



**RÉPUBLIQUE
FRANÇAISE** **Légifrance**

Le service public de la diffusion du droit

*Liberté
Égalité
Fraternité*

Arrêté du 18 décembre 2018 relatif au cadre de référence interministériel du contrôle interne financier applicable aux contrôles internes budgétaire et comptable de l'Etat

📌 Dernière mise à jour des données de ce texte : 31 décembre 2018

NOR : CPAB1830993A

JORF n°0302 du 30 décembre 2018

Version en vigueur au 04 octobre 2021

Le ministre de l'action et des comptes publics,

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 du 1er août 2001 modifiée relative aux lois de finances, notamment ses articles 27 et 31 ;

Vu le décret n° 87-389 du 15 juin 1987 modifié relatif à l'organisation des services d'administration centrale, notamment son article 3-8 ;

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

Vu le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, notamment son article 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 modifié 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 modifié relatif au contrôle allégé en partenariat de la dépense de l'Etat ;

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

Vu l'arrêté du 22 mars 2018 modifié 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,

Arrête :

Article 1

Le cadre de référence interministériel du contrôle interne financier applicable aux contrôles internes budgétaire et comptable de l'Etat, tel que prévu à l'article 170 du décret du 7 novembre 2012 susvisé, est annexé au présent arrêté.

Article 2

A modifié les dispositions suivantes

- Abroge Arrêté du 18 décembre 2013 (Ab)
 - Abroge Arrêté du 18 décembre 2013 - art. 1 (Ab)
 - Abroge Arrêté du 18 décembre 2013 - art. 2 (Ab)
 - Abroge Arrêté du 31 décembre 2013 (Ab)
 - Abroge Arrêté du 31 décembre 2013 - Annexe (Ab)
 - Abroge Arrêté du 31 décembre 2013 - art. (Ab)
 - Abroge Arrêté du 31 décembre 2013 - art. 1 (Ab)
 - Abroge Arrêté du 31 décembre 2013 - art. 2 (Ab)
- Article 3

La directrice du budget et le directeur général des finances publiques sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

Annexe

Article

ANNEXE CADRE DE RÉFÉRENCE INTERMINISTÉRIEL DU CONTRÔLE INTERNE FINANCIER APPLICABLE AUX CONTRÔLES INTERNES BUDGÉTAIRE ET 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 est l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre, mis en œuvre par les responsables de tous les niveaux, sous la coordination du secrétaire général du département ministériel, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de chaque ministère.

Le contrôle interne financier est une composante du contrôle interne de l'Etat dédiée à la maîtrise des risques budgétaires et comptables. Il se définit comme l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents ayant pour objet de donner une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs liés à la soutenabilité de la programmation budgétaire et de son exécution, et à la qualité des comptabilités budgétaire et générale de l'Etat.

Le cadre de référence interministériel du contrôle interne financier de l'Etat s'inspire du référentiel international de contrôle interne COSO II (" Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission ").
Il est complété par ailleurs d'une démarche de contrôle interne bancaire propre à la direction générale des finances publiques, mettant en application des dispositions de l'arrêté du 3 novembre 2014 modifié.

Sommaire

1. Objectifs du contrôle interne financier
 - 1.1. L'objectif de soutenabilité budgétaire et sa déclinaison opérationnelle
 - 1.2. L'objectif de qualité comptable et sa déclinaison opérationnelle
2. Périmètre du contrôle interne financier de l'Etat
 - 2.1. Le périmètre budgétaire
 - 2.2. Le périmètre comptable
3. Gouvernance et acteurs du contrôle interne financier de l'Etat
 - 3.1. La gouvernance ministérielle du contrôle interne financier
 - 3.2. Les acteurs du contrôle interne financier de l'Etat
 - 3.2.1. Le secrétaire général du ministère
 - 3.2.2. Les ordonnateurs de l'Etat
 - 3.2.3. Les référents ministériels de contrôle interne financier
 - 3.2.4. Les comptables publics de l'Etat
 4. Démarche de contrôle interne financier

- 4.1. La mise en place d'un environnement favorable à la maîtrise des risques financiers
 - 4.1.1. Attribution des tâches et existence d'une chaîne hiérarchique de décision
 - 4.1.2. Formation des acteurs de la chaîne financière
 - 4.1.3. Système d'information
 - 4.1.4. Conditions de sécurité du patrimoine
 - 4.2. L'identification et la couverture des risques financiers
 - 4.2.1. Le recensement et la hiérarchisation des risques financiers
 - 4.2.2. La définition des actions de maîtrise des risques financiers
 - 4.3. La mise en œuvre de mesures de maîtrise des risques financiers
 - 4.3.1. L'organisation de la chaîne financière et des points de contrôle
 - 4.3.2. La documentation de l'organisation, des procédures et des risques financiers
 - 4.3.3. La traçabilité des acteurs et des opérations
 - 4.4. L'évaluation du dispositif de contrôle interne financier
 - 4.4.1. Les acteurs de l'évaluation du dispositif de contrôle interne financier
 - 4.4.2. L'objectif d'amélioration continue du dispositif de contrôle interne financier

1. Objectifs du contrôle interne financier

- 1.1. L'objectif de soutenabilité budgétaire et sa déclinaison opérationnelle

La soutenabilité budgétaire s'apprécie au regard de l'autorisation budgétaire annuelle et des prescriptions des lois de programmation des finances publiques.

La soutenabilité budgétaire s'applique à la programmation budgétaire initiale, à son suivi et son actualisation, ainsi qu'à l'exécution budgétaire.

- Soutenabilité de la programmation initiale

La soutenabilité de la programmation initiale est assurée lorsque la programmation des autorisations d'engagement (AE), des crédits de paiement (CP), des recettes et des emplois est établie en début de gestion selon un référentiel d'activités pertinent, et qu'elle permet d'assurer l'adéquation entre la mise en œuvre opérationnelle des objectifs stratégiques du programme et les prescriptions des lois de finances et de programmation des finances publiques en vigueur. Elle inclut la programmation des décisions ou actes de gestion sous-jacents. Elle s'entend à la fois de manière infra-annuelle et pluriannuelle et a vocation à être déclinée au sein des budgets opérationnels de programme (BOP).

- Suivi et actualisation de la programmation budgétaire

Dans le respect des enveloppes fixées, le suivi et l'actualisation de la programmation doivent garantir la mise en cohérence de la programmation avec les actes de gestion et la prise en compte des corrections et évolutions survenues en cours de gestion.

- Soutenabilité de l'exécution budgétaire

La soutenabilité de l'exécution budgétaire se traduit par l'adéquation des projets de dépenses aux autorisations d'engagement et crédits de paiement notifiés ou qui sont susceptibles d'être mis à disposition. Elle tient compte des affectations d'autorisations d'engagement, permet la couverture des dépenses obligatoires et inéligibles et inclut la maîtrise des conséquences budgétaires des nouveaux projets de dépenses sur les années ultérieures.

La déclinaison opérationnelle du principe de soutenabilité budgétaire comprend les éléments suivants :

Critères de la soutenabilité budgétaire	Déclinaison opérationnelle
Qualité de la programmation en début de gestion, en engagements, décaissements, emplois et recettes	<p>Une stratégie de mise en œuvre des politiques est définie par programme et déclinée au sein des BOP et unités opérationnelles (UO).</p> <p>Une méthode d'évaluation des dépenses est définie, partagée et appliquée.</p> <p>L'estimation des dépenses et des recettes est fondée sur des données physiques et financières justes et complètes, dont la cohérence fait l'objet d'un contrôle et la réalisation d'un suivi.</p> <p>Le scénario de gestion des ressources humaines repose sur des données fiables. Il retient des hypothèses réalistes et conformes à la politique de gestion des ressources humaines du ministère.</p> <p>Une nomenclature d'activités est définie par programme, documentée et diffusée.</p> <p>Une méthode de programmation budgétaire par activité est arrêtée au niveau du programme, elle est diffusée et</p>

mise en œuvre par tous les acteurs.

Une réserve de précaution et un dispositif d'auto-assurance permettent de faire face aux aléas de gestion.

Le suivi de l'exécution est effectué à termes réguliers, selon une méthode documentée et un calendrier qui permet de prendre les mesures correctrices éventuellement nécessaires.

Les échéanciers de paiement sont systématiquement suivis à l'appui des engagements juridiques (EJ), justifiés et mis à jour en tant que de besoin. Les engagements ou paiements afférents à des types de dépenses faisant l'objet d'une affectation sont rattachés aux tranches fonctionnelles correspondantes. Les EJ sont mis à jour et soldés à l'issue des opérations. La programmation est actualisée lors des compte rendus de gestion, lorsque la répartition ministérielle des crédits et des emplois modifie les crédits d'un programme et en cas de modification significative de l'allocation des ressources au sein du programme.

La mise en œuvre d'une méthode d'appréciation de la fonctionnalité des tranches permet d'affecter les montants idoines de crédits (AE) à une tranche fonctionnelle. Les montants affectés concernent des projets d'investissement aboutis et suffisamment définis.

Les opérations d'achat, de travaux et de subventions préparées par les services métiers sont cohérentes avec les différents aspects de la programmation (dont priorisation de la programmation et prévisions de mise à disposition de CP).

Les plans de recrutement et la politique de rémunération sont adaptés en fonction des éventuelles erreurs de prévisions des flux entrants et sortants ou du glissement vieillissement technicité (GVT).

La gestion des personnels contractuels de l'Etat est conforme à la politique définie par le ministère, notamment quant aux conditions statutaires et salariales.

1.2. L'objectif de qualité comptable et sa déclinaison opérationnelle

Conformément à l'article 47-2 de la Constitution et à l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances, les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

Ainsi, la qualité comptable s'applique à la comptabilité budgétaire et à la comptabilité générale.

La comptabilité budgétaire retrace l'ouverture et la consommation des autorisations d'engager et de payer, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées. Elle permet de rendre compte de l'utilisation des crédits et, le cas échéant, des emplois mis à la disposition des ordonnateurs, conformément à la spécialisation de ces crédits et de ces emplois.

La comptabilité générale, fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations, retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat.

En application du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, elle doit répondre aux exigences de qualité au regard d'objectifs et de principes, précisés par le recueil des normes comptables de l'Etat (1). Elle doit notamment être conforme aux règles et procédures en vigueur et établie selon des méthodes permanentes, dans le but d'assurer la comparabilité des exercices comptables.

Conformément à l'article 170 du décret du 7 novembre 2012, l'objectif de qualité des comptabilités générale et budgétaire se décline selon les critères suivants, dont le respect conditionne son atteinte : réalité, justification, présentation et bonne information, sincérité, exactitude, exhaustivité, non-compensation, imputation et rattachement à la bonne période comptable et au bon exercice.

Critères	Définition	Application à la comptabilité générale	Application à la comptabilité budgétaire
Réalité des opérations réelles.	Les éléments d'actif et de passif, les engagements ainsi que les charges et produits existent réellement et sont bien rattachés à l'Etat.	Les consommations d'autorisations d'engagement (AE) résultent d'engagements qui obligent juridiquement l'Etat.	Les consommations de crédits de paiement (CP) correspondent aux montants effectivement payés.

			Les paiements sont rattachés au bon engagement. Les recettes correspondent aux encaissements.
Critères	Définition	Application à la comptabilité générale	Application à la comptabilité budgétaire
Justification	Existence de pièces probantes.	Les éléments comptabilisés sont correctement justifiés par une pièce probante ou un inventaire.	Les consommations d'autorisations d'emplois traduisent les mouvements d'emplois concernés. Les éléments comptabilisés sont correctement justifiés par une pièce probante. Dans le cas d'opérations sur recettes fléchées, les dépenses respectent l'intention de la partie versante.
Présentation et bonne information	Présentation structurée selon les règles de tenue définies dans les référentiels concourant à la production d'une information comptable intelligible, pertinente et fiable.	Les éléments comptabilisés sont décrits de manière claire, intelligible et lisible, appuyés par des documents et pièces archivés et accessibles.	Les autorisations et consommations de crédits budgétaires, les opérations de dépenses et de recettes, les états financiers sont décrits conformément aux règles de présentation et dans un souci d'intelligibilité.
Sincérité	Traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application des règles de comptabilité, dans le respect du principe de prudence.	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.	Les règles budgétaires sont appliquées afin de traduire la connaissance que les ordonnateurs et les comptables ont de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés.
Exactitude	Correcte évaluation des opérations financières.	Les éléments comptabilisés sont correctement évalués et chiffrés.	Les engagements juridiques font l'objet d'une valorisation incluant l'ensemble des éléments connus et à hauteur de l'engagement ferme. La consommation des crédits de paiement correspond à la dépense payée.

Critères	Définition	Application à la comptabilité générale	Application à la comptabilité budgétaire
Exhaustivité	Enregistrement de l'intégralité des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie.	Tous les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat sont enregistrés et comptabilisés.	Tous les engagements, paiements, encaissements et consommations des autorisations d'emplois sont comptabilisés.

Non-compensation	Aucune contraction de opérations entre sens contraire.	Les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat sont comptabilisés sans contraction entre eux.	Les paiements et encaissements sont comptabilisés sans contraction entre eux.
Imputation	Attribution d'éléments de classification.	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.	Les engagements, paiements, encaissements et consommations d'autorisations d'emplois sont enregistrés avec l'ensemble des informations relevant des nomenclatures applicables.
Rattachement à la bonne période comptable	Rattachement à la bonne période, au plus près de la date du fait générateur.	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.	Les engagements, paiements, encaissements et consommations d'autorisations d'emplois sont comptabilisés dans les plus brefs délais au cours de l'exercice.
Rattachement au bon exercice	Rattachement au bon exercice comptable.	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.	Les engagements, paiements, encaissements et consommations d'autorisations d'emplois dont le fait générateur s'est produit lors d'un exercice donné sont rattachés à cet exercice.

2. Périmètre du contrôle interne financier de l'Etat

Le périmètre du contrôle interne financier regroupe les périmètres budgétaire et comptable.

2.1. Le périmètre budgétaire

Le contrôle interne financier couvre les fonctions de programmation budgétaire, la réalisation d'actes de gestion, la tenue de la comptabilité budgétaire et le suivi de l'exécution budgétaire.

La programmation budgétaire désigne la programmation et la répartition initiales des crédits et des emplois, ainsi que l'actualisation en cours de gestion.

Les actes de gestion désignent, d'une part, les opérations de recettes au titre de la liquidation, ainsi que de l'ordre de recouvrer et, d'autre part, les opérations de dépenses au titre de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses.

La comptabilité budgétaire rend compte de l'ouverture et de la consommation des autorisations d'engagement, de l'ouverture et de la consommation des crédits de paiement et de l'encaissement des recettes autorisées. La comptabilité budgétaire retrace également l'ouverture des autorisations d'emplois et la consommation des emplois autorisés.

Ces opérations sont réalisées par les ordonnateurs de l'Etat ou leurs délégués et, sous réserve de la compétence de ces derniers, par les comptables publics au titre de la tenue de la comptabilité budgétaire.

Le suivi de l'exécution budgétaire consiste en la surveillance périodique de l'état de consommation des crédits et des emplois. Il permet de mesurer les écarts entre les montants prévus et les montants réalisés.

Les activités et tâches exercées au sein de la fonction budgétaire de l'Etat sont documentées par le recueil des règles de la comptabilité budgétaire de l'Etat et les fascicules descriptifs des macro-processus budgétaires (2).

2.2. Le périmètre comptable

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

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 (CCCE). Cette cartographie identifie et classe, selon une

typologie structurée, les opérations ayant un impact sur les comptes de l'Etat.

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 de l'Etat est partagée entre ordonnateurs et comptables de l'Etat.

3. Gouvernance et acteurs du contrôle interne financier de l'Etat

Le contrôle interne financier est piloté par les instances dirigeantes des ministères et exercé par l'ensemble des acteurs budgétaires et comptables qui mettent en place sur leur périmètre d'activité les dispositifs de maîtrise des risques financiers.

3.1. La gouvernance ministérielle du contrôle interne financier

La gouvernance ministérielle du contrôle interne financier est définie au sein de chaque ministère et placée sous l'égide du secrétaire général et du responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM).

Elle s'exerce de manière collégiale dans le but de :

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

3.2. Les acteurs du contrôle interne financier de l'Etat

3.2.1. Le secrétaire général du ministère

En application des décrets n° 2011-775 du 28 juin 2011 et n° 2014-834 du 24 juillet 2014, le contrôle interne est mis en œuvre sous la coordination et le pilotage du secrétaire général du ministère.

Pour le ministère des Armées, il 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.

3.2.2. Les ordonnateurs de l'Etat

Les ordonnateurs constatent les droits et obligations de l'Etat, liquident les recettes et émettent les ordres de recouvrer. Ils engagent, liquident et ordonnent les dépenses. Le cas échéant, ils assurent la programmation, la répartition et la mise à disposition des crédits. Ils procèdent à l'inventaire des biens et s'assurent de la qualité des opérations qui leur incombent et de l'établissement des documents transmis aux comptables publics pour la tenue des comptabilités.

Au terme de l'article 73 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM), le responsable de programme, le responsable de budget opérationnel de programme et le responsable d'unité opérationnelle ont la qualité d'ordonnateur ou sont bénéficiaires de la délégation de signature d'un ordonnateur principal ou secondaire.

Le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM) s'assure, en application de l'article 69 du décret du 7 novembre 2012, de la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne budgétaire et comptable au sein du ministère.

Il rend compte annuellement au ministre des réalisations et de l'évaluation du contrôle interne financier et en informe le contrôleur budgétaire et comptable ministériel.

3.2.3. Les référents ministériels de contrôle interne financier

Un ou des référents ministériels de contrôle interne financier assistent le responsable de la fonction financière ministérielle (RFFiM) dans la mise en œuvre des orientations ministérielles, l'animation de la démarche, l'analyse, le suivi et le compte rendu de l'activité du contrôle interne financier. Ils s'appuient, le cas échéant, sur un réseau de correspondants de contrôle interne financier qui leur sont fonctionnellement rattachés au sein des structures centrales et déconcentrées du ministère. La direction du budget et la direction générale des finances publiques animent le réseau des référents ministériels.

3.2.4. Les comptaibles publics de l'Etat

En application de l'article 31 de la LOLF, les comptaibles 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.

En vue de garantir la qualité des comptes de l'Etat, et sans préjudice des compétences de l'ordonnateur, 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.

Placés sous l'autorité du ministre chargé du budget, les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels exercent leurs responsabilités au sein de chaque ministère. Leurs contrôles portent sur l'exécution des lois de finances et ont pour objet d'apprécier le caractère soutenable de la programmation et de son exécution, ainsi que la qualité des comptabilités budgétaire et générale de l'Etat.

Les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels participent aux instances de gouvernance du contrôle interne financier et contribuent par leur expertise à l'identification des risques financiers et à la définition des actions de maîtrise des risques à mettre en œuvre.

Ils évaluent la qualité du contrôle interne financier dont ils rendent compte dans leur rapport d'activité annuel. En matière budgétaire, cette évaluation permet d'adapter les modalités de contrôle des actes soumis à leur visa ou avis préalable.

Parmi les comptaibles 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 de l'Etat.

4. Démarche de contrôle interne financier

La démarche de contrôle interne financier comprend quatre éléments constitutifs et interdépendants qui concourent, dans une logique d'amélioration continue, à la maîtrise des risques susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs de soutenabilité et de qualité des comptabilités :

- la mise en place d'un environnement favorable à la maîtrise des risques financiers ;
- l'identification et la couverture des risques financiers ;
- la mise en œuvre de mesures de maîtrise des risques financiers ;
- l'évaluation du dispositif de contrôle interne financier.

4.1. La mise en place d'un environnement favorable à la maîtrise des risques financiers

L'environnement favorable à la maîtrise des risques financiers constitue le socle à partir duquel peut se mettre en place la démarche de contrôle interne financier. Il suppose l'implication des responsables et le développement d'une culture de la maîtrise des risques au sein des structures.

4.1.1. Attribution des tâches et existence d'une chaîne hiérarchique de décision

L'organisation mise en place doit permettre d'assurer de manière permanente les missions budgétaire et comptable du ministère. Elle s'appuie sur une chaîne hiérarchique de décision, formalisée par des délégations de pouvoir et de signature.

4.1.2. Formation des acteurs de la chaîne financière

La formation des acteurs de la chaîne financière est un élément indispensable à l'exercice des missions qui leur sont confiées.

Un dispositif de formation doit par conséquent être organisé et permettre aux différents acteurs de s'approprier la réglementation, les outils mis à leur disposition et la démarche de maîtrise des risques. Ce dispositif s'intègre dans un plan de formation.

4.1.3. Système d'information

Le système d'information financière comprend l'ensemble des applications budgétaires, comptables et de gestion dès lors que les données qu'elles gèrent ont un impact financier. Le système d'information financière garantit la confidentialité, l'intégrité et la disponibilité des données et des échanges et doit permettre la production d'une information financière exhaustive et fiable.

Le système d'information est protégé par des sécurités logiques (sécurisation des accès, revue des habilitations, matrice d'incompatibilité des profils) et passives (préservation du matériel informatique, sauvegarde des données et des pièces, archivage et conservation).

4.1.4. Conditions de sécurité du patrimoine

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. La lutte contre la fraude doit être prévue et faire l'objet d'une vigilance particulière dans l'organisation ministérielle.

4.2. L'identification et la couverture des risques financiers

Les risques financiers sont des événements potentiels, susceptibles de compromettre l'atteinte des objectifs de soutenabilité budgétaire et de qualité comptable. Les risques financiers peuvent être endogènes ou exogènes.

La démarche de contrôle interne financier s'attache à recenser et hiérarchiser les risques financiers, afin de définir et mettre en œuvre les actions visant à les maîtriser.

4.2.1. Le recensement et la hiérarchisation des risques financiers

L'identification des risques financiers appartient aux acteurs de la chaîne financière de tous niveaux, au sein des ministères.

Elle repose notamment sur la connaissance des activités et processus financiers, ainsi que sur les constats réalisés lors des évaluations, internes ou externes, du dispositif de contrôle interne financier.

Le risque inhérent est le risque lié à l'environnement, ainsi qu'à la nature des activités ou processus financiers, auquel le ministère est exposé en l'absence de mesure de maîtrise.

La criticité de ce risque peut être appréciée à travers deux axes :

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

La partie non maîtrisée du risque constitue le risque résiduel qui résulte de la combinaison entre le risque inhérent et le risque de contrôle, ce dernier étant déterminé en fonction de l'évaluation de l'effectivité et de l'efficacité des mesures de maîtrise mises en place.

Le recensement et la hiérarchisation des risques sont formalisés dans des cartographies des risques pouvant s'appuyer sur une cartographie préexistante des processus.

Dans chaque ministère, la cartographie des risques est présentée aux instances de gouvernance pour validation.

La cartographie des risques financiers est actualisée périodiquement à la suite d'évaluations par les acteurs du contrôle interne financier, ainsi que par l'audit, interne ou externe.

4.2.2. La définition des actions de maîtrise des risques financiers

La maîtrise des risques implique de définir les mesures adéquates pour les réduire et d'établir un plan d'action qui prévoit leur mise en œuvre.

Les plans d'action sont des documents de portée pluriannuelle, tenus de façon permanente, définissant les actions et pour chacune d'entre elles, les acteurs responsables de leur mise en œuvre ainsi que les échéances qui leur sont associées.

Les plans d'action sont établis au niveau ministériel (PAM). Ils peuvent être déclinés et enrichis dans les directions et services à l'initiative des acteurs des différents niveaux opérationnels.

A chaque niveau (ministériel, directionnel, central ou local), ils sont suivis par le(s) référent(s) ou correspondant(s) du contrôle interne financier et font l'objet d'une validation annuelle par les instances de gouvernance correspondantes, afin d'en permettre l'actualisation.

Les mesures de maîtrise des risques financiers sont définies en fonction de la hiérarchisation des risques et de la prise en compte de leur rapport coûts / avantages.

4.3. La mise en œuvre de mesures de maîtrise des risques financiers

La mise en œuvre des dispositifs de maîtrise des risques s'effectue conformément au plan d'action défini à partir de la cartographie des risques.

Trois leviers sont mobilisables dans la mise en œuvre de la maîtrise des risques :

- l'organisation de la chaîne financière et des points de contrôle ;

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

4.3.1. L'organisation de la chaîne financière et des points de contrôle

- L'organisation des acteurs

L'organisation doit être conçue de sorte que les tâches relatives à l'activité financière soient définies et attribuées aux acteurs, de manière exhaustive. Chaque tâche est attribuée à une ou plusieurs personnes et, en tant que de besoin, à un ou plusieurs suppléants afin de permettre la continuité de service. Il est recommandé de procéder à une rotation périodique des attributions des personnes, lorsque la taille d'un service le permet.

L'organisation doit permettre d'assurer en permanence la cohérence entre les délégations, les habilitations et les tâches attribuées aux acteurs.

- L'organisation des points de contrôle

Pour assurer la maîtrise des risques aux différentes étapes des activités et processus financiers, différents points de contrôle peuvent être prévus dans l'organisation des structures ou intégrés directement dans les systèmes d'information.

Pour le contrôle interne comptable, la détermination des points de contrôle est réalisée par processus.

Il existe différents types de contrôle, en fonction des acteurs qui en sont chargés, à tous les niveaux des organisations :

- l'autocontrôle est réalisé par les agents chargés de la réalisation des opérations et s'effectue, généralement, de manière concomitante à celle-ci ;
- le contrôle mutuel est réalisé par un autre acteur de même niveau dans l'organisation au sein ou à l'extérieur du service ;
- le contrôle de supervision est assuré par le responsable hiérarchique de l'agent chargé de l'autocontrôle et/ou du contrôle mutuel ;
- le contrôle de corroboration consiste à fiabiliser les constats opérés par l'encadrement dans le cadre de ses contrôles de supervision ; il est réalisé par un acteur qui fait partie de l'organisation mais qui n'intervient pas directement dans l'activité ou le processus financier ; pour la DGFIP, ce contrôle relève de la cellule de qualité comptable (CQC) ;
- le contrôle national de cohérence permet de sécuriser les opérations financières, de plusieurs services ou ministères, notamment en rapprochant des données à forte volumétrie ; il peut être mis en œuvre par les ministères ; pour la DGFIP, ce contrôle, dit de " troisième niveau ", est exercé par le comptable centralisateur des comptes de l'Etat (CCCE).

En fonction de la criticité des risques financiers à couvrir et du rapport coûts / avantages, ces différents types de contrôle peuvent être combinés.

Ils peuvent également être modulés en termes d'intensité (contrôles exhaustifs ou par sondage), de temporalité par rapport à la réalisation de l'opération (contrôles a priori, contemporains ou a posteriori) et de fréquence (quotidienne, mensuelle, semestrielle, annuelle, etc.).

Les points de contrôle et les modalités de réalisation des contrôles doivent être documentés et connus par les acteurs concernés.

Les contrôles réalisés doivent être tracés informatiquement ou matériellement, de manière à pouvoir en identifier les auteurs et leurs résultats.

Les contrôles effectués et leurs résultats doivent être conservés afin de pouvoir être produits, à tout moment, notamment sur demande des auditeurs internes et externes.

Au regard de l'évaluation, un contrôle non tracé est réputé ne pas avoir existé.

4.3.2. La documentation de l'organisation, des procédures et des risques financiers

Cette documentation doit notamment couvrir les domaines suivants :

- l'organisation de la chaîne financière ;
- les activités et procédures financières ;
- les risques.

- La documentation de l'organisation de la chaîne financière

La documentation de l'organisation de la chaîne financière se traduit notamment par l'établissement d'organigrammes fonctionnels nominatifs.

Ils doivent permettre de formaliser les missions d'une structure, les tâches correspondantes, leur attribution en indiquant les titulaires et leurs suppléants, les applications

informatiques utilisées et les délégations et habilitations informatiques octroyées.

Les organigrammes fonctionnels nominatifs sont communiqués à l'ensemble des acteurs concernés et actualisés en fonction des mouvements de personnel et des changements d'activité.

- La documentation des activités et procédures financières

Les textes législatifs, réglementaires et les circulaires précisent le cadre de l'activité budgétaire et comptable des ministères.

Ils sont complétés par des guides de procédures budgétaires et comptables, quelle que soit leur forme, qui décrivent les tâches à exécuter.

La documentation des activités et procédures financières doit être actualisée, en tant que de besoin, et accessible à l'ensemble des acteurs concernés.

- La documentation des risques

Des référentiels de contrôle interne, des fiches de risque ou tout autre documentation des risques :

- décrivent les risques budgétaires et comptables susceptibles de porter atteinte aux objectifs de soutenabilité budgétaire et de qualité comptable ;
- précisent les mesures de contrôle interne recommandées.

4.3.3. La traçabilité des acteurs et des opérations

La traçabilité est organisée pour permettre, à tout moment et à toute personne, de justifier des opérations financières réalisées.

Elle concerne les acteurs et les opérations.

- La traçabilité des acteurs

Les acteurs qui ont réalisé les opérations doivent pouvoir être identifiés de manière fiable :

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.

- La traçabilité des opérations

Afin de garantir la piste d'audit, toute opération financière, qu'elle soit budgétaire ou comptable et y compris les opérations de contrôle, doit pouvoir être tracée et justifiée, par tous moyens.

Cette traçabilité des opérations suppose de bonnes conditions de sécurisation du système d'information financière et de conservation des documents financiers.

4.4. L'évaluation du dispositif de contrôle interne financier

L'évaluation du dispositif de contrôle interne financier est destinée à s'assurer de l'effectivité et de l'efficacité des mesures de maîtrise des risques financiers.

Réalisée par différents acteurs, l'évaluation du dispositif de contrôle interne financier doit permettre son amélioration continue.

4.4.1. Les acteurs de l'évaluation du dispositif de contrôle interne financier

L'évaluation du dispositif de contrôle interne financier peut être assurée par les acteurs de la chaîne financière et par l'audit.

- L'évaluation par les acteurs de la chaîne financière

L'évaluation par les acteurs de la chaîne financière est réalisée à partir :

- du résultat des opérations de contrôle, quelle que soit leur nature ;
- des diagnostics ou auto-évaluations du dispositif de contrôle interne financier ;
- de l'appréciation portée par le CBCM qui évalue chaque année le dispositif de contrôle interne budgétaire, en application de l'article 171 du décret GBCP. Pour formuler son appréciation, le CBCM peut s'appuyer sur le réseau des contrôleurs budgétaires en région.

- L'évaluation par l'audit

L'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 budgétaires et comptables et lui apporte ses conseils pour l'améliorer.

L'audit interne s'assure ainsi que le dispositif de contrôle interne financier est efficace.

L'article 172 du décret du 7 novembre 2012 susvisé dispose que la programmation des audits budgétaires et comptables est arrêtée dans chaque ministère par le comité ministériel d'audit interne dont le contrôleur budgétaire et comptable ministériel est membre de droit.

La direction générale des finances publiques et la direction du budget sont destinataires des rapports nationaux établis à l'issue des missions d'audit budgétaire et comptable.

L'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 application 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 également être amenées à auditer le contrôle interne financier de l'Etat, en cas d'utilisation ou de collecte de fonds européens.

D'autres audits externes peuvent également être commandités à la demande des ministères.

4.4.2. L'objectif d'amélioration continue du dispositif de contrôle interne financier

L'évaluation du dispositif de contrôle interne financier permet son amélioration et son adaptation, en fonction des résultats obtenus et de l'évolution des risques.


Les résultats de cette évaluation conduisent notamment à actualiser la cartographie des risques et le plan d'action.


L'organisation périodique d'un compte rendu d'activité qui consiste à centraliser, consolider et restituer les résultats des mesures de maîtrise des risques permet de :

- rendre compte aux instances de gouvernance et de pilotage des avancées et des marges de progression ;
- informer les services en leur signalant les points et les axes d'amélioration possibles.

Ainsi, au niveau central, le comptable centralisateur des comptes de l'Etat produit chaque année 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.

(1) Publié par arrêté du ministre chargé du budget, le Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) regroupe les normes comptables applicables à l'Etat. Il précise les orientations de la LOLF et du décret du 7 novembre 2012 en posant une liste non exhaustive de principes auxquels doit se conformer la comptabilité générale de l'Etat : régularité, sincérité, image fidèle, spécialisation des exercices, continuité d'exploitation, permanence des méthodes et bonne information.

<https://www.economie.gouv.fr/cnocp/recueil-des-normes-comptables-letat> 

(2) Le recueil des règles de comptabilité budgétaire de l'Etat est publié par arrêté du ministre du budget. Les fascicules descriptifs des macro-processus décrivent au plan technique les processus et procédures relatifs à la programmation et l'exécution budgétaire. Ils sont disponibles sur le site de la direction du budget www.performance-publique.budget.gouv.fr 

Fait le 18 décembre 2018.

Pour le ministre et par délégation :

La directrice du budget,

A. Verdier

Le directeur général adjoint des finances publiques,

A. Magnant