité des comptes et conduisent le certificateur à mener des contrôles plus poussés, voire à limiter l'étendue de ses travaux de certification et donc la portée de son opinion.

L'évaluation des modalités de contrôle et d'audit internes comptables entrent donc pleinement dans le champ des vérifications de la Cour, et le dispositif déployé fait périodiquement l'objet d'un examen attentif.

L'un des enjeux de la maîtrise par l'ensemble des services des pratiques du contrôle et de l'audit internes comptables est aussi, à terme, la complémentarité dans les approches : dès lors que le certificateur aura confiance dans les travaux conduits en interne et dans les mécanismes interne de fiabilisation des procédures et des comptes, il limitera ses propres investigations aux seules zones qu'il considère encore à risque.

Schéma d'ensemble de l'audit interne et de l'audit externe.



Le ministre de la défense,

Hervé MORIN.

(1) En particulier dans son article 31 : « les comptables publics chargés de la tenue et l'établissement des comptes de l'État veillent au respect des principes et règles mentionnés aux articles 27 à 30. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures ».

(2) L'engagement juridique en tant qu'acte traduisant l'opportunité d'une décision n'est pas compris dans le périmètre du contrôle interne comptable. Par contre, il doit être intégré dans ledit périmètre dès lors qu'il constitue une pièce justificative pour la comptabilité générale. C'est notamment le cas dans le cadre des opérations d'inventaire pour déterminer les charges à payer, les charges constatées d'avance, les provisions, etc.

(3) Le guide des procédures comptables interministériel s'applique au ministère de la défense à défaut d'adaptations apportées par celui-ci pour les dépenses ou procédures qui lui sont spécifiques. Ces adaptations figurent dans un guide des procédures comptables ministériel.

(4) Si les contrôles mutuels sont nombreux, l'encadrement se contentera de quelques contrôles qui auront pour objectif de s'assurer de l'efficacité des sécurités mises en place. À l'inverse, si ces contrôles mutuels n'existent pas ou peu, l'encadrement devra intervenir plus fréquemment afin de pouvoir obtenir une assurance raisonnable quant à la qualité des opérations passées.

(5) L'arrêté du 28 décembre 2005 portant organisation de la direction des affaires financières prévoit que « la sous-direction de la fonction financière et comptable coordonne et suit l'application des procédures comptables de contrôle interne destinées notamment à garantir la qualité des informations comptables du ministère ».

(6) Si un processus désigné au niveau national comme obligatoire en n a déjà fait l'objet d'un diagnostic en n-1, au titre du diagnostic du processus librement choisi, il n'est pas nécessaire de le diagnostiquer à nouveau.

(7) S'agissant des dépenses à bon compte et des recettes effectuées par les trésoriers militaires, le rôle du comptable public en matière de qualité comptable est adapté.

(8) Ne sont pas abordés dans la présente instruction, les audits réalisés par les corps d'inspection des institutions européennes (celles-ci sont amenées à intervenir afin d'auditer l'utilisation des subventions que l'Union européenne octroie), ni ceux réalisés par l'Inspection générale des finances (qui est compétente pour auditer les comptables publics mais également les ordonnateurs).

(9) En tant que de besoin, le ministère de la défense peut recourir à des prestataires extérieurs, y compris dans le cadre de marchés de prestation de services conclus avec des cabinets d'audit ou de conseil, des experts, etc. pour auditer ponctuellement certaines procédures spécifiques.

ANNEXE I.
**LISTE DES PROCESSUS COMPTABLES AUXQUELS LE MINISTÈRE DE LA DÉFENSE
PARTICIPE.**

1. CYCLE « CHARGES ».

1.1. Processus du sous-cycle « Dépenses après ordonnancement ».

- commande publique ;
- intervention ;
- baux ;
- transports, déplacements, missions et réception ;
- impôts et taxes ;
- acquisition de biens immobiliers et mobiliers.

1.2. Processus du sous-cycle « Dépenses sans ordonnancement ».

- pensions.

1.3. Processus du sous-cycle « Dépenses sans ordonnancement préalable ».

- rémunérations et cotisations sociales ;
- prestations d'action sociale ;
- exécution des décisions de justice.

1.4. Processus du sous-cycle « Avances et dotations aux collectivités et organismes publics ».

- versements aux États étrangers et organisations internationales.

1.5. Processus du sous-cycle « Dépenses des formations militaires de la défense ».

- dépenses des formations militaires sur masses ;
- dépenses exceptionnelles des formations militaire (dites dépenses 701/6) ;
- dépenses des formations militaires par traite de la marine ;
- dépenses des formations militaires payées par les payeurs et régisseurs consulaires ;
- dépenses des formations militaires par avance consulaire ;
- dépenses des formations militaires sur fonds d'avance.

2. CYCLE « IMMOBILISATIONS ET STOCKS ».

2.1. Processus du sous-cycle « Immobilisations ».

- parc immobilier ;

- immobilisations incorporelles ;
- autres immobilisations corporelles.

2.2. Processus du sous-cycle « Stocks ».

- fournitures (stocks de consommation courante) ;
- matières premières et en-cours de production (stock dans le cadre d'une production).

3. CYCLE « ENGAGEMENTS ET PROVISIONS ».

Processus :

- engagements donnés ;
- engagements reçus ;
- provisions pour risques et charges.

4. CYCLE « TRÉSORERIE ».

Processus :

- comptes du Trésor à la Banque de France ;
- numéraire ;
- autres organismes bancaires et assimilés.

5. CYCLE « PRODUITS ».

Processus :

- recettes étrangères à l'impôt et au domaine ;
- fonds de concours ;
- répétition de l'indu et rétablissements de crédit.

6. CYCLE « ÉTATS FINANCIERS ».

Processus :

- centralisation des opérations des régisseurs de l'État.

Remarque : le rattachement des opérations de fin d'exercice est réalisé au processus à l'origine des écritures analysées.

ANNEXE II.
L'ORGANIGRAMME FONCTIONNEL.

La vocation d'un organigramme fonctionnel est de formaliser la répartition et la séparation des fonctions pour s'assurer que toutes les tâches sont réparties entre les agents, que des contrôles mutuels sont organisés et que les contrôles clefs sont bien prévus dans la procédure, tant au niveau des agents que de l'encadrement.

Dans cette optique, les organigrammes fonctionnels se construisent selon deux axes structurants :

- un axe « métiers » qui correspond à la déclinaison du circuit comptable en niveaux composant la cartographie comptable et financière.

La décomposition du processus comptable se structure autour de trois niveaux clefs allant de la procédure à l'opération pour lesquels chacun des acteurs est à même de se situer :

- procédures : enchaînement des tâches réalisées dans le cadre d'un processus. Les procédures comptables retranscrites dans les organigrammes fonctionnels types sont celles qui aboutissent à une écriture comptable ou qui constituent le fait générateur d'une autre procédure comptable ;
- tâches : exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables (par exemple « réception de la marchandise » pour la procédure « liquidation ») ;
- opérations : elles constituent le niveau le plus fin de l'organigramme fonctionnel. Les opérations identifiées dans les organigrammes fonctionnels correspondent à une typologie d'actions réalisées par les opérationnels ayant une incidence sur la qualité comptable du circuit dans son ensemble ;
- un axe reprenant les éléments clefs attendus par le certificateur (et au-delà tout auditeur).

Cet axe doit permettre de répondre à deux questions :

« Qui fait quoi dans l'organisation » ?

Est-ce que l'organisation développe des dispositifs de maîtrise du risque d'ordre juridique et informatique ?

ANNEXE III.
LES FICHES D'AUTOCONTRÔLE ET LES GRILLES DE CONTRÔLE.

PRÉSENTATION TYPE D'UNE FICHE DE CONTRÔLE.

La fiche d'autocontrôle est structurée en fonction des contrôles devant être effectués par chaque acteur de premier niveau de contrôle interne comptable dans le cadre des tâches (au sens du dispositif du contrôle interne comptable) qu'il réalise.

Elle constitue une « check list » des contrôles auxquels il doit être procédé à chaque fois qu'une tâche donnée est réalisée, et qui s'intègrent dans l'exécution de la tâche comptable. Il est donc indispensable que chaque fiche soit exhaustive. La fiche d'autocontrôle n'est donc pas une fiche que l'acteur de premier niveau doit remplir à chaque fois qu'il exécute une tâche comptable.

A minima, la fiche d'autocontrôle détaille, pour chaque contrôle devant être opéré, les informations suivantes :

- l'objet et la nature du contrôle ;
- la périodicité du contrôle (quotidienne, hebdomadaire, mensuelle, trimestrielle....) ;
- les modalités d'exercice du contrôle ;
- les documents devant servir pour le contrôle ;
- les modalités de formalisation du contrôle ;
- l'identité de la ou des personnes devant normalement réaliser ce contrôle, ainsi que son ou leurs suppléants. Ces informations doivent être reprises dans l'organigramme fonctionnel de l'entité sous contrôle.

Si l'architecture générale d'une fiche de contrôle peut se présenter comme suit, les responsables du contrôle interne comptable sont libres d'adapter le modèle proposé en fonction de leurs souhaits, besoins et contraintes particulières.

Illustration d'une fiche d'autocontrôle au travers de la tâche « Réception des biens acquis à titre onéreux ou gratuit ».

Service	
Version du document	
Date de la mise à jour du document	

Cycle/Sous-cycle	<i>Immobilisations et stocks/ Autres immobilisations corporelles</i>
Processus	<i>Autres immobilisations corporelles</i>
Procédure	<i>Réception et définition des biens corporels immobilisés</i>

Diagramme¹ des opérations de la tâche « Réception des biens acquis à titre onéreux ou gratuit »
<p>1 Un diagramme est une représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents, postes de travail, de décisions, de responsabilité d'opérations sont représentés par des symboles réunis les uns aux autres suivant l'organisation de l'entité.</p>

Tâche : Réception des biens acquis à titre onéreux ou gratuit						
Objet du contrôle	Nature du contrôle	Modalités d'exercice du contrôle	Documents devant être servis pour le contrôle	Modalités de formalisation du contrôle	Identité de la (des) personne(s) devant réaliser le contrôle	Identité du(es) suppléant(s)
Opération 1 : Contrôle quantitatif						
Contrôle 1.1 « xx » <i>(indiquer l'objet du contrôle)</i>						
Contrôle 1.2 « xx »						
Contrôle 1.3 « xx »						
Contrôle 1.4 « xx »						
etc.						

Opération 2 : Enregistrement dans l'outil dédié						
Contrôle 2.1 « XX »						
Contrôle 2.2 « XX »						
Contrôle 2.3 « XX »						
Contrôle 2.4 « XX »						
etc.						
Opération 3 : Archivage						
Contrôle 3.1 « XX »						
Contrôle						

Présentation type d'une grille de contrôle utilisée par l'encadrement ⁽¹⁾ (*premier niveau de contrôle interne comptable*).

La grille de contrôle est utilisée par l'encadrement du premier niveau de contrôle interne comptable dans le cadre des contrôles de supervision des opérations de contrôle *a posteriori* qu'il réalise.

A minima, la grille de contrôle détaille les informations suivantes :

- l'identité de la personne ayant effectué le contrôle ;
- la date à laquelle le contrôle a été pratiqué ;
- la nature du contrôle opéré ;
- l'échantillon d'opérations ayant un impact comptable contrôlé ;
- les points analysés ;
- les constats opérés ;
- les mesures à mettre en œuvre pour résoudre les dysfonctionnements détectés.

Illustration d'une grille de contrôle.

Identité de la personne ayant effectué le contrôle	
Date à laquelle le contrôle a été effectué	
Service contrôlé	
Nature du contrôle opéré	Contrôle <i>a posteriori</i> des opérations relatives à (indiquer les opérations faisant l'objet d'un contrôle)

Éléments d'information relatifs à l'échantillon :

Périmètre de l'échantillon	
Période contrôlée	Du .././.... Au .././....
Taille de l'échantillon	
Critères de sélection de l'échantillon (quantité, qualité)	
Critères de sélection de l'échantillon	

	Qui procède au contrôle	etc.	etc.	Constats opérés	Mesures à mettre en œuvre afin de pallier aux dysfonctionnements relevés.
<i>Exemple :</i> <i>Les informations figurant sur la facture correspondent-elles à celles figurant sur le mandat :</i> - <i>montant ;</i> - <i>date de la facture ;</i> - <i>en-tête du fournisseur ;</i> - <i>référence bancaire.</i>					
etc.					
etc.					
etc.					

(1) N'est pas abordée dans la présente annexe, la grille de contrôle utilisée par le deuxième et/ou troisième niveau de contrôle interne comptable.

ANNEXE IV.

LE MODÈLE DE LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES DU NIVEAU NATIONAL.

La cartographie des risques comptables ministérielle est organisée selon les cycles et processus définis dans le cadre du dispositif de contrôle interne comptable de l'État.

Les processus figurent en ligne. En colonne sont indiqués les six catégories de risques (organiser/attribuer les tâches, organiser/points de contrôle, organiser/conservation des biens et valeurs, documenter, tracer/identification des acteurs, tracer/traçabilité des opérations comptables).

À chacun des croisements entre un processus et une catégorie de risque, un code couleur indique le niveau de risque associé (vert pour un risque faible, jaune pour un risque moyen et rouge pour un risque fort).

Certains cas peuvent être sans objet pour certains processus. Par exemple, la conservation des biens et valeurs est une catégorie de risque générale qui n'existe pas pour certains processus. Dans ce cas, la mention « sans objet » est formalisée à la place du code couleur.

Au niveau de chaque processus figure une estimation de l'enjeu financier qu'il représente et sa part dans l'ensemble du cycle.

Une colonne « observation » permet, le cas échéant, de formaliser un ou plusieurs éléments déterminant la cotation du risque (exemple, taux d'anomalies global ministériel) et/ou susceptible de remettre en cause à court ou à moyen terme l'évaluation du risque (exemple : rédaction d'un guide de procédure, réalisation d'un audit, application informatique défaillante, etc.).

Illustration.

Processus	Normes comptables	Organiser			Documenter	Tracer		Observation
		Attribution des tâches	Points de contrôle	Conservation des biens et valeurs		Identification des acteurs	Traçabilité des opérations	
Cycle charge								
Dépenses après ordonnancement								
Commande publique				SANS OBJET				Taux d'anomalie global > à 5 p. 100
Enjeu financier (Mds d'€)								
0,29								
	<i>Risque faible</i>	<i>Risque élevé</i>			<i>Risque moyen</i>			

L'appréhension des risques comptables suppose une analyse fondée sur les trois principes structurant le contrôle interne comptable : documenter, organiser et tracer (cf. notamment points 1.3 et 1.4 de l'instruction).

Cette analyse vise à évaluer dans quelle mesure les actions concrètes d'application de ces trois principes, qui permettent la maîtrise des procédures, ont été ou non mises en place :

- organiser : organisation des tâches, des contrôles et de la protection des fonds, valeurs et biens ;
- documenter : guides de procédures et organigramme fonctionnel ;

- tracer : traçabilité des opérationnels et des opérations (identification des acteurs, piste d'audit ; archivage etc.).

ANNEXE V.
LE FORMAT DU PLAN D'ACTION MINISTÉRIEL.

Le plan d'action ministériel détaille les actions nécessaires pour couvrir les zones de risque identifiées dans la cartographie des risques. Il se structure autour de 10 points clefs pour circonstancier, tracer et suivre les actions identifiées :

Illustration.

[1]	[2]	[3]	[4]	[5]	[6]	[7]	[8]	[9]	[10]
Cycles/ processus	Catégorie de risque	Risque	Critère de qualité comptable	Services centraux (SC) entité locale (EL)	Priorité	Action	Responsable	Calendrier	Origine et date recommandation
Commande publique	Documenter	R1. Insuffisance du dispositif de contrôle interne comptable	Tous	SC		Finaliser l'adaptation du RCIC pour constituer un document de référence exploitable par les services centraux du ministère			

- 1^{re} colonne « Cycles/processus » : identification du cycle ou du processus couvert par le plan d'action ;
- 2^e colonne « Catégorie de risque » : détermination de la catégorie de risque à laquelle se rattache l'action ;
- 3^e colonne « Risques » permettant de qualifier plus en détail le risque identifié. La déclinaison des risques se rattache à une catégorie de risque. Par exemple, pour la catégorie de risque « documenter », deux risques ont été identifiés : une insuffisance du dispositif du contrôle interne comptable (r1), et, une défaillance dans la réalisation des opérations comptables (r2) ;
- 4^e colonne « Critère de qualité comptable » : mention du ou des critères opérationnels de qualité comptable entaché(s) par la défaillance constatée ;
- 5^e colonne : échelon cible visé par l'action (service central et/ou entité locale) ;
- 6^e colonne : niveau de priorité alloué à l'action ; les actions prioritaires pourront être marquées par le signe « + » ;
- 7^e colonne : description de l'action ;
- 8^e colonne : désignation du responsable de l'action (armée de terre, armée de l'air, marine, service des moyens généraux, etc.) ;
- 9^e colonne « calendrier » : détermination de l'échéance pour réaliser l'action ;
- 10^e colonne « origine et date de la recommandation » : source motivant l'action.

ANNEXE VI.
LE RÉFÉRENTIEL DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE.

Le référentiel de contrôle interne comptable est mis à la disposition des différents acteurs du contrôle interne comptable pour leur permettre de mettre en place les dispositifs nécessaires pour maîtriser les risques comptables et financiers qu'ils ont identifiés.

Il est constitué d'un ensemble de documents décrivant les normes à respecter, les procédures à mettre en œuvre pour s'y conformer et les dispositifs de contrôle destinés à garantir que ces normes sont mises en œuvre et que les risques de ne pas les atteindre sont minimisés voire éliminés. Le tableau ci-dessous identifie les composantes du référentiel de contrôle interne comptable du ministère de la défense, et indique comment y accéder.

Le référentiel de contrôle interne comptable n'est pas un document figé ; il est régulièrement mis à jour pour s'adapter à l'évolution du cadre comptable et des risques.

	OÙ ACCÉDER AUX DOCUMENTS DU RÉFÉRENTIEL.
Le recueil des normes comptable de l'État (arrêté du 21 mai 2004).	Site internet Legifrance.
L'ensemble des instructions comptables, dont le plan comptable général de l'État (PCE).	Les instructions comptables à venir seront diffusées par la direction des affaires financières. Le plan comptable de l'État : site Intranet du ministère de défense (intradef).
L'instruction ministérielle sur le contrôle interne comptable.	Site intranet du ministère de défense (intradef).
Le guide des procédures comptables interministériel.	Site intranet du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique. Site intranet du ministère de défense (intradef).
Le guide des procédures comptables ministériel.	Site intranet du ministère de défense (intradef).
Le référentiel du contrôle interne comptable interministériel.	Site intranet du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique. Site intranet du ministère de défense (intradef).
Toute autre instruction, circulaire, note de service etc. prise par les autorités responsables de l'organisation et de l'exécution du contrôle interne comptable sur leur périmètre de compétences.	Les instructions, circulaires, notes de service etc. à venir sont diffusées chacun pour ce qui le concerne par la direction des affaires financières et par les responsables du contrôle interne comptable.
Les fiches d'autocontrôle.	Les fiches d'autocontrôle sont élaborées sous l'autorité des autorités responsables du contrôle interne comptable et disponibles auprès des agents chargés de les appliquer.

**ANNEXE VII.
GLOSSAIRE.**

A	
Acteur/Agent	Personnel non encadrant d'une entité à qui sont attribuées des tâches ayant un impact comptable.
Actif	<p>Élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'État, c'est-à-dire une ressource contrôlée du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs. Pour l'État les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'État, soit par la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'État ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.</p> <p>Dans les comptes individuels de l'État, le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre de l'État. Les actifs contrôlés par les entités dotées de personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'État, ne sont pas retracés sous cette forme dans les comptes individuels de l'État.</p>
A posteriori	Se dit des contrôles réalisés après l'enregistrement comptable (ex post).
A priori	Se dit des contrôles réalisés avant l'enregistrement comptable (ex ante).
Archivage/transmission	<p>L'opération d'archivage consiste à classer des documents comptables et les pièces justificatives (sur support papier ou numérique), pour les conserver de manière accessible.</p> <p>L'opération de transmission consiste à transférer des documents comptables et des pièces justificatives (sur support papier ou numérique) d'une tâche à une autre tâche, le long du processus.</p>
Auditer	<p>De « <i>audire</i> » : (écouter) procéder à l'examen approfondi d'une activité dans le but d'émettre une opinion sur son fonctionnement et son efficacité. Si l'objectif premier est la vérification de la conformité à des normes, le but véritable est d'améliorer l'efficacité de la fonction auditée grâce à la formulation de recommandations.</p> <p>L'audit porte sur les activités et non sur les acteurs. Ce principe est un gage d'indépendance et d'objectivité, mais il est parfois difficile à mettre en pratique.</p>
Audit de régularité	L'audit de régularité vise à s'assurer de la conformité des actes et des procédures à l'ensemble des normes juridiques applicables (référentiels). Il se décline en audit portant sur les aspects financiers et en audit à objet non financier. L'audit de régularité financier comprend l'audit des comptes.
Audit externe	L'audit externe est pratiqué par un organisme indépendant de l'entité auditée. Il a pour principal objectif en matière comptable la certification des comptes et l'expression d'une opinion sur la régularité, la sincérité et la fidélité de l'image donnée par les états financiers par référence aux normes (recueil des normes comptable de l'État) et à la réglementation en vigueur (normes comptables, guide des procédures comptables).
Audit interne	L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à une meilleure efficacité. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gestion, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. L'audit interne vise notamment à s'assurer de la qualité du contrôle interne.
Auditabilité des comptes	L'auditabilité des comptes peut se définir comme l'ensemble des dispositifs mis en place pour assurer un contrôle fiable des écritures : dispositions réglementaires et techniques, système de traitement de l'informatique, documentation, traçabilité...

	S'agissant de la comptabilité de l'État, les dispositifs visent à sécuriser la circulation de l'information et à connaître et apprécier le fonctionnement des procédures.
B	
Bilan de l'État	État financier qui retrace le patrimoine de l'État, c'est-à-dire les actifs et les passifs identifiés et comptabilisés. Il est établi à la date de clôture de l'exercice sous la forme d'un tableau de situation nette.
C	
Certification des comptes	<p>Mission incombant au commissaire aux comptes, visant à formuler une opinion exprimant si les comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel qui leur est applicable. Les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de l'exercice.</p> <p>Dans la nouvelle comptabilité de l'État, la Cour des comptes est chargée de la certification des comptes de l'État.</p>
Comptabilité d'analyse des coûts	Comptabilité destinée à compléter l'information du Parlement sur les moyens budgétaires affectés à la réalisation des actions prévues au sein des programmes. Elle contribue également à la mesure de la performance des administrations. Cette comptabilité ne doit pas être confondue avec une comptabilité analytique.
Comptabilité budgétaire	La comptabilité budgétaire décrit la mise en place des crédits (autorisations d'engagement et crédits de paiement) et retrace leur utilisation. Les restitutions comprennent deux volets : (i) la comptabilité des engagements qui va de la mise en place des crédits jusqu'à leur engagement, (ii) la comptabilité des encaissements/décaissements visée à l'article 28 de la loi organique du 1er août 2001.
Comptabilité d'exercice	C'est le système comptable fondé sur l'enregistrement et l'évaluation des droits et obligations et parfois dénommé « comptabilité en droits constatés ». Il s'oppose au système de la caisse, fondé sur l'enregistrement des opérations au moment du décaissement ou de l'encaissement.
Comptabilité générale de l'État	<p>La comptabilité générale de l'État vise à donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'État et à décrire ses recettes et ses dépenses par nature (personnel, immobilisation...). Conformément à l'article 30 de la loi organique du 1er août 2001, elle est « fondée sur les principes de la constatation des droits et des obligations ». Elle est tenue dans le cadre du système d'information budgétaire et comptable et respecte les règles d'une comptabilité d'exercice, sauf spécificités de l'action de l'État.</p> <p>La synthèse des informations contenues dans la comptabilité générale figure dans les états financiers.</p>
Comptable de l'État	<p>Les catégories de comptables :</p> <p>1- comptables principaux (ex. trésorier-payeur général), justiciables de la Cour des comptes et comptables secondaires (ex. trésorier principal, receveur percepteur, percepteur...), dont les opérations sont reprises dans la comptabilité du comptable principal auquel ils sont rattachés (article 14 du décret du 29 décembre 1962) ;</p> <p>2- comptables assignataires, habilités à constater l'imputation définitive d'une opération, et comptables non assignataires ;</p> <p>3- comptables centralisateurs (ex. agent comptable central du trésor, trésorier-payeur général), chargés de centraliser les opérations exécutées par les comptables non centralisateurs (ex. trésorier principal, receveur percepteur, percepteur...), et comptables non centralisateurs rattachés aux premiers par un compte courant.</p>
Compte	Subdivision par nature de la nomenclature comptable (ou plan de comptes), dans lequel sont classées les opérations comptables sous forme d'écritures comptables.
Compte de résultat	Document retraçant en fin d'exercice toutes les charges et tous les produits constatés au cours de cet exercice.

Conformité	Respect des lois et de la réglementation auxquelles un organisme est soumis.
Conservation	Opération permanente consistant à s'assurer qu'un bien, une valeur, une disponibilité sont suivis et protégés contre les vols, les dégradations, les pertes etc.
Contemporain	Se dit des contrôles réalisés concomitamment à l'enregistrement comptable.
Contrôle	Opération consistant en la vérification qu'un élément correspond à la réalité, qu'il répond aux critères de qualité et de régularité, etc. La validation est le résultat positif du contrôle.
Contrôle comptable	Opération consistant en la vérification qu'un élément correspond à la réalité, qu'il répond aux critères de qualité et de régularité, etc. La validation est le résultat positif du contrôle.
Contrôle de corroboration	Contrôle exercé par les instances de contrôle pour étayer leurs constatations, conclusions et opinion.
Contrôle de premier niveau et contrôle de deuxième niveau	Le contrôle de premier niveau est exercé au sein de l'entité attributaire de tâches comptables. Ce contrôle, intégré au fonctionnement courant, est soit a priori, soit a posteriori, soit contemporain : - autocontrôle : contrôle de premier niveau exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou contemporain ; - contrôle de supervision : contrôle de premier niveau exercé par l'encadrement sur les opérations des agents, a priori, contemporain ou a posteriori ; - contrôle mutuel : contrôle de premier niveau exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent, ou par une entité sur les opérations d'une autre entité, a posteriori. Le contrôle de deuxième niveau est exercé par une entité distincte des entités attributaires de tâches comptables. Ce contrôle est réalisé a posteriori.
Contrôle interne	Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisi par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités ; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable. Il s'agit d'un dispositif propre à permettre à chaque entité d'atteindre ses objectifs, qui dépasse les contrôles ponctuels et est inhérent au rôle de pilotage du responsable de l'entité.
Cycle	Ensemble cohérent de processus et de comptes.
D	
Date de clôture de l'exercice	Date à laquelle prend fin l'exercice comptable, le 31 décembre pour l'État.
Délégation	Transfert d'une compétence ou d'une signature d'un délégant à un délégataire, appuyé sur un acte de délégation, autorisé par une règle juridique.
Dossier d'auditabilité permanent	Le dossier d'auditabilité permanent est un document qui doit permettre de fournir, à une autorité compétente, la preuve que le fonctionnement du dispositif des opérations d'inventaire et des contrôles internes correspondants est conforme aux exigences des règles de la comptabilité de l'État.
E	
Écriture comptable	Une écriture comptable est le résultat et la trace d'un enregistrement comptable. Tout enregistrement comptable (y compris rectification et régularisation) précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque information, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie. Chaque écriture mentionne donc : - l'exercice comptable ;

	<ul style="list-style-type: none"> - la date de la journée comptable ; - l'imputation comptable : le numéro et/ou l'intitulé du compte débité + le numéro et/ou l'intitulé du compte crédité ; - 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.) ; - la référence de la pièce justificative de l'opération ; - le montant de l'opération. <p>Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis.</p> <p>En milieu informatisé, cette écriture mentionne aussi :</p> <ul style="list-style-type: none"> - un numéro séquentiel continu ; - l'identification de l'utilisateur à l'origine de l'enregistrement.
Encadrement	<p>Personnels d'une entité, investis du pouvoir hiérarchique, chargés de diriger les agents et du contrôle interne.</p> <p>Ces cadres disposent du pouvoir d'engager l'État vis-à-vis des tiers, soit en vertu de leur nomination, soit par délégation.</p>
Enregistrement comptable	<p>Opération consistant en l'insertion d'une information comptable en comptabilité. Son résultat et sa trace constituent une écriture comptable.</p> <p>La rectification est un enregistrement modificatif. La régularisation est l'enregistrement définitif d'une écriture, après prise en compte de(s) la modification(s).</p> <p>Les opérations comptables sont enregistrées chronologiquement et sans délai. Le caractère définitif des enregistrements comptables est assuré par une procédure d'arrêt (ou clôture), qui interdit toute modification ou suppression des enregistrements.</p>
Entité	<p>Structure organisée avec un encadrement, entrant dans le champ du contrôle interne comptable.</p> <p>S'agissant du ministère de la défense, il s'agit de l'ensemble des structures d'administration centrale ou déconcentrée chargée d'une activité liée à l'information comptable.</p>
Exercice comptable	<p>Période comptable au terme de laquelle des états financiers sont établis.</p> <p>L'exercice comptable, pour ce qui concerne l'État, correspond à l'année civile.</p>
F	
Fait générateur	Fait ou date conditionnant le déclenchement d'une procédure.
Fiabilité de l'information financière	La fiabilité de l'information financière se définit comme étant la préparation d'états financiers, réguliers, sincères, conformes aux principes comptables généralement admis ainsi qu'à la réglementation applicable audits états.
I	
Image fidèle	Afin de présenter des états reflétant une image fidèle de la situation et des opérations d'une organisation, la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité et de sincérité. La finalité est donc la présentation de documents de synthèse (bilan et compte de résultat et annexe) donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'organisation.

	L'image fidèle n'est pas un principe comptable supplémentaire mais la convergence de la prudence, de la régularité et de la sincérité.
Imputation comptable	Fait ou date conditionnant le déclenchement d'un enregistrement comptable de l'information comptable à la subdivision adéquate du plan de compte.
Information comptable	Tout événement modifiant le patrimoine et la situation financière de l'État. L'information circule le long du processus, soit sous support papier (document comptable papier et pièce justificative), soit sous support numérique (donnée informatique). Évaluée, contrôlée et enregistrée comptablement, l'information comptable est retracée sous la forme d'une écriture comptable.
Inventaire	Relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnés la quantité et le montant de chacun d'eux et de tous les engagements. Ensemble des opérations de recensement exhaustif des éléments d'actif et de passif et des engagements. Ensemble des documents donnant l'état descriptif et estimatif du patrimoine.
J	
Justification	Sous-critère de qualité comptable (régularité) selon lequel tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce justificative.
L	
Loi organique	La loi organique est une loi qui précise les conditions d'application de la Constitution. Elle a une autorité supérieure aux lois ordinaires, ce qui signifie que le législateur, lorsqu'il vote une loi ordinaire, doit respecter aussi bien les prescriptions de la Constitution que celles des lois organiques. Du fait de sa portée, elle ne peut être adoptée qu'à la majorité absolue de l'Assemblée nationale. Les lois organiques relatives au Sénat doivent être votées dans les mêmes termes par les deux assemblées. Les lois organiques ne peuvent être promulguées qu'après déclaration par le Conseil constitutionnel de leur conformité à la Constitution. Dans son avis du 21 décembre 2000, le Conseil d'État a estimé que la loi organique relative aux lois de finances devait être regardée comme « relative au Sénat ».
Loi organique relative aux lois de finances (LOLF)	Promulguée le 1er août 2001 sous le numéro 2001-692, la loi organique relative aux lois de finances fixe le cadre financier de l'État. Elle est appelée communément « constitution financière ».
N	
Normes comptables de l'État	La loi organique du 1er août 2001 dispose que les règles comptables de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action. Un nouveau corpus de normes comptables que l'État doit mettre en œuvre a ainsi été défini. Le recueil des normes comptables se compose de trois parties : - le cadre conceptuel qui, notamment, présente les hypothèses sous-jacentes aux normes comptables et définit les principaux concepts qui découlent des hypothèses retenues ; - les normes comptables comportant l'exposé des motifs, les dispositions normatives et des exemples illustrant l'inscription des normes dans le contexte juridique et financier ; - un glossaire.

	<p>Le recueil comporte ainsi 13 normes concernant : les états financiers, les charges, les produits régaliens, les produits de fonctionnement, d'intervention et financiers, les immobilisation incorporelles, les immobilisations corporelles, les immobilisation financières, les stocks, les créances de l'actif circulant, les opérations de trésorerie, la dette financière, les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs, les engagements à mentionner dans l'annexe.</p> <p>Le recueil des normes comptables de l'État a été approuvé par arrêté du 21 mai 2004 et publié au <i>Journal Officiel</i> du 6 juillet 2004.</p>
O	
Opération	Composante indissociable d'une tâche.
Opinion	Conclusion de l'auditeur sur un ensemble d'états financiers et comptables, rédigée à l'issue d'un audit.
P	
Passif	Obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de clôture des comptes.
Patrimoine	<p>Le patrimoine est un attribut de la personne, qu'elle soit physique (un individu) ou morale (État, commune, etc.). Il comprend à la fois :</p> <ul style="list-style-type: none"> - les droits : la totalité des biens, droits et créances accumulés par un agent économique ; - les obligations : l'ensemble de ce que cet agent doit.
Pièce justificative	Preuve écrite d'une écriture comptable.
Période comptable	<p>Espace de temps au terme duquel les écritures sont arrêtées comptablement.</p> <p>La période comptable de base est la journée.</p> <p>Les comptes de l'État sont établis sur la période comptable de l'exercice.</p>
Piste d'audit	<p>Démarche consistant en la mise en place d'un processus continu et intégré, avec la description, d'une façon claire et exhaustive, du cheminement des opérations (flux d'informations, flux financiers), de leur documentation (documents comptables et pièces justificatives) et de leur contrôle.</p> <p>La piste d'audit permet :</p> <ul style="list-style-type: none"> - de reconstituer dans un ordre chronologique les opérations ; - de justifier toute opération par une pièce d'origine à partir de laquelle il doit être possible de remonter par un cheminement ininterrompu au document de synthèse et réciproquement ; - d'expliquer l'évolution des soldes comptables d'une période à l'autre. <p>La piste d'audit permet ainsi de reconstituer les données comptables.</p>
Preuve comptable	<p>Tout élément physique, écrit ou numérique, permettant de contrôler la qualité des écritures comptables enregistrées ou à enregistrer (cf. information comptable. Cf. § 420-3 du plan comptable général).</p> <p>La pièce justificative constitue une preuve écrite.</p> <p>Pièces justificatives et données informatiques doivent répondre aux critères de preuve fixés par les textes (notamment code civil).</p>
Procédure	La procédure fait partie d'un processus dont elle constitue l'un des enchaînements.

	<p>La procédure se décompose en tâches (ou fonctions).</p> <p>Elle est déclenchée par un fait générateur et aboutit à une ou plusieurs finalités.</p>
Processus	<p>Ensemble de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : postes, départements, services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.</p> <p>Un processus est un ensemble cohérent de procédures. Un cycle est un ensemble de processus.</p> <p>L'information comptable circule le long du processus.</p>
R	
Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice	<p>Critère de qualité comptable.</p> <p>Enregistrement définitif en comptabilité, des opérations se rattachant à une période comptable donnée. Il s'agit de la comptabilisation à la bonne période des droits et obligations enregistrés en comptabilité (indépendance ou spécialisation des exercices ou « cut off ») : concerne autant l'exercice que l'enregistrement quotidien des opérations.</p>
Recommandations	<p>Mesure préconisée par l'audit, élaborée à l'issue de ses constatations, reposant sur ses conclusions et destinée à remédier à un problème ou une irrégularité mis en évidence dans le cadre de l'audit.</p>
Référentiel comptable	<p>Ensemble des documents décrivant les comptes de la comptabilité de l'État, leur fonctionnement et les tâches des principales catégories d'opérationnels.</p> <p>Hormis la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), il s'agit du recueil des normes comptables de l'État, des fiches techniques comptables, des instructions comptables et des guides de procédures comptables.</p>
Régularité	<p>La régularité est la conformité aux règles et procédures comptables en vigueur.</p>
Risque	<p>Possibilité que se produise un évènement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs. Le risque se mesure en termes de conséquences et de probabilité.</p>
Risque de contrôle	<p>Un risque de contrôle est un risque lié 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.</p>
Risque inhérent	<p>Un risque inhérent est un risque lié à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités (risque d'erreurs significatives, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne).</p>
Risque résiduel	<p>C'est la partie du risque demeurant non maîtrisé, en raison des contraintes de moyens mais également en raison d'autres limites inhérentes à tout système de contrôle interne.</p> <p>Le risque résiduel est celui qui reste après que le management ait pris des mesures pour répondre au risque.</p>
S	
Séparation des tâches	<p>Attribution, sur un processus, d'une tâche à deux agents distincts, permettant un contrôle mutuel.</p> <p>Cette séparation des tâches peut être réalisée en fonction de seuils de montants d'opérations.</p> <p>En milieu informatisé, la séparation des tâches suppose une configuration des habilitations aux transactions correspondant à chaque tâche.</p>
Sincérité	<p>La sincérité est l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de</p>

	l'importance des opérations, des événements et situations.
Supervision	C'est au sein d'une entité, la fonction régulière consistant dans le suivi des travaux et le contrôle de la validation des opérations ayant un impact comptable (contrôle de supervision) des acteurs par l'encadrement. Elle s'intègre au système de contrôle interne comptable.
T	
Tâche	Exécution par un acteur d'un ensemble d'opérations ayant un impact comptable. Les opérations réalisées dans le cadre d'une tâche sont indissociables, et ne peuvent être ni séparées dans le temps ni réparties entre plusieurs acteurs. La tâche s'intègre à la procédure et au processus.
Traçabilité	Formalisation de la réalisation des opérations ayant un impact comptable et identification des acteurs les ayant exécutées. Le principe de traçabilité repose sur un système de preuve. Un système de preuves satisfaisant suppose notamment : - la numérotation séquentielle et continue des documents comptables et des pièces justificatives des écritures (sur support papier ou informatique) ; - le classement (chronologique, comptable, thématique, alphabétique...), l'archivage exhaustif des documents (papiers ou informatiques), dans le respect des délais de conservation. Cette documentation doit être disponible, accessible, pertinente (adaptée à son objet et à son utilisation) et vérifiable (existence des sources d'information) ; - la preuve de l'exécution des opérations (effectuée par écrit avec la signature d'un document ou de manière informatique).
V	
Validation	La validation est le résultat positif d'un contrôle. Le refus de validation est le résultat négatif d'un contrôle.