

# FICHE INTRODUCTIVE

*Ces travaux s'adressent à toutes les collectivités qu'elles soient ou non dans la perspective d'une certification de leurs comptes.*

La vocation principale des travaux du comité de fiabilité des comptes locaux est de proposer des livrables sous forme de guides ou de référentiels à destination des cadres territoriaux et élus souhaitant s'engager dans une démarche de fiabilisation des comptes et des états financiers de la collectivité.

Parmi cette documentation, une série de guides / référentiels ont été élaborés pour permettre à chacun d'initier une démarche d'analyse et de renforcement du dispositif de contrôle interne comptable et financier.

Le guide ou référentiel s'attache à décrire un processus comptable. Il analyse chaque procédure, tâches et opérations devant être réalisées tout au long d'une chaîne de travail comptable et financière, depuis le service gestionnaire, initiant l'opération (exemple pour la commande publique : définition du besoin et commande du bien), jusqu'au comptable chargé du paiement.

Un tel référentiel a donc pour but de porter un « regard comptable » sur des procédures familières pour une Direction administrative et de se poser les questions relatives à la meilleure manière de maîtriser ces risques en fonction de leur détection au sein du service.

Il offre à chaque Direction la possibilité d'analyser son organisation, construite traditionnellement à partir d'une réglementation spécifique et des problématiques budgétaires, au travers d'un « prisme » purement comptable (le processus et les procédures comptables). Ce renversement de l'appréhension traditionnelle, par l'encadrement de la Direction territoriale dont il a la responsabilité, implique nécessairement de se poser des questions sur la pertinence des choix organisationnels, de répartition des moyens, de formation du personnel dans une optique de qualité des opérations comptables initiées par le service.

Un tel dispositif de contrôle doit bien évidemment être adapté à la taille de la structure, aux moyens dont dispose le service ou la collectivité ainsi qu'aux enjeux financiers gérés. Seront ainsi privilégiés, les processus et procédures à forts enjeux financiers, tels la commande publique, la dette, le parc immobilier ou les rémunérations, lesquels constituent à cet égard des processus majeurs, au sein de toutes les entités publiques.

L'intérêt de chaque guide est de présenter de manière synthétique les différentes procédures / tâches / opérations avec un rappel synthétique de la réglementation qui s'y rattache, sous la forme de fiches de risque. Seuls les risques considérés comme majeurs sont recensés à travers ce document.

Ce document n'est pas une « bible réglementaire », il s'attache avant tout à reprendre des exemples d'organisation ou de bonnes pratiques destinées à sécuriser au mieux chaque procédure. Il n'est donc pas à mettre en œuvre intégralement dans toutes ses composantes. Il constitue avant tout une base documentaire permettant d'analyser l'organisation et la répartition des tâches opérationnelles et de contrôle afin d'en analyser les risques réels au sein de la collectivité.

- ☞ **Ce guide constitue donc une documentation de base** pour les responsables territoriaux souhaitant renforcer la sécurité de leurs procédures dans l'objectif d'améliorer la qualité des opérations financières et comptables et, in fine, de renforcer la fiabilité des comptes de leur collectivité. Le document propose un rappel de la réglementation applicable au niveau de la tâche considérée et propose une organisation possible, en fonction des expériences rencontrées par les différents praticiens des collectivités, réunis autour de la table.
- ☞ **Ce guide n'a rien d'impératif**, il est simplement proposé aux responsables et agents opérationnels pour leur permettre d'appréhender la notion de contrôle interne comptable et financier (CICF) à travers un processus à fort enjeu au sein de la collectivité. Il doit permettre de réfléchir à l'organisation actuelle des services, non plus sous l'angle budgétaire ou réglementaire habituel mais sous un angle comptable, en partant du processus comptable, lui-même décliné en procédures et tâches afin de recenser les risques inhérents à chacune de ces tâches ou opération.

## POUR ALLER PLUS LOIN DANS LA DEMARCHE DE CONTRÔLE INTERNE

Le guide ou « référentiel » constitue le socle documentaire de la démarche de maîtrise des risques comptables et financiers. Celle – ci repose traditionnellement sur trois leviers principaux :

- **l'organisation** à travers laquelle, l'encadrement porte sa réflexion sur la répartition des tâches et des profils, la nature des contrôles opérés au long de la chaîne, les outils informatiques dont il dispose et le pilotage effectué notamment le suivi des actions destinées à résorber les anomalies ou erreurs rencontrées au cours de l'exercice.
- **La documentation**, qui permet de formaliser l'organisation (qui fait quoi avec quel outil et quelle délégation ?), de rassembler sous la forme de guides synthétiques les différentes de procédures traitées au sein du service, ainsi que les modes opératoires destinés à permettre aux agents opérationnels de comprendre d'une part la nature des tâches qui leur sont confiées mais aussi décrire les contrôles à effectuer par eux même (on parle alors d' « autocontrôles »). Ces modes opératoires participent également à la formation interne et donc permettent de maîtriser les risques liés au manque de connaissance
- **La traçabilité** : celle ci est normalement assurée par le système d'information lequel doit conserver la trace de chaque opération ainsi que l'identifiant informatique à partir duquel l'opération a été initiée. Ce système doit également être sécurisé au niveau de ses accès. La traçabilité répond également à l'exigence de garantir une « piste d'audit » afin que l'auditeur ou le certificateur puisse partir du résultat (l'opération comptable validée) et remonter jusqu'au fait générateur. Cela implique par conséquent de conserver la trace des justifications des différentes opérations initiées notamment par les services gestionnaires, la question de l'archivage en constitue le corollaire indispensable.

**Le référentiel** s'inscrit par conséquent dans ces deux premiers leviers. Il est un élément documentaire indispensable à la mise en œuvre d'une démarche de maîtrise des risques dans le domaine comptable et financier puisqu'il documente les procédures à forts enjeux traitées par le service et permet de structurer sa démarche. Il sert également de base de réflexion pour l'encadrement en listant pour chaque tâche et/ou opération, le principal risque identifié pouvant porter atteinte à la qualité et la fiabilité des comptes.

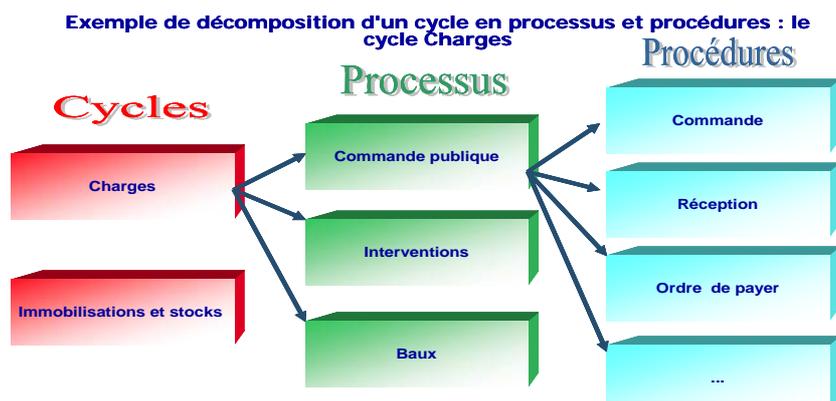
\*  
\* \*

Les éléments ci dessous permettent de décrire de manière très synthétique les principes essentiels et la méthode de construction de chaque cartographie étant à la base de chaque référentiel. Ils précisent en outre un certain nombre d'éléments terminologiques destinés à faciliter la compréhension des diverses fiches de risque.

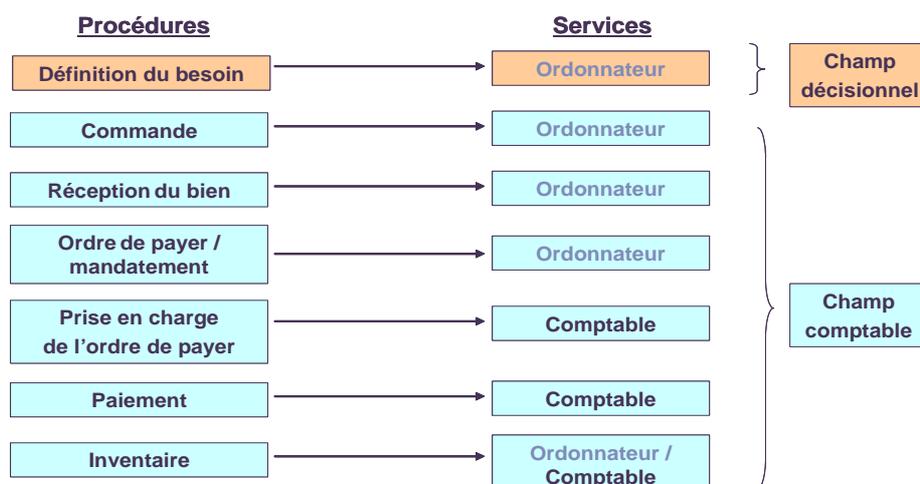
### 1. Le point de départ est la cartographie du processus dans son ensemble, élaborée à partir de l'instruction réglementaire et comptable.

Au sein de cette cartographie, la notion de processus est structurante : il s'agit d'un ensemble de procédures s'enchaînant les unes aux autres, relevant des mêmes acteurs, sous un régime juridique commun, faisant intervenir un groupe de comptes homogène, dans le cadre d'un système d'information cohérent.

- ✓ Le processus permet l'analyse de risques et le suivi des actions ;
- ✓ Il structure l'attribution et la séparation des tâches, les points de contrôle, la documentation et la piste d'audit ;
- ✓ Il est le cadre de la programmation des diagnostics et des audits.



**Illustration de la fonction comptable partagée avec le processus Commande publique**



**2. La mise en œuvre d'un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers nécessite avant tout de rendre opérationnel le principe « d'image fidèle ».**

Le principe d'image fidèle résume l'ensemble des principes comptables pour atteindre la qualité comptable (image fidèle = qualité comptable). Dix grands critères (inspirés des assertions d'audit) ont été définis pour concrétiser l'objectif général d'image fidèle.

*La qualité comptable est atteinte lorsque les états financiers respectent tous ces critères :*

Régularité	<b>REALITE</b> : une comptabilité qui décrit des opérations réelles
	<b>JUSTIFICATION</b> : une comptabilité appuyée par des pièces probantes
	<b>PRESENTATION ET BONNE INFORMATION</b> : une comptabilité présentée selon des règles rigoureuses
<b>EXACTITUDE</b> : correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité	
Exhaustivité	<b>TOTALITE</b> : tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés
	<b>NON-CONTRACTION</b> : les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction entre eux
<b>IMPUTATION</b> : les droits et obligations de l'entité sont imputés à la subdivision adéquate du plan comptable	
Rattachement	<b>RATTACHEMENT A LA BONNE PERIODE COMPTABLE</b>
	<b>RATTACHEMENT AU BON EXERCICE</b>
<b>SINCERITE</b> : traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application stricte des règles comptables	

- ☞ **Critère n° 1. La réalité** : les éléments d'actif et de passif existent réellement et appartiennent bien à l'entité (Une immobilisation corporelle figurant à l'actif n'est en fait pas contrôlée par la collectivité)
- ☞ **Critère n° 2. La justification** : tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce (Une écriture comptable n'est justifiée par aucune pièce, donc non probante)
- ☞ **Critère n° 3. La présentation et la bonne information** : les opérations sont enregistrées au bon poste conformément aux normes en vigueur (Des écritures comptables sont passées sans libellé, donc sans information)
- ☞ **Critère n° 4. L'exactitude** : les actifs et les passifs de l'entité sont correctement évalués dans la comptabilité (liquidation incorrecte amenant l'EPS à payer plus que la facture d'un fournisseur)
- ☞ **Critère n° 5. La totalité** : tous les droits et obligations sont enregistrés (une prestation n'est pas facturée ; un immeuble contrôlé n'est pas inventorié)
- ☞ **Critère n° 6. La non-contraction** : les droits et obligations de l'entité sont enregistrés sans contraction possible (commande de bien à un tiers qui est par ailleurs redevable d'une prestation de l'établissement aboutit à une seule opération comptable)
- ☞ **Critère n° 7. L'imputation** : les droits et les obligations de l'entité sont imputés conformément au plan des comptes de la structure (une charge est enregistrée dans un compte d'immobilisation)
- ☞ **Critère 8. Rattachement à la bonne période comptable** : l'enregistrement comptable des opérations est définitif et se rattache à une période donnée (Les ordres de payer ou de recouvrer ne sont pas émis dans les délais)
- ☞ **Critère 9. Rattachement au bon exercice** : l'enregistrement comptable des opérations concerne le bon exercice (En fin d'exercice, les charges engagées en année N et pour lesquelles le service fait a été constaté sont enregistrées en N+1)
- ☞ **Critère 10. La sincérité** : application sincère des règles afin de retranscrire en comptabilité le plus justement possible les droits et obligations actuels, à venir ou éventuels de l'entité (Le montant des écritures de provision n'est pas évalué au cas par cas)

### 3. Structurer la gouvernance du pilotage du contrôle interne au sein de la collectivité :

Le renforcement du contrôle interne comptable et financier passe nécessairement par la structuration préalable de la gouvernance (décision sur les risques, les actions de maîtrise, la politique de contrôle interne...). Une structure relais permanente (référents) peut venir appuyer la démarche au plan opérationnel.

Cependant, **le contrôle interne étant l'affaire de tous**, il est plus particulièrement l'affaire de l'encadrement des services acteurs de la fonction comptable et financière.