

MINISTRE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DU DEVELOPPEMENT

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTION GENERALE DU TRESOR
ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

DIRECTION DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FINANCIERE

BURKINA FASO

Unité-Progrès-Justice

- 2 4 3

ARRETE N°2021_____MINEFID/SG/DGTC/DOLF
portant référentiel du contrôle interne comptable
de l'Etat.

LE MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU DEVELOPPEMENT

- VSA CF n°00495*
- Vu** la Constitution ;
- Vu** le décret n°2021-0001/PRES du 05 janvier 2021, portant nomination du Premier Ministre ;
- Vu** le décret n°2021-0002/PRES/PM du 10 janvier 2021, portant composition du Gouvernement ;
- Vu** le décret n°2021-0023/PRES/PM/SGG-CM du 1^{er} février 2021, portant attributions des membres du Gouvernement ;
- Vu** le décret n°2020-0354/PRES/PM/MINEFID du 15 mai 2020, portant organisation du Ministère de l'Economie, des Finances et du Développement ;
- Vu** la loi n°008-2013 /AN du 23 avril 2013, portant code de transparence dans la gestion de finances publiques au Burkina Faso ;
- Vu** la loi organique N°073-2015/CNT du 06 novembre 2015 relative aux lois de finances ;
- Vu** le décret n°2016-598/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant règlement général sur la comptabilité publique ;
- Vu** le décret n°2016-599/ PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant régime juridique applicable aux comptables publics ;
- Vu** le décret n°2016-601/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat ;
- Vu** le décret n°2016-602/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant tableau des opérations financières de l'Etat ;
- Vu** le décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant comptabilité des matières de l'Etat et des autres organismes publics ;
- Vu** l'arrêté n°2019-0157/MINEFID/SG/DGTC/DOLF du 29 avril 2019, portant adoption du référentiel des normes comptables de l'Etat ;
- Vu** l'arrêté n°2020-000324/MINEFID/SG/DGTC/DOLF du 10 juillet 2020, portant attribution, organisation et fonctionnement de la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique ;
- Sur** proposition du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique ;
- 22/04/2021*

ARRETE

93

Article 1 : Le présent arrêté détermine l'objet, le périmètre, les principes et composantes du contrôle interne comptable et la démarche de sa mise en œuvre.

Article 2 : Le contrôle interne comptable est un ensemble de 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 financière et patrimoniale.

Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable.

Article 3 : Le contrôle interne comptable de l'Etat couvre la fonction comptable de l'Etat.

La fonction comptable de l'Etat est cartographiée depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable, dans une logique de cycles et de processus, formalisée dans une cartographie établie à cet effet.

Article 4 : Le contrôle interne comptable de l'Etat s'inspire des référentiels et standards internationaux en la matière.

Article 5 : La démarche de mise en œuvre du contrôle interne comptable de l'Etat exige :

- l'identification des acteurs ;
- l'élaboration des outils de contrôle interne comptable ;
- l'identification, l'analyse minutieuse, la hiérarchisation des risques et l'établissement d'une cartographie des risques comptables et financiers ;
- l'élaboration d'un plan d'actions de gestion des risques.

Article 6 : Le contrôle interne comptable de l'Etat est animé par des acteurs de gouvernance, de pilotage et des acteurs opérationnels.

Article 7 : Les acteurs de gouvernance regroupe le conseil d'administration du ministère en charge des finances et le comité interministériel chargé de la gouvernance de l'audit et du contrôle interne.

Le conseil d'administration du ministère en charge des finances apprécie les risques évalués et les dispositifs envisagés. Il apprécie les caractéristiques essentielles du contrôle interne comptable à partir des comptes rendus de la Direction générale du Trésor et de la comptabilité publique. Il donne les orientations nécessaires à la maîtrise des risques.

Le comité interministériel chargé de la gouvernance de l'audit et du contrôle interne assure une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne.

Article 8 : Les acteurs de pilotage comprennent :

- le Directeur Général des Affaires Immobilières et de l'Equipement de l'Etat ;
- le Directeur Général du Budget ;
- le Directeur Général des Douanes ;
- le Directeur Général des Impôts ;
- le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique.

Ils sont chargés de définir, d'impulser et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et aux activités.

Article 9 : Les acteurs opérationnels sont les comptables publics, les ordonnateurs et leurs collaborateurs.

Les comptables publics et les ordonnateurs sont directement responsables de l'ensemble des activités et de l'organisation du dispositif du contrôle interne comptable au sein de leurs structures.

Article 10 : Fait partie intégrante du présent arrêté, le référentiel du contrôle interne comptable de l'Etat joint en annexe.

Article 11 : Des notes de service et des circulaires complètent les dispositions du présent arrêté.

Article 12 : Le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique est chargé de l'exécution du présent arrêté qui entre en vigueur à compter de sa date de signature et sera publié au journal officiel du Faso.

Ouagadougou, le 29 AVR 2021



Ampliations :

- MINEFID/CAB
- MDCB
- DGAIE
- DGB
- DGI
- DGD
- DGTCP
- DGCMEF
- DELF
- Tout département ministériel ou institutionnel
- SAD
- J.O.
- Archives

**MINISTERE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DU DEVELOPPEMENT**

SECRETARIAT GENERAL

**DIRECTION GENERALE DU TRESOR
ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE**



BURKINA FASO

Unité-Progrès-Justice

REFERENTIEL DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ETAT



2021

Table des matières

INTRODUCTION.....	10
I. CADRE CONCEPTUEL DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE.....	12
I.1. DEFINITIONS.....	12
I.1.1. DEFINITION DE CONTROLE INTERNE	12
I.1.2. DEFINITION DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE	13
I.1.3. DEFINITION DE CERTAINES NOTIONS VOISINES.....	13
I.2. OBJECTIFS ET FONDEMENTS JURIDIQUES DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE	16
I.2.1. OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE ET LES CRITERES DE LA QUALITE COMPTABLE.....	16
I.2.1.1. OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE.....	16
I.2.1.2. LES CRITERES DE QUALITE COMPTABLE.....	17
I.2.2. FONDEMENTS JURIDIQUES	20
I.3. PRINCIPES DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE	21
I.4. COMPOSANTES DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE	23
I.4.1. L'ENVIRONNEMENT DE CONTROLE	23
I.4.2. L'EVALUATION DES RISQUES.....	23
I.4.3. LES ACTIVITES DE CONTROLE	23
I.4.4. L'INFORMATION ET LA COMMUNICATION	24
I.4.5. LE PILOTAGE	24
I.5. PERIMETRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE	25
I.6. ACTEURS DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE DE L'ÉTAT.....	26
I.6.1. LES ACTEURS DE GOUVERNANCE DU CONTROLE INTERNE	26
I.6.2. LES ACTEURS DE PILOTAGE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE	26
I.6.3. LES ACTEURS OPERATIONNELS	27
I.6.3.1. LES COMPTABLES PUBLICS.....	27
I.6.3.2. LES ORDONNATEURS	27
I.6.3.3. LE PERSONNEL.....	27
I.6.4. LES ACTEURS EXTERNES	28
I.7. LES LIMITES DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE.....	28
I. 7.1. LE JUGEMENT	29
I.7.2. LE DYSFONCTIONNEMENT.....	29
I.7.3. LA COLLUSION.....	29
II : DEMARCHE DE MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE.....	31
II.1. OUTILS DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE	31
II.1.1. REFERENTIELS DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE.....	31
II.1.2. CARTOGRAPHIE DES CONTROLES COMPTABLES.....	32
II.1.3. ORIENTATIONS NATIONALES	32
II.1.4. PLAN ANNUEL DE CONTROLE INTERNE.....	32
II.1.5 CARTOGRAPHIE DES RISQUES COMPTABLES	32
II.1.6 PLAN DE MITIGATION DES RISQUES COMPTABLES.....	33
II.2. GESTION DES RISQUES COMPTABLES	33

II.2.1. L'ELABORATION DE LA CARTOGRAPHIE DES CYCLES ET PROCESSUS COMPTABLES DE L'ETAT.....	33
II.2.1.1. LE CYCLE COMPTABLE	34
II.2.1.2. LE PROCESSUS COMPTABLE	34
II.2.1.3. LA PROCEDURE COMPTABLE.....	34
II.2.1.4. LA TACHE	34
II.2.1.5. L'OPERATION COMPTABLE	34
II.2.2. IDENTIFICATION DES RISQUES COMPTABLES INHERENTS	37
II.2.3. HIERARCHISATION DES RISQUES COMPTABLES INHERENTS.....	37
II.2.4. L'EVALUATION DES DISPOSITIFS DE CONTROLE INTERNE EXISTANTS.....	41
II.2.5. LA DETERMINATION DES RISQUES RESIDUELS.....	43
II.2.6. LA CARTOGRAPHIE DES RISQUES COMPTABLES	44
II.2.7. PLAN DE MITIGATION DE RISQUES OU LE PLAN D' ACTIONS.....	46
II.2.8. LE REFERENTIEL DE CONTROLE INTERNE.....	48
II.3. LEVIERS DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE.....	49
II.3.1 ORGANISATION DE LA FONCTION COMPTABLE.....	49
II.3.1.1 UNE ORGANISATION STRUCTUREE	49
II.3.1.1.1 LA DEFINITION ET L'ATTRIBUTION CLAIRE ET PRECISE DES TACHES	50
II.3.1.1.2. LA SEPARATION DES TACHES.....	51
II.3.1.2. LES POINTS DE CONTROLE	52
II.3.1.2.1. LE CONTROLE DE PREMIER NIVEAU.....	52
II.3.1.2.2 LE CONTROLE DE DEUXIEME NIVEAU	54
II.3.1.3 LA SECURITE DES FONDS, VALEURS ET BIENS	55
II.3.2. LA DOCUMENTATION DE L'ORGANISATION, DES PROCEDURES ET DES RISQUES COMPTABLES.....	55
II.3.2.1 LES GUIDES DE PROCEDURES	55
II.3.2.2 L'ORGANIGRAMME FONCTIONNEL.....	56
II.3.3. LA TRAÇABILITE DES ACTEURS ET DES OPERATIONS COMPTABLES	59
II.3.3.1 LA TRAÇABILITE DES ACTEURS.....	59
II.3.3.2 LA TRAÇABILITE DES OPERATIONS	59
II.4. EVALUATION DU DISPOSITIF DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE	59
II.4.1. SUIVI-EVALUATION PAR LES ACTEURS DE LA FONCTION COMPTABLE	59
II.4.2. EVALUATION PAR LES CHARGES DU CONTROLE INTERNE.....	59
II.4.3. EVALUATION PAR L'AUDIT	60

III. LA MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE..... 60

III.1. LES SYSTEMES INFORMATIQUES DE TENUE DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT.....	60
III.1.1. LA NOTION DE SYSTEME INFORMATIQUE COMPTABLE.....	60
III.1.2. PROCEDURE D'ENREGISTREMENT COMPTABLE DANS LE SYSTEME INFORMATIQUE	61
III.2. LE DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE	62
III.2.1. ORGANISATION EN MILIEU INFORMATISE.....	62
III.2.2. DOCUMENTATION EN MILIEU INFORMATISE.....	63
III.2.3. TRAÇABILITE EN MILIEU INFORMATISE.....	63
III.2.3.2. LA TRAÇABILITE DES OPERATIONS	64
III.2.3.3. LA CONSERVATION DES DONNEES INFORMATIQUES	64
III.2.3.3.1. LA SAUVEGARDE DES DONNEES INFORMATIQUES.....	64
III.2.3.3.2. L'ARCHIVAGE.....	64

III.3. L'EVALUATION DU DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE	65
III.3.1. LE DIAGNOSTIC DU SYSTEME INFORMATIQUE COMPTABLE.....	65
III.3.2. L'AUDIT DU SYSTEME INFORMATIQUE COMPTABLE.....	65
<u>CONCLUSION.....</u>	<u>67</u>

Sigles et Abréviations

ACCE	:	Agence Comptable Centrale du Trésor
CASEM	:	Conseil d'Administration du Secteur Ministériel
CIC	:	Contrôle Interne Comptable
CNT	:	Conseil National de la Transition
COSO	:	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DELF	:	Direction des Etudes et de la Législation Financière
DGAIE	:	Direction Générale des Affaires Immobilières et de l'Equipement de l'Etat
DGB	:	Direction Générale du Budget
DGD	:	Direction Générale des Douanes
DGI	:	Direction Générale des Impôts
DGSI	:	Direction Générale des services Informatiques
DGTCP	:	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique
DI	:	Direction de l'Informatisation
IFACI	:	Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne
IGF	:	Inspection Générale des Finances
IIA	:	Institute of Internal Auditors
INTOSAI	:	International Organisation of Supreme Audit Institutions
LOLF	:	Loi Organique relative aux Lois de Finances
MINEFID	:	Ministère de l'Economie, des Finances et du Développement
OF	:	Organigramme Fonctionnel
PM	:	Premier Ministère
PRES	:	Présidence
RD	:	Receveur des Douanes
RI	:	Receveur des Impôts
RRD	:	Receveur Régional des Douanes

RRI	:	Receveur Régional des Impôts
SG	:	Secrétariat Général
TP	:	Trésorerie Provinciale
TR	:	Trésorerie Régionale
UEMOA	:	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

INTRODUCTION

Les directives du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) comportent un important changement de méthodes comptables pour l'Etat, et visent à le doter d'une comptabilité patrimoniale, répondant aux exigences des référentiels comptables internationaux. L'enjeu majeur de ces directives est fondamentalement l'atteinte de l'objectif d'image fidèle du patrimoine de l'Etat.

Au Burkina Faso, cette ambition a été consacrée par l'article 80 de la loi organique n° 073-2015/CNT du 06 novembre 2015 relative aux lois de finances (LOLF) qui dispose que : « la comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations ».

Ces exigences de sincérité des comptes et d'image fidèle du patrimoine de l'Etat, renforcées par le décret n°2016-601/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat et ses textes d'application qui définissent les règles comptables applicables à la gestion publique, nécessitent alors d'engager, en plus des contrôles traditionnels effectués par les corps de contrôle, une démarche plus globale de maîtrise des risques à travers les contrôles internes budgétaire et comptable.

Une telle ambition n'est réalisable que si des mesures sont prises pour minimiser l'impact négatif de certains obstacles, en l'occurrence la mise en œuvre d'un dispositif préventif fiable. A cet effet, l'article 15 alinéa 2 de la LOLF dispose que le responsable de programme, sur la base des objectifs généraux fixés par le ministre sectoriel, détermine les objectifs spécifiques, affecte les moyens et contrôle les résultats des services chargés de la mise en œuvre du programme. Il s'assure **du respect des dispositifs de contrôle interne** et de contrôle de gestion.

Dans l'optique de mettre en place le dispositif de contrôle interne comptable qui implique les ordonnateurs et les comptables publics, et de le rendre efficace, la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique (DGTCP), responsable de la production des états financiers de l'Etat pour le compte du Ministère en charge des finances, se dote du présent référentiel de contrôle interne comptable. Basé sur des principes généraux, il est un outil qui permet d'homogénéiser l'interprétation et l'application des concepts du contrôle interne comptable ainsi que les techniques concourant à l'efficacité de ce dispositif.

Il s'articule autour des points suivants :

- le cadre conceptuel du contrôle interne comptable ;
- la démarche de mise en œuvre du contrôle interne comptable ;
- la mise en œuvre du contrôle interne comptable en milieu informatisé.

I. CADRE CONCEPTUEL DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE

Si le vocable de « contrôle interne » est largement diffusé et connu dans l'administration publique, sa compréhension et encore plus sa mise en œuvre sont récentes ou en voie de stabilisation dans les entités publiques.

Pour permettre donc aux utilisateurs du présent référentiel du contrôle interne comptable de mieux appréhender la notion du contrôle interne et ses différents aspects, cette partie est consacrée au cadre conceptuel du contrôle interne.

I.1. Définitions

Le contrôle interne comptable est une composante du contrôle interne en général. De ce fait, il convient de définir d'abord le concept de contrôle interne avant de donner ensuite la définition spécifique du contrôle interne comptable.

I.1.1. Définition de contrôle interne

Le contrôle interne est un concept ancien qui a été modernisé en permanence afin de s'adapter aux organisations contemporaines. Du fait de son évolution historique et de son adaptation au contexte des organisations, le concept de contrôle interne a connu plusieurs définitions.

Pour le référentiel Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)¹, « le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la fiabilité des informations financières ;
- la conformité aux lois et aux règlements en vigueur ».

Selon l'International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), le contrôle interne est «un processus intégré mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants:

- exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces ;
- respect des obligations de rendre compte ;
- conformité aux lois et réglementations en vigueur ;

¹ Version 1992

- protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages».

De ces deux définitions, le contrôle interne peut être appréhendé comme un outil managérial qui aide les entités à atteindre leurs principaux objectifs, à maintenir et à améliorer leur performance. La mise en œuvre d'un tel contrôle permet à ces entités de développer, de manière efficace et efficiente, des dispositifs de management qui s'adaptent aux évolutions de l'environnement économique et opérationnel, et visent à maîtriser les risques en les ramenant à des niveaux acceptables.

I.1.2. Définition de contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable (CIC) se définit comme : « 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 financière et patrimoniale ; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable ».

Le contrôle interne comptable de l'Etat est au cœur du changement de dimension de la comptabilité générale, induit par le cadre harmonisé des finances publiques au sein de l'UEMOA. Ce changement implique le respect des principes, règles et pratiques comptables internationalement reconnus, afin de donner une image fidèle du patrimoine de l'Etat, d'une part, et le respect des normes internationales du contrôle interne d'autre part.

Pour mieux éclairer la notion de contrôle interne, il convient de préciser clairement comment il se situe par rapport à certaines notions voisines.

I.1.3. Définition de certaines notions voisines

- Audit interne

L'Institute of Internal Auditors (IIA), dont l'une des missions est d'élaborer les normes en vue de l'harmonisation des pratiques professionnelles, a donné, en 1999, une définition de l'audit interne, adaptée par l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) en ces termes : « 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 créer de la valeur ajoutée. 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 gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité ».

Se fondant sur cette définition, le contrôle interne se positionne comme la finalité de l'audit interne qui analyse le contrôle interne en vue de sa constante amélioration. C'est ce que soutient Jacques RENARD, dans son ouvrage « *Théorie et pratique de l'audit interne* » en ces termes : « en examinant ce qui permet l'exercice de cette maîtrise : le contrôle interne, et en recommandant ce qu'il convient de faire pour l'améliorer, le contrôle interne apparaît donc comme le socle sur lequel s'appuie la maîtrise des opérations d'une entité quelle qu'elle soit et la notion à partir de laquelle se définit la fonction d'audit interne dont la finalité est l'amélioration constante des contrôles internes de toutes natures. Ceux-ci constituent donc la matière sur laquelle va travailler l'auditeur interne ».

- **Contrôle de gestion**

Le contrôle de gestion est un processus qui permet à un responsable de prévoir, suivre et analyser les réalisations d'un programme ou d'un service et de prendre d'éventuelles mesures correctives. Il vise à s'assurer de la pertinence des moyens alloués au regard des objectifs fixés, de l'efficience de l'utilisation des moyens par rapport aux réalisations, ainsi que de l'efficacité de ces dernières par rapport aux objectifs poursuivis. En ce sens, le contrôle de gestion permet une gestion de la performance (tant au niveau opérationnel que financier), notamment par l'utilisation des outils suivants :

- analyse des coûts ;
- techniques de planification et outils budgétaires ;
- indicateurs et tableaux de bord ;
- analyse comparative.

Le contrôle de gestion, qui permet aux dirigeants de l'entreprise de s'assurer que les moyens sont utilisés de manière efficace et efficiente pour atteindre les objectifs fixés, ne saurait fonctionner sans un minimum de garantie quant à la qualité des informations qui lui sont transmises, ce qui est du domaine du contrôle interne².

- **Inspection**

L'inspection est une activité ponctuelle obéissant de ce fait à la règle de l'improviste. Le programme de contrôle est, en conséquence, généralement tenu secret. Elle vérifie des opérations, des transactions voire des personnes (même si elle vérifie des services). Elle est

² Définition tirée du manuel de contrôle interne de Genève.

effectuée à la demande d'une autorité supérieure et est extérieure à l'entité ou au service vérifié. Elle oppose deux hommes : le vérificateur et le vérifié.

L'inspection est une technique de l'audit. Elle est orientée vers la détection de la fraude. L'inspection réalise des contrôles plutôt exhaustifs « full control » que de simples tests aléatoires. Il s'agit pour l'inspecteur de contrôler la régularité et la conformité de chaque opération du domaine à contrôler.

Ainsi, l'inspection se distingue du contrôle interne en ce sens qu'elle est une activité ponctuelle réalisée à la demande de l'autorité dont la finalité est de détecter les irrégularités. En revanche, le contrôle interne est un dispositif permanent dont le but est de s'assurer du bon fonctionnement du système en minimisant les risques.

Le tableau ci-dessous résume les différences fondamentales entre le contrôle interne et ses notions voisines.

Tableau N°1 : Tableau comparatif des différents types de contrôle

Type de contrôle Critères de comparaison	Inspection	Audit interne	Contrôle de gestion	Contrôle interne
Périodicité	Ponctuelle, voire improvisée	Périodique et systématique (plan accepté)	Périodique	Permanente
Position	Extérieure au service, voire supérieure	Interne	Interne	Intégré
Objet	Opération personnes	Système	Résultats atteints	Système
But (préoccupation majeure)	La régularité (voire découvrir des irrégularités)	Efficacité	Analyse des résultats	Le bon fonctionnement
Méthodologie	Guide	Standards	Standards	Piste d'audit
Conséquences	Sanctions	Recommandations	Recommandations	Régularisations (corrections)
Métiers	Policiers	Consultant	Consultant	Manager

Source : Inspiré de « Contrôle interne et audit publics » de Alain Gérard COHEN

I.2. Objectifs et fondements juridiques du contrôle interne comptable

I.2.1. Objectifs du contrôle interne comptable et les critères de la qualité comptable

En tant que sous ensemble du contrôle interne, les objectifs du contrôle interne comptable découlent de ceux fixés par le contrôle interne et reposent principalement sur la qualité comptable.

I.2.1.1. Objectifs du contrôle interne comptable

Le contrôle interne est conçu en vue de la réalisation d'une série d'objectifs généraux distincts mais interdépendants.

Selon les lignes directrices de l'INTOSAI GOV 9100 sur les normes de contrôle interne, les objectifs généraux du contrôle interne sont les suivants :

- **exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces** : les opérations effectuées par l'organisation doivent être ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces. Elles doivent être cohérentes par rapport à sa mission ;
- **respect des obligations de rendre compte** : rendre compte correspond à l'exigence que les services publics et les personnes qui les composent rendent compte et répondent de leurs décisions et de leurs actes, notamment leur gestion des fonds publics, leur loyauté et tous les aspects de leur performance. Le contrôle interne doit veiller à ce que les informations fournies dans le cadre de cette obligation soient fiables et vérifiables, exhaustives, pertinentes et disponibles ;
- **conformité aux lois et règlements en vigueur** : les organisations sont tenues d'observer un grand nombre de lois et de règlements. Dans les administrations publiques, des lois et des règlements régissent les recettes et les dépenses, et en déterminent les modalités ;
- **protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages** : un bon système de contrôle interne doit viser à protéger le patrimoine de l'Etat (éléments matériels, ressources humaines, image de l'administration publique, etc.) ce d'autant plus que, de manière générale, ces ressources proviennent de fonds publics et que leur utilisation dans l'intérêt public requiert une attention particulière.

Ainsi, le dispositif de contrôle interne doit permettre de s'assurer que les opérations sont effectuées conformément aux instructions générales et spécifiques, et qu'elles permettent de produire une information fiable.

Pour le contrôle interne comptable spécifiquement, ses objectifs peuvent se résumer en trois points :

➤ **La sécurité**

Il s'agit d'assurer la sécurité financière, comptable et juridique, par la sécurisation des transactions et la sauvegarde des droits de l'organisme vis à vis des tiers.

Le contrôle interne comptable vise ainsi à la prévention et la détection des fraudes et irrégularités comptables et financières, et à la préservation des actifs. Il permet également de vérifier la conformité des informations comptables et financières publiées avec les règles applicables.

Il s'agit en finalité de sauvegarder le patrimoine de l'Etat.

➤ **La qualité**

Le contrôle interne comptable vise la qualité comptable, mais aussi, la qualité de l'information et la qualité des prestations.

Ceci est possible grâce à une organisation permettant la maîtrise des risques, la mise en place d'un organigramme fonctionnel et à la possibilité d'apprécier la situation financière réelle de l'Etat.

➤ **L'efficience**

Le contrôle interne comptable permet ainsi de vérifier la fiabilité des informations diffusées et utilisées en interne à des fins de pilotage ou de contrôle.

Le contrôle interne comptable a également pour finalité d'optimiser la gestion des ressources mises à disposition pour la réalisation des objectifs et l'efficacité du management en général.

Il s'agit ainsi d'améliorer les performances et de mesurer l'application des instructions et orientations fixées par l'autorité compétente.

I.2.1.2. Les critères de qualité comptable

Le contrôle interne comptable est mis en place afin d'atteindre l'objectif de qualité comptable : c'est-à-dire que la comptabilité donne une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. Cet objectif principal se décline en différents critères de qualité comptable.

La qualité comptable peut se résumer à la production de comptes fidèles, au sens où ils reflètent la situation patrimoniale et financière réelle de l'Etat, et lisibles, dans la mesure où ces comptes apportent aux décideurs une information fiable et pertinente. C'est donc autour du principe fédérateur d'image fidèle que des critères plus opérationnels ont été définis en s'inspirant notamment des assertions d'audit. Les critères opérationnels retenus sont consignés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2 : Critères de la qualité comptable

Critère	Définition	Application à la comptabilité générale
Réalité	Inscription des opérations réelles	<p>Les éléments d'actif et de passif, les engagements ainsi que les charges et les produits existent bien et sont bien rattachés à l'Etat.</p> <p>Exemple de risque : existence à l'actif du bilan d'une immobilisation corporelle non contrôlée par l'Etat.</p>
Justification	Existence de pièces probantes	<p>Les éléments comptabilisés sont correctement justifiés par une pièce probante ou un inventaire.</p> <p>Exemple de risque : une écriture comptable n'est justifiée par aucune pièce.</p>
Présentation et bonne information	Présentation structurée selon les règles de tenue définies dans les référentiels	<p>Les éléments comptabilisés sont décrits de manière claire, intelligible et lisible, appuyés par des documents et pièces archivés et accessibles.</p> <p>Exemple de risque : des écritures comptables sont passées sans libellé.</p>
Sincérité	Traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application des règles de comptabilité	<p>Les normes comptables sont appliquées afin de traduire la connaissance que l'ordonnateur et le comptable ont de la réalité et de l'importance relative des éléments comptabilisés, dans le cadre du respect des lois et règlements.</p> <p>Exemple de risque : le montant des écritures de provision n'est pas évalué au cas par cas.</p>
Exactitude	Correcte évaluation des engagements, des paiements, des encaissements et des consommations des autorisations d'emplois	<p>Les éléments comptabilités sont correctement évalués et chiffrés.</p> <p>Exemple de risque : liquidation incorrecte amenant l'Etat à payer plus que la facture d'un fournisseur.</p>
Totalité	Enregistrement de l'intégralité des opérations comptables	<p>Tous les biens, droits et obligations en charges et produits de l'Etat sont comptabilisés.</p> <p>Exemple de risque : une prestation n'est pas facturée.</p>
Non-compensation	Aucune contraction entre opérations comptables	<p>Les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat sont comptabilisés sans contraction entre eux.</p> <p>Exemple de risque : une commande de bien à un tiers qui est par ailleurs redevable d'une prestation de l'Etat aboutit à une seule opération comptable.</p>

Critère	Définition	Application à la comptabilité générale
Imputation	Attribution d'éléments de classification	Les biens, droits et obligations, charges et produits, de l'Etat sont comptabilisés à la subdivision adéquate du plan de comptes ou de l'annexe. Exemple de risque : une charge est enregistrée dans un compte d'immobilisation.
Rattachement à la bonne période et au bon exercice	Rattachement à la bonne période / bon exercice, au plus près de la date du fait générateur	Les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etat dont le fait générateur s'est produit lors d'un exercice donné sont rattachés à cet exercice. Exemple de risque : en fin d'exercice, les charges engagées en année N et pour lesquelles le service fait a été constaté sont enregistrées en N+1.

I.2.2. Fondements juridiques

L'enjeu majeur comptable du nouveau corpus juridique des finances publiques est fondamentalement l'atteinte de l'objectif d'image fidèle du patrimoine de l'Etat.

En effet, l'article 80 alinéa 2 de la loi organique n°073-2015/CNT du 6 novembre 2015 relative aux lois de finances (LOLF) pose le principe de la sincérité des états financiers et d'image fidèle : « La comptabilité générale de l'Etat a pour objet de décrire le patrimoine de l'Etat et son évolution. Elle doit être sincère et refléter une image fidèle de la situation financière de l'Etat. Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations ».

Une telle ambition n'est réalisable que si des mesures sont prises pour minimiser l'impact négatif de certains obstacles. En l'occurrence, la mise en œuvre d'un dispositif préventif est indispensable. Pour ce faire, l'article 15 alinéas 2 et 3 de la LOLF dispose que le responsable de programme doit s'assurer du respect des **dispositifs de contrôle interne** et de contrôle de gestion d'une part, et fait dépendre les modalités de mise en œuvre **des contrôles budgétaires et comptables à la qualité et l'efficacité du contrôle interne pour chaque programme d'autre part.**

Egalement, aux termes des dispositions de l'article 53 de la LOLF, la Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne et le dispositif de contrôle de gestion, **sur la qualité des procédures comptables et des comptes** ainsi que sur les rapports annuels de performance.

Cet avis est accompagné de recommandations sur les améliorations souhaitables. Pour attester de la sincérité des comptes, la Cour des comptes est investie, aux termes des dispositions de l'article 100 de la LOLF, d'une mission de certification des comptes publics. La certification des comptes consiste, pour la Cour des comptes, à formuler sa position sur les comptes annuels publiés par le ministère en charge des finances, au regard des règles et principes de la comptabilité de l'Etat burkinabè. En clair, la Cour des comptes va jouer le rôle d'un commissaire aux comptes de l'Etat.

Ces dispositions de la LOLF sur la qualité comptable sont précisées par ses textes d'application, notamment :

- le décret n°2016-598/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant règlement général sur la comptabilité publique ;
- le décret n°2016-601/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016, portant cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat ;
- l'arrêté n°2019-157/MINEFID/SG/DGTCP/DELF du 29 avril 2019, portant adoption du référentiel des normes comptables.

Cette exigence de sincérité des comptes et d'image fidèle du patrimoine de l'Etat nécessite la mise en place d'un dispositif de contrôle interne comptable.

I.3. Principes de contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable repose sur un certain nombre de principes dont le respect lui confère une qualité satisfaisante. Le Référentiel COSO comporte en effet dix-sept principes qui correspondent aux concepts fondamentaux associés aux cinq composantes ci-dessus développées. L'ensemble des principes s'applique aux objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité. Ces principes, en lien avec les différentes composantes du contrôle interne, sont énumérés dans le tableau ci-dessous.

Tableau n°3 : Les dix-sept (17) principes structurants du COSO (2013)

Composantes	Principes
Environnement de contrôle	1. L'organisation manifeste son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.
	2. Le conseil fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne.
	3. Le management agissant sous la surveillance du conseil, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.
	4. L'organisation manifeste son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs.
	5. Afin d'atteindre ses objectifs, l'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.
Evaluation des risques	6. L'organisation définit des objectifs de façon suffisamment claire pour rendre possible l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.
	7. L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre et procède à leur analyse de façon à déterminer comment ils doivent être gérés.
	8. L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs.
	9. L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.
Activités de contrôle	10. L'organisation sélectionne et développe les activités de contrôle qui contribuent à ramener à des niveaux acceptables les risques associés à la réalisation des objectifs.
	11. L'organisation sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs.
	12. L'organisation met en place les activités de contrôle par le biais de règles qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui mettent en œuvre ces règles.
Information et communication	13. L'organisation obtient ou génère, et utilise, des informations pertinentes et fiables pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.
	14. L'organisation communique en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne, notamment en matière d'objectifs et de responsabilités associés au contrôle interne.
	15. L'organisation communique avec les tiers sur les points qui affectent le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.
	16. L'organisation sélectionne, développe et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont mises en place et fonctionnent.

Composantes	Principes
Activités de pilotage	17. L'organisation évalue et communique les faiblesses de contrôle interne en temps voulu aux parties chargées de prendre des mesures correctives, notamment à la direction générale et au conseil, selon le cas.

Source : COSO (2013)

I.4. Composantes du contrôle interne comptable

Le référentiel COSO découpe les éléments du contrôle interne en cinq (5) composantes.

I.4.1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle reflète la culture d'une organisation puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation de son personnel au besoin de contrôle. Il constitue le fondement de toutes les autres composantes du contrôle interne, en fournissant une discipline et une structure. Les facteurs constitutifs de l'environnement de contrôle sont :

- ❖ **L'intégrité tant personnelle que professionnelle et les valeurs éthiques des responsables et du personnel**
- ❖ **L'engagement à un niveau de compétence**
- ❖ **Le style de management**
- ❖ **La structure de l'organisation**
- ❖ **Les politiques et pratiques en matière de ressources humaines**

I.4.2. L'évaluation des risques

Le risque est la possibilité qu'un événement se produise et ait une incidence défavorable sur la poursuite et/ou l'atteinte des objectifs et/ou sur les actifs de l'entreprise. L'évènement doit être potentiel et sa potentialité de survenance doit être évaluée. L'évaluation des risques est le processus qui consiste à identifier et à analyser les risques pertinents susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'organisation, à déterminer la réponse à y apporter. Cette étape doit conduire à établir une cartographie des risques.

I.4.3. Les activités de contrôle

Les activités de contrôle correspondent à l'ensemble des politiques et des procédures mises en place pour maîtriser les risques afin de réaliser les objectifs de l'organisation. Pour être efficaces, les activités de contrôle doivent être appropriées, fonctionner de manière cohérente,

conformément aux plans, tout au long de la période, respecter un équilibre entre coûts et bénéfices ; être exhaustives, raisonnables et directement liées aux objectifs du contrôle. Les activités de contrôle sont présentes à travers toute l'organisation, à tous les niveaux et dans toutes les fonctions. On peut décliner les activités de contrôle en plusieurs catégories :

- contrôle détectif / contrôle préventif ;
- contrôle informatique / contrôle manuel ;
- contrôle hiérarchique / contrôle opérationnel.

I.4.4. L'information et la communication

L'information et la communication sont essentielles à la réalisation de l'ensemble des objectifs du contrôle interne. La première des conditions à l'obtention d'une information susceptible d'être jugée fiable et pertinente réside dans l'enregistrement rapide et le classement convenable des transactions et des événements.

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et communiquée sous une forme et dans des délais qui permettent au personnel de procéder aux activités de contrôle interne dont il a la charge et d'assumer ses autres responsabilités. Dès lors, le système de contrôle interne, en tant que tel, et l'ensemble des transactions et des événements importants que l'organisation peut avoir à gérer doivent faire l'objet d'une documentation complète.

Une communication efficace doit circuler de manière ascendante, transversale et descendante dans l'organisation, dans toutes ses composantes et dans l'ensemble de sa structure. Les plus hauts responsables de l'organisation doivent transmettre un message clair à tous les membres du personnel sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle interne. La nécessité d'une communication efficace s'entend également des relations avec l'extérieur de l'organisation.

I.4.5. Le pilotage

Les systèmes de contrôle interne doivent, eux-mêmes, être contrôlés afin qu'en soient évaluées, dans le temps, les performances qualitatives. Pour cela, il convient de mettre en place un système de suivi permanent ou de procéder à des évaluations périodiques, ou encore de combiner les deux méthodes. Le suivi permanent s'inscrit dans le cadre des activités courantes et comprend des contrôles réguliers effectués par le management et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres techniques appliquées par le personnel à l'occasion de ses travaux. L'étendue

et la fréquence des évaluations périodiques dépendront essentiellement de l'évaluation des risques et de l'efficacité du processus de surveillance permanentes. Les faiblesses de contrôle interne doivent être portées à l'attention de la hiérarchie et les insuffisances les plus graves devant être signalées aux dirigeants et au conseil d'administration.

I.5. Périmètre du contrôle interne comptable

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

La fonction comptable de l'Etat est cartographiée depuis le fait générateur d'une opération jusqu'à son dénouement comptable, dans une logique de cycles et de processus, formalisée dans une cartographie établie à cet effet.

Si, dans une comptabilité de caisse, le fait générateur des opérations comptables se confond avec le rôle d'un comptable chargé de l'encaissement et du décaissement, il n'en est pas de même dans une comptabilité d'exercice en droits constatés, où le fait générateur s'identifie globalement à la naissance d'une obligation selon les règles de droit privé. En effet, dans le cadre d'une comptabilité en droits constatés, le centre de gravité de la comptabilité se déplace chez le gestionnaire qui constate à son niveau le fait générateur, c'est-à-dire la naissance de la dette ou de la créance.

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

Ce rôle accru des gestionnaires dans le domaine comptable impose d'appréhender la comptabilité de manière globale, selon la notion de fonction comptable partagée entre ordonnateurs et comptables. En effet, la fonction comptable est transverse au sein des structures car intégrant tous les acteurs de la chaîne financière. Dès lors, la fiabilité de l'information financière impose que les risques sur la qualité de l'information comptable soient totalement maîtrisés tant dans les services ordonnateurs que comptables.

I.6. Acteurs du contrôle interne comptable de l'Etat

Le contrôle interne est animé par des acteurs de gouvernance, de pilotage et des acteurs opérationnels.

I.6.1. Les acteurs de gouvernance du contrôle interne

Le conseil d'administration du ministère en charge des finances (CASEM) apprécie les risques évalués et les dispositifs envisagés. Il apprécie les caractéristiques essentielles du contrôle interne comptable à partir des comptes rendus de la Direction générale du Trésor et de la comptabilité publique. Il donne les orientations nécessaires à la maîtrise des risques.

En plus du CASEM, le comité interministériel chargé de la gouvernance de l'audit et du contrôle interne (comité d'audit ou comité de maîtrise des risques regroupant IGF et représentants des ministères) assure une surveillance du système mis en place. Il doit assurer une surveillance attentive et régulière du dispositif de contrôle interne. La fréquence des réunions, l'indépendance du comité, l'accès aux informations pertinentes, les compétences diversifiées des membres du comité sont autant d'atouts pour aider au bon fonctionnement du contrôle interne.

I.6.2. Les acteurs de pilotage du contrôle interne comptable

La Direction générale concernée (DGTCP, DGD, DGI, DGB et DGAIE) dont tout procède donne l'exemple, impulse, coordonne et surveille le dispositif. Elle est chargée de définir, d'impulser et de surveiller le dispositif le mieux adapté à la situation et aux activités. Dans ce cadre, elle est régulièrement informée de ses dysfonctionnements, de ses insuffisances et de ses difficultés d'application, voire de ses excès, et veille à l'engagement des actions correctives.

L'Inspection technique (assurant la fonction audit interne) a en charge la coordination de la mise en place du dispositif général de management des risques, d'audit et de contrôle interne dans la direction générale concernée. Elle évalue le fonctionnement du contrôle interne en réalisant des missions selon une périodicité qui est fonction du risque. A la suite de ses missions, des recommandations sont formulées aux responsables afin d'améliorer le contrôle interne.

La Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique assure la coordination du pilotage du contrôle interne comptable de l'Etat.

I.6.3. Les acteurs opérationnels

Il s'agit des comptables publics et des ordonnateurs. Ils sont directement responsables de l'ensemble des activités de l'organisation, ce qui inclut la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, le maintien et la documentation du dispositif du contrôle interne comptable. Les responsabilités de chacun au sein du management varient selon la fonction qu'il occupe dans la structure et les caractéristiques de la structure elle-même.

Par ailleurs, l'ensemble de leur personnel est partie prenante du dispositif du contrôle interne comptable.

I.6.3.1. Les comptables publics

Les comptables publics, principaux ou secondaires, centralisateurs ou non centralisateurs sont les acteurs principaux de la fonction comptable. En tant qu'opérationnels, ils constituent les acteurs de premier plan en matière de contrôle interne comptable dans la mesure où ils participent, par leurs contrôles, à la qualité des comptes de l'État.

I.6.3.2. Les ordonnateurs

C'est l'ensemble des acteurs à l'origine d'écritures comptables, notamment en tant qu'ils sont décideurs de dépenses ou de recettes. Il s'agit des ordonnateurs principaux (ministres et présidents d'institution), délégués (responsables de programmes, et des responsables de la fonction financière ministérielle ou institutionnelle) et secondaires (directeurs régionaux et provinciaux, responsables régionaux et provinciaux de la fonction financière).

A cet effet, ils sont directement responsables de l'ensemble des activités de l'organisation, ce qui inclut la conception, la mise en œuvre, le fonctionnement adéquat, le maintien et la documentation du système de contrôle interne.

I.6.3.3. Le personnel

Le personnel s'approprie le contrôle interne dans les différents postes de travail et le fait vivre. Il est l'acteur essentiel de la pièce puisque chacun, dans son poste de travail, est responsable de la maîtrise de ses activités au regard des objectifs qui lui sont fixés. Les différents référentiels

insistent tous sur l'importance de l'engagement du personnel dans la mise en place et le bon fonctionnement d'un système de contrôle interne.

Selon les lignes directrices INTOSAI GOV 9100 sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, le contrôle interne est avant tout le fait des parties prenantes internes et externes

I.6.4. Les acteurs externes

Les corps de contrôles administratifs, la Cour des comptes et les organismes professionnels d'audit jouent aussi un rôle important dans le processus de contrôle interne comptable. Ils peuvent contribuer à la réalisation des objectifs de l'organisation ou fournir des informations utiles au contrôle interne comptable. Ils ne sont toutefois pas responsables de la conception, de la mise en œuvre, du fonctionnement adéquat, de la maintenance ou de la documentation du dispositif de contrôle interne comptable de l'organisation.

Les corps de contrôles administratifs ont en charge la coordination de la mise en place du dispositif général de management des risques, d'audit et de contrôle interne comptable dans les structures publiques.

La Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne comptable mis en place par l'exécutif et certifie les comptes annuels de l'Etat.

Quant aux organismes professionnels d'audit, leurs missions consistent à l'évaluation du fonctionnement du dispositif de contrôle interne comptable et la transmission de leurs conclusions au management de l'organisme audité.

L'examen du dispositif de contrôle interne comptable par les acteurs externes est toutefois déterminé en fonction de leur mandat.

I.7. Les limites du contrôle interne comptable

Un dispositif de contrôle interne comptable efficace ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs d'une entité. La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de l'entité. Il existe en effet des limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes du monde extérieur, de l'exercice de la faculté de jugement ou de dysfonctionnement pouvant survenir en

raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur. En outre, lors de la mise en place des dispositifs du contrôle, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et de ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux quitte à accepter un certain niveau de risque.

Les limites du contrôle interne comptable sont entre autres le jugement, le dysfonctionnement et la collusion.

I. 7.1. Le jugement

L'efficacité du contrôle peut être limitée par le risque d'erreur humaine lors de la prise de décision ayant un impact sur les opérations de la structure. Les acteurs prenant de telles décisions devront exercer, dans le temps qui leur est imparti, leur jugement en se fondant sur les données mises à leur disposition tout en faisant face aux pressions liées à la conduite des activités. Ces décisions peuvent produire de mauvais résultats et doivent dans l'avenir être corrigées.

I.7.2. Le dysfonctionnement

Les acteurs peuvent commettre des erreurs par manque d'attention ou à cause de la routine, ce qui peut conduire à un dysfonctionnement du système de contrôle interne. Un responsable de services comptables chargé d'enquêter sur les anomalies peut omettre de le faire ou ne pas poursuivre son investigation suffisamment en profondeur pour prendre les dispositions adéquates, il peut être remplacé par un personnel intérimaire n'ayant pas les compétences ou les connaissances requises afin de s'acquitter convenablement de ses tâches. Des changements dans les systèmes peuvent être introduits avant que le personnel n'ait reçu la formation nécessaire pour réagir correctement aux premiers signes d'un dysfonctionnement.

I.7.3. La collusion

Le meilleur système de contrôle interne ne peut pas éviter la collusion. Le contrôle réciproque ou la séparation des tâches a pour objectifs de pallier les risques de fraudes et de détournements. Toutefois, l'entente illicite entre deux (02) ou plusieurs personnes qui sont impliquées dans une même procédure peut favoriser la réalisation d'une malversation.

Le contrôle interne vise à construire et conserver de l'organisme une image favorable au sein du secteur et auprès des parties prenantes, présenter des états financiers fiables aux partenaires, et agir en conformité avec les lois et règlements.

Malgré ces limites, le contrôle interne constitue une bonne mesure de protection du patrimoine que doit adopter toute organisation pour favoriser l'atteinte de ses objectifs.

II : DEMARCHE DE MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE

La démarche de mise en œuvre du contrôle interne comptable dans une organisation part de l'identification des acteurs, l'identification des outils de contrôle interne comptable, l'identification, l'analyse minutieuse et la hiérarchisation des risques, l'établissement d'une cartographie des risques et d'un plan d'actions de gestion des risques.

II.1. Outils de contrôle interne comptable

II.1.1. Référentiels de contrôle interne comptable

Les référentiels de contrôle interne comptable s'appuient sur l'analyse des principaux risques pouvant affecter le bon déroulement des processus à n'importe quelle étape de leur exécution. Ils présentent les mesures de contrôle interne les plus adaptées pour couvrir les risques métiers et organisationnels et sécuriser ainsi le fonctionnement des services. Ils sont normatifs. Réalisées dans le cadre de l'activité courante, les opérations de contrôle interne permettent d'apprécier le niveau effectif de maîtrise des risques en analysant la nature des anomalies constatées, les conditions dans lesquelles elles sont intervenues et leur fréquence. Les référentiels de contrôle interne comptable servent de support aux diagnostics réalisés par l'encadrement et se déclinent en référentiels de contrôle interne comptable organisationnel et référentiels de contrôle interne comptable par processus. Chaque référentiel de contrôle interne comptable détaille par procédure et par tâche l'identification des principaux risques, l'indication des modalités de détection de ces risques et l'énumération des dispositifs à mettre en œuvre pour éviter la réalisation des risques. Il comporte une grille de diagnostic à compléter et une grille de dépouillement retraçant les contrôles effectués sur des échantillons d'opérations.

Le référentiel de contrôle interne comptable **organisationnel** traite des risques et des mesures de contrôle interne sur des thèmes transversaux intéressant tous les processus (organisation des structures, des compétences et des responsabilités ; attribution des tâches, délégations des signatures ; sécurité physique ; circulation de l'information). Il n'a pas pour objectif de normer les organisations, mais de fixer les mesures de maîtrise des risques à adapter.

Les référentiels de contrôle interne comptable **par processus** identifient, pour chaque processus, les risques susceptibles de compromettre les critères de qualité comptable et indiquent les mesures de contrôle interne les plus appropriées pour couvrir ces risques.

Les référentiels de contrôle interne comptable, construits par processus, sont un support de documentation des risques. Ils listent de manière détaillée, pour chaque processus, les procédures et tâches qui le composent et identifient, pour chacune d'elles, les risques comptables et financiers susceptibles de se produire. Pour chaque risque identifié, une mesure correctrice est proposée, en fonction des trois leviers du contrôle interne (« Organisation », « Documentation » et « Traçabilité »).

II.1.2. Cartographie des contrôles comptables

Elle présente, par processus, les contrôles de supervision à exercer par le comptable. Elle liste les outils informatiques qui facilitent la détection des anomalies comptables et décrit les modalités, la traçabilité et la périodicité de chaque contrôle. La périodicité préconisée pour chaque contrôle varie en fonction des risques identifiés par le comptable.

II.1.3. Orientations nationales

Les orientations nationales sont définies par le cadre juridique (les lois de finances, le règlement général sur la comptabilité, les circulaires budgétaires, les circulaires sur la comptabilité publiques, ...) en vue de couvrir les risques opérationnels majeurs.

En outre, les orientations peuvent découler des instances de gouvernance (feuille de route, recommandations CASEM).

II.1.4. Plan annuel de contrôle interne

Le plan annuel de contrôle interne comptable est établi par le comptable à partir du plan pour un exercice comptable. Ce plan est adopté par la direction en même temps que le budget de l'année. (Prévoir un canevas)

II.1.5 Cartographie des risques comptables

La cartographie des risques comptables est un document qui permet de recenser et d'évaluer les risques majeurs d'une entité intervenant dans la fonction comptable et de les présenter de façon synthétique sous une forme hiérarchisée pour assurer une démarche globale de leur maîtrise.

La hiérarchisation se fonde sur l'impact potentiel du risque, sa probabilité de survenance et le niveau actuel de maîtrise de risques.

II.1.6 Plan de mitigation des risques comptables

Le plan de mitigation est l'outil permettant à la direction (l'encadrement) de détailler les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable.

Le plan d'action est ainsi un dispositif formalisé, tracé, définissant les acteurs responsables de la mise en œuvre des différentes actions et les échéances qui leur sont imparties (avec une perspective pluriannuelle).

II.2. Gestion des risques comptables

La gestion des risques constitue un processus continu et répétitif. Elle consiste en l'élaboration de la cartographie des cycles et processus comptables de l'Etat, l'identification et la hiérarchisation des risques comptables inhérents, l'évaluation des dispositifs de contrôle interne existants, la détermination des risques résiduels à l'élaboration de la cartographie des risques comptables, du plan de mitigation des risques et des référentiels de contrôle interne par risques majeurs.

II.2.1. L'élaboration de la cartographie des cycles et processus comptables de l'Etat

La cartographie des cycles et processus consiste à identifier et à classer, selon une typologie structurée, les opérations ayant un impact comptable, c'est-à-dire toutes les opérations liées au traitement de l'information comptable aboutissant à une transcription dans les états financiers annuels.

L'approche par les cycles et les processus permet de couvrir la totalité des opérations comptables impactant les états financiers de l'État (compte de résultat, bilan ou situation nette, tableau de flux de trésorerie, tableau des opérations financières du Trésor, état annexé).

II.2.1.1. Le cycle comptable

Un cycle comptable est défini comme un ensemble cohérent de processus comptables. En effet, l'activité comptable de l'État est découpée en cycles homogènes partagés avec les ordonnateurs ou relevant uniquement des comptables. La fonction comptable comprend les six (6) cycles suivants :

- charges ;
- produits ;
- immobilisations et stocks ;
- trésorerie et dettes ;
- engagements hors bilan et provisions pour risques (charges et dépréciations) ;
- états financiers.

II.2.1.2. Le processus comptable

Un processus comptable est l'ensemble des procédures réalisées par différents opérationnels (voire différentes entités opérationnelles : services, bureaux, postes, sections...), participant d'une même activité placée sous l'empire de normes juridiques spécifiques et rattachée à un ensemble de comptes principaux, pour produire un résultat commun.

II.2.1.3. La procédure comptable

Une procédure comptable est un enchaînement de tâches (ou fonctions) réalisées dans le cadre d'un processus, selon des règles prédéfinies. Elle est déclenchée par un fait générateur et aboutit à une ou plusieurs finalités.

La procédure comptable aboutit à une écriture comptable. Elle peut aussi être le début d'un autre fait générateur.

II.2.1.4. La tâche

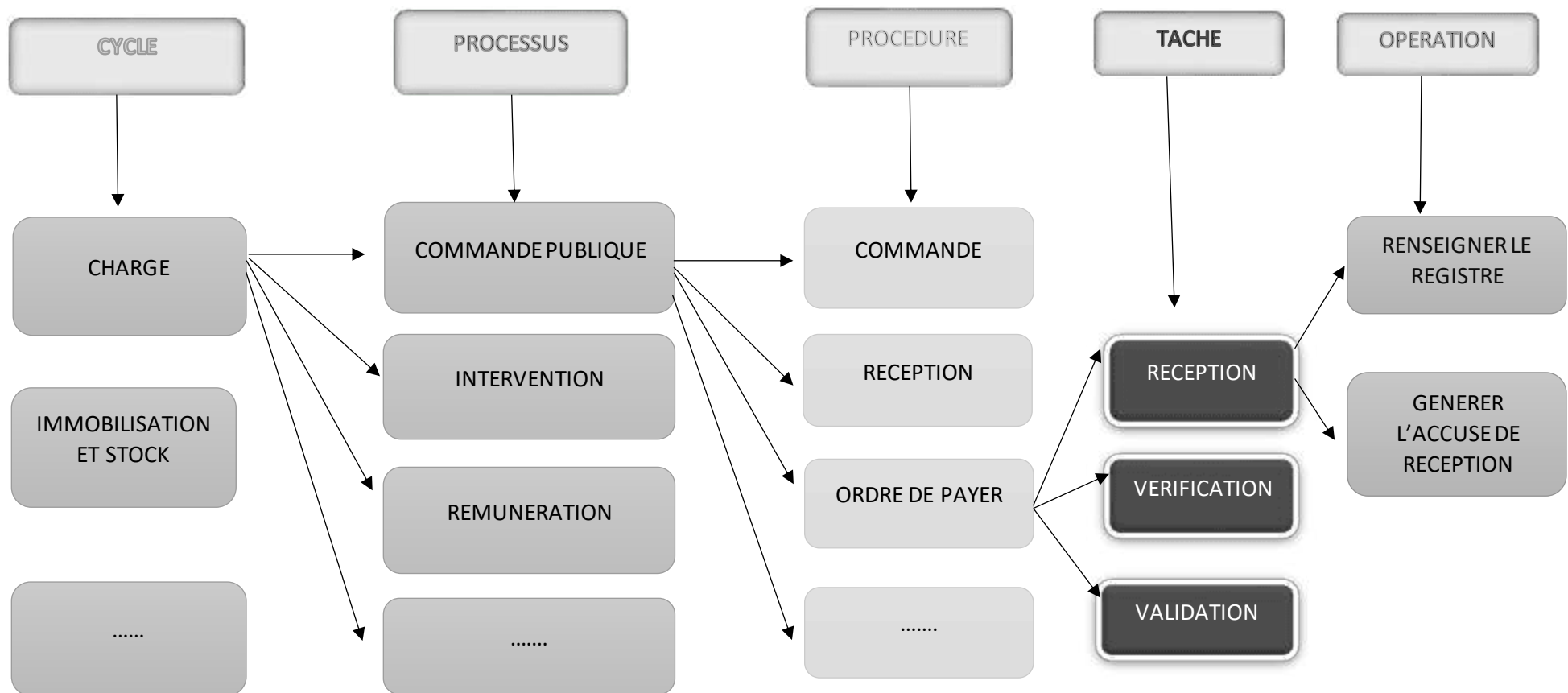
Une tâche consiste en l'exécution par un opérationnel d'un ensemble d'opérations indissociables. La tâche s'intègre à la procédure.

II.2.1.5. L'opération comptable

L'opération comptable est constituée d'un code schéma comptable, d'un libellé du schéma auxquels sont associés un ou plusieurs comptes débité(s) en contrepartie d'un ou plusieurs

comptes crédités ou vice-versa, et le montant de l'opération dans le respect du principe de la partie double. Une description de l'opération sous forme de précision peut être ajoutée par l'agent à l'initiative de la saisie ou de l'enregistrement comptable.

EXEMPLE DE DECOMPOSITION D'UN CYCLE EN PROCESSUS, PROCEDURE, TACHE ET OPERATION : LE CYCLE CHARGE



II.2.2. Identification des risques comptables inhérents

L'identification des risques est une étape au cours de laquelle sont recensés les principaux risques menaçant l'atteinte des objectifs relatifs à la qualité de l'information comptable et financière publiée qui dépend de la fiabilité (sincérité, exactitude, bonne imputation) et de la régularité (conformité aux lois et règlements) de la transmission et de l'exhaustivité de l'information et donc de la maîtrise des processus.

A partir des procédures et tâches formalisées ou pas, le comptable identifie les risques comptables inhérents ou bruts susceptibles de se produire, sur la base des méthodologies suivantes :

- la revue documentaire (la consultation des textes juridiques, des rapports de contrôle interne, des rapports d'audit et d'inspection etc.) ;
- l'organisation d'un brainstorming (retour d'expérience) ;
- les entretiens ;
- les questionnaires de contrôle interne.

Le risque inhérent se définit comme le risque existant en l'absence d'action du management qui pourrait en modifier l'impact ou la probabilité. Il s'agit d'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).

II.2.3. Hiérarchisation des risques comptables inhérents

Après le recensement des risques, il doit être procédé à leur hiérarchisation. Il convient dès lors d'évaluer la criticité des différents risques afin de déterminer les actions de couverture à mettre en œuvre en priorité. La connaissance des risques potentiels permet au comptable d'identifier les risques possibles, c'est-à-dire ceux pour lesquels les contrôles sont inexistants, peu fiables, insuffisants ou mal adaptés.

L'approche par les risques permet de distinguer les aspects qui présentent un risque élevé et doivent par conséquent faire l'objet d'un contrôle approfondi, de ceux qui présentent un risque faible et peuvent être validés en procédant à des vérifications allégées.

Le recours à une méthode de cotation des risques va permettre à l'entité d'objectiver les arbitrages effectués entre les différentes actions de traitement des risques. Le comptable

procède à l'appréciation et à la classification des risques identifiés en fonction de leur importance.

Les techniques de cotation des risques comptables et financiers sont variables, mais l'on retient globalement une méthode qui prend en compte deux critères : l'impact du risque et la probabilité d'occurrence du risque.

Selon l'impact du risque

L'impact du risque (I) mesure la gravité du risque s'il se réalise. L'impact comptable susceptible d'être généré en cas de réalisation du risque est catégorisé de «faible», «moyen», «grave» ou «très grave».

Selon la probabilité d'occurrence du risque

La probabilité d'occurrence du risque (P) exprime son degré de vraisemblance ou sa potentialité de survenance. Il faut noter que l'impact s'appuie sur la probabilité de survenance du risque de « peu ou pas probable » à « certaine ») ou (de 0,0...1 à 1) qui est considérée avant l'application de toute mesure visant à maîtriser le risque. La complexité de la procédure à laquelle le risque est attaché, un contexte de changements fréquents de réglementation, un volume important d'opérations à traiter, une rotation importante des agents et la présence de postes vacants, ou encore le déploiement récent d'un nouveau système d'information sont, par exemple, des facteurs tendant à l'accroissement de la probabilité de survenance du risque.

Tableau n° 4 : Evaluation des risques

$$\text{Criticité} = I \times P$$

Niveau de gravité/ (I)							
Très grave	4						
Grave	3						
Moyen	2						
Faible	1						
		1	2	3	4	Niveau de probabilité (P)	
		Très improbable	Improbable	Probable	Très probable		

Le tableau illustre la relation entre la probabilité et la gravité. Dans ce tableau, les catégories de gravité sont classées selon qu'elles sont faibles, moyennes, graves ou très graves. Quant aux différents niveaux de survenance du risque, ils sont classés en très improbable, improbable, probable et très probable.

La détermination de la criticité du risque consiste à faire le produit de la probabilité de survenance du risque par l'impact du risque. Cette opération permet de procéder à la cotation des risques.

Tableau n°5 : Cote des risques

Description	Code de couleurs
Risque critique	
Risque majeur	
Risque modéré	
Risque faible	

Ces cotations de risques sont assorties de mesures à prendre :

- **risque critique** : il s'agit d'un risque ayant une importance cruciale sur la capacité d'atteinte de l'objectif de qualité comptable. A cet effet, il faut enquêter sur le processus et mettre en place immédiatement des mesures de maîtrise des risques ;
- **risque majeur** : ce risque a un impact relativement substantiel sur la capacité d'atteinte de l'objectif de qualité comptable. Il ne nécessite pas l'interruption de processus, mais il faut élaborer et mettre en œuvre un plan de maîtrise des risques dès que possible ;
- **risque modéré** : c'est un risque ayant un impact relativement modéré sur la capacité d'atteinte de la qualité comptable. Il n'est pas nécessaire d'interrompre le processus, mais il faut exercer une surveillance régulière. Il est aussi conseillé d'envisager la mise en œuvre d'un plan de maîtrise des risques ;
- **risque faible**: Il a un impact faible sur la capacité d'atteinte de l'objectif de qualité comptable. Il faut continuer de surveiller le processus car les mesures de préventions déjà en place semblent suffisantes.

L'objectif du processus d'évaluation des risques consiste à examiner les dangers, puis à les éliminer ou à réduire le degré de risque en ajoutant des mesures de maîtrise des risques, au besoin.

Les évaluations devraient être effectuées par une personne ou une équipe compétente ayant une bonne connaissance pratique de la situation. L'équipe doit comprendre les superviseurs et les opérationnels touchés par le processus en question ou elle doit pouvoir faire appel à eux, puisqu'ils connaissent bien le processus.

Il n'y a pas de méthode unique de détermination du niveau de risque. L'inspection technique doit déterminer quelle technique conviendra le mieux pour chaque situation. Pour classer les dangers, il faut connaître les activités accomplies sur le lieu de travail, l'urgence des situations et surtout, faire preuve d'un jugement objectif.

La hiérarchisation des risques a donc pour but la mise en place d'un plan de prévention. Ce dernier doit s'intéresser en premier lieu aux risques les plus importants afin de les éliminer ou de les réduire suivant les cas.

Il existe plusieurs méthodes de classement des risques. La méthode retenue tient compte des causes et des conséquences de façon homogène. Ainsi, sans être exhaustif :

- Les critères retenus pour la classification selon leurs causes sont les suivants :
 - risques financiers et Economiques ;
 - risques juridiques et conformités « compliance » ;
 - risques matériels, techniques et élémentaires ;
 - risques liés aux personnes et à l'organisation ;
 - risques technologiques et scientifiques ;
 - risques sociaux et politiques.

- Les critères retenus pour la classification selon les conséquences se subdivisent en deux groupes :
 - Conséquences financières :
 - dommages corporels ;
 - valeurs patrimoniales ;
 - prétentions en dommages-intérêts ;

- prétentions non liées à la responsabilité civile.
 - Conséquences non financières :
- perturbation du fonctionnement de l'organisation.

A la suite des travaux d'identification et de hiérarchisation des risques comptables, une évaluation du dispositif de contrôle interne existant doit être faite.

II.2.4. L'évaluation des dispositifs de contrôle interne existants

L'évaluation des dispositifs de contrôle interne existants consiste à s'assurer d'une part de l'existence des éléments relatifs aux cinq (5) composantes du contrôle interne conformément à un canevas joint en annexe et d'autre part à apprécier les dispositifs de prévention et de protection que l'organisme a mis en place contre les risques inhérents.

La prévention (Pv) regroupe l'ensemble des mesures prises pour empêcher ou minimiser l'avènement des risques.

Tableau n° 6 : Grille d'évaluation de la prévention

Niveau	Qualité de la prévention	Commentaire sur le CIC
0	Aucune mesure de prévention n'existe (Prévention inexistante), ou il manque une mesure importante, ou les mesures sont inadaptées ou non mises en œuvre (Prévention inadaptée et ou inefficace)	Qualité du Contrôle interne comptable clef très faible, induisant une probabilité du risque très élevée (risque certaine) d'occurrence
1	Il existe des mesures de prévention peu ou moyennement adaptées et/ ou moyennement ou peu efficaces (Prévention peu ou moyennement adaptée et ou efficace)	Qualité du Contrôle interne comptable clef moyenne induisant une probabilité du risque modérée (quasi certaine ou probable) d'occurrence
2	Il existe des mesures de prévention adaptées qui sont mises en œuvre (Protection adaptée et efficace)	Qualité du Contrôle interne comptable clef élevé induisant une probabilité du risque faible (ou peu probable) d'occurrence

Niveau	Qualité de la prévention	Commentaire sur le CIC
3	Il existe des mesures de prévention très adaptées qui sont efficacement mises en œuvre et pour lesquelles on assure une traçabilité, un suivi et un contrôle (Prévision très adaptée et efficace)	Qualité du Contrôle interne comptable clef très élevé induisant une probabilité du risque très faible (ou quasi impossible) d'occurrence

La protection (Pt) regroupe l'ensemble des mesures prises pour empêcher ou minimiser l'impact négatif des risques en cas de survenance.

Tableau n° 7 : Grille d'évaluation de la protection

Niveau	Qualité de la protection	Commentaire sur le CI
0	Aucune mesure de protection n'existe, ou il manque une mesure importante, ou les mesures sont inadaptées ou non mises en œuvre (Protection inexistante, inadaptée et ou Inefficace)	Contrôle interne clef n'offrant aucun effet protecteur (réducteur) sur l'impact du risque sur les objectifs
1	Il existe des mesures de Protection moyennement ou peu adaptées et ou efficaces (Protection moyennement ou peu adaptée et ou efficace)	Contrôle interne comptable clef ayant un effet protecteur (réducteur) modéré ou moyen sur l'impact du risque
2	Il existe des mesures de Protection adaptées qui sont mises en œuvre (Protection adaptée et efficace)	Contrôle interne comptable clef ayant un effet protecteur (réducteur) sur l'impact du risque
3	Il existe des mesures de Protection très adaptées qui sont efficacement mises en œuvre et pour lesquelles on assure une traçabilité, un suivi et un contrôle (Protection très adaptée et efficace)	Contrôle interne comptable clef ayant un effet protecteur (réducteur) maximum sur l'impact du risque

Le niveau de maturité (M) du dispositif du contrôle interne, qui définit la qualité, l'efficacité, la pertinence, la fiabilité, et l'efficience du dispositif de contrôle interne mise place et selon un code couleur lié à sa gravité, s'obtient par la multiplication de la prévention par la protection.

$$M = P_v \times P_t$$

L'échelle de maturité permet l'évaluation de la maîtrise des risques à partir d'un système de cotation. Chacun des leviers du contrôle interne comptable est évalué sur une échelle de maturité de gestion des risques comportant des niveaux de 1 à 5.

Tableau n°8 : Cotation du niveau de maturité du CI

Niveau	Qualité	Commentaire sur la maturité du CIC (Qualité du dispositif du contrôle interne comptable)
5	Optimisé (couleur vert foncé)	Organisation structurée, procédures documentées, traçabilité assurée, réalisation de tests et reporting vers la direction pour améliorer de manière continue le dispositif
4	Évalué (couleur vert clair)	Organisation structurée, procédures documentées et traçabilité assurée, réalisation de tests mais pas de reporting – pilotage insuffisant
3	Standardisé (couleur jaune)	Organisation structurée, les procédures documentées, mais pas de test sur l'effectivité – carences dans la traçabilité et dans le pilotage
2	Informel (couleur orange)	Organisation structurée et procédures définies mais non documentées de manière adéquate – carences dans la traçabilité et dans le pilotage
1	Non ou peu fiable (couleur rouge)	Organisation non structurée et procédures non définies – absence de traçabilité et de Pilotage

II.2.5. La détermination des risques résiduels

Cette étape vise à apprécier le niveau de maîtrise des risques par la structure afin de déterminer les risques « nets » ou « résiduels » auxquels elle est exposée du fait de ses activités. C'est une réévaluation des risques « bruts » en prenant en considération les moyens de prévention et de protection mis en œuvre.

Le risque « net » ou « risque résiduel » est défini comme un risque qui subsiste après que toutes les mesures de prévention et de protection aient été prises.

Le risque résiduel s'obtient par la criticité du risque inhérent moins la maturité de la gestion du risque.

Après la détermination des risques résiduels, l'étape suivante consiste à formaliser la cartographie des risques.

II.2.6. La cartographie des risques comptables

Une fois les processus à enjeux identifiés, les risques diagnostiqués et cotés, la dernière étape consiste à formaliser ces constats dans le cadre d'une cartographie des risques.

Le tableau suivant présente un modèle de canevas d'une cartographie de risques.

Tableau n° 10 : Canevas d’une cartographie de risques

				Appréciation du risque inhérent			Appréciation du dispositif de maîtrise des risques						Appréciation du risque résiduel	Actions de maîtrise prévues au plan d’actions
Processus comptable	Enjeux financiers	Acteurs	Risque inhérent	Impacts	Probabilité de survenance	Criticité	Leviers			Prévention	Protection	Maturité de la gestion des risques		
							Organisation	Documentation	traçabilité					

Enfin, sur la base des risques « résiduels » détectés, un plan d'actions de mitigation est élaboré et mis en œuvre.

II.2.7. Plan de mitigation de risques ou le plan d'actions

Découlant de la cartographie des risques, le plan de mitigation de risques est l'outil permettant à la direction de détailler les mesures à mettre en œuvre pour fiabiliser les procédures et obtenir une assurance raisonnable en matière de qualité comptable. Le plan d'action est ainsi un dispositif formalisé, tracé, définissant les acteurs responsables de la mise en œuvre des différentes actions et les échéances qui leur sont imparties (avec une perspective pluriannuelle). Le plan d'actions est élaboré par chaque structure comptable concernée et consolidé par les inspections techniques. Il permet :

- de préciser des choix stratégiques retenus par l'entité (hiérarchisation en terme de processus, de périmètre des services et de calendrier) ;
- d'assurer un suivi de la vulgarisation du renforcement du contrôle interne comptable;
- de définir un schéma directeur clair pour les acteurs.

Pour être efficace, le plan d'actions doit être formalisé sur un document accessible et diffusé au sein de la structure comptable notamment aux chefs de service et aux agents chargés de la mise en œuvre desdites actions. La prise en compte régulière des constats opérés par les différents acteurs du contrôle interne et les auditeurs dans le plan d'actions contribue à l'amélioration de son efficacité.

L'élaboration du plan d'actions répond à plusieurs étapes à respecter :

- définir les objectifs du plan

Il s'agit de rappeler le contexte dans lequel le plan de mitigation de risques est élaboré et les objectifs auxquels il entend répondre. Cela permettra aux responsables des structures et leurs équipes chargés de le mettre en œuvre sans perdre de vue la finalité des tâches qu'ils vont devoir réaliser.

- produire la liste des différentes actions

Les différentes actions doivent être soigneusement sélectionnées en amont et faire l'objet d'un classement par priorité. L'intérêt étant de mettre en avant les actions les plus urgentes ou celles qui concourent le plus à atteindre l'objectif visé.

- **déterminer les personnes impliquées**

Chaque action doit obligatoirement être supervisée par un responsable. Il convient évidemment de privilégier un collaborateur qui possède les compétences nécessaires pour cette mission. C'est lui qui va notamment s'assurer de sa bonne mise en œuvre, dans le respect des conditions préalablement définies.

Dans cette même partie, il peut également être judicieux d'indiquer les personnes qui vont participer à la réalisation de l'action.

- **détailler la mise en œuvre des actions**

Ici, l'action est mise sur les moyens utilisés (humains comme matériels) et le budget alloué pour leur concrétisation. En se référant à ces informations, le gestionnaire du plan d'actions peut ainsi veiller à ce que la poursuite de l'objectif n'outrepasse pas les ressources initialement prévues.

- **fixer la période de réalisation**

Alors que certaines actions sont associées à une échéance bien précise, d'autres sont soumises à une certaine récursivité (une fois par mois, deux fois par trimestre...). Il est donc nécessaire d'indiquer cette fréquence afin que la ou les personnes en charge de l'exécution de la tâche en question ne fassent pas l'impasse sur une itération, au risque de compromettre la mission.

- **préciser les critères de réussite**

Définir des critères de réussite consiste à s'assurer que le résultat de l'action est bien conforme aux intentions de départ.

La présentation de plans d'actions peut se faire de la manière suivante :

Tableau n° 11 : canevas de plan de mitigation des risques

N° d'ordre	Processus comptable	Risque détecté	Référence de l'action	Libellé de l'action	Priorité	Responsable (s) de la réalisation de l'action	Echéance	Moyen de mise en œuvre	Etat d'avancement	Commentaire sur l'état d'avancement de l'action

II.2.8. Le référentiel de contrôle interne

Les risques majeurs contenus dans la cartographie des risques font l'objet d'un traitement spécifique à travers l'élaboration de référentiels de contrôle interne. Il est l'outil opérationnel des chargés de contrôle interne et des auditeurs.

Tableau n° 12 : Canevas de référentiel de contrôle interne par risque

RISQUE N°
Procédure :
Tâche :
Opération :
Objectif :
Risque :

Détail composants risque	Dispositif de contrôle interne
Facteurs déclenchants :	Généralités :
Evènement :	Documentation :
Impacts :	Traçabilité :
	Organisation :
	Mesures de contrôles proposées :

II.3. Leviers de contrôle interne comptable

Les leviers ou facteurs de réussite du contrôle interne s'articulent autour de l'organisation de la fonction comptable, la traçabilité et la documentation.

II.3.1 Organisation de la fonction comptable

II.3.1.1 Une organisation structurée

La fonction comptable est structurée autour d'un organigramme type du réseau des comptables publics avec une description claire des postes.

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

Suivant l'article 21 du décret 2016-598/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant règlement général sur la comptabilité publique, les comptables publics sont principaux ou secondaires. Le comptable principal rend ses comptes à la Cour des comptes et le comptable secondaire est celui dont les opérations sont centralisées par un comptable principal auquel il rend compte. L'information circule du comptable secondaire vers le comptable principal. C'est le comptable principal qui est habilité à donner une imputation définitive à l'opération.

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 est détectée à partir de l'organigramme fonctionnel).

II.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. Dans le système d'informations, 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.

La définition et l'attribution claires et précises des tâches exigent de la structure qu'elle se dote d'un répertoire de fiches de description des postes de travail. La fiche de description de poste est un outil qui décrit les missions, les activités et les tâches qui incombent à un agent dans une structure donnée. Elle précise également la situation du titulaire du poste au sein de la structure.

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

EXEMPLE DE FICHE DE POSTE DE TRAVAIL

○ POSITION DANS L'ORGANISATION

POSTE	
DATE DE CREATION	
CATEGORIE PROFESSIONNELLE REQUISE	
RESPONSABLE HIERARCHIQUE	

○ CONTENU DU POSTE

1- MISSION(S)

Mission (s) principale (s)	
Mission (s) secondaires (s)	
Missions (s) ponctuelle (s)	

2- TACHE(S)

Activités de gestion (ou techniques)	
Activités d'administration générales	

3- MOYENS A LA DISPOSITION DU POSTE

Moyens matériels	
Moyens humains	
Moyens matériels	

4- PROFIL DU TITULAIRE DU POSTE (COMPETENCES)

Formations (Diplômes)	
Connaissances théoriques et savoir-faire	
Savoir-être (comportement, etc.)	

II.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 dans l'organigramme fonctionnel et la description des tâches de sorte à pouvoir assurer le contrôle mutuel.

La séparation des tâches constitue un contrôle interne destiné à prévenir ou à limiter les risques d'erreurs ou d'irrégularités, d'incompatibilités de fonctions, à identifier à temps les problèmes et s'assurer qu'une mesure corrective est entreprise. Elle permet en effet de s'assurer qu'aucun

agent ou équipe ne doit pouvoir contrôler toutes les phases ou étapes clés d'exécution d'une transaction ou d'un événement.

II.3.1.2. Les points de contrôle

L'exécution des tâches est sous tendue par des points de contrôle qui constituent un ensemble de moyens mis en œuvre en permanence pour garantir la qualité comptable.

Ces points de contrôle 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.

II.3.1.2.1. Le contrôle de premier niveau

Le contrôle de premier niveau se décline en autocontrôle, en contrôle mutuel et la supervision.

Dans le processus comptable, le contrôle de premier niveau est mis en œuvre par les opérationnels et l'encadrement des postes en charge de la liquidation, des postes comptables deniers et valeurs et des postes comptables matières.

Les opérationnels, qui sont les chargés des postes de travail des services, constituent les principaux acteurs en matière de contrôle interne comptable dans la mesure où ils participent, par leurs contrôles, à la qualité des comptes de l'Etat. Les opérationnels effectuent deux types de contrôles :

- **L'autocontrôle** est le contrôle exercé par un opérationnel sur ses propres opérations, a priori ou contemporain, pour s'assurer de leur conformité aux critères de qualité comptable. Ils sont contemporains et exhaustifs à la passation des opérations comptables. En ce qui concerne la comptabilité matières, les autocontrôles reposent sur les inventaires permanents et les inventaires tournants ;
- **le contrôle mutuel** quant à lui est exercé par un agent sur les opérations d'un autre agent, ou par une entité sur les opérations d'une autre entité. Il implique plusieurs acteurs sur une même tâche ou procédure. Les acteurs "en aval" du processus contrôlent les opérations initiées par leur collègue "en amont". Ils sont contemporains et exhaustifs

à la passation des opérations comptables. Les contrôles mutuels illustrent le principe de séparation des tâches. C'est l'exemple du contre vérificateur qui contrôle les opérations effectuées par le vérificateur, ou encore du contrôle effectué par un agent A sur les opérations d'un autre agent B de même niveau avant transmission au vérificateur.

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 ;
- **Le contrôle de supervision contemporaine** s'intègre au système de contrôle interne, au sein d'une entité à travers, le contrôle et la validation des opérations des agents par l'encadrement.

Il est exhaustif, permanent, directement lié à la mise en œuvre d'une procédure comptable et nécessite une signature sur un document ou une validation informatique. C'est le cas notamment, des différentes vérifications effectuées avant validation ou rejet :

- par les comptables centraux, les comptables aux niveaux régional (TR, RRI, RRD) et provincial (TP, RD, RI) sur les opérations initiées par leurs collaborateurs ;
- par les comptables matières principaux et secondaires, sur les opérations initiées par leurs collaborateurs (les magasiniers fichistes des matières et les détenteurs des matières) ;
- par les comptables centraux sur les opérations des comptables au niveau régional ;
- par les comptables au niveau régional sur les opérations des postes comptables rattachés ;

- par les comptables matières principaux sur les opérations des comptables matières secondaires (article 56 décret 603 comptabilité des matières).

Le contrôle de supervision peut également se faire à posteriori et se situe dans le contrôle de deuxième niveau.

II.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.

Ce sont des acteurs des échelons intermédiaires de pilotage et d'évaluation du contrôle interne comptable. En effet, les fondés de pouvoir et les chargés de contrôle interne sont les garants de la qualité comptable. À ce titre, ils exercent des contrôles de deuxième niveau que sont les contrôles a posteriori ou contrôles de corroboration. Ces contrôles sont réalisés par des acteurs n'intervenant pas dans la procédure comptable.

Par les contrôles de corroboration, les fondés de pouvoir et les chargés de contrôle interne s'assurent de l'effectivité et de la qualité des contrôles exercés au 1^{er} niveau. La finalité est de confirmer ou non les constats opérés par l'encadrement dans le cadre des contrôles de supervision. Ces contrôles s'effectuent a posteriori par échantillonnage.

En ce qui concerne la comptabilité des matières, les contrôles de deuxième niveau sont assurés par les ordonnateurs par le biais des récolements et des inventaires des matières (articles 56 du décret n°2016-603/PRES/PM/MINEFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'Etat et des autres organismes publics).

II.3.1.2.3 Le contrôle de troisième niveau

Pour la comptabilité générale de l'Etat, l'acteur de troisième niveau est la structure en charge de la coordination et du suivi de la qualité comptable. Selon les dispositions de l'article 50 du décret n°2019-0305/PRES/PM/MINEFID du 15 avril 2019, portant définition et création des postes comptables des administrations des Douanes, des Impôts et du Trésor, c'est l'Agent comptable central de l'Etat qui a en charge cette attribution.

Il est responsable de la qualité de l'information comptable et des restitutions relatives à la qualité des comptes de l'État.

Pour le volet comptabilité des matières, le contrôle de troisième niveau est assuré par le comptable centralisateur des matières de l'Etat.

Un Comité de qualité comptable, regroupant les comptables principaux et leurs fondés de pouvoirs sous la présidence de l'ACCE, anime et oriente la mise en œuvre du contrôle interne comptable de l'Etat. Ce comité a pour attributions :

- examiner les préoccupations relatives à la qualité de la comptabilité et formuler les recommandations y relatives ;
- identifier et diffuser les bonnes pratiques en matière de contrôle interne comptable.

Les états financiers produits par l'ACCE et validés par le comité de qualité comptable sont soumis à l'approbation du comité de direction de la DGTCP avant leur transmission à la cour des comptes.

Les acteurs de troisième niveau assurent le contrôle de la qualité des comptes.

II.3.1.3 La sécurité des fonds, valeurs et biens

Le comptable est responsable de la garde, de la conservation des fonds, valeurs, titres et biens appartenant ou confiés à l'Etat ou aux autres organismes.

II.3.2. La documentation de l'organisation, des procédures et des risques comptables

II.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, sa capacité à 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 :

- des arrêtés, circulaires ou instructions comptables qui retracent l'ensemble d'une procédure en décrivant les opérations et leur enchaînement ;
- des fiches de procédure, détaillant les opérations figurant dans le diagramme de circulation ;
- du guide de fonctionnement des comptes (commentaires, pièces justifiant les écritures, fiches de contrôle comptable) ;
- des guides d'utilisateur informatique ;
- du manuel de procédures comptables.

II.3.2.2 L'organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel formalise l'organisation de l'entité en se fondant sur les manuels de procédures, 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).

L'organigramme fonctionnel (OF) est un outil de contrôle interne qui sert à décrire l'organisation d'un service. Il consiste à formaliser sur papier la répartition des tâches existante au sein du service. À ce titre, il constitue un support d'information, qui a vocation à être largement diffusé (aux agents du service, aux autres services). Il contribuera de cette manière à favoriser le bon déroulement des procédures et le décloisonnement entre les services en permettant à chacun d'identifier le champ de responsabilité de ses collègues.

L'élaboration d'un organigramme fonctionnel délivre un panorama complet de l'organisation du service, qui va faciliter la détection des éventuelles incohérences (doublons, cumuls de tâches, continuité de service non assurée, absence de polyvalence, ...). À partir de ce support, le chef de service va pouvoir porter un regard critique sur l'organisation de son service au regard des normes du contrôle interne :

- l'ensemble des tâches relevant du service sont-elles effectivement prises en compte ?
- les fonctions de chaque intervenant sur le processus sont-elles clairement définies et délimitées ?
- la répartition des tâches au sein du service permet-elle de garantir le respect du principe de continuité de service ?

- des suppléants sont-ils désignés pour assurer la mise en œuvre des opérations clés en l'absence des titulaires ?
- les tâches incompatibles sont-elles séparées ?
- l'organisation comporte-t-elle des opérations de sécurisation : (contrôles mutuels, contrôles de supervision, etc.?).

Les OF sont construits par processus, au niveau de chaque unité opérationnelle intervenant sur celui-ci. Ils peuvent être élaborés à partir de la cartographie des processus comptables. Les OF sont élaborés par les chefs de service et centralisés à l'échelon supérieur.

Tableau n° 13 : canevas d'un organigramme fonctionnel

Chef de Service :

Adjoint (s) :

Date de mise à jour de l'Organigramme Fonctionnel :

ORGANIGRAMME FONCTIONNEL DU SERVICE

MACRO PROCESSUS :

PROCESSUS :

QUOI ?			QUI ?			COMMENT ?		QUAND ?	CONTRÔLE	
PROCEDURE	TACHE	DESCRIPTION DE LA TACHE	TITULAIRE	DELEGATION DE SIGNATURE	SUPPLEANT	SUPPORT/ HABILITATIONS INFORMATIQUES	DOCUMENT DE REFERENCE	PERIODICITE	CONTRÔLE DE SUPERVISION	REMARQUES

II.3.3. La traçabilité des acteurs et des opérations comptables

La réalisation des opérations donne lieu à traçabilité. La traçabilité repose sur un système de preuves. Elle peut être graduée en fonction des risques. Elle constitue le support de la piste d'audit.

II.3.3.1 La traçabilité des acteurs

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

II.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.

II.4. Evaluation du dispositif du contrôle interne comptable

L'évaluation du dispositif du contrôle interne comptable se fait de trois (03) manières : le suivi-évaluation par les acteurs de la fonction comptable, l'évaluation par les chargés du contrôle interne et l'audit.

II.4.1. Suivi-évaluation par les acteurs de la fonction comptable

Tous les intervenants dans les tâches ou processus de production de l'information comptable participent à l'évaluation du dispositif du contrôle interne comptable dans le cadre de l'exécution des activités et les résultats de cette évaluation sont centralisés par le chef de poste. Cette évaluation devra permettre d'alimenter la cartographie des risques et le plan d'action. Elle repose essentiellement sur les constats faits par les intervenants dont l'auto-évaluation et des éléments provenant du contrôle de gestion utiles au renforcement du contrôle interne.

II.4.2. Evaluation par les chargés du contrôle interne

Les chargés du contrôle interne doivent procéder trimestriellement à l'évaluation du dispositif de contrôle interne. A cet effet, leurs travaux d'évaluation prennent en compte les différents résultats de suivi-évaluation réalisés par les opérationnels.

Les différents rapports d'évaluation sont transmis aux inspections techniques ou aux services habilités pour exploitation en vue d'améliorer le dispositif de contrôle interne.

II.4.3. Evaluation par l'audit

Les auditeurs internes et les auditeurs externes évaluent, par une approche systématique et méthodique, le processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. La cartographie des risques et le plan de mitigation devront être alimentés par les risques issus de ces rapports.

III. LA MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE

Le contrôle interne comptable en milieu informatisé s'entend du dispositif de contrôle interne applicable aux systèmes informatiques comptables. Ce dispositif du contrôle interne établit les différents contrôles des systèmes informatiques qui gèrent les données de la comptabilité de l'Etat.

III.1. Les systèmes informatiques de tenue de la comptabilité de l'Etat

Des systèmes informatiques comptables ont été développés afin d'automatiser la tenue de la comptabilité de l'Etat.

III.1.1. La notion de système informatique comptable

Le système informatique comptable d'une entité peut être défini comme un ensemble organisé de règles, de procédures, de méthodes et de techniques destinées à automatiser la collecte, le traitement, le stockage, l'édition et la communication des informations financières au bénéfice des acteurs internes et externes de l'organisation.

Les systèmes informatiques comptables permettent l'enregistrement des opérations, la génération des écritures et la production des différents documents comptables dans le respect de la réglementation en vigueur.

Par conséquent, les systèmes informatiques comptables doivent garantir la confidentialité, l'intégrité et la disponibilité des données et permettre la production d'informations financières exhaustives et fiables.

Des logiciels métiers transversaux ou spécifiques ont été développés pour le traitement des opérations de recettes, de dépenses, de trésorerie et de gestion des matières en vue de la production des états financiers de l'Etat.

III.1.2. Procédure d'enregistrement comptable dans le système informatique

L'enregistrement comptable dans le système informatique se fait de deux (02) façons ainsi qu'il suit :

- la saisie à travers un formulaire numérique (saisie manuelle) ;
- la récupération des données à partir d'une tierce application (interface).

Ainsi, tout fait générateur d'un droit ou d'une obligation (service fait) se matérialise d'abord sous forme d'enregistrement comptable (proposition d'écriture comptable), pour permettre le ou les contrôles comptables nécessaires, et dont la validation permettra qu'il devienne définitif (écriture comptable définitive).

Cependant, la validation ne permet pas de modifier l'écriture enregistrée, mais de la valider (écriture comptable définitive) ou de la rejeter. Après validation, aucune modification n'est possible, sauf par rectification (nouvelle écriture comptable avec référence de l'écriture à rectifier).

A cet effet, le système d'information doit permettre les rectifications. La rectification d'une écriture comptable ne doit pouvoir être faite qu'en date courante avec référence de l'écriture d'origine (rappel de l'écriture initiale lors de l'enregistrement de la rectification). Dans la mesure du possible, la rectification doit être automatiquement liée à l'écriture d'origine ou à l'événement d'origine (logique de lettrage). Les rectifications doivent être tracées.

La tenue informatisée de la comptabilité doit, également, être organisée de telle sorte à autoriser le contrôle des données et des traitements, afin de répondre à l'objectif de qualité comptable. 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.

III.2. Le dispositif de contrôle interne comptable en milieu informatisé

En milieu informatisé, le dispositif de contrôle interne comptable est mis en place conformément aux principes fondamentaux d'organisation, de documentation ainsi que de traçabilité. Le contrôle interne comptable en milieu informatisé s'étend aux processus de traitement des données comptables dans les systèmes informatiques, aux manuels d'utilisation et aux utilisateurs.

III.2.1. Organisation en milieu informatisé

L'utilisation des systèmes informatiques impose une structuration des acteurs en profil ayant une habilitation pour exécuter des procédures spécifiques.

L'accès au système informatique doit donc être limité aux intervenants qui ont reçu une habilitation. L'habilitation doit correspondre à un profil et elle donne le droit d'effectuer des tâches. Les tâches correspondent, notamment aux enregistrements des informations comptables, des validations et des consultations.

Tout utilisateur doit s'authentifier afin d'accéder aux ressources d'un système informatique.

Le système informatique doit intégrer la catégorisation (profil responsable, profil consultant) et une hiérarchisation (un profil responsable donne des habilitations à un profil agent et non vice versa) des profils.

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

En sus, l'application doit permettre d'exercer aussi bien des contrôles mutuels et de supervision en offrant une habilitation enregistrement et une habilitation validation que des contrôles automatisés en fonction de la sensibilité des opérations. Elle doit permettre, également, l'édition ou la consultation de tout ou partie d'opérations comptables.

III.2.2. Documentation en milieu informatisé

Les procédures doivent être décrites et établies sur support papier ou numérique (y compris les documents à utiliser), pour constituer une documentation claire, formalisée et à jour à tous les niveaux des procédures. Il en est de même pour l'organisation de l'entité. L'organigramme fonctionnel formalise l'organisation de l'entité en se fondant sur la notion de tâche. Il répartit ainsi les tâches entre opérationnels et permet d'explicitier les relations entre les différentes tâches, les applications informatiques utilisées.

Une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptables doit être établie en vue de permettre la compréhension et le contrôle du système informatique. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des documents comptables.

L'organisation de la comptabilité tenue au moyen de systèmes informatique 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.

Les risques de l'environnement applicatif ainsi que la politique de gestion des mots de passe doivent être documentés dans un référentiel de contrôle interne à destination des différents intervenants dans le système informatique.

Ainsi, les acteurs habilités doivent disposer de la documentation dans les conditions propres à assurer la qualité des traitements informatiques. Ces acteurs doivent avoir accès sans délai à une documentation exhaustive et actualisée sous forme de guides de procédure.

III.2.3. Traçabilité en milieu informatisé

Le système informatique 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.

III.2.3.1. La traçabilité des opérationnels

Le système informatique doit intégrer les fonctionnalités qui permettent d'identifier un utilisateur connecté (nom, prénom, avatar, adresse email) et toutes les actions effectuées dans le système par celui-ci (enregistrement d'opérations, validation d'information, etc.).

III.2.3.2. La traçabilité des opérations

Le système informatique doit être muni de fonction de journalisation qui enregistre toutes les opérations en respectant un format qui permet de les identifier à travers l'horodatage (heure et date), l'intitulé de la tâche effectuée et autres informations utiles.

III.2.3.3. La conservation des données informatiques

La conservation des données informatiques consiste à la sauvegarde et à l'archivage des données comptables.

III.2.3.3.1. La sauvegarde des données informatiques

La sauvegarde périodique des données informatiques, à savoir les données comptables et paramètres, est indispensable. Le système informatique doit être conçu de manière à permettre cette sauvegarde. La pérennité des sauvegardes inclut la nécessité de pouvoir lire leurs supports : une version appropriée de l'application, sur un support approprié, doit être sauvegardée afin de pouvoir permettre cette lecture. La structure des fichiers sauvegardés doit être décrite.

Les procédures de secours et de sauvegarde doivent être prévues et disponibles afin d'assurer la continuité de l'exploitation en cas de difficultés graves dans le fonctionnement du système d'information.

Par ailleurs, les incidents informatiques doivent être tracés et notifiés aux acteurs. Les incidents informatiques doivent faire l'objet d'un archivage spécifique.

III.2.3.3.2. L'archivage

Le système informatique doit prévoir une conservation de l'historique détaillé de toutes les transactions. Cette conservation est désignée sous le vocable de « archivage ». En effet, l'archivage porte sur l'ensemble des fichiers des données comptables immatérielles, les livres

comptables obligatoires et les pièces justificatives immatérielles d'origine, créées par le système de traitement.

Egalement, les dysfonctionnements constatés et les points d'amélioration relevés doivent pouvoir être tracés et archivés.

III.3. L'évaluation du dispositif de contrôle interne comptable en milieu informatisé

Pour l'amélioration du dispositif de contrôle interne comptable en milieu informatisé, il est mis en place un système d'évaluation réalisé par les intervenants habilités dans le système et par les différents auditeurs.

III.3.1. Le diagnostic du système informatique comptable

C'est l'évaluation qui est faite par les utilisateurs et les administrateurs. Cette évaluation qui est permanente est fondée sur :

- les constats de l'encadrement des services lors de la mise en œuvre du plan de contrôle interne ;
- la détection d'anomalies lors des contrôles des agents (autocontrôles).

A côté de cette évaluation opérationnelle assurée par les personnes chargées des opérations courantes, il y a les audits, notamment les audits informatiques.

III.3.2. L'audit du système informatique comptable

Le niveau d'évaluation du système informatique comptable ultime est assuré par l'audit aussi bien interne qu'externe. A ce niveau, l'audit informatique, et notamment l'audit des applications, est le moyen le plus efficace pour maîtriser les principaux processus de l'organisation.

Ainsi, les acteurs habilités pour ces genres d'audit peuvent être les informaticiens internes (DI et DGSI) qui travaillent régulièrement sur les applications ou les logiciels.

Par ailleurs, il peut s'agir des experts en informatiques extérieurs à la structure auditée. Un dispositif d'audit informatique indépendant des acteurs du système informatique, doit être organisé, évaluant périodiquement le contrôle interne informatique. Il a, notamment pour but d'évaluer la qualité du diagnostic des acteurs du système informatique comptable. Cet audit

doit répondre aux normes professionnelles communément admises dans le secteur de l'audit du système informatique comptable.

CONCLUSION

Conçu au départ pour prémunir les entreprises privées de scandales financiers, le contrôle interne se positionne actuellement dans l'administration publique comme un outil de prévention et de pilotage.

Distinct de certaines notions voisines telles que le contrôle de gestion, l'audit et l'inspection, le contrôle interne comptable qu'il soit réalisé en milieu informatisé ou non, vise l'atteinte des objectifs de qualité comptable de l'Etat, par la maîtrise des risques en les ramenant à des niveaux acceptables.

Pour ce faire, l'organisation doit mettre en place un système de recensement, d'évaluation et de hiérarchisation des risques, en l'adaptant à la nature et au volume de ses opérations afin d'appréhender les risques de différentes natures auxquels ces opérations les exposent.

En effet, la mise en place de ce dispositif exige des structures comptables l'élaboration ou l'actualisation de leurs manuels de procédures, des cartographies des risques, des référentiels de contrôle interne par risque et etc. d'une part, et la fiabilisation des systèmes informatique utilisés d'autre part.

Pour être efficace, c'est-à-dire répondre aux objectifs pour lesquels il a été mis en place, ce dispositif doit être l'affaire de tout le personnel. Les responsables et le personnel doivent veiller à garder un niveau de compétence qui leur permette de comprendre toute l'importance d'élaborer, de mettre en œuvre et de maintenir un bon contrôle interne ainsi que de s'acquitter de leurs tâches en vue de réaliser les objectifs généraux du contrôle interne comptable et la mission de l'organisation.

ANNEXE :

Evaluation des dispositifs existants du contrôle interne

ENVIRONNEMENT DU CONTROLE

Éléments clés CI	Existence		Référence des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observation
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

EVALUATION DES RISQUES

Eléments clés CI	Existence		Reference des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

ACTIVITES DE CONTROLE

Eléments clés CI	Existence		Reference des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

INFORMATION ET COMMUNICATION

Éléments clés CI	Existence		Reference des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

PILOTAGE

Éléments clés CI	Existence		Reference des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages de référence

- COHEN Alain-Gérard, (2008), contrôle interne et audits publics, 2^{ème} édition, lextensoéditions Paris, 218 pages ;
- RENARD Jacques (2010), Théorie et pratique de l’audit interne, 7^{ème} édition ; Edition Eyrolles, 469 pages ;
- Frédéric Bernard et al (2013), Contrôle interne, 4^{ème} édition, maxima, 331 pages ;
- INTOSAI (2004), les lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, 91 pages
- Committee of sponsoring organizations of the Treadway commission (COSO) : Internal control-Integrated Framework, New York, AICPA 1992.

Mémoires

- BITIBALY Sibiri (2019), Master en comptabilité, contrôle, audit : “Evaluation du dispositif de contrôle interne de la phase de mise en paiement de la commande publique à la Paierie Générale”, Université Aube nouvelle, 65 pages ;
- OUEDRAOGO M. Thierry Ismaël (2014), Diplôme d’études supérieures, bancaires et financières : “Cartographie des risques opérationnels liés à la phase comptable du règlement de la commande publique par la Paierie Générale”, COFEB, 52 pages.

**LISTE NOMINATIVE DES MEMBRES DU GROUPE TECHNIQUE CHARGE DE
L'ELABORATION DU REFERENTIEL DU CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DE L'ETAT**

N°	Nom et Prénom (s)	Structure	Contact et adresse e-mail
1	SAVADOGO Jean Noël	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction des Etudes et de la Législation Financière	70 26 54 61 jnoelsavadoغو@yahoo.fr
2	OUEDRAOGO Issouf	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Paierie Générale	70 28 28 65 issouwedrao@yahoo.fr
3	NANA Joachim	Centre National de la Recherche Scientifique et Technologique/Agence Comptable	70 56 45 35 nanajoachimes@yahoo.fr
4	KABRE Olivier	Direction Générale des Affaires Immobilières et de l'Equipe ment de l'Etat /Direction de la Comptabilité des Matières	72 13 20 22 kabret.olivier@yahoo.fr
5	KOUDOU GOU Boukari	Direction Générale des Douanes / Direction de la Comptabilité	70 25 60 99 boukarikoudougou65@gmail.com
6	SOMBOUGMA Michel	Direction Générale des Douanes / Direction de la Comptabilité	70 23 46 83 somboug mamichel@gmail.com
7	SAWADO GO Souleymane	Direction Générale des Impôts / Inspection Technique des Impôts	78 55 11 80 sawas_64@yahoo.fr
8	MILOUNGOU M. Olivier	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Inspection Technique du Trésor	71 52 34 81 o.miloungou@gmail.com
9	TARNAGDA Kassoum	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Inspection Technique du Trésor	70 38 44 06 tarnagdakassoum@gmail.com
10	BITIBALY Sibiri	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Paierie Générale	70 72 70 40 bitibalysibiri11@gmail.com
11	NIKIEMA Yacouba	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Agence Comptable Centrale du Trésor	70 54 51 94 nikiemayack11@yahoo.fr
12	YAMEOGO Kouka	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Agence Comptable Centrale du Trésor	76 57 37 19 koukayam@yahoo.fr
13	ZONGO Issaka	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique /Recette Générale	70 29 28 09 issakazongo43@yahoo.com
14	DRABO Constantin	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction de l'Informatisation du Trésor	70 15 70 17 drconstantin@hotmail.com
15	LOUE Kierra	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction des Etudes et de la Législation Financière	70 64 11 81 belkilo.kl@gmail.com
16	NOMBRE Mariam	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction des Etudes et de la Législation Financière	70 38 37 32 mamsi83@yahoo.fr

N°	Nom et Prénom (s)	Structure	Contact et adresse e-mail
17	BAZIE K. Leonel	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction des Etudes et de la Législation Financière	71 23 42 79 baziekleonel@yahoo.fr
18	ROUAMBA Emmanuel	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction des Etudes et de la Législation Financière	70 31 27 81 wendso200r@gmail.com
19	YAMEOGO/SANOU Fatoumata	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction des Etudes et de la Législation Financière	70 16 19 54 san.fatimate@gmail.com
20	SOUBEIGA Issouf	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique / Direction des Etudes et de la Législation Financière	70 50 40 35 issouf.soubeiga@yahoo.fr