

## MODE OPERATOIRE ECHELLE DE MATURITE

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

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

- la première concerne les paliers du contrôle interne : la présente échelle de maturité identifie les étapes successives et logiques dans la construction d'un contrôle interne ; à partir d'elle, il est possible de se positionner sur l'un des cinq paliers identifiés allant d'une absence totale de maîtrise à un dispositif optimal permettant un pilotage performant des risques ;
- la seconde dimension est relative à la profondeur du dispositif : pour chacun des paliers identifiés dans l'échelle de maturité, les trois leviers liés à l'organisation, à la documentation et à la traçabilité, ainsi que le pilotage – eux-mêmes précisés par composantes – peuvent avoir un contenu différent qu'il importe de bien distinguer dans l'appréciation de la maturité du dispositif ;
- la troisième est liée au périmètre et conduit à s'interroger sur les processus couverts par le dispositif ; tous les processus peuvent être inégalement couverts par le dispositif de maîtrise des risques.

Un dispositif optimisé de gestion des risques doit permettre d'apprécier toutes ces dimensions. Pour autant, il n'y a pas de dispositif type et partout homogène en matière de contrôle interne : celui-ci doit être adapté à son environnement et résulter d'arbitrages du management quant à la décision de couvrir un risque et sur ses modalités pratiques de traitement. Ainsi chaque entité définit-elle la profondeur des mesures de contrôle interne retenues et les processus prioritaires pour gérer ses risques.

Dès lors, l'ambition de cette échelle de maturité est de permettre à tout responsable de comparer sa démarche de contrôle interne par rapport à un schéma théorique et d'évaluer sa maturité essentiellement dans sa dimension « paliers ».

L'échelle de maturité a vocation à constituer un outil d'évaluation du contrôle interne pour l'ensemble des services de l'État, tant au niveau central que déconcentré. Les établissements publics nationaux pourront également tirer profit de sa mise en œuvre pour évaluer et renforcer la maîtrise de leurs risques financiers et comptables.

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

### 1. L'échelle de maturité de la gestion des risques

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

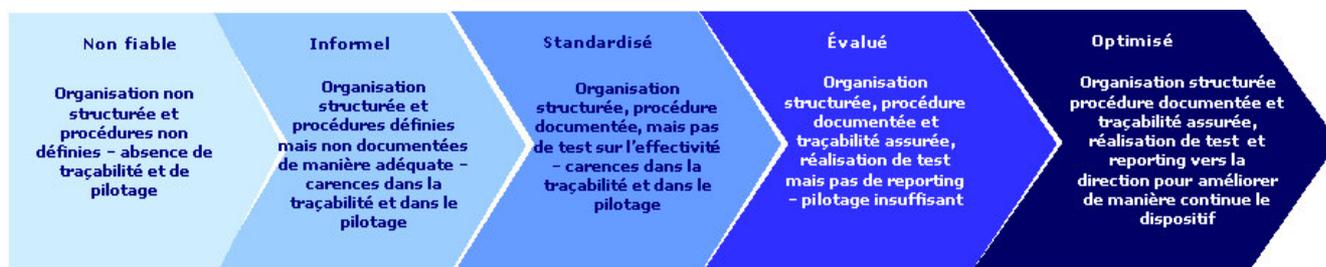
La progressivité de la démarche peut être représentée sous la forme d'une échelle de maturité comportant plusieurs niveaux. Chaque niveau ou palier correspond à un degré de maturité supplémentaire intégrant les acquis du palier précédent en l'améliorant.

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

- tout d'abord, les leviers opérationnels du dispositif de contrôle interne reposant sur **l'organisation de la fonction comptable et financière**, la **documentation des procédures comptables et financières** et la **traçabilité des acteurs et des opérations financiers et comptables** ;

- ensuite, le levier du **pilotage du contrôle interne** que sont la cartographie des risques et le plan d'action.

Ces quatre leviers sont évalués selon les cinq niveaux suivants de l'échelle de maturité :



### Niveau 1 – Non fiable

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

*Ce niveau est exceptionnel.*

### Niveau 2 – Informel

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

*Cette situation peut se rencontrer dans des environnements dégradés.*

### Niveau 3 – Standardisé

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

*Cette situation est la plus fréquente.*

### Niveau 4 – Evalué

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

Pas de reporting à la direction permettant l'adoption de mesures de correction.

### Niveau 5 – Optimisé

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

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

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

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

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

## 2. Périodicité et acteurs de l'évaluation

### Périodicité

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

L'expérimentation de cet outil, réalisée par les services centraux des ministères dans le courant du premier semestre 2010, a toutefois mis en évidence l'articulation pouvant être établie entre l'échelle de maturité d'une part, et les autres supports de pilotage du contrôle interne (cartographie des risques, plan d'action) d'autre part.

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

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

### Acteurs

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

- **le référent promoteur ministériel** : il a en charge de piloter les travaux d'évaluation dans le cadre des dispositifs de gouvernance mis en place pour la cartographie des risques et le plan d'action ministériels.
- **le référent technique ministériel** (ou le référent local s'agissant des services déconcentrés) : il est chargé de la mise en œuvre pratique de l'évaluation, sur la base d'une trame contenue dans un fichier Excel (cette trame constitue le support de l'évaluation).

- **les services gestionnaires / ordonnateurs, prescripteurs et responsables d'un centre de services partagés (CSP)** : la participation de ces services se révèle primordiale, dans la mesure où, en tant qu'acteurs chargés des dispositifs de contrôle interne, ils disposent des informations et des éléments probants nécessaires à l'évaluation de ces derniers.
- **le comptable public** : compte tenu de la mise en œuvre d'une fonction comptable partagée, l'évaluation associant les services ordonnateurs – gestionnaires et menée par le référent technique doit être conduite en liaison avec le comptable public, acteur majeur intervenant dans la partie aval des processus comptables.
- **le service d'audit interne** : une fois l'évaluation réalisée, le service d'audit interne pourra être utilement consulté, sur la base des éléments de notations et des éléments probants fondant l'évaluation.

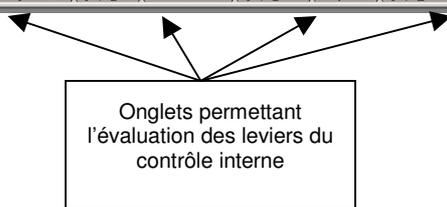
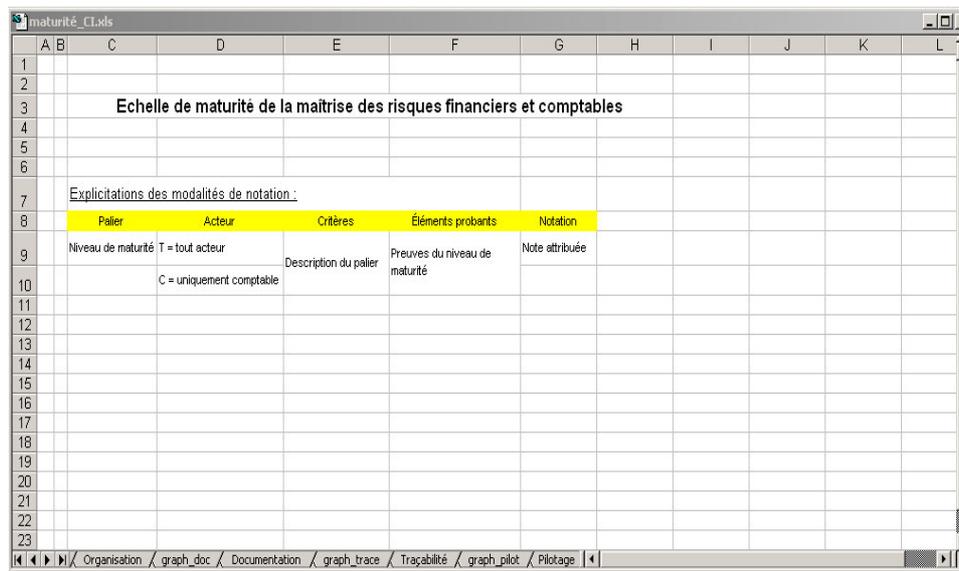
### 3. Modalités pratiques

L'évaluation prévoira une ou plusieurs réunions rassemblant le référent technique, le comptable public et les services ordonnateurs/gestionnaires concernés.

Préalablement à cette (ces) réunion(s), il est important que le référent technique transmette aux parties prenantes la trame de l'évaluation (fichier Excel). Cette communication doit permettre notamment aux responsables des services ordonnateurs / gestionnaires concernés de prendre connaissance des différents points faisant l'objet de l'évaluation, et de préparer les éléments probants qui permettront la réalisation de l'évaluation.

#### Une évaluation fondée sur un dispositif de notation

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



### L'évaluation des leviers et du pilotage du contrôle interne

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

Exemple : onglet / levier « Documentation » (extrait)

Composantes du levier

Palier	Acteur	Critères	Éléments probants	Notation
<b>Documentation sur les risques</b>				
5	T	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Le référentiel de contrôle interne définit et norme le contrôle interne de l'établissement. Il décrit les risques et précise les mesures de contrôle interne attendues pour l'ensemble de l'activité. Les nouveaux risques font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (newsletters...).	Cadre de référence. Référentiel de contrôle interne complet et actualisé. Dispositif d'alerte.	3
4	T	1. Documentation sur les risques : Un référentiel de contrôle interne définit et norme le contrôle interne de l'ensemble de l'activité de l'entité.	Référentiel de contrôle interne complet et actualisé.	
3	T	1. Documentation sur les risques : Un référentiel de contrôle interne définit et norme le contrôle interne de l'ensemble de l'activité de l'entité, mais est incomplet et/ou non actualisé.	Référentiel de contrôle interne.	
2	T	1. Documentation sur les risques : une documentation sur les risques existe mais est éparse et obsolète.	Documentation sur les risques existante.	
1	T	1. Documentation sur les risques : absence de documentation sur les risques.	-	
<b>Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires</b>				
5	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Les instructions, notes, directives sont classées, actualisées et à la disposition du personnel, et publiées sur un Intranet ou un dispositif similaire. Les nouveautés sont sélectionnées et font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (newsletters...).	Documentation complète et actualisée à disposition. Intranet ou dispositif similaire. Dispositif d'alerte.	3
4	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Les instructions, notes, directives sont classées, actualisées et à la disposition du personnel, couvrent l'ensemble de l'activité. Elles ne sont pas sélectionnées et ne font pas l'objet d'alerte auprès des acteurs.	Documentation complète et actualisée à disposition.	
3	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : La documentation de référence est incomplète et/ou non actualisée. Elle est utilisée partiellement par les acteurs.	Documentation à disposition.	
2	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : La documentation de référence n'est pas complète ni actualisée. La documentation existante est dès lors inutilisable.	Documentation réglementaire existante.	
1	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Documentation inexistante.	-	

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

L'exercice de notation se doit d'être le plus objectif possible. Pour limiter la part d'arbitraire inhérente à cette démarche, l'évaluation de chacune des composantes des leviers s'appuie sur :

- des critères permettant de décrire et ainsi de caractériser chacun des paliers indiqués au titre de chacune des composantes. L'évaluateur se reportera ainsi à ces critères pour apprécier la note qu'il portera à chaque composante.

Pour justifier l'attribution d'une note, toutes les conditions spécifiées pour cette dernière dans le tableau d'évaluation (colonne « critères ») doivent être remplies. Cependant, il y a des cas où une note peut être justifiée par différentes conditions, auquel cas, les solutions alternatives sont séparées par le mot « OU ».

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

Enfin, une colonne spécifique permet d'identifier les acteurs concernés par l'évaluation des composantes de chaque levier. Ainsi, au regard de chaque palier, la colonne est renseignée de la lettre T (tous les acteurs = services gestionnaires / ordonnateurs / comptable) ou de la lettre C (seul le comptable est concerné).

Exemple : onglet / levier « Documentation » (extrait)

Paliers de l'échelle de maturité (de 1 à 5)

Palier	Acteur	Critères	Éléments probants	Notation
<b>Documentation sur les risques</b>				
				3
5	T	1. Documentation sur les risques : un cadre de référence explicite les objectifs du contrôle interne, la méthodologie et les acteurs. Le référentiel de contrôle interne définit et norme le contrôle interne de l'établissement. Il décrit les risques et précise les mesures de contrôle interne attendues pour l'ensemble de l'activité. Les nouveaux risques font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (newsletters...).	Cadre de référence. Référentiel de contrôle interne complet et actualisé. Dispositif d'alerte.	
4	T	1. Documentation sur les risques : Un référentiel de contrôle interne définit et norme le contrôle interne de l'ensemble de l'activité de l'entité.	Référentiel de contrôle interne complet et actualisé.	
3	T	1. Documentation sur les risques : Un référentiel de contrôle interne définit et norme le contrôle interne de l'ensemble de l'activité de l'entité, mais est incomplet et/ou non actualisé.	Référentiel de contrôle interne.	
2	T	1. Documentation sur les risques : une documentation sur les risques existe mais est éparse et obsolète.	Documentation sur les risques existante.	
1	T	1. Documentation sur les risques : absence de documentation sur les risques.	-	
<b>Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires</b>				
				3
5	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Les instructions, notes, directives sont classées, actualisées et à la disposition du personnel, et publiées sur un Intranet ou un dispositif similaire. Les nouveautés sont sélectionnées et font l'objet d'une alerte auprès des acteurs intéressés (newsletters...).	Documentation complète et actualisée à disposition. Intranet ou dispositif similaire. Dispositif d'alerte.	
4	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Les instructions, notes, directives sont classées, actualisées et à la disposition du personnel, couvrent l'ensemble de l'activité. Elles ne sont pas sélectionnées et ne font pas l'objet d'alerte auprès des acteurs.	Documentation complète et actualisée à disposition.	
3	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : La documentation de référence est incomplète et/ou non actualisée. Elle est utilisée partiellement par les acteurs.	Documentation à disposition.	
2	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : La documentation de référence n'est pas complète ni actualisée. La documentation existante est dès lors inutilisable.	Documentation réglementaire existante.	
1	T	2. Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires : Documentation inexistante.	-	

Évaluation des composantes (indication de la note = indication du palier)

T = tout acteur  
C = seul comptable

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

### Détermination de la note attribuée à chaque levier du CI

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

Exemple : onglet / levier « Documentation » (extrait)

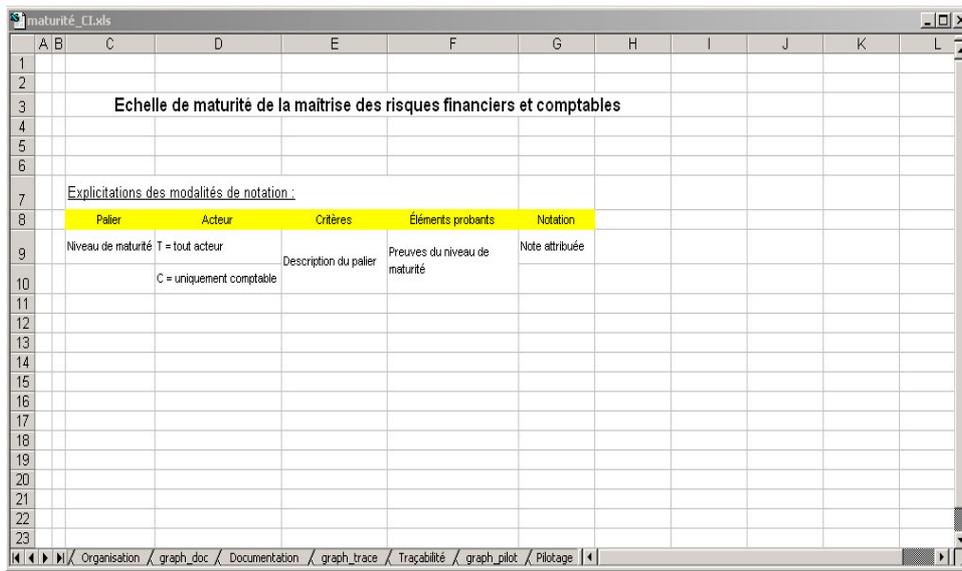
Formation			5
T	5. Formation : La formation aux normes et procédures comptables et la sensibilisation de tous les acteurs au contrôle interne est programmée dans un plan de formation annuel après un bilan exploitable auprès de chaque acteur.	Modules de formation actualisés. Plan de formation annuel.	
T	5. Formation : Un dispositif de formation est organisé pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition. Les nouvelles procédures sont communiquées aux acteurs, avec une formation adéquate, sans nécessairement cibler les acteurs directement concernés.	Modules de formation actualisés.	
T	5. Formation : Un dispositif de formation existe pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition mais il n'est pas organisé (absence de relais efficace pour former les acteurs concernés, pas de recensement systématique des besoins...).	Modules de formation.	
T	5. Formation : un dispositif de formation pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition n'existe pas. Les opérations sont réalisées selon les connaissances acquises des acteurs, apprises « sur le tas », sans nécessairement être complètes, actualisées ni pertinentes.	-	
T	5. Formation : Aucun dispositif de formation n'est organisé pour que le personnel s'approprie la réglementation et les outils mis à disposition.	-	
Système d'information			3
T	6. Système d'information : l'ensemble des choix, développements et recettes en matière de système d'information est documenté et recensé de manière à être directement accessible.	Documentation sur le SI.	
T	6. Système d'information : l'ensemble des choix, développements et recettes en matière de système d'information est documenté mais n'est pas correctement recensé pour être directement accessible.	Documentation existante.	
T	6. Système d'information : les choix, développements et recettes en matière de système d'information sont documentés.	Documentation existante.	
T	6. Système d'information : les choix, développements et recettes du système d'information sont laissés à l'initiative des seuls acteurs. Il est difficile de pouvoir remonter à l'origine des choix et des développements.	Documentation existante.	
T	6. Système d'information : aucune documentation n'est établie sur les choix, développements et recettes du système d'information.	-	
Documentation des procédures financières et comptables			20
			3,333333333

Somme des notes attribuées à chacune des composantes du levier considéré

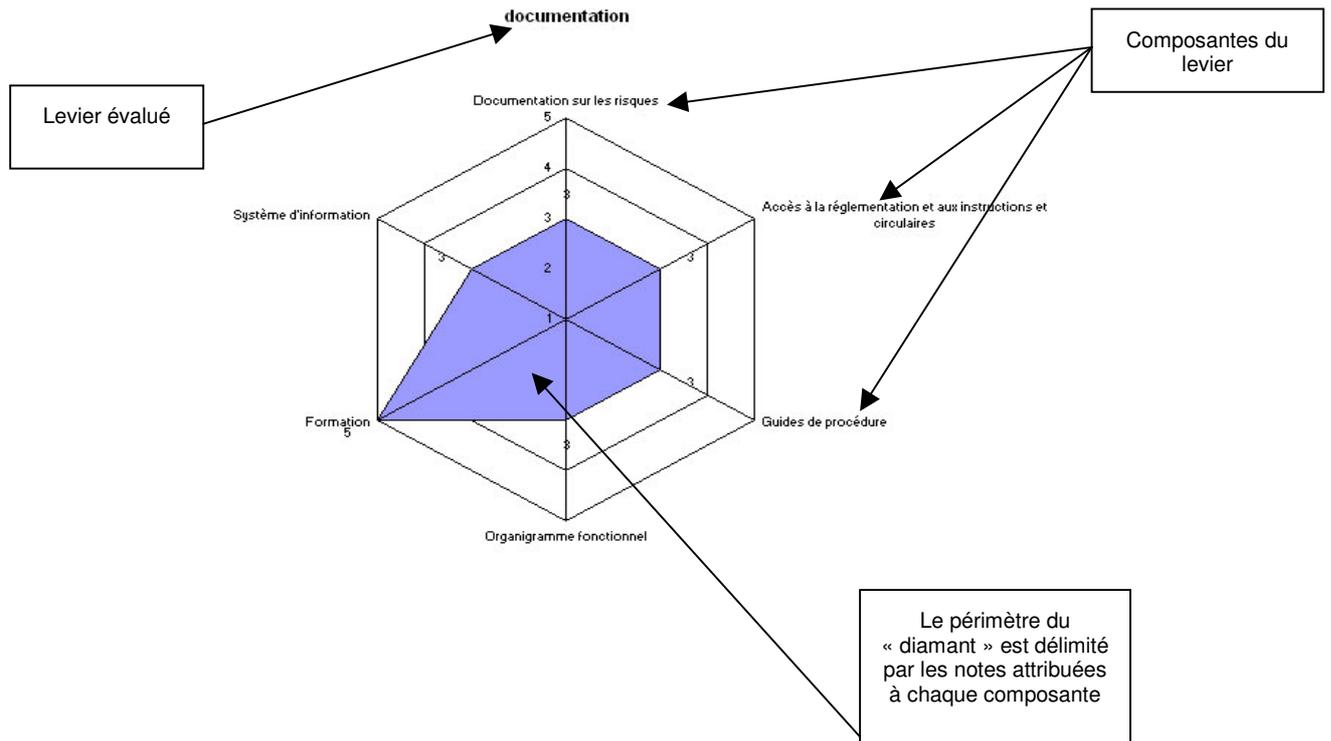
Moyenne des notes des composantes du levier = note du levier (niveau de maturité)

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

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



Un onglet « graphe » est associé à chaque levier du CIC



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

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

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

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

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

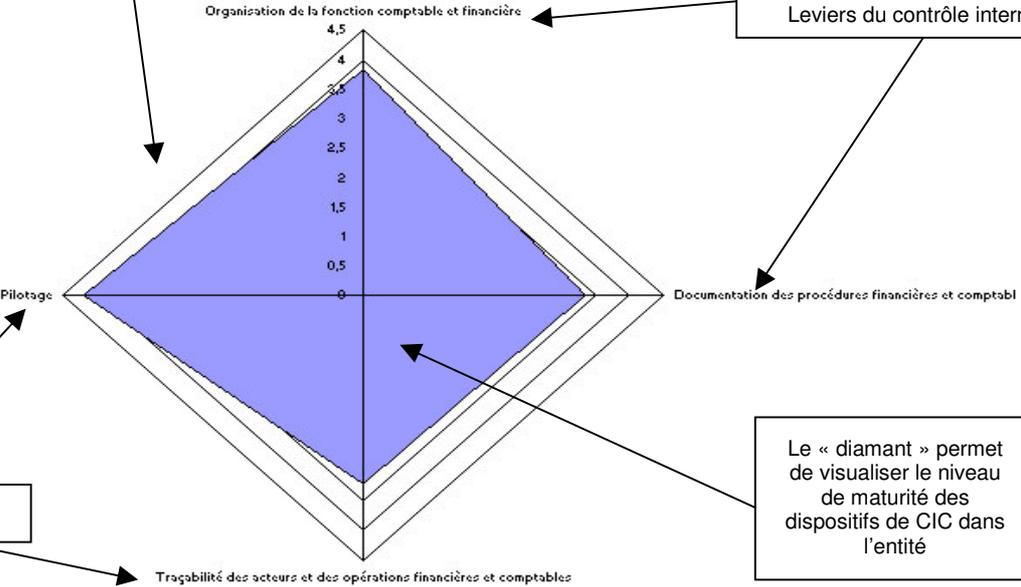
Onglet « maturité »

Onglet graphe « maturité »

Leviers du contrôle interne

Leviers du contrôle interne

Le « diamant » permet de visualiser le niveau de maturité des dispositifs de CIC dans l'entité



## ANNEXE 1

### EXPLICITATION DES DIFFERENTES COMPOSANTES DES LEVIERS DU CONTROLE INTERNE

#### Levier 1 : Organisation de la fonction comptable et financière

Les entités doivent veiller à mettre en place un contrôle interne adéquat en adaptant les dispositifs à la nature et au volume de leurs activités, à leur taille, à leurs implantations et aux risques de différentes natures auxquels ils sont exposés. L'organisation doit être conçue d'avance dans un but de maîtrise de l'activité. Elle ne doit pas être issue de contraintes conjoncturelles et résulter d'adaptations faites sans réflexions préalables et conception d'ensemble. L'organisation doit être adaptée aux objectifs de l'entité et adaptable aux évolutions de son environnement. L'entité doit s'assurer que le contrôle interne s'intègre pleinement dans les procédures de chacune des activités.

#### Composantes :

##### 1. Périmètre

La composante « périmètre » renvoie à la connaissance qu'a l'entité de son activité, plus particulièrement sur le plan financier et comptable. Cela suppose pour l'entité d'identifier les processus comptables<sup>1</sup> pour lesquels elle est directement concernée, ainsi que l'enchaînement des procédures et tâches au sein de chaque processus. La cartographie de l'activité financière et comptable de l'entité repose sur une cartographie des processus devant être régulièrement actualisée de l'évolution de ses métiers et missions.

Les dispositifs de maîtrise des risques ont vocation à être déployés dans le champ de l'activité comptable et financière ainsi délimité, au sein de tous les services intervenant sur ce champ. L'entité doit s'assurer que le contrôle interne s'intègre pleinement dans les procédures de chacune de ses activités.

##### 2. Structuration du système d'information

Les applications ministérielles dites de gestion (AMG), dont les événements qu'elle portent ont un impact sur la comptabilité générale, sont concernées par cet item. Elles doivent répondre aux normes de contrôle interne informatique en matière :

- d'organisation : couverture de l'ensemble de l'activité comptable et financière, interfaçage automatique entre applications, accès au système d'information limité aux intervenants, respect de la séparation des tâches (maîtrise d'ouvrage, maîtrise d'œuvre, développement,

---

<sup>1</sup> Ensemble de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : départements, services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes ou d'éléments de l'annexe, pour produire un résultat commun. Un processus est un ensemble cohérent de procédures. Un cycle est un ensemble de processus. L'information comptable circule le long du processus qui constitue ainsi le support de la piste d'audit.

La procédure fait partie d'un processus dont elle constitue l'un des enchaînements. La procédure se décompose elle-même en enchaînement de tâches (ou fonctions). Elle est déclenchée par un fait générateur et aboutit à une ou plusieurs finalités.

La tâche (ou fonction) est un ensemble d'opérations indissociables. La (les) tâche(s) compose(nt) une procédure. Les opérations réalisées dans le cadre d'une tâche ne peuvent être séparées dans le temps, ni distinctement réparties entre plusieurs opérationnels (mais plusieurs opérationnels peuvent réaliser ensemble les mêmes opérations d'une seule tâche).

intégration, administration, utilisation), contrôles d'interfaces entre applications, contrôle de l'attribution des tâches, contrôle de la qualité des mots de passe.

- de recours à un prestataire externe : le contrat avec un prestataire extérieur doit intégrer des éléments portant sur le dispositif de contrôle interne informatique.
- d'évaluation : le niveau de sécurité des systèmes d'information est périodiquement évalué. Un dispositif d'audit interne informatique indépendant doit être organisé.

NB : Cette composante n'est pas applicable aux services déconcentrés.

Les applications relevant de l'AIFE n'ont pas à être évaluées par les ministères. Elles doivent néanmoins être prises en compte : par exemple, pour un processus donné partagé entre une AMG et Chorus, l'évaluation sera réalisée pour ce qui concerne la partie du processus relevant de l'AMG, mais en y intégrant l'interfaçage, c'est-à-dire le lien avec Chorus.

### **Attribution des tâches**

Le principe de continuité du service constitue une composante majeure de l'organisation de toute entité. Ce principe est garanti par une attribution claire des tâches aux acteurs de la fonction comptable (identification de titulaires et de suppléants), mais aussi par une gestion suivie des habilitations<sup>2</sup> informatiques et des délégations de signatures.

Les organigrammes fonctionnels établis au sein de l'entité permettent d'étayer l'évaluation de cette composante.

### **Séparation des tâches<sup>3</sup>**

- La séparation des tâches est assurée, par principe, par la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. Par ailleurs, le déploiement de Chorus et l'organisation en services prescripteurs, CSP et SFACT constitue d'ores et déjà une structuration qui assure une certaine maîtrise de l'activité des services permettant une séparation des tâches et des contrôles mutuels.

De même, doivent être pris en compte dans cet item, les cas de rotation périodique du personnel ou de polyvalence qui abolissent tout domaine « réservé » et implique de facto un contrôle mutuel.

Doivent être également pris en compte les rapports avec un créancier, un débiteur ou un autre tiers, qui impliquent un échange contradictoire (par exemple, un fournisseur).

Dans certains cas, généralement propres aux services comptables, l'ensemble d'une tâche peut être assurée sans qu'il y ait séparation de tâches et contrôle mutuel avec un acteur (gestion des incidents de virement, régularisation des imputations provisoires...) : un tel dispositif est inapproprié et doit faire intervenir un autre acteur, y compris sous forme de contrôle de supervision.

---

<sup>2</sup> Droit d'accès, attribué à un intervenant, pour une application du système d'information et/ou aux transactions autorisées (" profil "). L'habilitation doit correspondre à l'attribution des tâches.

<sup>3</sup> Attribution, sur un processus, d'une tâche à deux agents distincts, permettant un contrôle mutuel (traditionnellement, séparation entre ordonnateur et comptable). Cette séparation des tâches peut être réalisée en fonction de seuils de montants d'opérations. Elle peut aussi être assurée par une rotation périodique des opérationnels d'une entité. En milieu informatisé, la séparation des tâches suppose une configuration des habilitations aux transactions correspondant à chaque tâche.

### Points de contrôle

Les points de contrôle sont fixés par la réglementation : il convient de s'assurer qu'ils soient correctement mis en œuvre. Les contrôles attendus par les opérationnels (autocontrôles et contrôles mutuels)<sup>4</sup> et les contrôles de supervision<sup>5</sup> contemporains sont par principe exhaustifs.

Pour autant, en particulier dans les plans de contrôle qui peuvent être mis en œuvre (contrôles, d'un CSP, contrôles lors de la clôture, contrôles de supervision a posteriori, plan de contrôle hiérarchisé de la dépense ou partenarial pour un comptable), les acteurs doivent avoir une approche par les risques et les enjeux de manière à proportionner leur activité de contrôle.

Ces contrôles réalisés en fonction des risques et des enjeux doivent être documentés (modalités, échantillonnage, périodicité, acteurs) et tracés.

### Sécurités physiques

Les fonds, valeurs et biens corporels ou incorporels, mobiliers ou immobiliers, de l'entité doivent faire l'objet d'un recensement et d'une protection en fonction de leur valeur. Ceci implique une protection des biens corporels dont stocks (même non recensés en comptabilité générale).

---

<sup>4</sup> Les opérations de contrôle de premier niveau sont exercées au sein de l'entité attributaire des tâches. Ces contrôles, intégrés au fonctionnement courant, sont soit contemporains (a priori), soit a posteriori :

- Autocontrôle : Contrôle de premier niveau exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou contemporain. Il est intégré à une procédure donnée.
- 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. Ce contrôle - qui n'est qu'un aspect de l'autocontrôle - est intégré à la procédure.
- Contrôle de supervision : Contrôle de premier niveau exercé par l'encadrement sur les opérations des agents. Il peut être intégré à la procédure (contrôle de supervision contemporain), ou extérieur à la procédure (contrôle a posteriori).

<sup>5</sup> La supervision peut être entendue de deux manières :

- c'est tout d'abord, au sein d'une entité, la fonction régulière consistant dans le suivi des travaux et le contrôle et la validation des opérations (contrôle de supervision) des agents par l'encadrement ; elle s'intègre au premier niveau de contrôle interne ;
- c'est ensuite, l'élément indispensable du processus d'audit ; le superviseur encadre et oriente les auditeurs à toutes les étapes de façon à ajuster avec le maximum d'efficacité les travaux aux buts poursuivis.

## **Levier 2 : Documentation des procédures financières et comptables**

### **Composantes :**

#### **Documentation sur les risques**

Le levier « documentation » comprend, outre la documentation des procédures, celle des risques, matérialisée notamment par les référentiels de contrôle interne comptable. En décrivant les risques et en préconisant des mesures de couverture de ces derniers, les référentiels de contrôle interne constituent les supports autorisant au sein de l'entité la démarche de diagnostic (de processus, de l'organisation).

L'évaluation de cette composante porte sur l'existence, l'exhaustivité, l'actualité et les modalités de la documentation des risques.

Il convient de s'assurer de la couverture documentaire des risques d'un processus. Pour autant, si un RCI générique élaboré par la DGFIP est jugé suffisant, il n'est pas nécessaire d'élaborer un référentiel spécifique propre au ministère.

#### **Accès à la réglementation et aux instructions et circulaires**

La première des documentations est constituée du corpus réglementaire (notamment les circulaires et instructions budgétaires et comptables).

L'évaluation du levier « Documentation » intègre donc les aspects liés à l'exhaustivité, l'actualité, les modalités d'accès et d'utilisation de ces documents.

Cela se traduit généralement par une fonction documentaire, c'est-à-dire un acteur en administration centrale (centre de documentation...) ou en déconcentré (responsable de la documentation), en plus des accès par intranet de la documentation sous format dématérialisé.

Cet accès à la réglementation implique également un circuit d'information sur les changements réglementaires.

#### **Guides de procédures**

La documentation des procédures comptables a pour but d'offrir aux opérationnels des modes opératoires décrivant au niveau le plus fin, tant sous les aspects « métier » qu'« outil », les opérations composant une procédure en présentant leur enchaînement et en identifiant les acteurs et les contrôles devant être réalisés.

La documentation des procédures constituant une mesure de couverture des risques, la programmation de guides ou de fiches de procédures a vocation à figurer dans un plan d'action.

Il convient de s'assurer de la couverture documentaire d'un processus. Aussi si un guide de procédure générique est jugé suffisant, il n'est pas nécessaire d'élaborer un guide spécifique propre au ministère. De même, pour certaines tâches très spécifiques, il ne serait guère efficace d'élaborer un guide de procédure si une documentation, même sous format papier, existe, dès lors qu'elle est actualisée et peut accompagner les opérationnels.

#### **Organigramme fonctionnel**

L'organigramme fonctionnel s'inscrit dans le levier « documentation » dans la mesure où ce support permet de décrire et formaliser l'organisation de l'entité à un moment T. En conséquence, il a vocation à faire l'objet d'une actualisation dès lors qu'interviennent des

changements dans l'organisation (réorganisation des procédures, départs / arrivés d'agents, etc.).

L'évaluation apprécie l'existence, l'exhaustivité, l'actualité et les modalités de diffusion des OF (connaissance par l'ensemble des acteurs de l'entité des organigrammes fonctionnels). L'OF est diffusé à l'intérieur de l'entité, comme vers les autres entités intéressées, et est susceptible d'être produit à un auditeur interne ou externe.

### **Formation**

La formation des acteurs de la fonction comptable participe du chantier de la documentation, dans la mesure où un acteur formé peut exécuter correctement les procédures comptables. L'évaluation de cette composante intègre tant les actions dispensées par le référent dans son rôle d'animation et d'accompagnement du contrôle interne dans les services que les actions organisées et assurées par les services chargés de la formation.

### **Système d'information**

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

Les applications ministérielles dites de gestion (AMG) doivent répondre aux normes de contrôle interne informatique en matière de documentation du système d'information comptable, de la méthodologie de conception des applications, des acteurs du système d'information, des risques du système d'information, de la politique de gestion des authentifiants. Les personnels chargés de la maîtrise d'ouvrage, de la maîtrise d'œuvre, du développement, de l'intégration, de l'exploitation, de la maintenance et de l'administration doivent être également formés et sensibilisés à la sécurité du système d'information et aux normes du contrôle interne.

NB : Cette composante n'est pas applicable aux services déconcentrés.

### **Levier 3 : Traçabilité des acteurs et des opérations financières et comptables**

La réalisation des opérations financières et comptables doit être tracée. La traçabilité repose sur un système de preuves et peut être graduée en fonction des risques. Elle garantit en outre la piste d'audit<sup>6</sup> (ou chemin de révision), en permettant à un auditeur, en partant de l'écriture en comptabilité générale, d'arriver jusqu'à la pièce justificative du fait générateur (ou inversement), tout en identifiant, au long du processus, l'ensemble des acteurs et des opérations intervenues.

La traçabilité des opérations et des contrôles associés est fondamentale dans une logique d'information comptable et de certification. En la matière, une opération non tracée est considérée comme n'ayant jamais existé.

Cette traçabilité doit permettre de répondre aux questions suivantes : Qui a réalisé l'opération ? À quelle date ou quelle périodicité ? Selon quelles modalités et sur quel périmètre (échantillon etc.) ?

Ce souci de traçabilité se traduit par le respect et le suivi des habilitations et paramétrages informatiques ; l'archivage des documents comptables et des pièces justificatives (y compris sous forme informatique) ; le respect, par les acteurs, des modes de traçabilité définis pour leurs contrôles ; l'articulation des différents supports comptables (entre comptabilités de développement et générale) de manière à assurer leur cohérence (ajustement entre les comptabilités), ce qui peut se traduire, en environnement informatique, par un système de codification et d'accusé de réception entre applications.

#### **Composantes :**

##### **Identification des acteurs**

La traçabilité des acteurs permet de répondre à la question « qui a réalisé l'opération et /ou le contrôle ? ».

Il s'agit, pour cette composante, d'évaluer les modalités de traçabilité des intervenants (traçabilité papier, ou portée par les systèmes d'information) et leur respect par les acteurs de la fonction comptable.

##### **Traçabilité des opérations et des écritures**

La traçabilité<sup>7</sup> des opérations de traitement de l'information comptable et financière se concrétise par des documents comptables<sup>8</sup>, des pièces justificatives (sous forme papier ou sur support numérique).

---

<sup>6</sup> 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 traçabilité (documents comptables et pièces justificatives) et de leur contrôle. La piste d'audit (ou chemin de révision) permet 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 d'un arrêté à l'autre par la conservation des mouvements ayant affecté les postes comptables. La piste d'audit permet ainsi de reconstituer les données comptables en fonction d'un processus.

<sup>7</sup> Formalisation de la réalisation des opérations et des opérationnels les ayant réalisées. La traçabilité repose sur un système de preuves. Un système de preuves satisfaisant est conditionné par :

- la numérotation séquentielle et continue des documents comptables et des pièces justificatives des écritures ;

Dans le cadre de la LOLF, la notion de pièce justificative est plus large que celle généralement entendue dans le cadre de la dépense de l'État. En effet, il s'agit de toute pièce, généralement produite par un tiers ou établie contradictoirement avec un tiers, venant justifier une opération. Par différence, les autres pièces sont qualifiées de "comptables" (par exemple, l'ensemble des pièces contractuelles de recrutement d'un agent contractuel sont des pièces justifiant des écritures en comptes de charges, qu'elles soient transmises ou non au comptable ; les documents établis par le SIRH concernant cet agent contractuel pour mise en paiement de son traitement sont des documents comptables).

Deux points doivent être soulignés :

- avec la fonction comptable partagée, pièces justificatives et documents comptables concernent autant les ordonnateurs que les comptables ;
- ces notions s'appliquent que les pièces et documents soient établis sous format papier ou numérique.

### **Traçabilité des contrôles**

L'évaluation de la traçabilité des contrôles doit intégrer l'ensemble des contrôles dits de premier niveau réalisés dans les services. En général, les contrôles a posteriori exigent un niveau de formalisation plus poussé dans la mesure où ils ne peuvent être portés par les documents papier ou le système d'information. Ce principe s'applique tout particulièrement en matière de contrôles de supervision a posteriori.

### **Archivage et sauvegarde des données comptables et des justifications**

L'archivage des documents et des pièces justificatives (y compris sous forme informatique) est un élément primordial pour s'assurer de la traçabilité.

L'opération d'archivage consiste à classer des documents comptables et les pièces justificatives (sous support papier ou numérique), pour les conserver de manière accessible.

### **Système d'information**

Un plan de continuité<sup>9</sup> doit permettre, après un sinistre impactant le système informatique de l'entité, la reprise de l'activité dans les plus brefs délais et avec un minimum de perte de données. Ce plan repose sur une analyse en termes de risques et d'impact, et sur la définition d'une stratégie de sécurisation destinée à assurer la continuité de service du système d'information. En assurant la sauvegarde des données, le plan de continuité s'inscrit dans un objectif de traçabilité des opérations.

Les applications ministérielles dites de gestion (AMG) doivent répondre aux normes de contrôle interne informatique en matière de traçabilité : l'intervenant doit s'identifier par saisie d'un

---

- le classement (chronologique, comptable, thématique, alphabétique...), l'archivage exhaustif des documents (papiers ou informatiques), dans le respect des délais de conservation ; cette formalisation doit être disponible, accessible, pertinente (adaptée à son objet et à son utilisation), 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).

La traçabilité conditionne la qualité de la piste d'audit.

<sup>8</sup> Livre journal, grand livre, livre d'inventaire, compte général de l'État, et tout livre auxiliaire, fiches d'écriture, ordres de payer et de recouvrer, et autres états, support papier ou numérique (donnée informatique) d'une écriture comptable.

<sup>9</sup> Ensemble de mesures visant à assurer, selon divers scénarios de crises, y compris face à des chocs extrêmes, le maintien, le cas échéant de façon temporaire selon un mode dégradé, des prestations de services essentielles de l'entité puis la reprise planifiée des activités.

identifiant<sup>10</sup> qui permet la traçabilité de l'intervention. L'intervenant doit s'authentifier<sup>11</sup> par saisie d'un mot de passe.

Les travaux de maîtrise d'ouvrage, de la maîtrise d'œuvre, du développement, de l'intégration, de l'exploitation, de la maintenance et de l'administration doivent être retracés et archivés. La sauvegarde périodique des données informatique est indispensable. Des procédures de secours et de sauvegarde doivent être prévues afin d'assurer la continuité de l'exploitation.. Les incidents informatiques doivent être tracés et notifiés aux acteurs. La documentation doit être archivée.

NB : Cette composante n'est pas applicable aux services déconcentrés.

---

<sup>10</sup> Code que l'intervenant doit nécessairement saisir pour s'identifier et accéder au système d'information ou aux transactions autorisées. Cette identification correspond à une habilitation. *Exemple d'identifiant : nom utilisateur ou code utilisateur.*

<sup>11</sup> Confirmation de l'identification prétendue d'intervenants : code secret que l'intervenant doit nécessairement saisir pour accéder au système d'information ou aux transactions autorisées, afin de prouver son identité. *Exemple d'authentifiant : mot de passe ou code secret.*

## Levier 4 : Pilotage

### Composantes :

#### Structures de gouvernance, de pilotage et d'animation

Un comité de gouvernance (ou quel que soit la dénomination adoptée) a pour objectif de :

- valider et assurer le suivi de la cartographie des risques ;
- valider et assurer le suivi du plan d'action ;
- déterminer la politique annuelle de contrôle interne (diagnostics, audits comptables et financiers...);
- assurer le suivi de la politique annuelle de contrôle interne.

Il est aidé dans la démarche par les référents techniques chargés des fonctions :

- de pilotage et d'animation du déploiement du CI ;
- de formation ;
- d'assistance des services gestionnaires ;
- de suivi et de contrôle du déploiement du CI.

NB : Seule la fonction de référent technique local est évaluée pour les services déconcentrés de l'État en termes de pilotage et d'animation du dispositif de CI au plan local.

#### Cartographie des risques

Reposant sur la cartographie des processus, la cartographie des risques est le support de pilotage des risques comptables : elle donne une photographie consolidée et régulièrement actualisée des risques potentiels et de leur niveau de maîtrise. Ce document formalise ainsi l'analyse des risques en hiérarchisant les enjeux par processus en fonction du niveau de risques et de leur volume financier. L'identification des risques permet de les hiérarchiser mais surtout de définir les mesures adéquates à mettre en œuvre pour les couvrir.

La cartographie des risques est alimentée par les signalements des acteurs de la fonction comptable et financière de 1er niveau (en particulier dans le cadre des diagnostics, par les restitutions du contrôle hiérarchisé de la dépense le cas échéant, ou par leur connaissance intime des processus : complexité de la réglementation, dispersion géographique des acteurs, multiplicité des acteurs, caractéristiques des missions, caractéristiques des tiers ou des usagers, réorganisation des structures administratives, obsolescence de la documentation, absence de cycle de formation dédié, turn-over prévisible des personnels ou de l'encadrement, réforme réglementaire...), mais également par les constats des auditeurs internes<sup>12</sup> et externes.

---

<sup>12</sup> 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 comptable et financier s'attache à évaluer la qualité du contrôle interne comptable.

L'évaluation du levier « Pilotage » prend en compte la démarche d'évaluation des risques au niveau de l'entité formalisée par la cartographie des risques.

### **Plan d'action**

La cartographie des risques débouche sur l'établissement d'un plan d'action<sup>13</sup> pluriannuel pour couvrir les risques détectés.

L'évaluation de cette composante intègre les éléments liés à la programmation des actions de couverture des risques, à leur formalisation dans le plan d'action, au périmètre et à l'actualisation de ce support<sup>14</sup>.

### **Évaluation périodique et reporting**

L'ensemble des évaluations provenant des acteurs (constats de l'encadrement lors de diagnostics<sup>15</sup>, détection d'anomalie lors des contrôles des agents ...) tant au niveau central que déconcentré et pouvant alimenter la cartographie des risques et le plan d'action est à prendre en compte.

### **Exploitation des résultats du reporting**

Le niveau d'optimisation confère au comité de gouvernance une connaissance précise des risques qui lui permet de piloter le dispositif de contrôle interne en engageant des actions ciblées pour améliorer de manière continue la maîtrise des processus comptables. Le comité de gouvernance a besoin d'une vision de l'effectivité et de l'efficacité du dispositif de maîtrise des risques afin d'identifier ses points forts et ses points faibles et d'arbitrer en conséquence la politique de contrôle interne au sein de ses services.

NB : Les services déconcentrés de l'État ne sont pas concernés par cette composante.

---

<sup>13</sup> Mesure mise en œuvre sur une tâche donnée afin de renforcer un dispositif de contrôle interne existant ou d'en créer un. Cette mise en œuvre peut être centrale ou déconcentrée.

<sup>14</sup> A priori, compte tenu du déploiement du contrôle interne comptable de l'État rénové, il n'y a plus de structure ministérielle centrale sans plan d'action. Son absence peut se rencontrer dans certains services déconcentrés, mais une analyse négative de cette situation doit être faite avec prudence : dans certains cas, il n'est pas nécessaire de mettre en place un plan d'action (remplacé par une lettre de mission, une feuille de route...).

<sup>15</sup> Démarche d'évaluation du contrôle interne d'une entité, par son encadrement, dans le but de l'améliorer.