

# Décrets, arrêtés, circulaires

## TEXTES GÉNÉRAUX

### MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES

#### BUDGET

**Arrêté du 31 décembre 2013 relatif au cadre de référence interministériel du contrôle interne comptable, pris en application de l'article 170 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique**

NOR : BUDE1400308A

*Publics concernés* : services de l'Etat.

*Objet* : modalités de mise en place du dispositif de contrôle interne destiné à assurer l'objectif de qualité des comptes de l'Etat. L'arrêté précise les acteurs, la méthodologie et les supports de maîtrise des risques comptables.

*Entrée en vigueur* : le texte entre en vigueur le lendemain de sa publication.

*Notice* : l'arrêté tire les conséquences de la publication du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique abrogeant le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962.

*Références* : le présent arrêté peut être consulté sur le site Légifrance (<http://www.legifrance.gouv.fr>).

Le ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget,

Vu la directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres, notamment son article 3 ;

Vu la loi organique n° 2001-692 modifiée du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances, notamment ses articles 27, 30 et 31 ;

Vu le décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration, notamment son article 1<sup>er</sup> ;

Vu le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, notamment ses articles 56, 57, 162 et 170 ;

Vu l'arrêté du 28 février 2013 portant attributions du comptable centralisateur des comptes de l'Etat ;

Vu l'arrêté du 25 juillet 2013 portant application du premier alinéa de l'article 42 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique et encadrant le contrôle sélectif de la dépense ;

Vu l'arrêté du 25 juillet 2013 relatif au contrôle allégé en partenariat de la dépense de l'Etat ;

Vu l'arrêté du 9 septembre 2013 relatif aux modalités d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des pièces justificatives et des documents de comptabilité des opérations de l'Etat, pris en application des articles 51, 52, 150 et 164 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ;

Vu l'arrêté du 31 décembre 2013 relatif aux contrôles des comptables publics de l'Etat,

Arrête :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – Le cadre de référence interministériel du contrôle interne comptable de l'Etat, prévu par l'article 170 du décret du 7 novembre 2012 susvisé, est annexé au présent arrêté et accessible sur le site : <http://www.performance-publique.budget.gouv.fr>.

**Art. 2.** – Le directeur général des finances publiques est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait le 31 décembre 2013.

Pour le ministre et par délégation :  
Le chef de service,  
D. LITVAN

## A N N E X E

## CADRE DE RÉFÉRENCE DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT

Conformément au décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration, le contrôle interne comptable de l'Etat, sous-ensemble du contrôle interne de l'Etat, est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents qui visent la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de qualité des comptes de l'Etat, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.

Le contrôle interne comptable est ainsi le vecteur d'atteinte de l'objectif de qualité des comptes fixé par la Constitution et la loi organique relative aux lois de finances.

En application de l'article 170 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, le ministre chargé du budget définit le cadre de référence interministériel du contrôle interne comptable et veille à sa mise en œuvre. Ce référentiel précise les conditions dans lesquelles est assuré le contrôle du respect des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non-compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice.

*Sommaire*

Avertissement.

1. Critères de qualité comptable.
  - 1-1. L'objectif de qualité comptable.
  - 1-2. La déclinaison opérationnelle de l'objectif de qualité comptable : les différents critères de qualité comptable.
2. Périmètre du contrôle interne comptable de l'Etat.
  - 2-1. La fonction comptable de l'Etat.
  - 2-2. La cartographie des cycles et processus comptables de l'Etat.
3. Acteurs du contrôle interne comptable de l'Etat.
  - 3-1. Les comptables publics de l'Etat.
  - 3-2. Les ordonnateurs de l'Etat.
    - Le secrétaire général.
    - Le responsable de la fonction financière ministérielle.
    - La structure ministérielle de gouvernance.
4. Démarche de contrôle interne comptable.
  - 4-1. Recensement, hiérarchisation des risques et plan d'action comptables de l'Etat.
    1. Recensement et hiérarchisation des risques comptables.
    2. Plans d'action comptable.
  - 4-2. Dispositif de contrôle interne comptable de l'Etat.
    - 4-2-1. Organisation de la fonction comptable de l'Etat.
    - 4-2-2. La documentation de l'organisation, des procédures et des risques comptables de l'Etat.
    - 4-2-3. La traçabilité des acteurs et des opérations comptables de l'Etat.
  - 4-3. Evaluation du contrôle interne comptable.
    - 4-3-1. Evaluation par les acteurs de la fonction comptable de l'Etat.
    - 4-3-2. Evaluation par l'audit comptable.

*Avertissement*

Le présent cadre de référence présente la démarche du contrôle interne en matière de comptabilité de l'Etat, pour ce qui concerne les services centraux et déconcentrés de l'ensemble des ministères (budget général, budgets annexes et comptes spéciaux) qu'ils soient ordonnateurs ou comptables.

Les « services de l'Etat », acteurs de la fonction comptable de l'Etat, correspondent aux « services ordonnateurs », placés sous l'autorité d'un ordonnateur, et aux « services comptables », placés sous l'autorité d'un comptable, quelle que soit leur dénomination (départements, divisions, services, postes, agences, etc.).

Pour ce qui concerne les trois processus « Caisse des dépôts », « Dépôts de fonds au Trésor » et « Placements », propres à la direction générale des finances publiques, la démarche de contrôle interne comptable fixée par le présent cadre de référence est complétée d'une démarche de contrôle interne bancaire mettant en application les dispositions relatives au règlement du Comité de réglementation bancaire et financière n° 97-02 modifié.

**1. Critères de qualité comptable***1-1. L'objectif de qualité comptable*

1. L'article 47-2 de la Constitution dispose en son dernier alinéa que « les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

2. L'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances (dernier alinéa) dispose que « les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ». L'article 30 de la même loi dispose que les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises (tant internes qu'internationales) qu'en raison des spécificités de son action et ajoute qu'elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.

3. Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique précise dans deux articles :

« Art. 56. – La comptabilité générale retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat.

« Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.

« Elle est tenue par exercice s'étendant sur une année civile.

« Elle inclut, le cas échéant, l'établissement de comptes consolidés ou combinés.

« Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 visée ci-dessus.

« Art. 57. – La qualité des comptes des personnes morales mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> est assurée par le respect des principes comptables, tels que définis par les règles arrêtées par le ministre chargé du budget, dans les conditions fixées à l'article 54.

« Elle doit répondre aux exigences énoncées aux 1<sup>o</sup> et 2<sup>o</sup> de l'article 53 au regard notamment des objectifs suivants :

« 1<sup>o</sup> Les comptes doivent être conformes aux règles et procédures en vigueur ;

« 2<sup>o</sup> Ils doivent être établis selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer leur comparabilité entre exercices comptables ;

« 3<sup>o</sup> Ils doivent appréhender l'ensemble des événements de gestion, en fonction du degré de connaissance de leur réalité et de leur importance relative, dans le respect du principe de prudence ;

« 4<sup>o</sup> Ils doivent s'attacher à assurer la cohérence des informations comptables fournies au cours des exercices successifs en veillant à opérer le bon rattachement des opérations à l'exercice auquel elles se rapportent ;

« 5<sup>o</sup> Ils doivent être exhaustifs et reposer sur une évaluation séparée et une comptabilisation distincte des éléments d'actif et de passif ainsi que des postes de charges et de produits, sans possibilité de compensation ;

« 6<sup>o</sup> Ils doivent s'appuyer sur des écritures comptables fiables, intelligibles et pertinentes visant à refléter une image fidèle du patrimoine et de la situation financière. »

4. Le recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), publié par arrêté du ministre chargé du budget, précise les orientations de la LOLF et du décret du 7 novembre 2012 précité en posant une liste (non exhaustive) de principes auxquels doit se conformer la comptabilité générale de l'Etat : régularité, sincérité, spécialisation des exercices, continuité d'exploitation, permanence des méthodes, bonne information (intelligibilité, pertinence et fiabilité) et image fidèle.

#### *1-2. La déclinaison opérationnelle de l'objectif de qualité comptable : les différents critères de qualité comptable*

La qualité comptable se confond ainsi avec l'objectif de produire des comptes permettant de refléter réellement le patrimoine et la situation financière de l'Etat et apportant aux destinataires une information fiable et pertinente.

L'article 170 du décret du 7 novembre 2012 précité établit le principe du respect des critères de réalité, de justification, de présentation et bonne information, de sincérité, d'exactitude, de totalité, de non-compensation, d'imputation et de rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice.

Ces critères de qualité comptable exclusifs, les uns des autres, explicitent les principes comptables sans se substituer à eux. Ils se déclinent de la manière suivante, y compris sous le volet informatique, pour les postes du bilan, du compte de résultat et l'annexe :

– réalité : les éléments d'actif et de passif, les engagements ainsi que les charges et produits existent réellement et sont bien rattachés à l'Etat ;

– justification : les éléments comptabilisés sont correctement justifiés par une pièce probante ou un inventaire ;

– présentation et bonne information : les éléments comptabilisés sont décrits de manière claire, intelligible et lisible, appuyés par des documents et pièces archivés et accessibles ;

– sincérité : les normes comptables sont appliquées afin de traduire la connaissance que les ordonnateurs et les comptables ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés, dans le cadre du respect des lois et règlements ;

– exactitude : les éléments comptabilisés sont correctement évalués et chiffrés ;

– totalité : tous les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat sont comptabilisés ;

– non-compensation : les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat sont comptabilisés sans contraction entre eux ;

- imputation : les biens, droits et obligations, charges et produits, de l'Etat sont comptabilisés à la subdivision adéquate du plan de comptes ou de l'annexe ;
- rattachement à la bonne période : les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat se rattachant à une période comptable donnée sont comptabilisés dans les plus brefs délais au cours de l'exercice ;
- rattachement au bon exercice : les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat dont le fait générateur s'est produit lors d'un exercice donné sont rattachés à cet exercice.

## 2. Périmètre du contrôle interne comptable de l'Etat

### 2-1. La fonction comptable de l'Etat

Le contrôle interne comptable de l'Etat couvre la fonction comptable de l'Etat.

La fonction comptable de l'Etat est constituée de l'ensemble des tâches, acteurs et systèmes d'information concourant à la constatation des droits et obligations de l'Etat, à l'inventaire de ses biens et à la tenue et l'établissement de ses comptes, depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable.

Le fait générateur est prévu par le recueil des normes comptables de l'Etat. Le dénouement comptable se concrétise par la production des états financiers annuels au Parlement à l'appui de la loi de règlement. Sont exclues du périmètre les procédures décisionnelles en amont des faits générateurs comptables.

La fonction comptable qui intègre tous les acteurs de la vie financière de l'Etat est partagée entre ordonnateurs et comptables de l'Etat.

### 2-2. La cartographie des cycles et processus comptables de l'Etat

La fonction comptable de l'Etat est cartographiée depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable, dans une logique de cycles et de processus, formalisée dans une cartographie établie par le comptable centralisateur des comptes de l'Etat. Cette cartographie identifie et classe selon une typologie structurée, les opérations ayant un impact comptable par :

- cycle, ensemble de : .....
- processus, qui se subdivisent en : .....
- procédures, qui se subdivisent en : .....
- tâches, constituant un ensemble indissociable d'opérations.

## 3. Acteurs du contrôle interne comptable de l'Etat

Le contrôle interne comptable relève de tous les acteurs de la fonction comptable de l'Etat.

### 3-1. Les comptables publics de l'Etat

En application de l'article 31 de la LOLF, les comptables publics tiennent et établissent les comptes de l'Etat. Ils veillent au respect des principes et règles comptables et s'assurent, notamment, de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures.

L'article 77 du décret du 7 novembre 2012 précise que le comptable public s'assure, par ses contrôles sur les biens, droits et obligations qui doivent être enregistrés dans le compte général de l'Etat, de la qualité du contrôle interne comptable.

Parmi les comptables publics de l'Etat, le comptable centralisateur des comptes de l'Etat (CCCE) est chargé de la conception et de l'animation du contrôle interne comptable l'Etat. A ce titre, le CCCE :

- veille à la mise en œuvre du présent cadre de référence par les services de l'Etat ;
- établit la cartographie des cycles et processus comptables ;
- établit et diffuse les principes d'organisation, de documentation et de traçabilité, applicables par les services de l'Etat ;
- assure la veille des risques comptables de l'Etat, établit et suit la cartographie interministérielle des risques comptables ;
- établit et suit le plan d'action comptable de l'Etat ;
- fixe les orientations annuelles de contrôle interne comptable pour les sujets interministériels ;
- établit et diffuse la documentation des risques comptables ;
- propose les outils interministériels de contrôle interne comptable ;
- appuie et assiste les ordonnateurs en matière de renforcement du contrôle interne comptable ;
- assure un dialogue permanent avec le certificateur.

### 3-2. Les ordonnateurs de l'Etat

L'article 162 du décret du 7 novembre 2012 dispose que les ordonnateurs constatent les droits et obligations de l'Etat et procèdent à l'inventaire des biens. Ils s'assurent, conformément au présent cadre de référence, de la qualité des opérations qui leur incombent au regard des dispositions de l'article 57 et de l'établissement des documents transmis aux comptables publics pour la tenue de la comptabilité générale.

### Le secrétaire général

En application du décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration, le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs décidés par chaque ministre, mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux, sous la coordination du secrétaire général du département ministériel. Pour le ministère de la défense, le contrôle interne est mis en œuvre sous l'autorité du chef d'état-major des armées, du délégué général pour l'armement et du secrétaire général pour l'administration dans leurs domaines de compétences respectifs.

### Le responsable de la fonction financière ministérielle

L'article 69 du décret du 7 novembre 2012 dispose que le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM) s'assure de la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne comptable.

Il est assisté par un référent ministériel de contrôle interne comptable chargé de la mise en œuvre des orientations de contrôle interne comptable des ministères.

### La gouvernance ministérielle du contrôle interne comptable

Cette gouvernance collégiale est définie au sein de chaque ministère sous l'égide du secrétaire général et du RFFiM. Elle associe l'ensemble des directeurs ministériels intéressés et peut prendre diverses formes pour :

- définir les orientations annuelles de contrôle interne comptable ministériel ;
- assurer la veille et suivre les risques comptables ministériels, retracés dans la cartographie des risques ministérielle, en définissant la stratégie de couverture des risques et en arbitrant les actions prioritaires, retracées dans le plan d'action ministériel ;
- veiller à la mise en œuvre du présent cadre de référence au sein du ministère ;
- valider la documentation des risques et les outils de contrôle interne comptable propres au ministère.

Sous l'autorité du RFFiM, le référent ministériel de contrôle interne comptable en assure le secrétariat.

## 4. Démarche de contrôle interne comptable

La démarche de contrôle interne comptable est composée de trois phases portant sur l'ensemble des processus et les systèmes d'information comptables de l'Etat :

- recenser et hiérarchiser les risques de ne pas atteindre l'objectif, établir un plan d'action ;
- structurer le dispositif de contrôle interne ;
- évaluer en vue d'améliorer le contrôle interne.

### 4-1. Recensement, hiérarchisation des risques et plan d'action comptables de l'Etat

#### 1. Recensement et hiérarchisation des risques comptables

Les risques – événements potentiels ne permettant pas d'atteindre l'objectif de qualité comptable s'ils se réalisent – doivent être recensés et hiérarchisés selon deux axes :

- la probabilité de survenance (ou occurrence) ;
- l'impact s'ils se réalisent (notion d'enjeu).

Le dispositif de contrôle interne pour maîtriser les risques sera fonction de cette hiérarchisation, en fonction du coût de la mesure de contrôle interne par rapport au risque à maîtriser. La partie non maîtrisée du risque constitue le risque résiduel.

Le recensement et la hiérarchisation des risques sont formalisés dans des cartographies des risques comptables résiduels par processus.

Dans chaque ministère, la cartographie des risques est tenue par le référent contrôle interne comptable. La cartographie des risques comptables de l'Etat est tenue par le CCCE.

Ces cartographies des risques sont actualisées par les évaluations des acteurs du contrôle interne comptable et des auditeurs internes et externes.

#### 2. Plans d'action relatif aux risques sur la qualité comptable

L'identification et la hiérarchisation des risques impliquent de définir les mesures adéquates à mettre en œuvre pour les couvrir, et l'établissement d'un plan d'action comptable pluriannuel.

Etablis par processus, les plans d'action sont des documents permanents, définissant les actions et les acteurs responsables de la mise en œuvre des différentes actions et les échéances qui leur sont imparties.

Dans chaque ministère, le plan d'action ministériel (PAM) est tenu par le référent contrôle interne comptable. Le plan d'action comptable de l'Etat (PACE), consacré notamment au suivi des recommandations formulées par la Cour des comptes, est tenu par le CCCE.

#### 4-2. Dispositif de contrôle interne comptable de l'Etat

Le dispositif de contrôle interne comptable est structuré dans :

- l'organisation de la fonction comptable ;
- la documentation de l'organisation, des procédures et des risques comptables ;
- la traçabilité des acteurs et des opérations.

##### 4-2-1. Organisation de la fonction comptable de l'Etat

A. – Attribution des tâches et chaîne hiérarchique de décision.

L'organisation de la fonction comptable doit être conçue d'avance et adaptée en fonction des risques et des enjeux, en tenant compte de la nature, du volume et de l'environnement de l'activité financière.

L'organisation mise en place doit couvrir de manière permanente tout le périmètre couvert par la fonction comptable.

L'organisation doit être conçue de manière que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux acteurs. S'il existe un système d'information, l'attribution des tâches doit correspondre aux habilitations informatiques. Chaque tâche est attribuée à un ou plusieurs opérationnels et à un ou plusieurs suppléants. Il est recommandé de procéder à une rotation périodique des attributions des opérationnels, lorsque la taille d'un service le permet.

L'organisation doit fixer les niveaux de décision, notamment en précisant les délégations, qui doivent également correspondre aux habilitations informatiques.

B. – Points de contrôle :

Les services de l'Etat doivent s'organiser de façon à se doter des points de contrôle – y compris automatisés – qui assurent, en permanence, la garantie de la qualité comptable.

Les opérations de contrôle réalisées par les agents :

Lors de l'exécution des opérations financières, les agents d'un service ordonnateur ou comptable réalisent, dans le cadre d'un processus, des auto-contrôles, exhaustifs ou par échantillon, contemporains ou *a posteriori*.

le contrôle mutuel est réalisé par un acteur en aval d'un processus sur les opérations d'un acteur en amont de ce processus :

Les opérations de contrôle réalisées par le chef de service :

Le chef d'un service ordonnateur ou comptable est chargé de la supervision de l'activité du service. Les contrôles de supervision sont soit contemporains, soit *a posteriori*.

C. – Structuration des processus comptables et niveaux de contrôle interne comptable :

Le premier niveau de contrôle interne comptable :

Le contrôle interne comptable de premier niveau correspond aux processus comptables. Il relève des acteurs chargés du traitement courant des opérations.

L'enregistrement chronologique et rapide des opérations comptables, dans le cadre d'un processus, requiert un traitement sécurisé et fluide, impliquant de :

- réduire les points rompant la continuité des processus, et entre processus, notamment les cas de ruptures dues à l'incompatibilité entre systèmes d'information ou d'une trop grande dispersion des tâches entre de multiples acteurs ;
- prévoir dans la mesure du possible une séparation des tâches qui se traduit par leur répartition tout au long d'un processus entre au moins deux acteurs, afin de permettre un contrôle mutuel, l'acteur en amont initiant l'opération mais ne pouvant la faire aboutir sans le contrôle et la validation de l'acteur en aval, qui lui ne peut initier l'opération mais seulement la dénouer. S'il existe un système d'information, la séparation des tâches doit correspondre aux profils et habilitations informatiques ;
- s'assurer que les contrôles relevant d'acteurs différents dans un processus ou un ensemble de processus sont bien réalisés ou alors ne sont pas redondants, hormis la redondance des contrôles liés à la séparation des tâches et au contrôle mutuel.

Le deuxième niveau de contrôle interne comptable :

Le deuxième niveau de contrôle interne comptable correspond au pilotage de la fonction comptable de l'Etat au niveau de chaque comptable public, hormis le CCCE, et à la garantie de la qualité des comptes. Le contrôle interne comptable de deuxième niveau relève de la cellule de qualité comptable, distincte des acteurs du premier niveau de contrôle interne.

Le troisième niveau de contrôle interne comptable :

Le troisième niveau de contrôle interne comptable correspond à un rôle de surveillance des opérations comptables et de l'environnement comptable au niveau national. Le contrôle interne comptable de troisième niveau relève du CCCE.

D. – Sécurité des fonds, valeurs et biens :

Dans une optique de protection des actifs et des ressources financières, les fonds, valeurs et biens corporels ou incorporels, mobiliers ou immobiliers, de l'Etat doivent faire l'objet d'un recensement et d'une protection, en fonction de leur valeur financière mais aussi de leur importance culturelle, artistique ou historique.

#### 4-2-2. La documentation de l'organisation, des procédures et des risques comptables de l'Etat

##### A. – Les organigrammes fonctionnels :

L'organigramme fonctionnel formalise, par processus et par service ordonnateur ou comptable, l'organisation de la fonction comptable de l'Etat. Il doit être adapté au volume d'activité du service.

##### B. – Les guides de procédures comptables :

En complément du corpus législatif, réglementaire et des circulaires, les guides de procédures comptables, quelle que soit leur forme, décrivent les tâches comptables à exécuter.

##### C. – Les référentiels de contrôle interne comptable :

Les référentiels de contrôle interne correspondent à une matrice de risques. Ils identifient les critères de qualité comptable, les risques et les mesures de contrôle interne attendues.

En fonction des référentiels de contrôle interne, le chef de service doit prendre la mesure de contrôle interne adéquate si un risque recensé est avéré. Il peut néanmoins adopter une autre mesure s'il considère que celle-ci est plus adaptée pour maîtriser le risque.

##### D. – La formation des acteurs :

Corollaire de la documentation de l'organisation, des procédures et des risques, les acteurs de la fonction comptable doivent être formés aux normes et procédures comptables.

#### 4-2-3. La traçabilité des acteurs et des opérations comptables de l'Etat

##### A. – Traçabilité des acteurs :

Les acteurs qui ont réalisé les opérations doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable, de la façon suivante :

- soit à partir du système d'information, dès lors que les règles d'accès aux applications sont respectées (identifiant correspondant à l'acteur et confidentialité de l'authentifiant) ;
- soit à partir de documents ou pièces papier sur lesquels ils apposent leur signature ou leur paraphe.

##### B. – Traçabilité des opérations :

Les opérations comptables sont retracées sur les états financiers annuels fixés par l'article 54 de la LOLF, par l'article 168 du décret du 7 novembre 2012 susvisé et le Recueil des normes comptables de l'Etat.

Les états financiers sont établis à partir des documents de comptabilité et justifiés par des pièces. Les documents de comptabilité et les pièces justificatives sont conservés selon les règles fixées par la LOLF, le décret du 7 novembre 2012 et l'arrêté du 9 septembre 2013 relatif aux modalités d'établissement, de conservation et de transmission sous forme dématérialisée des pièces justificatives et des documents de comptabilité des opérations de l'Etat, susvisés.

Les mesures de conservation des documents comptables et des pièces justificatives doivent permettre leur accessibilité, leur disponibilité, leur intégrité et leur valeur probante.

#### 4-3. *Evaluation du contrôle interne comptable*

L'évaluation du dispositif de contrôle interne est destinée à s'assurer de son effectivité et de son efficacité ainsi qu'à l'améliorer et à l'adapter en fonction de l'évolution des risques. Le résultat de l'évaluation implique d'actualiser les cartographies des risques comptables.

##### 4-3-1. Evaluation par les acteurs de la fonction comptable de l'Etat

L'évaluation par les acteurs se déroule :

- lors des opérations de contrôle ;
- lors des diagnostics, ou auto-évaluations ;
- lors de la veille des risques assurée par le CCCE et les structures ministérielles de gouvernance.

Le CCCE établit le rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat, joint aux états financiers annuels produits à l'appui du projet de loi de règlement.

##### 4-3-2. Evaluation par l'audit comptable

##### A. – Audit interne :

En application du décret du 28 juin 2011 susvisé, l'audit interne est une activité exercée de manière indépendante et objective qui donne à chaque ministre une assurance sur le degré de maîtrise des opérations comptables et lui apporte ses conseils pour l'améliorer. L'audit interne s'assure ainsi que le dispositif de contrôle interne comptable est efficace.

L'article 172 du décret du 7 novembre 2012 susvisé dispose que la programmation des audits comptables est arrêtée dans chaque ministère par le comité ministériel d'audit interne. Le CCCE peut faire des propositions

d'audit comptable au comité ministériel d'audit par l'intermédiaire du contrôleur budgétaire et comptable ministériel, membre de droit de ce comité. Les missions d'audit programmées dans ce cadre peuvent être réalisées en partenariat avec des auditeurs placés sous l'autorité du ministre chargé du budget. Le CCCE est destinataire des rapports établis à l'issue des missions d'audit comptable.

B. – Audit externe :

La Cour des comptes est chargée de la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat en vertu de l'article 58 de la LOLF. A ce titre, pour formuler son opinion, elle évalue périodiquement le contrôle interne comptable de l'Etat.

Les institutions européennes peuvent être amenées à auditer le contrôle interne comptable de l'Etat, en cas d'utilisation ou de collecte de fonds européens.