

Direction Générale de la
Comptabilité Publique

LE RÉFÉRENTIEL
DE CONTRÔLE
INTERNE COMPTABLE
INTERMINISTÉRIEL



Ce document appartient au service de la Fonction Comptable de l'État de la Direction générale de la comptabilité publique.
Il est protégée par le code de la propriété intellectuelle du 1er juillet 1992.
En application de la loi du 11 mars 1957, il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement le présent ouvrage, sur quelque support que ce soit sans autorisation de l'auteur.



Avant - propos

Le présent document résulte des travaux d'un groupe de réflexion, piloté par la Direction Générale de la Comptabilité Publique, associant des représentants de cinq ministères (Affaires Etrangères, Culture, Défense, Équipement, Santé) ainsi que leurs DCM.

La DGCP tient tout particulièrement à remercier les membres du groupe de travail :

- ▶ **Philippe BOILOT** *Direction des Affaires Financières et de l'Administration Générale*
Ministère de l'Équipement, des Transports, de l'Aménagement du Territoire, du Tourisme et de la Mer
- ▶ **Manuel BOUARD** *Sous direction des Affaires Financières et Générales*
Ministère de la Culture et de la Communication
- ▶ **Alain CAILLET** *DCM*
Ministère de l'Équipement, des Transports, de l'Aménagement du Territoire, du Tourisme et de la Mer
- ▶ **Pierre DEBIARD** *Direction des Affaires Financières*
Ministère de la Défense
- ▶ **Alain DEFAYS** *DCM*
Ministère des Affaires Etrangères
- ▶ **Agnès DUTEIL** *Sous direction des Affaires Financières et Générales*
Ministère de la Culture et de la Communication
- ▶ **Philippe FAURE** *DCM*
Ministère de la Culture et de la Communication
- ▶ **Christine FLAMANT** *Direction de l'Administration Générale, du Personnel et du Budget*
Ministère de la Santé
- ▶ **Jean-Luc GANGLOFF** *Direction de la réforme budgétaire*
- ▶ **Dominique GUILLOT** *Direction des Affaires Financières*
Ministère de la Défense
- ▶ **Christian HUE** *Direction des Affaires Budgétaires et Financières*
Ministère des Affaires Etrangères
- ▶ **Jean Pierre MAZARS** *DCM - Ministère de la Défense*
- ▶ **Danièle POLLONO** *Direction des Affaires Budgétaires et Financières*
Ministère des Affaires Etrangères
- ▶ **Claude PRAUD** *DCM*
Ministère de la Santé
- ▶ **Anne RATTO-GENDRE** *SCN Accord*
- ▶ **Michel TAMAIN** *Direction des Affaires Financières et de l'Administration Générale*
Ministère de l'Équipement, des Transports, de l'Aménagement du Territoire, du Tourisme et de la Mer



Pour toutes questions complémentaires ou suggestions sur ce document, vous pouvez contacter le bureau 6A de la Direction générale de la comptabilité publique :



- > **Antoine BLANCO** : antoine.blanco@cp.finances.gouv.fr
- > **Gilles BERNARD** : gilles.bernard@cp.finances.gouv.fr
- > **Nathalie JAOUEN** : nathalie-nath.jaouen@cp.finances.gouv.fr
- > **Laurent PELLE**N : laurent.pellen@cp.finances.gouv.fr
- > **Nathalie ZORIZ** : nathalie.zozor@cp.finances.gouv.fr



> Sommaire

INTRODUCTION	4
PARTIE I : OBJECTIFS ET MÉTHODOLOGIE DE LA DÉMARCHE	6
1. LA LOLF RENFORCE L'OBJECTIF DE QUALITÉ COMPTABLE	7
1.1 La qualité comptable est la condition d'une bonne information financière des autorités et des décideurs publics	7
1.2 L'objectif général de qualité comptable doit se décliner en critères opérationnels	8
1.2.1 L'image fidèle est le principe général clé de la qualité comptable	8
1.2.2 Les différents critères de qualité comptable	9
1.3 L'objectif de qualité comptable doit s'appliquer à toutes les procédures comptables	10
1.3.1 Objectifs d'une cartographie des procédures	10
1.3.2 Définition des principales règles de la cartographie	10
2. LA QUALITÉ COMPTABLE SUPPOSE LA MISE EN PLACE DE DISPOSITIFS DE CONTRÔLE INTERNE	16
2.1 Les préalables au contrôle interne comptable	16
2.2 Recensement et hiérarchisation	17
2.2.1 Recensement des risques	17
2.2.2 Hiérarchisation	17
2.3 Validation du dispositif de contrôle interne comptable	17
3. ... QUI S'APPUIENT SUR DES MESURES CONCRÈTES	18
3.1 Le principe d'organisation	18
3.1.1 Une organisation structurée	18
3.1.2 Les points de contrôle	19
3.1.3 La sécurité des fonds, valeurs et biens	20
3.2 Le principe de documentation et formalisation	20
3.2.1 Les guides de procédures	20
3.2.2 L'organigramme fonctionnel	20
3.3 Le principe de traçabilité	20
3.3.1 La traçabilité des opérationnels	21
3.3.2 La traçabilité des opérations	21
PARTIE II : RÉFÉRENTIEL DE CONTRÔLE INTERNE INTERMINISTÉRIEL PAR PROCESSUS	22
ANNEXES	23



> INTRODUCTION

L'ambition de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001 (LOLF) est de fixer un nouveau cadre budgétaire et comptable comme support d'une gestion publique plus performante. Dans ce cadre, la comptabilité a vocation à devenir un véritable instrument, d'une part, d'information des citoyens et partenaires de l'État français sur sa situation financière et patrimoniale et, d'autre part, de gestion au profit des décideurs publics pour connaître, gérer et préserver le patrimoine de l'État.

Cet objectif suppose la mise en œuvre de procédures comptables et financières assurant une qualité irréprochable des comptes de l'État. Le levier privilégié pour parvenir à cette amélioration de la qualité comptable réside dans le renforcement des dispositifs de contrôle interne comptable.

Il convient de souligner que le contrôle interne n'est pas une nouvelle activité et que tout service intègre dans son fonctionnement courant des exigences de contrôle interne. Cependant, les dispositifs existants doivent être renforcés pour tenir compte des nouvelles responsabilités comptables des gestionnaires et des nouvelles pratiques induites par la comptabilité d'exercice.

Le présent référentiel de contrôle interne est mis à disposition des ministères pour leur permettre de mettre en place les dispositifs de contrôle interne comptable nécessaires pour maîtriser les risques comptables et financiers et atteindre l'objectif de qualité comptable.

Il ne s'agit pas d'un document figé ; il sera régulièrement mis à jour pour s'adapter à l'évolution des risques qui sont par nature fluctuants.

Structure du document

Le référentiel se décompose en deux parties :

- ▶ d'abord une présentation des termes clés que sont la *qualité comptable* et le *contrôle interne comptable*, et la méthodologie mise en œuvre pour bâtir le référentiel de contrôle interne comptable qui fait le lien entre les deux termes clés ;
- ▶ ensuite le référentiel *stricto sensu* qui se présente par processus comptable, identifiant les dispositifs de contrôle interne devant nécessairement être mis en œuvre pour couvrir les risques comptables. Cette deuxième partie est présentée sur un support informatique joint au présent document.

En annexes figurent notamment des données complémentaires sur les notions de qualité comptable et de risque, ainsi qu'un glossaire récapitulant les différents termes techniques.



Utilisation du document

Les ministères auront la charge de s'assurer de la présence de dispositifs de contrôle interne comptable adéquats et effectifs dans leurs services, et à défaut, de mettre en place lesdits dispositifs décrits dans la seconde partie du document.

Ces dispositifs de contrôle interne comptable constituent un socle obligatoire pour les ministères afin d'atteindre la qualité comptable. Leur correcte mise en œuvre devrait constituer un point de passage impératif dans la perspective d'une certification des comptes - le certificateur s'appuyant sur la qualité du contrôle interne mise en œuvre par la structure.

Il est cependant rappelé que l'investissement en termes de contrôle interne doit être cohérent avec les risques ; à ce titre :

- ▶ les dispositifs de contrôle interne énoncés dans le présent document pourront faire l'objet de renforcement par les services ; ces renforcements devront nécessairement être proportionnés dans une logique de bonne gestion ;
- ▶ dans certains cas, des services pourront ne pas appliquer les dispositifs de contrôle interne décrits ici. Ces situations exceptionnelles devront être justifiées par une analyse des risques spécifique indiquant que les dispositifs de contrôle interne particuliers permettent néanmoins d'atteindre l'objectif de qualité comptable. La dérogation aux dispositifs de contrôle interne tels qu'ils figurent dans le présent référentiel doit être systématiquement justifiée, notamment en matière d'audit et de certification des comptes.



PARTIE 1

OBJECTIFS ET MÉTHODOLOGIE

DE LA DÉMARCHE



1 - LA LOLF RENFORCE L'OBJECTIF DE QUALITÉ COMPTABLE

Un des objectifs des services de l'État dans le cadre de la mise en œuvre de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) est d'atteindre le niveau de qualité comptable défini par l'article 27 de cette loi : les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. C'est à cette condition que tous les autres aspects, notamment budgétaires (comptabilité de coût et présentation par programme) pourront être réellement efficaces.

En effet, la qualité comptable est une condition pour que la comptabilité assure une bonne information financière des autorités publiques, et en premier lieu du Parlement, ainsi que de l'ensemble des décideurs publics au niveau central comme déconcentré.

Pour être opérationnel, l'objectif de qualité comptable nécessite une décomposition en critères de qualité comptable plus précis et concrets.

Pour se conformer à ces critères de qualité comptable, un dispositif de contrôle interne comptable performant doit être mis en place au niveau de chaque acteur de la fonction comptable de l'État.

1 - 1 La qualité comptable est la condition d'une bonne information financière des autorités et des décideurs publics

Des comptes de qualité permettent d'apporter aux destinataires une information comptable :

- **claire** : univoque et sans ambiguïté ;
- **pertinente** : directement utilisable par le destinataire ;
- **lisible** : directement compréhensible par des non comptables ;
- **périodique** : régulièrement transmise, et dans des délais permettant son utilisation.

Ces destinataires sont multiples :

- les autorités institutionnelles et, tout d'abord, le Parlement ;
- l'ensemble des ministères, au niveau central, comme au niveau déconcentré (préfets et ordonnateurs secondaires délégués), dans le cadre du contrôle de gestion ;
- les directions du ministère des finances (direction du Trésor et Agence France Trésor ; direction du Budget, etc.), pour la gestion de la trésorerie de l'État, les prévisions et le suivi budgétaires.

Cette qualité de l'information comptable est indispensable pour que la comptabilité soit utilisée comme un support d'informations, de gestion et de contrôle.



1 - 2 L'objectif général de qualité comptable doit se décliner en critères opérationnels

▶▶ 1.2.1 L'image fidèle est le principe général clé de la qualité comptable

La loi du 1er août 2001 pose deux principes fondamentaux :

- ▶ la tenue d'une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires, d'une comptabilité générale de l'ensemble de ces opérations, et d'une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ;
- ▶ les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière.

Ces trois comptabilités s'articulent entre elles. Cela étant, la comptabilité générale constitue le support des comptabilités budgétaire et des coûts. C'est en assurant la qualité des comptes de la comptabilité générale que sera assurée la qualité des comptabilités de l'État.

À ce titre, l'article 30 dispose que les règles applicables à la comptabilité générale de l'État 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.

Le recueil des normes comptables précise cette orientation en posant une liste (non-exhaustive) de principes auxquels doit se conformer la comptabilité générale de l'État : régularité, sincérité, spécialisation des exercices, continuité d'exploitation, permanence des méthodes, bonne information (intelligibilité, pertinence et fiabilité) et image fidèle.

Le recueil des normes comptables présente une liste (non exhaustive) de principes comptables :

- ▶ principe de régularité,
- ▶ principe de sincérité,
- ▶ principe de spécialisation des exercices,
- ▶ principe de continuité d'exploitation,
- ▶ principe de permanence des méthodes,
- ▶ principe de bonne information qui se décline en :
 - intelligibilité,
 - pertinence,
 - fiabilité
- ▶ principe d'image fidèle.

Ce dernier principe d'image fidèle est essentiel : en effet, il est à la fois un objectif et résume l'ensemble des principes comptables. La qualité comptable se confond avec cet objectif de produire des comptes fidèles qui permettent de donner une image du patrimoine et de la situation financière de l'État.

En ce qui concerne la mise en place d'un contrôle interne, ces principes ne sont pas directement opérationnels et nécessitent une adaptation.

Aussi, ce corpus de principes doit-il être décliné en critères de qualité comptable, qui rendent explicites ces principes comptables, sans se substituer à eux.

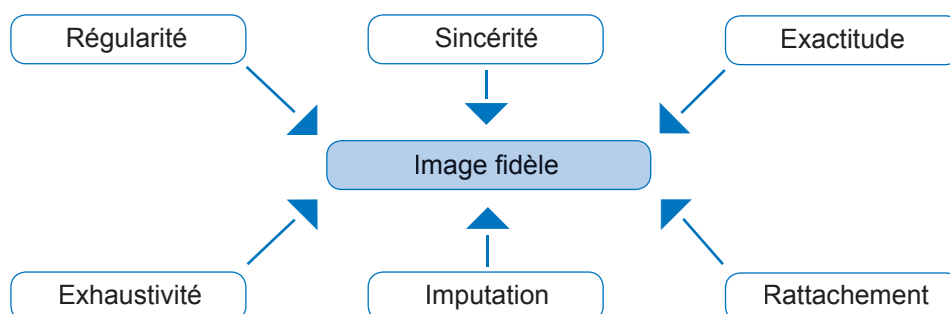


1.2.2 Les différents critères de qualité comptable

Pour définir les critères de qualité comptable, il est possible de se reporter tout d'abord au § 120-1 du plan comptable général « La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine et de la situation financière.

Ainsi, la qualité comptable peut-elle être définie comme la production de comptes fidèles, au sens qu'ils reflètent la situation patrimoniale réelle de l'État, et lisibles, dans la mesure où ces comptes apportent aux autorités publiques une information fiable et pertinente.

Les critères retenus à ce stade sont les suivants :



CRITÈRES	DESCRIPTION	OBSERVATIONS
Régularité	Conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables :	
Sous-critère : Réalité	- Les éléments d'actif et de passif (hors amortissement et provision) en comptabilité existent réellement et sont bien rattachés à l'entité.	Il s'agit essentiellement de la validité des droits et des obligations de l'État.
Sous-critère : Justification	- Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce.	Ce point rejoint la problématique de piste d'audit.
Sous-critère : Présentation et bonne information	- Les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière. Les opérations sont présentées conformément aux normes en vigueur.	Ce critère recoupe aussi la problématique de correcte indication des libellés lors des enregistrements comptables.
Sincérité	Application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité).	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan.
Exactitude	Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité (cas des calculs à partir d'éléments préexistant en comptabilité).	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation.



CRITÈRES	DESCRIPTION	OBSERVATIONS
Exhaustivité	Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :	Ce critère implique de s'assurer que des droits ou des obligations de l'entité, figurent tous en comptabilité, et tout particulièrement en matière de constatation des recettes.
Sous-critère : Totalité	- Tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés.	
Sous-critère : Non-contraction	- Les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux.	
Imputation	Les droits et obligations de l'entité sont imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes.	
Rattachement à la bonne période comptable ou au bon exercice	Enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée.	Application autant quotidienne pour connaître la situation de trésorerie, qu'en fin d'exercice notamment pour le rattachement des charges à payer et des produits à recevoir.

1.3 L'objectif de qualité comptable doit s'appliquer à toutes les procédures comptables

1.3.1 Objectifs d'une cartographie des procédures

L'objectif de la cartographie des processus est d'identifier et de classer selon une typologie structurée les opérations ayant un impact comptable, afin notamment de définir le périmètre comptable de l'État, c'est-à-dire ses activités financières et de servir de base d'analyse pour déterminer le référentiel de contrôle interne comptable.

Cette cartographie sera nécessairement évolutive dans son contenu afin de tenir compte, au fur et à mesure, des évolutions des normes et règles comptables.

1.3.2 Définition des principales règles de la cartographie

1.3.2.1 Opérations de traitement de l'information comptable et opérations supports

Les opérations correspondent à une typologie limitée d'actions réalisées par des opérationnels :

- ▶ opérations liées au traitement de l'information comptable : c'est-à-dire opérations aboutissant à une écriture comptable ou représentant le fait générateur d'une opération aboutissant à une écriture comptable ; il peut ainsi s'agir d'opérations de contrôle, d'enregistrement ou d'évaluation ;
- ▶ opérations dites « support » : supports des opérations de traitement de l'information comptable, qu'elle soit sous forme papier (archivage, transmission) ou informatique (maintenance, paramétrage), ainsi que les contrôles et mesures de conservations afférents.



► **1.3.2.2 Regroupement en cycles, processus, procédures et tâches**

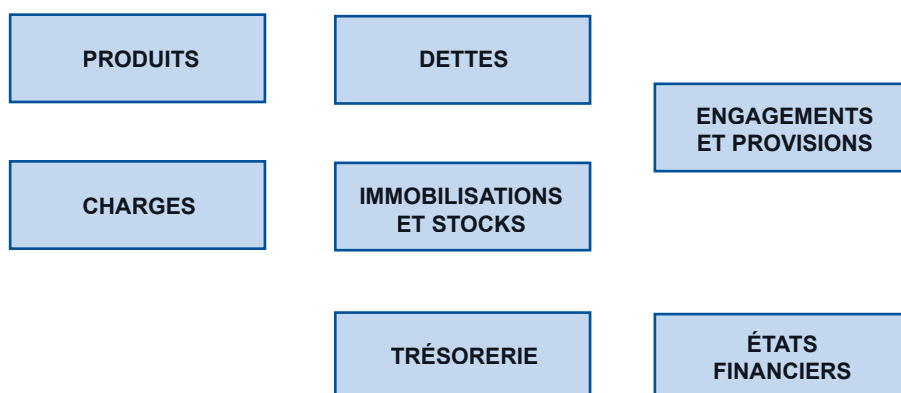
Le classement des différentes opérations se fait autour de quatre notions :

- 1 - **Cycle** : Un cycle est un ensemble cohérent de processus et de classes de comptes. L'activité comptable de l'État peut être découpée en sept cycles homogènes, qui s'articulent entre eux. Par souci de lisibilité, des sous-cycles pourront être définis.
- 2 - **Processus** : Ensemble de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.
Par exemple : le processus « Immobilisations corporelles » regroupe des procédures telles que « réception comptable des entrées des immobilisations » et « inventaire des immobilisations ».
- 3 - **Procédure** : Enchaînement de tâches réalisées dans le cadre d'un processus, selon des règles prédéfinies. Elle se caractérise par un fait générateur et une finalité. Les procédures comptables qui sont traités par le présent référentiel, sont celles aboutissant à une écriture comptable ou qui constituent le fait générateur d'une autre procédure comptable. Sont exclues du champ d'étude les procédures décisionnelles en amont des faits générateurs comptables.
- 4 - **Tâches** : Exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables.

Une tâche est entièrement réalisée par un opérationnel.

Les opérations réalisées dans le cadre d'une tâche ne peuvent être ni séparées dans le temps, ni réparties entre plusieurs opérationnels.

► **1.3.2.3 Sept cycles comptables retenus**





Ces cycles se déclinent en processus :
 Ces processus sont parfois réunis, pour une meilleure identification, en sous-cycle.

CYCLE CHARGES

Processus du sous-cycle Dépenses après ordonnancement :	Processus du sous-cycle Dépenses sans ordonnancement :
Commande publique Interventions Baux Transports, déplacements, missions et réceptions Impôts et taxes Acquisitions de biens immobiliers et mobiliers	Pensions Aide juridictionnelle Frais de justice Charges financières et assimilées Crédits d'impôts Prime pour l'emploi
Processus du sous-cycle Dépenses sans ordonnancement préalable :	
Rémunérations et cotisations sociales Prestations d'action sociale Exécution des décisions de justice	Aides à l'apprentissage Adulte relais
Processus du sous-cycle Avances et dotations aux collectivités et organismes publics :	Processus du sous-cycle Dépenses des corps de troupes, unités, organes et établissements du ministère de la Défense :
Avances du Trésor aux collectivités locales, établissements publics et organismes divers sur le produit des taxes et impositions établies et recouvrées à leur profit Dotations aux collectivités locales, établissements publics et organismes divers Versements aux Etats étrangers et organisations internationales	Dépenses des formations militaires sur masse Dépenses exceptionnelles des formations militaires (dites dépenses 701/6) Dépenses des formations militaires par traite de la marine Dépenses des formations militaires payées par les payeurs et régisseurs consulaires Dépenses des formations militaires par avance consulaire Dépenses des formations militaires sur fonds d'avance

Procédure commune : oppositions



CYCLE PRODUITS

Processus du sous-cycle
Produits régaliens :

Impositions de toute nature recouvrées
par voie de rôle ou titre

Impositions de toute nature recouvrées
sans rôle ou titre

Amendes et condamnations pécuniaires

Processus du sous-cycle
Produits non régaliens :

Produits domaniaux

Recettes étrangères à l'impôt
et au domaine

Fonds de concours

Répétition de l'indu et rétablissements
de crédit

Frais de poursuites à recouvrer
sur les débiteurs de produits locaux

Processus du sous-cycle
Produits recouverts pour le compte de tiers :

Taxes d'urbanisme

Produits recouverts pour le compte
de tiers

CYCLE DETTES

Obligations assimilables du Trésor

Autres emprunts

Bons du Trésor

CYCLE IMMOBILISATIONS ET STOCKS

Processus du sous-cycle
Immobilisations corporelles et incorporelles :

Parc immobilier

Immobilisations incorporelles

Autres immobilisations corporelles

Processus du sous-cycle
Immobilisations financières :

Participations

Avances, prêts et dépôts

Processus du sous-cycle
Stocks :

Fournitures
(stock de consommation courante)

Matières premières et en-cours de production
(stock dans le cadre d'une production)

CYCLE ENGAGEMENTS ET PROVISIONS

Engagements donnés

Engagements reçus

Provisions pour risques et charges



CYCLE TRÉSORERIE

Processus du sous-cycle Disponibilités :	Processus du sous-cycle Correspondants :
Compte du Trésor à la Banque de France	Caisse des dépôts et consignations
Numéraire	Collectivités territoriales
Autres organismes bancaires et assimilés	Déposants de fonds au Trésor
Écarts de conversion	Communautés européennes
Processus du sous-cycle Autres composantes de trésorerie :	
Chèques sur le Trésor	Consignations et dépôts des tiers versés au Trésor
Effets de commerce	Déposants particuliers
Titres de paiement particuliers	Excédents de versement et reliquats divers
Provisions versées par le Trésor	

CYCLE ÉTATS FINANCIERS

Processus du sous-cycle Centralisations et transferts :	Processus du sous-cycle États annuels :
Centralisations des opérations des comptes secondaires du Trésor	États financiers annuels
Centralisations des opérations des comptes de la Direction générale des impôts	
Centralisations des opérations des comptes de la Direction générale des douanes et des droits indirects	
Centralisations des opérations des régisseurs de l'État	
Centralisations des opérations des greffiers comptables des établissements pénitentiaires	
Transferts entre comptes	

► 1.3.2.4 Axes de découpage

Les sept cycles pré-identifiés pouvaient être segmentés en processus selon quatre grilles de lecture :

1. aspects comptables ;
2. règles juridiques ;
3. acteurs ;
4. supports informatiques.



Par exemple, l'application de chacun de ces axes pour le sous-cycle « dépense après ordonnancement » aurait pu aboutir aux découpages suivants :

- ▶ découpage « comptable » : un processus par classe de comptes mouvementé dans le cadre de la DAO ;
- ▶ découpage « règles juridiques » : processus commande publique / processus frais de déplacement / processus baux / etc. ;
- ▶ découpage « acteur » : processus engagement, processus liquidation, processus ordonnancement, processus mise en paiement (quel que soit le type de dépense après ordonnancement décrit) ;
- ▶ découpage « support informatique » : procédures DAO sur ACCORD, sur NDL, etc.

C'est l'axe « règles juridiques » qui a été majoritairement retenu. Cependant, par souci d'efficacité, il n'a pas toujours été appliqué avec dogmatisme.

Concernant l'articulation entre les cycles, un arbitrage a été mené pour rattacher certaines procédures à certains cycles :

- ▶ rattachement des opérations de fin d'exercice aux processus à l'origine des écritures analysées :
 - l'option de regrouper toutes les opérations de fin d'exercice (rattachement, provisions, amortissements) en un cycle unique qui aurait eu une unité de calendrier a été écartée. En effet, il est apparu plus opérationnel de rattacher ces opérations à leurs « faits générateurs » : ainsi, par exemple, les écritures de dépréciation des stocks sont intégrées au cycle « immobilisation et stocks », la qualité de ces écritures dépendant directement de la qualité de l'inventaire et indirectement des enregistrements en entrée et en sortie de stocks, qui sont des procédures de ce cycle.
- ▶ articulation entre le cycle « immobilisations et stocks » et les cycles « produits » et « charges » :
 - L'option de différencier en un cycle particulier l'ensemble des opérations relatives aux stocks (enregistrement comptable en classe 3), ou aux immobilisations (écriture en classe 2) a été écartée, du fait de l'importance de leur tronc commun.
 - Aussi, il a été décidé de réduire le cycle « stocks et immobilisations » aux procédures liées à la gestion, à l'inventaire, aux contrôles à réception et aux entrées / sorties physiques de ces biens. Les deux processus décrits au niveau plus fin (présentés infra) illustrent les interfaces qui découlent de ce choix.
- ▶ d'autres points ont fait l'objet d'arbitrages de même nature.



2 - LA QUALITÉ COMPTABLE SUPPOSE LA MISE EN PLACE DE DISPOSITIFS DE CONTRÔLE INTERNE

Le contrôle interne doit être une préoccupation de toute entité, dépassant le cadre strict de la comptabilité.

Une définition sommaire pourrait en être :

Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités ; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable.

L'objectif de qualité comptable permettra à l'entité de s'assurer de :

- ▶ *la réalisation et l'optimisation des opérations ;*
- ▶ *la protection des actifs et des ressources financières ;*
- ▶ *la fiabilité des informations comptables et financières ;*
- ▶ *la conformité aux lois et règlements ;*
- ▶ *la qualité des prestations.*

Définition générale du contrôle interne

Dans le cadre plus ciblé de la LOLF, le **contrôle interne comptable** est mis en place afin d'atteindre l'objectif de **qualité comptable** : c'est-à-dire que la comptabilité de l'État donne une **image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière**.

Cet objectif principal est décliné en différents critères de qualité comptable (voir 1 de la partie I).

2.1 Les préalables au contrôle interne comptable

Afin de définir un dispositif de contrôle interne comptable performant, les entités doivent mettre en place des systèmes de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques en les adaptant à la nature et au volume de leurs opérations. L'entité doit réexaminer régulièrement les risques et son dispositif de contrôle interne comptable afin d'en vérifier la pertinence au regard de l'évolution de l'activité et de l'environnement.

Le contrôle interne comptable doit permettre de s'assurer :

- ▶ que l'analyse spécifique des risques a été conduite de manière rigoureuse et préalable ;
- ▶ que le dispositif de contrôle interne comptable est en adéquation avec les risques encourus ;
- ▶ que, le cas échéant, les adaptations nécessaires aux procédures en place ont été engagées.



2.2 Recensement des risques

Les risques sont toutes les situations potentielles entraînant la non atteinte de l'objectif général.

2.2.1 Recensement des risques

2.2.1.1 Risques inhérents

Un risque inhérent est un risque lié à l'environnement de l'entité ou à la nature de ses activités (risque d'erreurs significatives, pour des raisons indépendantes du dispositif de contrôle interne).

Les catégories de risques inhérents sont :

- ▶ les erreurs inhérentes à toute activité humaine ;
- ▶ les lacunes de formation et de compétence de tout personnel ;
- ▶ les changements non maîtrisés des structures administratives et des dispositifs juridiques ;
- ▶ l'absence de prise en compte des évolutions technologiques et informatiques ;
- ▶ les manquements déontologiques ;
- ▶ les événements extérieurs (physiques, climatiques, politiques...).

Un risque inhérent doit être maîtrisé, mais ne peut jamais être supprimé.

2.2.1.2 Risques de contrôle

Un risque de contrôle est un risque lié à un dysfonctionnement du dispositif de contrôle interne (risque qu'une erreur significative ne soit ni détectée, ni corrigée en temps voulu par le dispositif de contrôle interne) : soit que sa conception est inopérante, soit que sa mise en œuvre est lacunaire.

Un risque de contrôle doit être supprimé.

2.2.2 Hiérarchisation

Les risques doivent être nécessairement hiérarchisés, afin que leur couverture par le dispositif de contrôle interne ne soit pas disproportionnée en termes de coûts.

Les risques doivent être hiérarchisés en fonction de deux termes qui se combinent :

- ▶ la probabilité de survenance,
- ▶ l'impact.

2.3 Validation du dispositif de contrôle interne comptable

Le recensement et la hiérarchisation des risques conduisent à la mise en place et/ou au renforcement du dispositif de contrôle interne comptable (dont les principes figurent ci-après aux § 3.1, 3.2 et 3.3).

Cependant, l'amélioration du contrôle interne nécessitera que des restitutions soient générées sous la forme par exemple du contrôle de gestion ou de tableaux de bord.

Enfin, l'audit interne comptable et financier qui se définit comme 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 vise notamment à s'assurer de la qualité du contrôle interne. En l'espèce, il vise à s'assurer de la qualité du contrôle interne comptable mis en place pour atteindre les objectifs de qualité comptable.

> 3 ... QUI S'APPUIENT SUR DES MESURES CONCRÈTES

Le dispositif de contrôle interne est un ensemble de mesures qui s'appliquent de manière permanente pour toutes les activités de l'entité et qui doivent obligatoirement être adaptées à chaque stade.

- ▶ Les entités veillent à mettre en place un contrôle interne adéquat en adaptant l'ensemble des dispositifs à la nature et au volume de leurs activités, à leur taille, à leurs implantations et aux risques de différentes natures auxquels elles sont exposées.
- ▶ Il ne doit pas exister d'opérationnels et d'activités pouvant échapper au contrôle interne et déroger aux règles établies (contournement des procédures, créations de procédures non normalisées). Au sein d'une procédure, le contrôle interne doit s'appliquer à l'ensemble des tâches.
- ▶ Les dispositifs mis en place doivent être respectés de façon permanente; ils doivent fonctionner, être exécutés en temps utile, couvrir toutes les opérations qu'ils sont destinés à couvrir et aboutir à la correction des erreurs ; aucune opération ne doit pouvoir s'affranchir du contrôle interne.

Trois principes permettent de décrire le dispositif de contrôle interne :

- ▶ organiser ;
- ▶ documenter ;
- ▶ tracer.

3.1 Le principe d'organisation

▶▶ 3.1.1 Une organisation structurée

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 réflexion préalable et conception d'ensemble.

L'organisation doit être adaptée aux objectifs de maîtrise de l'entité et adaptable aux évolutions de son environnement.

L'information comptable, dont dépendent l'enregistrement chronologique et rapide en comptabilité et l'établissement des documents comptables, doit être fluide. Ceci implique :

- ▶ de réduire les points rompant la continuité des processus, et entre processus (notamment le cas des ruptures dues à l'incompatibilité entre systèmes d'information), condition de la piste d'audit ;
- ▶ de s'assurer que les contrôles relevant de deux entités différentes dans un processus ou un ensemble de processus, sont bien réalisés ou alors ne sont pas redondants (dilution des responsabilités qui peut être détectée par l'intermédiaire de l'organigramme fonctionnel).



▶ 3.1.1.1 La définition et l'attribution claire et précise des tâches

L'organisation doit être conçue de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. S'il existe un système d'information, l'attribution des tâches doit correspondre aux habilitations.

Chaque tâche est attribuée à un opérationnel et à un ou plusieurs suppléants. Les tâches doivent faire l'objet d'une rotation périodique des attributions.

L'organisation doit fixer les niveaux de décision engageant l'État vis-à-vis des tiers, notamment en précisant les délégations.

▶ 3.1.1.2 La séparation des tâches

L'organisation doit prévoir la séparation des tâches.

La séparation des tâches se traduit par la répartition des tâches tout au long d'un processus (deux ou plusieurs tâches). Cette séparation des tâches est le support du contrôle mutuel.

▶▶ 3.1.2 Les points de contrôle

L'entité doit organiser son système de contrôle de façon à se doter de dispositifs qui assurent un contrôle régulier avec un ensemble de moyens mis en œuvre en permanence pour garantir la qualité comptable.

Ces dispositifs permettent :

- ▶ que seules les opérations régulières et appropriées soient autorisées et exécutées rapidement et correctement ;
- ▶ que toutes les opérations régulières et appropriées soient prises en considération ;
- ▶ que les erreurs de décision et d'exécution soient détectées dans les meilleurs délais.

Ces contrôles sont des opérations relevant d'une tâche.

▶ 3.1.2.1 Le contrôle de premier niveau

Le contrôle de premier niveau se décline en :

3.1.2.1.1 L'autocontrôle : contrôle de premier niveau exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou contemporain.

3.1.2.1.2 Le contrôle mutuel : contrôle de premier niveau exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent, ou par une entité sur les opérations d'une autre entité, a posteriori.

L'organisation du contrôle mutuel doit répondre aux règles suivantes :

- ▶ la ou les tâches attribuées à un opérationnel sont distinctes de celles affectées à un autre ;
- ▶ cette attribution est organisée de manière à ce que, le long d'un processus, la ou les tâches assurées par un opérationnel s'intègrent à celle des autres opérationnels et ne puissent jamais être assurées sans l'intervention de ces autres opérationnels ;
- ▶ la ou les tâches réalisées par un opérationnel placé en aval du processus sont conditionnées par le contrôle et la validation préalable de la ou des tâches attribuées à l'opérationnel situé en amont ;



- ▶ le contrôle exercé par l'opérationnel placé en aval sur la ou les tâches relevant de l'opérationnel situé en amont, est suffisamment pertinent (et sans redondance) pour assurer les objectifs du contrôle interne.

3.1.2.1.3 La supervision : 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 système 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.
- ▶ **3.1.2.2 Le contrôle de deuxième niveau :** le contrôle de deuxième niveau est exercé par une entité distincte des entités attributaires des tâches. Ce contrôle est réalisé a posteriori.

▶▶ 3.1.3 La sécurité des fonds, valeurs et biens

Les fonds, valeurs et biens matériels de l'entité doivent faire l'objet d'un recensement en comptabilité (comptes de bilan) et d'une protection en fonction de leur montant.

3.2 Le principe de documentation et de formalisation

▶▶ 3.2.1 Les guides de procédures

Les procédures doivent être décrites et établies par écrit ou numériquement (y compris les documents à utiliser), pour constituer une documentation claire, formalisée et à jour à tous les niveaux des procédures.

La pertinence d'un guide des procédures repose sur son caractère opérationnel : permettre à un opérationnel de mettre en œuvre une opération sans recourir à d'autres documents ou à l'appui d'un autre opérationnel.

Les supports de la formalisation des procédures sont constitués de :

- ▶ diagrammes de circulation, qui décrivent l'ensemble d'une procédure en décrivant les opérations et leur enchaînement ;
- ▶ fiches de procédure, détaillant les opérations figurant dans le diagramme de circulation ;
- ▶ nomenclatures comptables détaillées (commentaires, pièces justifiant les écritures, fiches de contrôle comptable) ;
- ▶ guides d'utilisateur informatique ;

▶▶ 3.2.2 L'organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel formalise l'organisation de l'entité en se fondant sur la notion de tâche (voire d'opération).

Il répartit ainsi les tâches entre opérationnels et permet d'explicitier les relations entre les différentes tâches, les applications informatiques utilisées et les comptabilités (ou les comptes).

Il est diffusé à tous les opérationnels.

Il identifie les niveaux de décision (qui correspondent aux délégations de signature).



3.3 Le principe de traçabilité

La réalisation des opérations donne lieu à traçabilité.

La traçabilité repose sur un système de preuves.

La traçabilité peut être graduée en fonction des risques. Elle constitue le support de la piste d'audit.

▶▶ 3.3.1 La traçabilité des opérationnels

En principe, les opérationnels qui ont réalisé les opérations doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable.

▶▶ 3.3.2 La traçabilité des opérations

La traçabilité des opérations de traitement de l'information comptable se concrétise par des documents comptables, des pièces justificatives (sous forme papier ou sur support numérique).

La traçabilité des autres opérations peut se concrétiser sur ces mêmes supports de traçabilité de l'information comptable, ou sur d'autres documents.



PARTIE 2

RÉFÉRENTIEL DE CONTRÔLE INTERNE INTERMINISTÉRIEL PAR PROCESSUS

L'ensemble des processus est présenté sur un support informatique joint au présent document.



ANNEXES



ANNEXE 1 POURQUOI LA QUALITÉ COMPTABLE ? _____ 25

- I - La qualité comptable n'est pas un objectif en soi _____ 25
- II - La qualité comptable répond aux impératifs d'information, de gestion et de contrôle _____ 25
 - 1. Un outil d'information sous la forme d'une description complète et transparente de l'existant _____ 26
 - 2. Un outil de gestion, d'analyse des coûts et de la performance _____ 26
 - 3. Un support de contrôle des activités pour les administrations _____ 27

ANNEXE 2 POURQUOI DES CRITÈRES OPÉRATIONNELS DE QUALITÉ COMPTABLE ? _____ 28

- I - Les exigences législatives et réglementaires en matière de qualité comptable reposent sur deux textes principaux _____ 28
 - 1. La loi du 1er août 2001 relative aux lois de finances fait référence à plusieurs principes comptables _____ 28
 - 2. Le recueil des normes comptables présente une liste de principes comptables _____ 28
- II - La nécessité de rendre opérationnels les principes comptables applicables à l'État _____ 28
 - À titre d'exemple, les critères issus des normes d'audit des commissaires aux comptes _____ 28
- III - Les critères proposés sont construits autour de l'objectif principal d'image fidèle _____ 29
 - 1. L'objectif d'image fidèle est essentiel et se confond avec la notion de qualité comptable _____ 29
 - 2. Le respect de cet objectif principal passe par différents critères de qualité comptable _____ 29

ANNEXE 3 LES NORMES DU CONTRÔLE INTERNE EN MILIEU INFORMATISÉ _____ 31

- 1 - Notion de système d'information comptable _____ 31
 - 1.1 La tenue informatisée de la comptabilité de l'État _____ 31
 - 1.2 Procédure d'enregistrement comptable _____ 31
- 2 - Démarche de contrôle interne en milieu informatisé _____ 31
- 3 - L'application des principes en milieu informatisé _____ 32
 - 3.1 Le principe d'organisation en milieu informatisé _____ 32
 - 3.2 Le principe de documentation et de formalisation en milieu informatisé _____ 32
 - 3.3 Le principe de traçabilité en milieu informatisé _____ 32

ANNEXE 4 GLOSSAIRE DU CONTRÔLE INTERNE _____ 39



ANNEXE 1

POURQUOI LA QUALITÉ COMPTABLE ?

I - La qualité comptable n'est pas un objectif en soi

La qualité comptable ne constitue pas un objectif en soi, mais permet de s'assurer de l'efficacité de la fonction support qu'est la comptabilité pour permettre aux décideurs publics de mieux connaître, pour mieux gérer et mieux préserver le patrimoine de l'État.

Pour reprendre le rapport du vérificateur général du Canada de 1997 décrivant « Pourquoi la comptabilité est-elle importante? » (La gestion de la fonction comptable du gouvernement au niveau des organismes centraux) :

« L'information comptable fournit à la fois un aperçu historique de la situation financière du gouvernement à un point précis dans le temps et un outil pour prévoir l'avenir. À cet égard, les utilisateurs doivent avoir confiance dans l'information comptable produite par leur gouvernement. »

« Une bonne fonction comptable réunit habituellement les caractéristiques suivantes, qui sont étroitement liées :

Elle produit de l'information financière crédible, qui est compréhensible, utile, et accessible en temps opportun ;

Le personnel de celle-ci fait des analyses de l'information financière, d'où émanent des conseils qui sont intégrés au processus de prise de décision ;

L'information financière est compilée avec efficacité, en faisant appel dans la plus grande mesure possible aux technologies. »

II - La qualité comptable répond aux impératifs d'information, de gestion et de contrôle

La question de la qualité comptable renvoie plus largement au rôle imparti à la comptabilité.

En effet, la qualité comptable n'a d'autre ambition que de satisfaire pleinement les objectifs assignés à la comptabilité.

L'objectif de la qualité comptable est donc de permettre à la comptabilité de remplir trois rôles complémentaires :

- en synthétisant les opérations économiques, permettre une description complète et transparente de l'activité et du patrimoine de l'État et constituer ainsi un outil d'information ;
- en offrant un cadre d'analyse et de synthèse, c'est également un outil de gestion primordial ;
- en offrant un outil de contrôle incontournable.



▶▶ 1. Un outil d'information sous la forme d'une description complète et transparente de l'existant

La comptabilité est la traduction sous forme chiffrée d'un ensemble de flux économiques et patrimoniaux internes et externes.

Elle décrit au fur et à mesure de leur survenance l'exécution de ces flux sur différents supports (journal ; grand-livre), dans des classes de comptes déterminées, suivant des normes comptables établies.

Ces enregistrements quotidiens sont agrégés en fin de période pour permettre l'établissement d'une situation synthétique faisant ressortir la situation patrimoniale de l'État au travers d'un bilan et son évolution au travers d'un compte de résultat.

Cette information consolidée, objective et transparente de la situation patrimoniale est essentielle dans une entreprise pour la direction, les actionnaires ou le propriétaire et pour les tiers en relation financière avec l'entreprise (bailleurs de fonds, fournisseurs, créanciers publics, salariés, voire clients, etc.).

Dans le cadre de la comptabilité de l'État, cette problématique renvoie à l'information donnée à la représentation nationale sur les grands postes de haut de bilan en particulier, et sur la transparence vis-à-vis du contribuable.

Ainsi, l'information comptable sur la composition et l'évolution des actifs immobilisés est riche d'enseignements : les immobilisations corporelles sont-elles récentes ou leur vieillissement constaté au travers de l'amortissement traduit-il un risque d'obsolescence qui nécessitera un renouvellement massif à court terme ? De même, l'information sur l'évolution de l'endettement et de sa structure est également primordiale ; en effet, le niveau d'endettement des collectivités publiques est dorénavant une information de premier ordre au niveau de l'appréciation de la qualité des politiques publiques.

La qualité, et partant la crédibilité, de l'information comptable résulte de la rigueur de chaque écriture et dépend ainsi de chacun des acteurs qui y contribue ; la capacité d'endettement de l'État et le taux auquel les fonds pourront être empruntés sur les marchés peuvent être affectés selon la fiabilité reconnue à ces informations ; de ce point de vue, la certification des comptes de l'État sera décisive.

La qualité comptable est donc un moyen d'assurer la sincérité et la fidélité de l'information comptable, pour permettre un affichage objectif des résultats et de la situation patrimoniale, essentiel pour la représentation nationale, le citoyen, comme pour tout tiers en relation avec l'État.

▶▶ 2. Un outil de gestion, d'analyse des coûts et de la performance

À partir de l'information contenue dans les documents de synthèses, la comptabilité sert également de levier de gestion pour les niveaux décisionnels. Les informations contenues dans le haut comme dans le bas de bilan vont permettre de prendre des décisions de gestion ou bien le retraitement de ces informations servira de base à la comptabilité analytique.

Ainsi en fonction de la situation des actifs immobilisés, les autorités publiques pourront-elles décider de céder des actifs corporels ou financiers inutiles ou trop coûteux, ou de prévoir le renouvellement de tel ou tel actif corporel. Un simple inventaire physique ne permet pas d'avoir une telle valorisation des actifs, du fait de son caractère statique.



Le bas de bilan est lui-même riche d'enseignements pour un gestionnaire : les informations sur le niveau des stocks, l'encours des créances et des dettes permettent d'orienter ou d'infléchir certaines pratiques administratives pour améliorer leur performance (par exemple pour la gestion de la trésorerie de l'État).

La comptabilité générale est naturellement le substrat de toute analyse fiable de la performance au travers d'une comptabilité analytique et des coûts ; c'est à partir des informations collectées au sein de la comptabilité générale et retraitées pour des besoins de gestion que vont être élaborés des indicateurs de gestion et de performance. Cet élément est essentiel dans le cadre d'une fongibilité des crédits où le choix entre plusieurs solutions, pour répondre à un besoin, est crucial.

La qualité comptable est donc un moyen d'assurer la pertinence et l'objectivité des informations comptables, qui seront ensuite valorisées pour le pilotage des budgets.

Extrait du rapport d'information sur la mise en œuvre de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances :

« (...) la comptabilité de l'État a été exposée à des critiques croissantes, depuis une dizaine d'années, parce qu'elle était incapable de décrire précisément l'état de son patrimoine, de ses créances et dettes, et de sa situation financière et, partant, de la soutenabilité de la politique budgétaire, et parce qu'elle ne pouvait fournir que des renseignements très lacunaires sur les coûts des politiques publiques. »

▶▶ 3. Un support de contrôle des activités pour les administrations

Support d'information et de gestion, la comptabilité est également un support de contrôle. L'enregistrement contemporain de tous les mouvements financiers et de leur contrepartie physique permet par rapprochement de détecter toute discordance entre la comptabilité et la consistance matérielle de certains actifs ou passifs.

Que cette comptabilité soit uniquement une comptabilité matière (suivi d'un nombre d'unité en stocks) et (ou) une comptabilité valeur, elle permet de faire à tout moment un point sur les flux et les stocks d'une nature d'opérations.

Comme support de contrôle, la comptabilité générale est également un outil de contrôle de l'exécution budgétaire.

Ainsi, la normalisation des procédures par l'application des règles de comptabilité permet de s'assurer de la régularité de l'exécution de celles-ci, et de la préservation des actifs et du patrimoine.

La qualité comptable est donc un présupposé pour que la comptabilité permette de sécuriser les procédures.

Cette situation de « bonne fonction comptable » suppose donc qu'à chaque étape comptable, pour chaque acteur, les opérations comptables soient correctement effectuées.

C'est le dispositif de contrôle interne (tant sur le plan « fonctionnel » que dans le domaine informatique) qui permet d'atteindre cet objectif de qualité comptable et donc de qualité de l'information.



ANNEXE 2

POURQUOI DES CRITÈRES OPÉRATIONNELS DE QUALITÉ COMPTABLE ?

I - Les exigences législatives et réglementaires en matière de qualité comptable reposent sur deux textes principaux

▶▶ **1. La loi du 1er août 2001 relative aux lois de finances fait référence à plusieurs principes comptables**

Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. La comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations (comptabilité d'exercice). Les règles qui lui sont applicables ne se distinguent d'ailleurs de celles des entreprises qu'en raison des spécificités de son action (référence à l'ensemble du corpus de la réglementation comptable applicable aux entreprises, d'origine interne ou internationale).

▶▶ **2. Le recueil des normes comptables présente une liste de principes comptables**

Cette liste - non exhaustive - est directement tirée des normes communément admises à l'endroit des entreprises. Il s'agit des principes de régularité, de sincérité, de l'image fidèle, de spécialisation des exercices, de continuité d'exploitation, de permanence des méthodes, de bonne information (intelligibilité, pertinence, fiabilité).

II - La nécessité de rendre opérationnels les principes comptables applicables à l'État

Afin d'objectiver la notion de qualité comptable, des critères d'analyse pertinents doivent être dégagés.

En effet, l'ensemble des acteurs, y compris les auditeurs, doit se référer à un langage commun. Or, les principes figurant dans la LOLF ou dans le recueil des normes comptables correspondent à des lignes directrices, qui ne s'excluent pas nécessairement l'une l'autre, qu'il s'agit de décliner de manière opérationnelle.

Pour ce faire, une première série de travaux a porté sur la collecte de différentes normes comptables (Compagnie nationale des commissaires aux comptes, IFAC, Plan comptable général, normes européennes...), et un benchmark (normes de l'Union européenne, canadiennes...).



À titre d'exemple, les critères issus des normes d'audit des commissaires aux comptes :

L'enjeu est de s'assurer de la qualité de la comptabilité au travers de quatre objectifs d'audit :

- ▶ exhaustivité : toutes les opérations affectant le patrimoine de l'entreprise sont enregistrées ;
- ▶ réalité : tous les éléments traduits en comptabilité doivent donc pouvoir être justifiés et vérifiés ;
- ▶ respect des méthodes comptables : les éléments sont comptabilisés à la bonne période, à la bonne imputation, et régulièrement (correcte application des méthodes d'évaluation et des règles) ;
- ▶ présentation et bonne information : les opérations sont consolidées régulièrement et présentées conformément aux normes en vigueur.

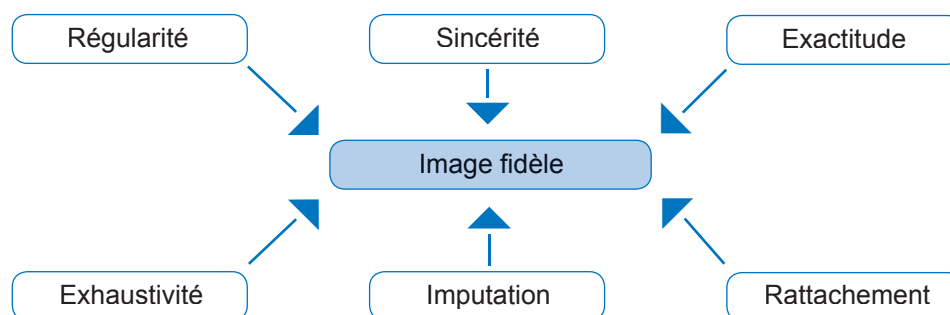
Il s'agit, dans ce cadre, moins de la qualité de la comptabilité in abstracto que de la qualité des informations comptables la composant. Cette approche apparaît plus opérationnelle, mais moins exhaustive.

III - Les critères proposés sont construits autour de l'objectif principal d'image fidèle

▶▶ 1. L'objectif d'image fidèle est essentiel et se confond avec la notion de qualité comptable

Selon le § 120-1 du P.C.G., « la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture ».

Ainsi, la qualité comptable peut-elle être définie comme la production de comptes fidèles, lorsqu'ils reflètent la situation patrimoniale réelle, et lisibles, quand ils apportent aux autorités publiques une information fiable et pertinente.





►► 2. Le respect de cet objectif principal passe par différents critères de qualité comptable :

CRITÈRES	DESCRIPTION	OBSERVATIONS
Régularité	Conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables :	
Sous-critère : Réalité	- Les éléments d'actif et de passif (hors amortissement et provision) en comptabilité existent réellement et sont bien rattachés à l'entité.	Il s'agit essentiellement de la validité des droits et des obligations de l'État.
Sous-critère : Justification	- Tous les éléments enregistrés en comptabilité sont correctement justifiés par une pièce.	Ce point rejoint la problématique de piste d'audit.
Sous-critère : Présentation et bonne information	- Les postes sont décrits conformément aux normes applicables à l'information financière. Les opérations sont présentées conformément aux normes en vigueur.	Ce critère recoupe aussi la problématique de correcte indication des libellés lors des enregistrements comptables.
Sincérité	Application sincère des règles afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés (cas des calculs et évaluation à partir d'éléments externes à la comptabilité).	Cette problématique trouve toute sa portée dans le cadre de la comptabilité d'exercice en particulier au travers des écritures de provision et des engagements hors bilan.
Exactitude	Correcte évaluation chiffrée des actifs et des passifs enregistrés dans la comptabilité (cas des calculs à partir d'éléments préexistant en comptabilité).	Applicable surtout en matière d'immobilisations et de stocks, ce critère a un rapport direct avec les calculs de liquidation.
Exhaustivité	Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité :	Ce critère implique de s'assurer que des droits ou des obligations de l'entité, figurent tous en comptabilité, et tout particulièrement en matière de constatation des recettes.
Sous-critère : Totalité	- Tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés.	
Sous-critère : Non-contraction	- Les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux	
Imputation	Les droits et obligations de l'entité sont imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes.	
Rattachement à la bonne période ou au bon exercice	Enregistrement définitif en comptabilité des opérations se rattachant à une période comptable donnée.	Application autant quotidienne pour connaître la situation de trésorerie, qu'en fin d'exercice notamment pour le rattachement des charges à payer et des produits à recevoir.



ANNEXE 3

LES NORMES DU CONTRÔLE INTERNE EN MILIEU INFORMATISÉ

1 - Notion de système d'information comptable

▶▶ 1.1 La tenue informatisée de la comptabilité de l'État

La comptabilité de l'État peut être informatisée (décret 81-371 du 15 avril 1981 relatif à la tenue automatisée de la comptabilité de l'État).

Le système d'information de tenue de la comptabilité doit permettre :

- ▶ d'enregistrer chronologiquement et de conserver les données et les paramètres ;
- ▶ d'arrêter les écritures à une date donnée ;
- ▶ d'établir les documents comptables.

La tenue informatisée de la comptabilité doit également être organisée afin d'autoriser le contrôle des données et des traitements.

▶▶ 1.2 Procédure d'enregistrement comptable

Il existe deux façons d'enregistrer une écriture comptable dans le système d'information :

- ▶ soit par enregistrement manuel,
- ▶ soit à partir d'une autre application, par intégration de fichier, interface ou autre support magnétique.

2 - Démarche de contrôle interne en milieu informatisé

Le contrôle interne des systèmes d'information s'étend à la conservation des données informatiques et des paramètres, ainsi qu'à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements. Le contrôle des systèmes d'information doit notamment permettre de s'assurer que :

- ▶ le niveau de sécurité des systèmes d'information est périodiquement apprécié et que, le cas échéant, les actions correctrices sont entreprises ;
- ▶ des procédures de secours et de sauvegarde informatiques sont disponibles afin d'assurer la continuité de l'exploitation en cas de difficultés graves dans le fonctionnement des systèmes d'information (disponibilité du système d'information : garantie de continuité de service et de performance des applications et de l'environnement d'exploitation).



Les entités doivent donc :

- ▶ disposer de plans de continuité de l'activité ;
- ▶ s'assurer que leur organisation et la disponibilité de leurs ressources humaines, immobilières, techniques et financières font l'objet d'une appréciation régulière au regard des risques liés à la continuité de l'activité ;
- ▶ s'assurer de la cohérence et de l'efficacité des plans de continuité de l'activité dans le cadre d'un plan global.

Par ailleurs, en milieu informatisé, le principe d'universalité s'applique également et interdit :

- ▶ toute opération hors du champ du ou des systèmes d'information ;
- ▶ toute possibilité de rupture entre deux procédures relevant de deux applications différentes (une application unique pour l'ensemble d'un processus étant à privilégier).

3 - L'application des principes en milieu informatisé

▶▶ 3.1 Le principe d'organisation en milieu informatisé

▶ 3.1.1 Organisation structurée en milieu informatisé

3.1.1.1 Processus et système d'information

Tout enregistrement comptable constitue d'abord une proposition, pour permettre le ou les contrôles comptables nécessaires. Ensuite, sa validation permettra que l'enregistrement comptable devienne définitif (sous la forme d'une écriture comptable).

3.1.1.2 Attribution et accès au système d'information

L'accès au système d'information doit être limité aux intervenants qui ont reçu une habilitation. L'accès au système d'information ne doit pas pouvoir être possible en utilisant d'autres logiciels.

Cet intervenant habilité ne doit pouvoir accéder au système d'information qu'après identification (code utilisateur) et authentification (mot de passe).

3.1.1.3 Séparation des tâches

Les fonctions de développement, d'intégration, d'exploitation, de maintenance, d'administration et d'utilisateur doivent être identifiées et incompatibles.

Chaque transaction correspond à une habilitation. Les transactions sont différentes selon les habilitations de chaque intervenant. Le système d'information doit donc définir chaque transaction par un code et libellé, et un champ de compétence.

Ces transactions correspondent au minimum aux :

- ▶ enregistrements comptables ;
- ▶ validations ;
- ▶ consultations ;
- ▶ administrations.

Les habilitations doivent ainsi permettre d'attribuer les transactions d'enregistrement, de rectification et de validation, en fonction de la séparation des tâches.



Les habilitations d'utilisateur sont incompatibles avec celle d'administrateur : en particulier, l'utilisateur ne doit pas pouvoir, de lui-même, s'attribuer une transaction, mais doit obligatoirement le demander à un administrateur.

L'habilitation d'administration et la tâche de maintenance, sur le plan fonctionnel, ne sont pas compatibles, ni entre elles, ni avec les habilitations d'utilisateur.

▶ 3.1.2 Points de contrôle

3.1.2.1 Points de contrôle non automatisés

L'application doit permettre d'exercer des contrôles mutuels en offrant des habilitations enregistrement comptable et une habilitation validation.

L'application doit permettre d'exercer des contrôles de supervision en offrant une habilitation enregistrement et une habilitation validation.

L'application doit permettre d'éditer (ou de consulter), à la demande, des listes d'opérations :

- ▶ en fonction de seuils de montant ;
- ▶ en fonction du libellé ;
- ▶ en fonction d'une ou de plusieurs dates ;
- ▶ en fonction de la nature de l'opération (enregistrement – rectification ; validation) ;
- ▶ en fonction du compte ;

y compris en combinant ces critères.

Il doit aussi être possible de demander l'édition d'un document comportant :

- ▶ le nombre et la nature des écritures en solde (par compte) ;
- ▶ le nombre et la nature des écritures anciennes (à partir d'une date ou par strates) ;
- ▶ toutes les écritures concernant une écriture d'origine (régularisations et rectifications) ;
- ▶ la liste des accès correspondant à une transaction ;
- ▶ la liste des accès d'un intervenant ;
- ▶ la liste des modifications des paramètres ou des maintenances ;
- ▶ la liste des anomalies détectées.

3.1.2.2 Points de contrôle automatisés

Des points de contrôle automatisés doivent être prévus en fonction de la sensibilité des opérations. Les anomalies décelées par contrôles automatiques doivent :

- ▶ être tracées (historisation) et notifiées à l'utilisateur (affichage écran ou édition document) ;
- ▶ être interdites (renoncement obligatoire à l'écriture envisagée), ou forcées (forçage par la transaction validation - ce forçage étant lui-même tracé).

3.1.2.3 Nomenclature comptable

Le système d'information doit contrôler la présence du compte dans la nomenclature comptable.



3.1.2.4 Fonctionnement des comptes

Le système d'information doit permettre les émargements.

Le système d'information doit imposer :

- ▀ l'enregistrement en partie double (en contrôlant l'égalité des montants) ;
- ▀ que l'écriture d'origine soit dans le sens (débit - crédit) du compte concerné (compte structurellement débiteur ou créditeur) ;
- ▀ pour l'écriture de régularisation d'une opération figurant en compte de tiers (classe 4) ou financier (classe 5), que l'utilisateur appelle l'écriture d'origine (c'est-à-dire un émargement obligatoire) ;
- ▀ pour chaque enregistrement comptable, le renseignement du libellé, des comptes concernés, du montant, et de la référence à une pièce.

3.1.2.5. Ordre chronologique des enregistrements comptables

Tous les enregistrements comptables sont retracés dans le système d'information dans un ordre chronologique selon des modalités interdisant toute insertion, toute suppression ou addition ultérieures (§ 420-4 du P.C.G.).

Chaque écriture est donc identifiée dans le système d'information par un numéro, à l'intérieur d'une série séquentielle pour un exercice donné, sans doublon, ni rupture.

Les écritures figurent jour par jour, écriture par écriture, sur le livre-journal. À toute écriture est affectée une date de comptabilisation. Cette date correspond à la journée comptable. Une écriture est toujours rattachée à une journée comptable.

Le caractère définitif des enregistrements du livre-journal est assuré par une procédure d'arrêté (ou clôture), qui interdit toute modification ou suppression des enregistrements (§ 420-5 et § 420-6 du P.C.G.). L'arrêté signale au système d'information qu'il n'y a plus d'écritures comptables à rattacher à cette date. Elle assure le caractère irréversible de l'ensemble des écritures et fige la séquentialité. Il n'est plus possible ensuite d'introduire avec la date de cette journée comptable une quelconque écriture.

Une nouvelle journée comptable ne peut être ouverte si la précédente journée n'a pas été arrêtée.

Après arrêté d'une journée comptable, les rectifications ultérieures doivent être datées de la journée comptable ultérieure.

3.1.2.6 Validation

Après contrôle, la validation confère un caractère définitif à l'écriture comptable.

Aucune modification n'est possible après validation, sauf par rectification.



▶▶ 3.2 Le principe de documentation et de formalisation en milieu informatisé

Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables doit être établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système d'information ; cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables auxquels elle se rapporte (§ 410-2 du P.C.G.).

L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes d'information implique l'accès à la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements, en vue, notamment, de procéder aux tests nécessaires à la vérification des conditions d'enregistrement et de conservation des écritures (§ 410-4 du P.C.G.).

▶▶ 3.3 Le principe de traçabilité en milieu informatisé

Dans le domaine informatique, la traçabilité s'entend d'abord comme la formalisation de l'analyse et des phases de conception, développement et recette de l'application.

▶ 3.3.1 Piste d'audit

L'organisation du système d'information doit permettre de reconstituer à partir des preuves appuyant les données, les écritures comptables, ou, à partir de ces écritures comptables, de retrouver ces données et les pièces justificatives (§ 410-3 du P.C.G.).

Cette organisation doit également permettre d'identifier les utilisateurs à l'origine des opérations : le code utilisateur doit apparaître sur tous les états détaillant des opérations comptables.

L'administrateur doit disposer de la liste des utilisateurs.

▶ 3.3.2 Traçabilité des intervenants

3.3.2.1 Identification

L'intervenant doit s'identifier par saisie d'un code utilisateur. Ce code permet la traçabilité de l'intervention sur le système d'information.

L'intervenant ne doit pas pouvoir, de lui-même, s'attribuer un code, mais le demander à un administrateur du système d'information.

L'identification d'un intervenant ayant accédé au système d'information, doit être tracée sur un support papier ou informatique fiable (documents comptables en principe) et être consultable dans le système d'information.

3.3.2.2 Authentification

L'intervenant habilité doit s'authentifier par saisie d'un mot de passe pour accéder au système d'information.

L'intervenant crée son mot de passe. Le mot de passe doit respecter certaines normes : nombre de caractères, utilisation de lettres et de chiffres. L'intervenant doit pouvoir le modifier régulièrement. La création d'une contrainte au changement du mot de passe est obligatoire. Ce mot de passe est confidentiel : il ne doit être connu que du seul intervenant qui l'a créé.



▶ 3.3.3 Traçabilité des opérations

3.3.3.1 Paramétrages

Les paramétrages des administrateurs du système d'information doivent être tracés sur un document fiable ou consultable dans le système d'information.

3.3.3.2 Documents comptables

Toute information comptable est enregistrée dans le système d'information, sous une forme directement intelligible, sur papier ou éventuellement sur tout support offrant toute garantie en matière de preuve (§ 410-4 du P.C.G.).

Les documents comptables informatiques écrits peuvent tenir lieu de livre-journal s'ils sont identifiés, numérotés (numérotation séquentielle continue sans doublon, ni rupture) et datés dès leur établissement.

Un livre-journal et un grand livre sont obligatoirement tenus.

3.3.3.2.1 Règles de renseignements des documents comptables

> Généralités sur les documents comptables :

- ▶ dénomination du document ;
- ▶ dénomination du comptable ;
- ▶ exercice comptable ;
- ▶ date de la période comptable (date de la journée, référence du mois, de l'exercice...) ;
- ▶ date d'édition ;
- ▶ numéro du document ;
- ▶ détails des écritures comptables.

> Fin des documents comptables :

Les montants en débit et en crédit sont totalisés. Les totaux en débit et crédit doivent être égaux.

3.3.3.2.2 La balance

La balance reprend pour tous les comptes les opérations enregistrées depuis le début de l'exercice, les balances d'entrées, et leurs totaux.

Par rapport aux indications portées au § 0, la balance (qui ne détaille pas les écritures comptables) comporte en plus :

- ▶ les soldes (crédit ou débit, pour chaque compte) inscrits en balance d'entrée ;
- ▶ le montant total des écritures dans chaque compte depuis le début de l'exercice ;
- ▶ le montant cumulé (en débit et en crédit pour chaque compte) des écritures de l'exercice et des soldes de la balance d'entrée ;
- ▶ le montant cumulé des soldes (débit ou crédit, pour chaque compte) des écritures de l'exercice et des soldes de la balance d'entrée.

La balance présente pour tous ces montants leur totalisation par classe de comptes, compte principal et compte divisionnaire.



3.3.3.2.3 Les quittances

Si le système d'information délivre des quittances, elles doivent être automatiquement renseignées des informations suivantes :

- ▶ le comptable ;
- ▶ le nom du débiteur ;
- ▶ un numéro séquentiel continu ;
- ▶ l'exercice comptable ;
- ▶ la date de la journée comptable ;
- ▶ le libellé de l'opération (qui comprend s'il y a lieu, le nom du tiers concerné et d'autres éléments de nature administrative tels que son adresse, son identité bancaire, etc.) ;
- ▶ le montant de l'opération.

Le système d'information doit éditer des quittances qui ne peuvent être falsifiées ou reproduites par des moyens informatiques.

3.3.3.2.4 Archivage

Le système d'information doit prévoir une conservation de l'historique détaillé de toutes les transactions affectant le système d'information.

Cet archivage ne doit pas pouvoir être modifié. Par ailleurs, il numérote séquentiellement toutes les transactions dans une série continue, sans doublon, ni rupture.

Pour chaque transaction, sont enregistrés :

- ▶ le numéro de la transaction ;
- ▶ la date et l'heure de la transaction (qui doit correspondre à la date et à l'heure machine) ;
- ▶ l'identification de l'intervenant ;
- ▶ la nature de la transaction (enregistrement, validation, consultation, paramétrage) ;
- ▶ éventuellement, les tentatives d'accès infructueuses ;
- ▶ les données informatiques et les paramètres sur lesquels a porté la transaction ;
- ▶ l'image, avant et après, des données informatiques et des paramètres.

Cet archivage se concrétise par la possibilité de consulter ou d'éditer une liste des transactions, à tout moment, selon plusieurs critères :

- ▶ la période,
- ▶ l'intervenant,
- ▶ le compte,
- ▶ la transaction.

L'archivage des données informatiques doit permettre :

- ▶ la consultation des opérations relatives aux exercices courant, précédent et antérieurs ;
- ▶ l'édition a posteriori de tous les documents comptables, sur tous les exercices concernés.



3.3.3.2.5 Sauvegardes

La sauvegarde périodique des données est indispensable. Le système d'information doit être conçu de manière à permettre cette sauvegarde.

De plus, la pérennité des sauvegardes inclut la nécessité de pouvoir lire leurs supports : une version appropriée du logiciel, sur un support approprié, doit être sauvegardée afin de pouvoir permettre cette lecture.

La structure des fichiers sauvegardés doit être décrite.



ANNEXE 4

GLOSSAIRE DU CONTRÔLE INTERNE

Administrateur	Intervenant habilité à paramétrer le système d'information (entrée et modification des paramètres : gestion des nomenclatures comptables, attribution des identifications, etc.).
Agent	Opérationnel non encadrant d'une entité.
Ajustement	Égalité comptable de montant (en masse ou en solde) entre comptes et/ou comptabilités.
A posteriori	Se dit des contrôles réalisés après l'enregistrement comptable (ex post).
A priori	Se dit des contrôles réalisés avant l'enregistrement comptable (ex ante).
Archivage / transmission	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. L'opération de transmission consiste à transférer des documents comptables et des pièces justificatives (sous support papier ou numérique) d'une tâche à une autre tâche, le long du processus (cf. circulation de l'information comptable).
Arrêté	L'arrêté des comptes est une validation qui fige, à une date donnée, les écritures comptables (§ 420-5 et § 420-6 du P.C.G.), suite à un contrôle positif sur une totalisation.
Audit des comptes (ou audit comptable)	S'intégrant à l'audit de régularité financier, l'audit des comptes s'attache à la régularité et à la sincérité de la comptabilité.
Audit de régularité	L'audit de régularité vise à s'assurer de la conformité des actes et des procédures à l'ensemble des normes juridiques applicables (ou référentiels). Il se décline en audit portant sur l'aspect financier, et en audit à objet non financier.
Audit interne	L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à une meilleure efficacité. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gestion, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. L'audit interne vise notamment à s'assurer de la qualité du contrôle interne.
Auditabilité des comptes	L'auditabilité des comptes peut se définir comme l'ensemble des dispositifs mis en place pour assurer un contrôle fiable des écritures : dispositions réglementaires et techniques, système de traitement informatique, documentation, traçabilité... S'agissant de la comptabilité de l'État, les dispositifs visent à sécuriser la circulation de l'information et à connaître et apprécier le fonctionnement des procédures.
Auditeur (interne)	Il s'agit d'une personne affectée à l'audit : chef et auditeurs de la M.A.E.C., chefs de Mission Régionale Formation Contrôle et assistants, inspecteurs principaux et assistants. Cette personne ne peut être un opérationnel.
Authentification	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 (synonyme : mot de passe).



Centralisations comptable et non comptable

- ▶ La centralisation permet de reconstituer l'unité de la comptabilité de l'État en cours d'année et en fin de gestion (pour déterminer les résultats et la présentation des comptes annuels).
La centralisation comptable est l'intégration d'une comptabilité de niveau inférieur dans une comptabilité de niveau supérieur, par le jeu de comptes internes de liaison fonctionnant de façon réciproque et qui sont soldés lorsque la centralisation est achevée.
Les centralisations non comptables correspondent à un processus quotidien d'agrégation nationale, dans les fichiers tenus à l'A.C.C.T., des écritures issues des fichiers informatiques servis au niveau local.
- ▶ En cours d'année, l'unité de la comptabilité repose sur des techniques de centralisation comptable ou non comptable :
 - sur des procédures comptables d'intégration des opérations des comptables non centralisateurs, dans la comptabilité de l'État tenue au niveau départemental ;
 - sur des techniques informatiques de transmission des fichiers comptables départementaux au niveau national.
- ▶ En fin de gestion, la centralisation s'effectue en deux temps :
 - 1 - le Trésorier-Payeur général, seul comptable principal du département, incorpore dans sa propre comptabilité la totalité des opérations comptables de l'État, exécutées dans le département ;
 - 2 - l'Agent comptable central du Trésor incorpore à sa propre comptabilité, celle de tous les comptables principaux de l'État, permettant ainsi d'établir un compte unique.

Champ de l'Audit

Cadre, ou délimitation, et domaines de l'audit (entité concernée, exercices, etc.).

Comptabilité

§ 120-1 du P.C.G. : La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. La comptabilité permet d'effectuer des comparaisons périodiques et d'apprécier l'évolution de l'entité dans une perspective de continuité d'activité.

Comptabilité générale et comptabilité auxiliaire

La comptabilité générale recense dans ses comptes l'ensemble des mouvements affectant les droits et obligations de l'État.

Cette comptabilité générale est affectée de deux comptabilités auxiliaires budgétaires :

- la comptabilité auxiliaire de la dépense (C.A.D.) ;
- la comptabilité auxiliaire du recouvrement (C.A.R.).

Ces droits et obligations de l'État sont donc recensés directement dans les comptes de la comptabilité générale et détaillés dans les comptabilités auxiliaires. Toutefois, en raison de l'architecture informatique, d'autres comptabilités, qui peuvent être qualifiées d'« auxiliaires » ou de « comptabilités de développement », détaillent certains montants ne figurant qu'en masse en comptabilité générale :

- la comptabilité du recouvrement de l'impôt direct (R.E.C. R.A.R.) ;
- la comptabilité du recouvrement des produits étrangers à l'impôt et au domaine (REP) ;
- la comptabilité des chèques Trésor (KHQ) ;
- la comptabilité de la dépense après ordonnancement (ACCORD, N.D.L....) ;
- la comptabilité de la dépense sans ordonnancement préalable (P.E.Z., PAYE) ;
- les états de développement des soldes des comptes de tiers et financiers (C.I.P., WinCIP) ;
- etc.

Comptabilité auxiliaire budgétaire

- ▶ La loi de finances autorise les dépenses conformément à la nomenclature budgétaire de prévision. La dépense est exécutée par les ordonnateurs et les comptables publics. Elle est décrite en CGL (classe 9) et en comptabilité auxiliaire de la dépense (C.A.D.) conformément à la nomenclature budgétaire d'exécution.

La dépense budgétaire est justifiée selon la nomenclature d'exécution et le plan comptable de l'État.

En fin d'année, le CGAF est établi à partir des deux comptabilités générale et auxiliaire :

- la balance générale des comptes est établie à partir de la comptabilité générale ;
- le développement des dépenses budgétaires est établi à partir de la comptabilité auxiliaire de la dépense et peut être rapproché des documents de prévision et d'autorisation.



- ▶ Les recettes budgétaires sont enregistrées lors de leur exécution à la fois en comptabilité générale de l'État et en comptabilité auxiliaire des recettes (CAR).
En fin d'année, le CGAF est établi à partir des deux comptabilités générale et auxiliaire :
 - la balance générale des comptes est établie à partir de la comptabilité générale ;
 - le développement des recettes budgétaires est établi à partir de la comptabilité auxiliaire des recettes.
- ▶ Il doit y avoir en permanence égalité entre le montant des opérations enregistrées en comptabilité générale et le même montant en comptabilités auxiliaires.

Comptable de l'État

Les catégories de comptables :

- 1 - comptables principaux, justiciables de la Cour des Comptes, et comptables secondaires, dont les opérations sont reprises dans la comptabilité du comptable principal auquel ils sont rattachés (article 14 du décret du 29 décembre 1962).
- 2 - comptables assignataires, habilités à constater l'imputation définitive d'une opération, et comptables non assignataires.
- 3 - comptables centralisateurs, chargés de centraliser les opérations exécutées par les comptables non centralisateurs, et comptables non centralisateurs rattachés aux premiers par un compte courant.

Compte

Subdivision par nature de la nomenclature comptable (ou plan de comptes), dans lequel sont classées les opérations comptables sous forme d'écritures comptables (§ 410-5 du P.C.G.).

Conservation

Opération permanente consistant à s'assurer qu'un bien, qu'une valeur, qu'une disponibilité, sont suivis et protégés contre les vols, les dégradations, les pertes, etc.

Constatations, conclusions et opinions

Les constatations (ou observations) sont les éléments appropriés, appuyés par des preuves, que l'auditeur a recueillis pour atteindre les objectifs de l'audit.

Les conclusions sont des énoncés déduits de ces constatations.

Ce sont des opinions lorsque ces conclusions portent sur des comptes.

Contemporain

Se dit des contrôles réalisés concomitamment à l'enregistrement comptable.

Contrat

Acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose (article 1101 du code civil).

Concrètement, le contrat se matérialise le plus souvent sous forme de marché écrit (acte d'engagement et cahier des charges (cf. article 11 du code des marchés publics), de bon de commande... Cependant, le contrat n'est pas nécessairement écrit.

Contrôle

Opération consistant en la vérification qu'un élément correspond à la réalité, qu'il répond aux critères de qualité et de régularité, etc.

La validation est le résultat positif du contrôle.

Contrôle clé

Un contrôle-clé peut être défini comme :

- un point-clé de la procédure mise en œuvre par l'entité auditée consistant en un contrôle fondamental, ou,
- un élément essentiel de la mission d'audit de régularité.

Contrôle comptable

Opération consistant en la vérification de l'information comptable, c'est-à-dire qu'un événement à enregistrer ou enregistré en comptabilité (informatisée ou non) correspond à la réalité, en s'appuyant sur une preuve.

La validation est le résultat positif du contrôle comptable.

> Contrôle d'analyse

Vérification de la qualité d'écritures comptables figurant dans un compte, d'informations portées dans des documents (documents comptables, pièces justificatives...), d'une organisation.

> Contrôle d'inspection physique

Vérification de l'existence d'éléments physiques (biens matériels, numéraire, valeur, document papier, etc.) figurant sous forme d'écritures comptables dans un compte.



> Contrôle d'ajustement

Vérification de l'égalité comptable de montant (en masse ou en solde) entre comptes et/ou comptabilités.

> Contrôle de rapprochement

Vérification de la justification d'informations comptables portées dans des documents (documents comptables, pièces justificatives...), d'écritures comptables figurant dans un compte, du montant (en masse ou en solde) d'un compte.

> Contrôle de reconstitution

Vérification consistant à reconstituer une écriture comptable donnée en suivant le processus (cf. piste d'audit).

Contrôle de corroboration

Contrôle exercé par l'auditeur pour étayer ses constatations, conclusions et opinions.

Contrôle de premier niveau et contrôle de deuxième niveau

Le contrôle de deuxième niveau est exercé par une entité distincte des entités attributaires des tâches. Ce contrôle est réalisé a posteriori.

Le contrôle de premier niveau est exercé au sein de l'entité attributaire des tâches. Ce contrôle, intégré au fonctionnement courant, est soit a priori, soit contemporain, soit a posteriori :

> Autocontrôle

Contrôle de premier niveau exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou contemporain.

> Contrôle de supervision

Contrôle de premier niveau exercé par l'encadrement sur les opérations des agents, a priori, contemporain, ou a posteriori.

> Contrôle mutuel

Contrôle de premier niveau exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent, ou par une entité sur les opérations d'une autre entité, a posteriori.

Contrôle interne

Le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable.

L'objectif de qualité comptable permettra à l'entité de s'assurer de :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la protection des actifs et des ressources financières ;
- la fiabilité des informations comptables et financières ;
- la conformité aux lois et règlements ;
- la qualité des prestations ;
- la protection juridiques des agents.

Il s'agit donc d'un dispositif organisé, formalisé, permanent et propre à permettre à chaque entité d'atteindre ses objectifs, qui dépasse les contrôles ponctuels et qui est inhérent au rôle de pilotage du responsable de l'entité.

En tant que tel, le contrôle interne ne s'identifie pas au contrôle stricto sensu ; en revanche, il inclut des contrôles.

Contrôle de gestion

(issue glossaire Moderfie) : « Processus de pilotage qui s'inscrit dans un contexte stratégique plus général et préalablement défini, et qui permet à un responsable de prévoir, suivre, analyser les réalisations d'un programme, et de prendre les mesures correctives éventuellement nécessaires. Les méthodes et outils du contrôle de gestion recouvrent principalement l'analyse des coûts, les techniques de planification et les outils budgétaires, les indicateurs et les tableaux de bord, l'analyse comparative. Le contrôle de gestion est en principe assuré par un professionnel placé auprès du responsable de l'entité dont la gestion est contrôlée. Cette entité peut être un ministère, un programme au sens de la loi organique du 1er août 2001, une direction centrale ou déconcentrée, ou un service opérateur. »

Cycle

Un ensemble cohérent de processus et de comptes.

Délégation

Transfert d'une compétence ou d'une signature d'un délégant à un délégataire, appuyé sur un acte de délégation, autorisé par une règle juridique.



Dépense payables sans ordonnancement	Les dépenses payables sans ordonnancement correspondent à : - les dépenses sans ordonnancement stricto sensu ; - les dépenses payables sans ordonnancement, mais donnant lieu ensuite à un ordonnancement de régularisation.
Diagnostic	Démarche d'évaluation du contrôle interne d'une entité, par son encadrement, dans le but de l'améliorer.
Document comptable	Livre journal, grand livre, livre d'inventaire, états financiers annuels, et tout livre auxiliaire, support papier ou numérique (donnée informatique) d'une écriture comptable.
Donnée informatique	Information comptable sous forme numérique. Les données numériques figurent sans un système d'information.
Écriture comptable	Une écriture comptable est le résultat et la trace d'un enregistrement comptable. Tout enregistrement comptable (y compris rectification et régularisation) précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie (§ 410-3 du P.C.G.). Chaque écriture mentionne donc : - l'exercice comptable ; - la date de la journée comptable ; - l'imputation comptable : le numéro et / ou l'intitulé du compte débité + le numéro et / ou l'intitulé du compte crédité ; - le libellé de l'opération (qui comprend s'il y a lieu, le nom du tiers concerné et d'autres éléments de nature administrative tels que son adresse, son identité bancaire, etc.) ; - la référence de la pièce justificative de l'opération ; - le montant de l'opération. Chaque écriture s'appuie sur une pièce justificative datée, établie sur papier ou sur un support assurant la fiabilité, la conservation et la restitution en clair de son contenu pendant les délais requis (§ 420-3 du P.C.G.). En milieu informatisé, cette écriture mentionne aussi : - un numéro séquentiel continu ; - l'identification de l'utilisateur à l'origine de l'enregistrement.
Émargement	Opération de rattachement informatique d'une écriture comptable à une écriture d'origine enregistrée dans un compte des classes 4 et 5. L'émargement permet la régularisation.
Encadrement	Opérationnels d'une entité, investis du pouvoir hiérarchique, chargés de diriger les agents et du contrôle interne. Ces cadres disposent du pouvoir d'engager l'État vis-à-vis des tiers, soit en vertu de leur nomination, soit par délégation. Une double distinction doit être faite : - l'encadrement au niveau départemental, l'équipe départementale de direction (comptable supérieur du Trésor, fondé de pouvoir, chefs de département...) ; - l'encadrement au sein du poste ou du service, le chef de poste, le chef de service et leur(s) adjoint(s).
Encaissement	Mode d'extinction d'une créance de l'État à l'égard d'un débiteur, selon un moyen de paiement.
Enregistrement comptable	Opération consistant en l'insertion d'une information comptable en comptabilité. Son résultat et sa trace constituent une écriture comptable. La rectification est un enregistrement modificatif. La régularisation est l'enregistrement définitif d'une écriture. Tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie (§ 420-2 du P.C.G.).
Entité	Structure organisée avec un encadrement, entrant dans le champ de l'audit. S'agissant de l'État, il s'agit de l'ensemble des structures d'administration centrale ou déconcentrée, ordonnateur ou comptable, chargée d'une activité liée à l'information comptable.



État de développement des soldes	Document comptable détaillant par écriture comptable, le solde d'un compte.
Évaluation comptable	Opération consistant en l'établissement du montant d'une information comptable.
Exactitude de la comptabilité	Correcte évaluation des droits et obligations enregistrés en comptabilité.
Exercice	Période comptable au terme de laquelle des états financiers sont établis. L'exercice comptable, pour ce qui concerne l'État, correspond à l'année civile.
Exhaustivité de la comptabilité	Enregistrements comptables détaillant la totalité des droits et obligations de l'entité. § 120-1 du P.C.G. : La comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées et présenter des états reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la date de clôture. Ainsi l'exhaustivité implique que tous les droits et obligations de l'entité sont enregistrés, que seuls ces droits et obligations sont enregistrés, sans contraction d'aucune sorte entre eux, et imputés à la subdivision adéquate du plan de comptes (§ 130-2, 130-3 et 410-5 du P.C.G.).
Facture	Pièce justificative de certaines dépenses. La facture doit répondre aux conditions fixées par l'article 289 du code général des impôts lorsque le fournisseur est assujéti à la T.V.A., par l'article L 441-3 du code de commerce lorsque le fournisseur est un commerçant, ainsi que celles fixées par la circulaire du 30 septembre 2003 (mentions obligatoires figurant dans l'instruction codificatrice 03-60 B). Les factures peuvent être transmises par voie télématique (article 289 bis du code général des impôts). Cependant, la production des factures par le fournisseur n'est pas obligatoire en dessous d'un seuil (exception pour les services redevables de la T.V.A.) (décret 80-393 du 2 juin 1980, qui fixe à 230 euros la limite jusqu'à laquelle les fournisseurs sont dispensés de produire des mémoires ou des factures).
Fait générateur	Fait ou date conditionnant le déclenchement d'une procédure.
Finalité (Élément final)	Dernière opération d'une procédure, ou opération la plus importante. Généralement enregistrement comptable ou fait générateur d'une autre procédure.
Fournisseur	Est appelé fournisseur (ou prestataire), tout tiers livrant un bien ou une prestation à titre onéreux à l'organisme public ; il peut s'agir d'une personne publique comme d'une personne privée, d'un commerçant comme d'un non-commerçant (autre personne publique, association, etc.), d'une personne morale comme d'une personne physique.
Gestion	La gestion consiste, sur le plan comptable, à décrire dans les comptes d'une année donnée les recettes encaissées et les dépenses payées entre le 1er janvier et le 31 décembre, quel que soit le budget qui les a prévues ou autorisées.
Grand livre	Document comptable retraçant par comptes, tous les mouvements affectant le patrimoine (§ 410-7 du P.C.G.). Les écritures du livre journal sont portées sur le grand livre, ventilées selon le plan de comptes.
Habilitation	Droit d'accès, attribué à un intervenant, au système d'information et/ou aux transactions autorisées (« profil »).
Identification	Code que l'intervenant doit nécessairement saisir pour s'identifier et accéder au système d'information ou aux transactions autorisées (synonyme : code utilisateur). Cette identification correspond à une habilitation.



Imputation comptable Enregistrement comptable de l'information comptable à la subdivision adéquate du plan de comptes.

Information comptable Tout événement modifiant le patrimoine et la situation financière de l'État. L'information circule le long du processus, soit sous support papier (document comptable papier et pièce justificative), soit sous support numérique (donnée informatique).

INFORMATION COMPTABLE	SUPPORT PAPIER	SUPPORT NUMÉRIQUE	AUTRE
Document comptable	Document comptable papier	Document comptable sous forme de donnée informatique	
Preuve comptable	Pièce justificative	Preuve comptable sous forme de donnée informatique	Élément physique

Évaluée, contrôlée et enregistrée comptablement, l'information comptable est retracée sous la forme d'une écriture comptable.

Intervenant Tout opérationnel habilité à accéder à un système d'information (ce qui inclut l'utilisateur, l'administrateur, le chargé de maintenance). L'auditeur peut être utilisateur, mais uniquement pour consultation.

Inventaire Relevé de tous les éléments d'actif et de passif au regard desquels sont mentionnés la quantité et le montant de chacun d'eux et de tous les engagements. Ensemble des opérations de recensement exhaustif des éléments actifs et passifs et des engagements. Ensemble des documents donnant l'état descriptif et estimatif du patrimoine.

Livre-journal Document comptable retraçant chronologiquement tous les événements affectant le patrimoine (§ 410-6 et 410-7 du P.C.G.). Le livre journal enregistre dans l'ordre chronologique, au jour le jour, opération par opération.

Maintenance Installation d'un système d'information, d'une nouvelle version, dépannage.

Marché Contrat conclu à titre onéreux avec des personnes publiques ou privées par l'État, pour répondre à ses besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services.

Montant Valorisation chiffrée d'une information comptable. Il est une des composantes d'une écriture comptable.

Moyens de paiement Moyens de paiement au sens de l'article L 311-3 du code monétaire et financier.

Opération Composante indissociable d'une tâche.

TYPES D'OPÉRATIONS	OPÉRATIONNELS	INTERVENANTS	OPÉRATIONS D'EXÉCUTION	OPÉRATIONS DE CONTRÔLE
Traitement de l'information comptable	Agent ou cadre	Utilisateur	Évaluation comptable	Contrôle comptable
			Enregistrement comptable	
Administrateur		Paramétrages	Contrôle support	
		Transmission/Archivage		
		Conservation		
Support		Chargé de maintenance	Maintenance	



Opérationnels	Personnels à qui sont attribuées les tâches (donc les opérations). Il sont constitués d'agents et de cadres. L'auditeur ne peut pas avoir la qualité d'opérationnel.
Opinion	Conclusion de l'auditeur sur un ensemble d'états financiers et comptables, rédigée à l'issue d'un audit.
Paiement	Mode d'extinction d'une dette de l'État à l'égard d'un créancier (articles 1234 du code civil et 33 du décret du 29 décembre 1962), selon un moyen de paiement.
Période comptable	Espace de temps au terme duquel les écritures sont arrêtées comptablement. La période comptable de base est la journée. Les comptes de l'État sont établis sur la période comptable de l'exercice.
Permanence (principe comptable)	§ 120-4 du P.C.G. : La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures. Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par un changement exceptionnel dans la situation de l'entité ou par une meilleure information dans le cadre d'une méthode préférentielle. Les méthodes préférentielles sont celles considérées comme conduisant à une meilleure information par l'organisme normalisateur.
Pièce justificative	Preuve écrite d'une écriture comptable. Les documents de liaison comme les fiches d'écriture n'ont pas valeur de preuve.
Piste d'audit	Démarche consistant en la mise en place d'un processus continu et intégré, avec la description, d'une façon claire et exhaustive, du cheminement des opérations (flux d'informations, flux financiers), de leur documentation (documents comptables et pièces justificatives) et de leur contrôle. La piste d'audit permet : <ul style="list-style-type: none">- de reconstituer dans un ordre chronologique les opérations ;- de justifier toute opération par une pièce d'origine à partir de laquelle il doit être possible de remonter par un cheminement ininterrompu au document de synthèse et réciproquement ;- d'expliquer l'évolution des soldes 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 (cf. contrôle de reconstitution). Le plan comptable général indique que « l'organisation du système de traitement permet de reconstituer à partir des pièces justificatives appuyant les données entrées, les éléments des comptes, états et renseignements, soumis à la vérification, ou, à partir de ces comptes, états et renseignements, de retrouver ces données et les pièces justificatives » (§ 410-3 du plan comptable général).
Plan de continuité de l'activité	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.
Point clé	Élément d'une procédure conditionnant son bon fonctionnement, sa régularité et sa poursuite dans les phases ultérieures.
Poste comptable	Est désigné sous le terme de poste comptable, toute structure administrative définie par l'article 15 du décret 62-1587 du 29 décembre 1962 : « Les comptables publics assument la direction des postes comptables. (...). Tout poste comptable est confié à un seul comptable public. » Il s'agit notamment des entités suivantes : département comptable ministériel, trésorerie générale, poste comptable non centralisateur.
Preuve (information probante)	Tout élément physique, écrit ou numérique, permettant de contrôler un élément quelconque et d'étayer un constat. La preuve constitue le support de la traçabilité.



Preuve comptable	<p>Tout élément physique, écrit ou numérique, permettant de contrôler la qualité des écritures comptables enregistrées ou à enregistrer (cf. information comptable, cf. § 420-3 du plan comptable général).</p> <p>La pièce justificative constitue une preuve écrite.</p> <p>Pièces justificatives et données informatiques doivent répondre aux critères de preuve fixés par les textes (notamment code civil).</p>
Procédure	<p>La procédure fait partie d'un processus dont elle constitue l'un des enchaînements.</p> <p>La procédure se décompose en tâches (ou fonctions).</p> <p>Elle est déclenchée par un fait générateur et aboutit à une ou plusieurs finalités.</p>
Processus	<p>Ensemble de tâches réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités : postes, départements, services, pôles, secteurs...), participant d'une même activité, placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques, rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.</p> <p>Un processus est un ensemble cohérent de procédures. Un cycle est un ensemble de processus.</p> <p>L'information comptable circule le long du processus.</p>
Prudence (principe comptable)	<p>§ 120-3 du P.C.G. : La comptabilité est établie sur la base d'appréciations prudentes, pour éviter le risque de transfert, sur des périodes à venir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'entité.</p>
Quittance	<p>Document comptable représentant la preuve de la libération du débiteur à l'égard du Trésor (cf. article 94 du décret 62-1587 du 29 décembre 1962).</p>
Rapport	<p>Document présentant les constatations, les conclusions et les recommandations (voire l'opinion sur les comptes) de l'auditeur rédigé à l'issue d'un audit.</p>
Rattachement à la bonne période comptable	<p>Comptabilisation à la bonne période des droits et obligations enregistrés en comptabilité (indépendance ou spécialisation des exercices ou « cut off ») : concerne autant l'exercice que l'enregistrement quotidien des opérations.</p>
Recommandation	<p>Mesure préconisée par l'audit, élaborée à l'issue de ses constatations, reposant sur ses conclusions, et destinée à remédier à un problème, une irrégularité, rencontrée dans le cadre de l'audit.</p>
Rectification	<p>Enregistrement modificatif d'un quelconque élément d'une écriture comptable, postérieurement à la clôture de la journée comptable à laquelle se rapporte l'écriture rectifiée.</p> <p>La rectification est consécutive à une erreur.</p> <p>La rectification d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine.</p>
Référentiel comptable	<p>Documents indiquant les comptes de la comptabilité de l'État, leur fonctionnement, et les tâches des principales catégories d'opérationnels.</p> <p>Hormis la loi organique sur les lois de finances, il s'agit donc :</p> <ul style="list-style-type: none">- du recueil des normes comptables de l'État ;- des fiches techniques comptables ;- des instructions comptables.
Régularité et sincérité de la comptabilité	<p>§ 120-2 du P.C.G. : La comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur qui sont appliquées avec sincérité afin de traduire la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés. Dans le cas exceptionnel où l'application d'une règle comptable se révèle impropre à donner une image fidèle, il y est dérogé. La justification et les conséquences de la dérogation sont mentionnées dans l'annexe.</p> <p>Ainsi la régularité implique-t-elle la conformité aux lois et aux règlements en vigueur des opérations financières conduisant à des enregistrements comptables.</p>



Régularisation	<p>Enregistrement définitif d'une écriture figurant généralement en imputation provisoire, dans le compte adéquat, postérieurement à la clôture de la journée comptable à laquelle se rapporte l'écriture régularisée.</p> <p>La régularisation est consécutive à une absence d'information ou à l'attente d'une date ou d'un acte.</p> <p>La régularisation d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine.</p>
Risque	<p>Un risque est tout événement qui, par sa survenance, ne permet pas d'atteindre l'objectif.</p>
Séparation des tâches	<p>Attribution, sur un processus, d'une tâche à deux agents distincts, permettant un contrôle mutuel. Cette séparation des tâches peut être réalisée en fonction de seuils de montants d'opérations.</p> <p>En milieu informatisé, la séparation des tâches suppose une configuration des habilitations aux transactions correspondant à chaque tâche.</p>
Solde	<p>Montant total figurant à un compte après soustraction des écritures soldées (écritures émargées). Les écritures non soldées figurent sur un état de développement des soldes.</p> <p>Le solde doit correspondre au sens débiteur ou créditeur ou nul du compte.</p>
Spécification	<p>Les spécifications numériques sont des codifications chiffrées qui accompagnent les écritures enregistrées à certains comptes pour donner une information complémentaire, indispensable au traitement des opérations. Grâce à ce système de codification, l'écriture comptable est enrichie d'une information qui permet, soit de servir une comptabilité auxiliaire, soit de traiter une opération de transfert, soit d'imputer les opérations aux comptes de présentation intéressés en fin d'année.</p> <p>On distingue deux catégories de spécification : la spécification comptable et la spécification non comptable.</p>
Supervision	<p>La supervision peut être entendue de deux manières :</p> <ul style="list-style-type: none">- 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 système 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.
Système d'information	<p>Ordinateurs et réseaux de communication électroniques, ainsi que les paramètres et les données informatiques stockées, traitées, récupérées ou transmises par eux en vue de leur fonctionnement, de leur utilisation, de leur protection et de leur maintenance.</p>
Système d'informations comptables	<p>Tout système d'information de tenue de la comptabilité, que ce soit la comptabilité générale (CGL, D.D.R. 3), les comptabilités auxiliaires de la dépense (ACCORD, N.D.L., IRMA, V.I.R., PAYE, P.E.Z....) et de la recette (R.E.C., R.A.R., D.D.R.T.U....).</p>
Tâche (ou fonction)	<p>Exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables.</p> <p>La tâche s'intègre à la procédure et au processus.</p>
Tiers	<p>Organisme, service externes à l'entité auditée et en relations avec elle.</p> <p>Il s'agit autant d'ordonnateurs, de régisseurs, que des tiers privés (fournisseurs et bénéficiaires de subventions, redevables, pensionnés, fonctionnaires rémunérés, etc.).</p>
Traçabilité	<p>Formalisation de la réalisation des opérations et des opérationnels les ayant réalisées.</p> <p>La traçabilité repose sur un système de preuves. Un système de preuves satisfaisant est conditionné par :</p> <ul style="list-style-type: none">- la numérotation séquentielle et continue des documents comptables et des pièces justificatives des écritures (sous support papier ou informatique) ;



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

Transaction

Opération, de quelque nature que ce soit, enregistrant et modifiant les données et les paramètres dans un système d'information.

Utilisateur

Tout intervenant dans le système d'information pour les transactions suivantes : enregistrement, validation et consultation.

Par utilisateur, on entend donc celui qui accède à l'application pour procéder, dans le cadre de l'attribution de ces tâches, à des opérations. On exclut donc ici un administrateur ou un chargé de maintenance (département informatique quelle que soit sa fonction, C.M.I.B., administrateur réseau...).

L'auditeur peut être utilisateur, mais uniquement pour consultation.

Valeurs inactives

Par valeurs inactives, il faut entendre :

- certaines valeurs, autres que du numéraire, qui sont déposées par des tiers et n'entrent pas, par conséquent, dans la situation patrimoniale de l'organisme (elles doivent être soigneusement distinguées des valeurs identiques lui appartenant) ;
- des formules de différente nature qui n'acquièrent une valeur ou ne forment un titre que dans la mesure où elles ont fait l'objet d'une émission par le comptable ou un agent habilité à cet effet.

Validation

La validation est le résultat positif d'un contrôle. Le refus de validation est le résultat négatif d'un contrôle.

JANVIER 2005