MINISTERE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DE LA PROSPECTIVE

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTION GENERALE DU TRESOR
ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

DIRECTION DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FINANCIERE

BURKINA FASO

Unité-Progrès-Justice

---446

ARRETE N°2022___MEFP/SG/DGTCP/DELF portant guide de contrôle interne comptable des Etablissements Publics de l'Etat.

LE MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PROSPECTIVE

Vu la Constitution ;
Vu la Charte de la Transition du 14 octobre 2022 ;
Vu le Décret n°2022-0924/PRES-TRANS du 21 octobre 2022, portant nomination du Premier Ministre ;
Vu le Décret n°2022-0942/PRES-TRANS/PM du 09 novembre 2022, portant remaniement du Gouvernement;
Vu le Décret n°2022-0767/PRES-TRANS/PM/MEFP du 14 septembre 2022, portant organisation du Ministère de l'Economie, des Finances et de la Prospective ;
Vu la Loi n°010-2013/AN du 30 avril 2010 portant règles de création des catégories d'établissements publics ;
Vu la Loi n°008-2013/AN du 23 avril 2013 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au Burkina Faso ;
Vu la Loi organique n° 073-2015/CNT du 6 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 ;
Sur proposition du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique ;

ARRETE

Article 1 : Le présent arrêté détermine l'objet, le périmètre, les principes et composantes du contrôle interne comptable des Etablissements publics de l'Etat 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 des Etablissements publics de l'Etat s'inspire des référentiels et standards internationaux en la matière.

Article 4 : Le contrôle interne comptable des Etablissements publics de l'Etat est animé par des acteurs de gouvernance, de pilotage et des acteurs opérationnels.

Article 5 : Fait partie intégrante du présent arrêté, le guide de contrôle interne comptable des Etablissements publics de l'Etat joint en annexe.

Article 6 : Le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique, le Directeur Général du Budget, le Directeur Général du Contrôle des Marchés publics et des Engagements Financiers, les Directeurs Généraux et les Comptables en deniers et valeurs des Etablissements publics de l'Etat sont chargés chacun en ce qui le concerne, 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 16 NOV 2022

Ministère de l'Economie, des Finances et de la Prospective * Burkina Faso *
Le Ministre

Aboubakar NACANABO
Chevalier de l'Ordre du Mérite
de l'Economie et des Finances

Ampliations :
- MEFP/CAB
- IGF
- DGB
- DGTCP
- DGCMEF
- DELF
- Tout EPE
- SAD
- J.O.

MINISTERE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DE LA PROSPECTIVE

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTION GENERALE DU TRESOR
ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

DIRECTION DES ETUDES
ET DE LA LEGISLATION FINANCIERE

BURKINA FASO

Unité-Progrès-Justice

---446

ARRETE N°2022___MEFP/SG/DGTCP/DELF portant guide de contrôle interne comptable des Etablissements Publics de l'Etat.

LE MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PROSPECTIVE

Vu la Constitution ;
Vu la Charte de la Transition du 14 octobre 2022 ;
Vu le Décret n°2022-0924/PRES-TRANS du 21 octobre 2022, portant nomination du Premier Ministre ;
Vu le Décret n°2022-0942/PRES-TRANS/PM du 09 novembre 2022, portant remaniement du Gouvernement;
Vu le Décret n°2022-0767/PRES-TRANS/PM/MEFP du 14 septembre 2022, portant organisation du Ministère de l'Economie, des Finances et de la Prospective ;
Vu la Loi n°010-2013/AN du 30 avril 2010 portant règles de création des catégories d'établissements publics ;
Vu la Loi n°008-2013/AN du 23 avril 2013 portant code de transparence dans la gestion des finances publiques au Burkina Faso ;
Vu la Loi organique n° 073-2015/CNT du 6 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 ;
Sur proposition du Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique ;

ARRETE

Article 1 : Le présent arrêté détermine l'objet, le périmètre, les principes et composantes du contrôle interne comptable des Etablissements publics de l'Etat 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 des Etablissements publics de l'Etat s'inspire des référentiels et standards internationaux en la matière.

Article 4 : Le contrôle interne comptable des Etablissements publics de l'Etat est animé par des acteurs de gouvernance, de pilotage et des acteurs opérationnels.

Article 5 : Fait partie intégrante du présent arrêté, le guide de contrôle interne comptable des Etablissements publics de l'Etat joint en annexe.

Article 6 : Le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique, le Directeur Général du Budget, le Directeur Général du Contrôle des Marchés publics et des Engagements Financiers, les Directeurs Généraux et les Comptables en deniers et valeurs des Etablissements publics de l'Etat sont chargés chacun en ce qui le concerne, 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 16 NOV 2022

Ministère de l'Economie, des Finances et de la Prospective
Le Ministre
Burkina Faso

Aboubakar NACANABO
Chevalier de l'Ordre du Mérite
de l'Economie et des Finances

Ampliations :
- MEFP/CAB
- IGF
- DGB
- DGTCP
- DGCMEF
- DELF
- Tout EPE
- SAD
- J.O.

MINISTERE DE L'ECONOMIE,
DES FINANCES ET DE LA PROSPECTIVE

SECRETARIAT GENERAL

DIRECTION GENERALE DU TRESOR
ET DE LA COMPTABILITE PUBLIQUE

BURKINA FASO

Unité-Progrès-Justice

GUIDE DE CONTRÔLE INTERNE COMPTABLE DES ETABLISSEMENTS PUBLICS DE L'ETAT

2022

TABLE DES MATIERES

I. GENERALITES SUR LE CONTROLE INTERNE COMPTABLE 2

I.1. APERÇU SUR LE CONTROLE INTERNE ET CERTAINES NOTIONS VOISINES 2
I.2.1. DEFINITION DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 4
I.2.2. OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 5
I.2.2.2. OBJECTIF SPECIFIQUE 6
I.2.3. COMPOSANTES ET PRINCIPES DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 9
I.2.4. PERIMETRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 9
I.2.5. LIMITES DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 9
I.2.5.2. DYSFONCTIONNEMENT 10
I.2.5.3. COLLUSION 10

II. DEMARCHE GENERALE DE MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 10

II.1. ACTEURS DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 10
II.1.1. ACTEURS DE GOUVERNANCE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 11
II.1.2. ACTEURS DE PILOTAGE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 12
II.1.3. ACTEURS OPERATIONNELS 12
II.1.3.1. ORDONNATEUR DU BUDGET 12
II.1.3.2. COMPTABLE EN DENIERS ET EN VALEURS 12
II.1.3.3. COMPTABLE DES MATIERES 12
II.1.3.4. COLLABORATEURS 12
II.2. OUTILS DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE 13
II.2.1. REFERENTIELS DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE 13
II.2.2. CARTOGRAPHIE DES CONTROLES COMPTABLES 14
II.2.3. ORIENTATIONS NATIONALES 14
II.2.4. CARTOGRAPHIE DES RISQUES COMPTABLES 14
II.2.5. PLAN DE MITIGATION DES RISQUES COMPTABLES 14
II.2.6. PLAN ANNUEL DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE 15
II.3. GESTION DES RISQUES COMPTABLES 15
II.3.1. ELABORATION DE LA CARTOGRAPHIE DES CYCLES ET PROCESSUS COMPTABLES DE L'ETABLISSEMENT PUBLIC DE L'ETAT 15
II.3.1.1. CYCLE COMPTABLE 15
II.3.1.2. PROCESSUS COMPTABLE 16
II.3.1.3. PROCEDURE COMPTABLE 16
II. 3.1.4. TACHE 16
II. 3.1.5. OPERATION COMPTABLE 16
II.3.2. IDENTIFICATION DES RISQUES COMPTABLES INHERENTS 18
II.3.2.1. DEFINITION DU RISQUE 18
II.3.2.2. IDENTIFICATION DES RISQUES 18
II.3.3. HIERARCHISATION DES RISQUES COMPTABLES INHERENTS 18
II.3.4. EVALUATION DES DISPOSITIFS DE CONTROLE INTERNE EXISTANTS 22
II.3.5. DETERMINATION DES RISQUES RESIDUELS 24
II.3.6. CARTOGRAPHIE DES RISQUES COMPTABLES 25
II.3.7. PLAN DE MITIGATION DE RISQUES 25
II.3.8. REFERENTIEL DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE PAR RISQUE MAJEUR 27

II.4. LEVIERS DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 27
II. 4.1. ORGANISATION DE LA FONCTION COMPTABLE 27
II.4.1.1. ORGANISATION STRUCTUREE 27
II.4.1.1.1. DEFINITION ET ATTRIBUTION CLAIRE ET PRECISE DES TACHES 28
II.4.1.1. 2. SEPARATION DES TACHES 28
II.4.1.2. POINTS DE CONTROLE 29
II.4.1.2.1. CONTROLE DE PREMIER NIVEAU 29
II.4.1.2.2. CONTROLE DE DEUXIEME NIVEAU 31
II.4.1.3. SECURITE DES FONDS, VALEURS ET BIENS 31
II.4.2. DOCUMENTATION DE L'ORGANISATION, DES PROCEDURES ET DES RISQUES COMPTABLES 31
II.4.2.1. GUIDES DE PROCEDURES 31
II.4.2.2. ORGANIGRAMME FONCTIONNEL 32
II.4.3. TRAÇABILITE DES ACTEURS ET DES OPERATIONS COMPTABLES 33
II.4.3.1. TRAÇABILITE DES ACTEURS 33
II.4.3.2. TRAÇABILITE DES OPERATIONS 33
II.5. EVALUATION DU DISPOSITIF DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE 33
II.5.1. EVALUATION PAR LES ACTEURS INTERNES A L'EPE 33
II.5.1.1. AUTO-EVALUATION PAR LES ACTEURS DE LA FONCTION COMPTABLE 33
II.5.1.2. SUIVI-EVALUATION PAR LE CHARGE DU CONTROLE INTERNE 34
II.5.2. EVALUATION PAR LES ACTEURS EXTERNES 34
II.5.2.1. CORPS ET ORGANES DE CONTROLE ADMINISTRATIF 34
II.5.2.2. COUR DES COMPTES 34
II.5.2.3. ORGANISMES PROFESSIONNELS D'AUDIT 35

III. DEMARCHE DE MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE 35

III.1. SYSTEMES INFORMATIQUES DE TENUE DE LA COMPTABILITE DE L'ETABLISSEMENT PUBLIC DE L'ETAT 35
III.1.1. NOTION DE SYSTEME INFORMATIQUE COMPTABLE 35
III.1.2. PROCEDURE D'ENREGISTREMENT COMPTABLE DANS LE SYSTEME INFORMATIQUE 36
III.2. DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE 36
III.2.1. ORGANISATION EN MILIEU INFORMATISE 36
III.2.2. DOCUMENTATION EN MILIEU INFORMATISE 37
III.2.3. TRAÇABILITE EN MILIEU INFORMATISE 38
III.2.3.1. TRAÇABILITE DES OPERATIONNELS 38
III.2.3.2. TRAÇABILITE DES OPERATIONS 38
III.2.3.3. CONSERVATION DES DONNEES INFORMATIQUES 38
III.2.3.3.1. SAUVEGARDE DES DONNEES INFORMATIQUES 38
III.2.3.3.2. ARCHIVAGE 39
III.3. EVALUATION DU DISPOSITIF DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE 39
III.3.1. DIAGNOSTIC DU SYSTEME INFORMATIQUE COMPTABLE 39
III.3.2. AUDIT DU SYSTEME INFORMATIQUE COMPTABLE 39

SIGLES ET ABREVIATIONS

CIC	:	Contrôle Interne Comptable
COSO	:	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
DGSI	:	Direction Générale des Services Informatiques
DGTCP	:	Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique
DIT	:	Direction de l'Informatisation du Trésor
EPE	:	Etablissements Publics de l'Etat
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
OF	:	Organigramme Fonctionnel
UEMOA	:	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

La bonne gouvernance est cruciale pour assurer durablement la stabilité macroéconomique et une croissance de qualité. A cet effet, la gestion saine des finances publiques en est un aspect essentiel.

Ainsi, la gestion des finances publiques au Burkina Faso a connu de profondes réformes successives depuis plusieurs années jusqu'à l'internalisation du nouveau cadre harmonisé des finances publiques de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA). L'amélioration de la performance a toujours été au centre de ces différentes réformes.

Aussi, les réformes consacrées par ce nouveau cadre harmonisé des finances publiques nécessitent un important changement de pratiques et de méthodes comptables pour le secteur public (Etat et autres organismes publics), en vue de répondre aux besoins d'un environnement de plus en plus exigeant en termes d'informations financières sincères, fiables et consolidées.

Cela nécessite au préalable la mise en place d'un dispositif de fiabilisation du processus de production des données comptables des organismes publics, en l'occurrence le contrôle interne comptable.

A ce titre, le présent guide est adopté pour orienter la mise en œuvre du contrôle interne comptable au sein des Etablissements Publics de l'Etat (EPE) soumis aux règles de la comptabilité publique.

Il s'articule autour des points suivants :

- généralités sur le contrôle interne comptable ;
- démarche générale de mise en œuvre du contrôle interne comptable ;
- démarche de mise en œuvre du contrôle interne comptable en milieu informatisé.

I. GENERALITES SUR LE CONTROLE INTERNE COMPTABLE

Ces généralités portent sur le cadre conceptuel du contrôle interne comptable (CIC).

I.1. Aperçu sur le contrôle interne et certaines notions voisines

Le contrôle interne n'est pas à confondre avec certaines notions voisines.

I. 1. 1. Audit interne et contrôle 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 »[1].

L'audit interne est donc l'évaluation du dispositif de contrôle interne, en vue de sa constante amélioration.

I. 1. 2. Contrôle de gestion et contrôle interne

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), par l'utilisation des outils, notamment :

- l'analyse des coûts ;
- les techniques de planification et documents budgétaires ;
- les indicateurs et tableaux de bord ;
- l'analyse comparative.

[1] Guide français du contrôle interne comptable et financier dans le secteur public local.

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 interne[2].

I. 1. 3. Inspection et contrôle interne

L'inspection est une activité ponctuelle qui obéit principalement 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 effectuée à la demande d'une autorité supérieure et est extérieure à l'entité ou au service vérifié. Elle oppose deux (02) acteurs : 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 les notions voisines.

[2] Définition tirée du manuel de contrôle interne de Genève.

Tableau 1 : Comparaison des différents types de contrôle

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

Sources : *Inspiré de « Contrôle interne et audits publics » de COHEN Alain Gérard (2008), 2è édition, lextensoédition Paris, 218 pages.*

I.2. Contrôle interne comptable

I.2.1. Définition du contrôle interne comptable

Le CIC fait partie du contrôle interne en général qui est un dispositif permanent dont le but est de s'assurer du bon fonctionnement d'une entité en minimisant les risques de non atteinte de ses objectifs.

Aussi, le CIC est défini dans le guide de contrôle interne comptable de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) en ces termes : « le contrôle interne comptable recouvre l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, mis en œuvre par l'ensemble

des acteurs, pour maîtriser le fonctionnement des activités financières[3] de l'Etat et donner une assurance raisonnable sur la qualité des comptes, c'est-à-dire, leur fidélité à la réalité économique, patrimoniale et financière ». Cette définition s'applique, également, aux autres organismes publics, notamment les EPE.

I.2.2. Objectifs du contrôle interne comptable

Les objectifs du contrôle interne comptable sont constitués d'objectifs généraux et d'un objectif spécifique.

I.2.2.1. Objectifs généraux

Les objectifs généraux du CIC découlent de ceux du contrôle interne. Ces objectifs généraux sont distincts mais interdépendants.

Selon les lignes directrices de l'International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)[4] GOV 9100 sur les normes de contrôle interne, les objectifs généraux du contrôle interne sont les suivants :

- **exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces :** ces opérations doivent être cohérentes avec la mission de la structure ;
- **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'Etablissement Public de l'Etat (éléments matériels, ressources humaines, image de l'administration publique, etc.) ce

[3] Toutes les activités financières de l'EPE ont un impact sur la comptabilité.

[4] Organisation autonome, indépendante, professionnelle et apolitique qui offre aux auditeurs publics un forum de discussion permettant de s'informer sur les dernières évolutions dans le domaine de l'audit.

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, l'objectif poursuivi est la qualité comptable qui prend en compte les principaux points suivants :

- **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'Etablissement Public 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. Il a également pour finalité d'optimiser la gestion des ressources mises à disposition pour la réalisation des objectifs 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.2.2.2. Objectif spécifique

Le contrôle interne comptable est mis en place afin d'atteindre l'objectif spécifique qui est la 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'Etablissement Public de l'Etat, et lisibles, dans la mesure où ces comptes apportent aux décideurs une information fiable et pertinente.

L'objectif de qualité comptable se décline en différents critères opérationnels de qualité comptable consignés dans le tableau ci-dessous.

Tableau 2 : Critères de qualité comptable

Critère	Définition	Application à la comptabilité générale
Réalité	Inscription des opérations réelles	Les éléments d'actif et de passif, les engagements ainsi que les charges et les produits existent et sont bien rattachés à l'Etablissement Public de l'Etat. **Exemple de risque** : existence à l'actif du bilan d'une immobilisation corporelle non contrôlée par l'Etablissement Public de l'Etat.
Justification	Existence de pièces probantes	Les éléments comptabilisés sont correctement justifiés par une pièce probante ou un inventaire. **Exemple de risque :** une écriture comptable n'est justifiée par aucune pièce.
Présentation et bonne information	Présentation structurée selon les règles de tenue définies dans les référentiels	Les éléments comptabilisés sont décrits de manière claire, intelligible et lisible, appuyés par des documents et pièces archivés et accessibles. **Exemple de risque** : des écritures comptables sont passées sans libellé.
Sincérité	Traduction de la réalité et de l'importance des éléments comptabilisés par l'application des règles de comptabilité	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. **Exemple de risque :** le montant des écritures de provision n'est pas évalué au cas par cas.
Exactitude	Correcte évaluation des engagements, des paiements, des encaissements et des consommations des autorisations d'emplois	Les éléments comptabilisés sont correctement évalués et chiffrés. **Exemple de risque :** liquidation incorrecte amenant l'Etablissement Public de l'Etat à payer plus que la facture d'un fournisseur.

Critère	Définition	Application à la comptabilité générale
Totalité	Enregistrement de l'intégralité des opérations comptables	Tous les biens, droits et obligations en charges et produits de l'Etablissement Public de l'Etat sont comptabilisés. **Exemple de risque :** une prestation n'est pas facturée.
Non-compensation	Aucune contraction entre opérations comptables	Les biens, droits et obligations, charges et produits de l'Etablissement Public de l'Etat sont comptabilisés sans contraction entre eux. **Exemple de risque :** une commande de bien à un tiers qui est par ailleurs redevable d'une prestation de l'Etablissement Public de l'Etat aboutit à une seule opération comptable.
Imputation	Attribution d'éléments de classification	Les biens, droits et obligations, charges et produits, de l'Etablissement Public 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'Etablissement Public 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.

Source : *Référentiel de contrôle interne comptable de l'Etat.*

I.2.3. Composantes et principes du contrôle interne comptable

Le référentiel Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) 2013 découpe les éléments du contrôle interne en cinq (05) composantes déclinées en dix-sept (17) principes structurants. Ces composantes et principes adaptés au cas des EPE sont présentés dans le tableau 3 en annexe.

I.2.4. Périmètre du contrôle interne comptable

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

La fonction comptable de l'Etablissement Public 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.

Dans une comptabilité en droits constatés, le fait générateur, c'est-à-dire la naissance de la dette ou de la créance, est constaté chez l'ordonnateur. Sont, toutefois, 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. 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.2.5. 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'un EPE, en raison de l'existence d'un certain nombre de limites. Ces limites sont le jugement, le dysfonctionnement et la collusion.

I.2.5.1. 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.2.5.2. 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.2.5.3. 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.

II. DEMARCHE GENERALE DE MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE

La démarche de mise en œuvre du contrôle interne comptable au sein d'un EPE comporte l'identification des acteurs, la détermination 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. Acteurs du contrôle interne comptable

Le contrôle interne comptable au sein de l'EPE est l'affaire de tous, des acteurs de gouvernance, en passant par le pilotage jusqu'à l'ensemble des responsables opérationnels et leurs collaborateurs.

II.1.1. Acteurs de gouvernance du contrôle interne comptable

Les acteurs de gouvernance du CIC sont ceux qui orientent et accompagnent le processus de mise en œuvre du CIC. Ils sont situés à deux (02) niveaux.

Au premier niveau, il y a l'Assemblée Générale des Etablissements Publics de l'Etat (AG/EPE) et la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique.

L'Assemblée Générale des Etablissements Publics de l'Etat qui réunit annuellement l'ensemble des acteurs intervenant dans la chaine financière des EPE est présidée par le premier Ministre par délégation.

Elle définit la stratégie de déploiement ou de renforcement de la démarche de CIC au sein des EPE. A cet effet, elle arrête les grandes orientations à suivre, priorise les risques identifiés, valide les documents de pilotage (cartographie des risques et plan d'actions) et s'assure de leur mise en œuvre. Elle a vocation à constituer un espace d'échanges et de décisions autour des différents chantiers de renforcement du CIC.

Quant à la Direction Générale du Trésor et de la Comptabilité Publique, elle assure la coordination des actions de maitrise des risques favorisant ainsi la prise de décision et la transparence du processus comptable.

Le Directeur Général du Trésor et de la Comptabilité Publique veille à la qualité du reporting des activités de contrôle interne comptable, analyse les données transmises par les différents conseils d'administration et dresse un bilan de la maîtrise des risques au sein des EPE qu'il soumet à l'AG/EPE.

Le deuxième niveau de gouvernance du CIC est assuré par le conseil d'administration de l'EPE. Le conseil d'administration de l'EPE a la faculté de procéder aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns. Il peut, à ce titre, vérifier auprès de la direction générale de l'EPE que les dispositifs de contrôle sont de nature à assurer la fiabilité de l'information financière.
Il s'assure, notamment :

- de l'existence d'un dispositif d'identification des risques ;
- de la formalisation et de la diffusion des procédures comptables ;
- de la conservation et de la sécurité des informations ;
- de l'enregistrement adéquat des opérations majeures.

II.1.2. Acteurs de pilotage du contrôle interne comptable

C'est le premier responsable de l'EPE (Directeur Général ou assimilé). A ce titre, il développe une politique managériale, notamment dans le domaine de la gestion financière, de la gestion des ressources humaines, de l'organisation des conditions de travail, des investissements et des systèmes d'informations et de communication.

Le premier responsable est chargé de la maîtrise des risques au sein de l'EPE. Pour ce faire, il dispose d'un chargé de contrôle interne qui lui rend compte.

II.1.3. Acteurs opérationnels

Il s'agit de l'ordonnateur, du comptable en deniers et en valeurs, du comptable des matières et de leurs collaborateurs.

II.1.3.1. Ordonnateur du budget

Il prescrit l'exécution des opérations de recettes, de dépenses et ordonne le mouvement des matières au sein de l'EPE.

II.1.3.2. Comptable en deniers et en valeurs

C'est l'acteur principal de la fonction comptable au sein de l'EPE. Il est chargé d'exécuter les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie de l'EPE et de rendre compte de sa gestion. A cet effet, le comptable en deniers et en valeurs assure, par ses contrôles, la qualité des comptes de l'établissement.

II.1.3.3. Comptable des matières

C'est l'acteur en charge de la gestion des matières de l'EPE. Il participe à la sécurisation des biens publics à travers le suivi et le contrôle des mouvements des biens meubles et immeubles appartenant à l'EPE. A ce titre, il doit veiller à la qualité de l'information transmise au comptable en deniers et en valeurs.

II.1.3.4. Collaborateurs

Il s'agit du personnel des services ordonnateurs et comptables. Ce personnel s'approprie le contrôle interne dans les différents postes de travail et le fait vivre. Il est l'acteur essentiel du

dispositif puisque chacun, dans son poste de travail, est responsable de la maitrise de ses activités au regard des objectifs qui lui sont fixés.

II.2. Outils de contrôle interne comptable

Les principaux outils du CIC sont les référentiels de contrôle interne comptable, la cartographie des contrôles comptables, les orientations nationales, la cartographie des risques comptables, le plan de mitigation des risques comptables et le plan annuel de contrôle interne comptable.

II.2.1. 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. 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 nommer 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. Ils 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 (03) leviers du contrôle interne (« Organisation», « Documentation » et « Traçabilité »).

II.2.2. Cartographie des contrôles comptables

La cartographie des contrôles comptables présente, par processus, les contrôles de supervision à exercer par le comptable et les services de l'ordonnateur. Elle liste les outils informatiques ou tous supports 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.

II.2.3. Orientations nationales

Les orientations nationales sont définies par le cadre juridique (la loi portant code de transparence dans la gestion des finances publiques, le règlement général sur la comptabilité publique, le régime financier et comptable des EPE, les circulaires budgétaires, les circulaires sur la comptabilité publique, l'instruction comptable des EPE, délibérations CA, lettres circulaires, instructions du DGTCP etc.) en vue de couvrir les risques opérationnels majeurs.

En outre, les orientations (recommandations de l'AG/EPE, ...) peuvent découler des instances de gouvernance.

II.2.4. 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 maitrise de risques.

II.2.5. Plan de mitigation des risques comptables

Le plan de mitigation des risques comptables ou plan d'actions 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'actions 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.2.6. Plan annuel de contrôle interne comptable

Le plan annuel de contrôle interne comptable matérialise, pour un exercice donné, la politique de contrôle interne comptable définie par la direction générale en fonction de l'appréciation des risques et des enjeux.
Ce plan est établi à partir du plan de mitigation des risques. Il est adopté par le CA de l'EPE en même temps que le budget de l'année.

II.3. 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'Etablissement Public 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.3.1. Elaboration de la cartographie des cycles et processus comptables de l'Etablissement Public 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'EPE.

II.3.1.1. Cycle comptable

Un cycle comptable est défini comme un ensemble cohérent de processus comptables. En effet, l'activité comptable de l'EPE est découpée en cycles homogènes partagés avec les ordonnateurs

ou relevant uniquement des comptables. La fonction comptable comprend les six (06) cycles suivants :

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

II.3.1.2. Processus comptable

Un processus comptable est l'ensemble des procédures réalisées par différents acteurs opérationnels, voire différentes entités opérationnelles (services, bureau comptable matières, régies et postes), 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.3.1.3. 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.

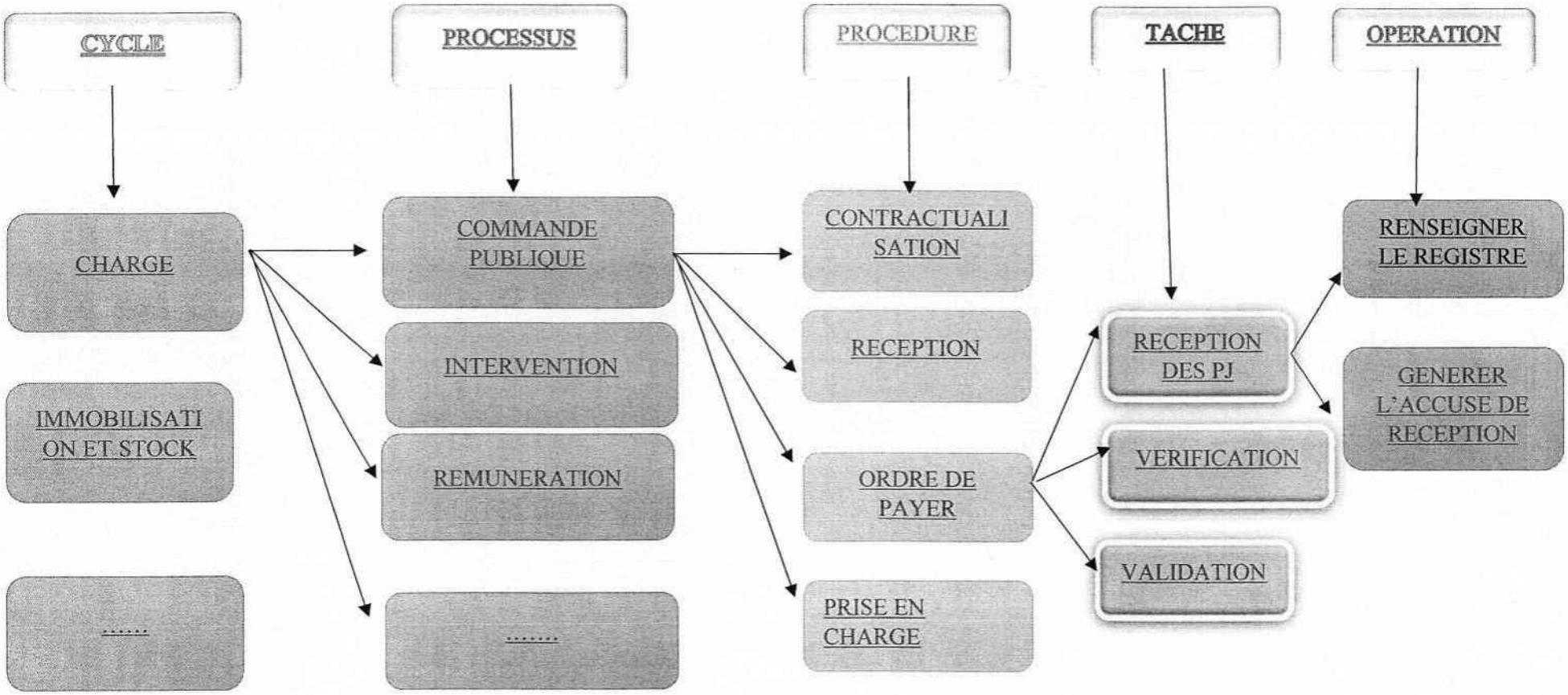
II. 3.1.4. Tâche

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

II. 3.1.5. Opération comptable

L'opération comptable est constituée d'un code schéma comptable, d'un libellé de schéma auxquels sont associés un ou plusieurs compte (s) 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 comptabilité à 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.3.2. Identification des risques comptables inhérents

II.3.2.1. Définition du risque

Un risque représente une possibilité qu'un évènement survienne et dont les conséquences sont susceptibles d'affecter les personnes, les actifs, l'environnement, les objectifs de l'EPE ou sa réputation.
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.

II.3.2.2. Identification des risques

L'identification est une étape au cours de laquelle sont recensés les principaux faits menaçant l'atteinte des objectifs relatifs à la qualité de l'information comptable et financière.

A partir des procédures et tâches formalisées ou pas, les acteurs identifient 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.

II.3.3. 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 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.

Criticité (C) = I x P

Tableau 3 : Evaluation des risques

Niveau de gravité/ (I)					
Très grave	4	4	8	12	16
Grave	3	3	6	9	12
Moyen	2	2	4	6	8
Faible	1	1	2	3	4
		1 Très improbable	2 Improbable	3 Probable	4 Très probable

Niveau de probabilité (P)

Ce tableau ci-dessus 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 4 : Côte des risques

Description	Code de couleurs
Risque critique	12 à 16
Risque majeur	8 à 11
Risque modéré	4 à 7
Risque faible	1 à 3

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.

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 économiques ;
  - 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.
    - Conséquence non financière : 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.3.4. Evaluation des dispositifs de contrôle interne existants

L'évaluation des dispositifs de contrôle interne existants consiste d'une part, à s'assurer de l'existence des éléments relatifs aux cinq (05) composantes du contrôle interne conformément aux canevas joints 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 5 : 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 élevée induisant une probabilité du risque faible (ou peu probable) d'occurrence
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 élevée 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 6 : Grille d'évaluation de la protection

Niveau	Qualité de la protection	Commentaire sur le CIC
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 comptable 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) élevé 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 comptable, qui définit la qualité, l'efficacité, la pertinence, la fiabilité, et l'efficience du dispositif de contrôle interne comptable mise place et selon un code couleur lié à sa gravité, s'obtient par la multiplication de la prévention par la protection.

$$M = Pv \times Pt$$

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 7 : Cotation du niveau de maturité du CIC

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 générale pour améliorer de manière continue le dispositif
4	**Evalué** (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/insuffisances dans la traçabilité et le pilotage
2	**Informel** (couleur orange)	Organisation structurée et procédures définies mais non documentées de manière adéquate : carences dans la traçabilité et le pilotage
1	**Non ou peu fiable** (couleur rouge)	Organisation non structurée et procédures non définies : absence de traçabilité et de pilotage

II.3.5. Détermination des risques résiduels

Cette étape vise à apprécier le niveau de maîtrise des risques par la structure afin de déterminer les risques « résiduels » ou « nets » 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 « résiduel » ou risque « net » est défini comme un risque qui subsiste après que toutes les mesures de prévention et de protection aient été prises.

Le risque résiduel (Rr) s'obtient en faisant la différence entre la criticité du risque inhérent et la maturité de la gestion du risque. **Rr = C - M**

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

II.3.6. 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 modèle de canevas d'une cartographie de risques est joint en annexe (tableau 10).

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

II.3.7. Plan de mitigation de risques

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 concernée et consolidé par la direction générale de l'EPE. Il permet :

- de préciser des choix stratégiques retenus par l'EPE (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 de mitigation de risques**

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 collaborateurs 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 ce dernier 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 conformément au tableau 11 prévu à l'annexe.

II.3.8. Référentiel de contrôle interne comptable par risque majeur

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 comptable. Il est l'outil opérationnel des chargés de contrôle interne comptable et des auditeurs.
Le canevas du référentiel de CIC est prévu au tableau 12 de l'annexe.

II.4. Leviers du contrôle interne comptable

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

II. 4.1. Organisation de la fonction comptable

II.4.1.1. Organisation structurée

La fonction comptable est structurée autour d'un organigramme type 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 15 du décret 2019-0782/PRES/PM/MINEFID du 18 juillet 2019 portant régime financier et comptable des Etablissements Publics de l'Etat, il peut être créé auprès de l'établissement public de l'Etat, sous la responsabilité du comptable principal en deniers et en valeurs, des régies de recettes et des régies d'avances. En outre, certains établissements, en raison de leurs particularités, peuvent être dotés de postes comptables secondaires.

De ce fait, l'information circule de l'agent comptable secondaire et des régisseurs vers le comptable principal qui est seul habilité à donner une imputation définitive aux opérations.
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.4.1.1.1. Définition et attribution claire et précise des tâches

L'EPE doit être organisé de manière à ce que les tâches soient clairement et précisément définies et attribuées aux opérationnels. Aux termes des dispositions de l'article 5 de l'arrêté n°2012-107/MEF/SG/DGTCP/DELF du 23 mars 2012, portant organisation type des agences comptables au sein des Etablissements Publics de l'Etat et des autres organismes publics, les agences comptables comprennent un service de la recette, un service de la dépense et un service de la comptabilité. Chaque service est organisé en postes de travail comprenant des tâches.

Par ailleurs, l'article 8 de l'arrêté 2017-302/MINEFID/SG/DGAIE du 24 juillet 2017 portant création, attributions, organisation et fonctionnement des bureaux comptables matières de l'Etat et des autres organismes publics dispose que, le bureau comptable matière principal comprend un service des magasins et un service de suivi des matières.

Chaque tâche est attribuée à un opérationnel et à un ou plusieurs suppléants.

La définition et l'attribution claires et précises des tâches exigent que l'EPE se dote d'un répertoire de fiches de description des postes de travail. La fiche de description de poste (le modèle de cette fiche est joint en annexe) 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'EPE vis-à-vis des tiers, notamment en précisant les délégations.

II.4.1.1. 2. Séparation des tâches

L'organisation mise en place 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 évènement.

II.4.1.2. 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 ;
- toutes les opérations régulières et appropriées soient prises en considération ;
- les erreurs de décision et d'exécution soient détectées dans les meilleurs délais.

Ces contrôles sont des opérations relevant d'une tâche.

II.4.1.2.1. Contrôle de premier niveau

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

❖ **Le contrôle mis en œuvre par les opérationnels**

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'Etablissement Public 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 réalisation 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 à l'acteur suivant de la chaîne de traitement.

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

- la tâche attribuée à un opérationnel est distincte de celle affectée à un autre. Cette attribution est organisée de manière à ce que, tout au long d'un processus, la tâche assurée par un opérationnel s'intègre à celle des autres opérationnels et ne puisse jamais être assurée sans l'intervention de ces autres opérationnels ;
- la tâche réalisée par un opérationnel placé en aval du processus est conditionnée par le contrôle et la validation préalable de la tâche attribuée à l'opérationnel situé en amont ;
- le contrôle exercé par l'opérationnel placé en aval sur la tâche relevant de l'opérationnel situé en amont, est suffisamment pertinent (et sans redondance) pour assurer les objectifs du contrôle interne.

❖ **Le contrôle fait par l'encadrement**

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 (signature) ou rejet :

- par le DG ou assimilé de l'EPE, sur les dossiers de liquidations et d'ordonnancement des dépenses, de liquidations des droits et d'émission des titres de recettes ;
- par le comptable principal en deniers et valeurs et les agents comptables secondaires, sur les opérations initiées par ses collaborateurs ;
- par le comptable des matières, sur les opérations initiées par ses collaborateurs (le magasinier fichiste des matières et le détenteur des matières) ;
- par le comptable principal en deniers et valeurs, sur les opérations des agents comptables secondaires et des régisseurs de recettes et des régisseurs d'avances qui lui sont rattachés ;
- par les agents comptables secondaires, sur les opérations des régisseurs de recettes et des régisseurs d'avances qui leurs sont rattachés.

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

II.4.1.2.2. Contrôle de deuxième niveau

Le contrôle de deuxième niveau ou contrôle de corroboration qui s'effectue par échantillonnage, est exercé a posteriori par une entité n'intervenant pas dans la procédure comptable, en l'occurrence la structure de contrôle interne.

À ce titre, le chargé du contrôle interne de l'EPE s'assure de l'effectivité et de la qualité des contrôles exercés au 1er niveau. La finalité est de confirmer ou non les constats opérés par l'encadrement dans le cadre des contrôles de supervision de 1er niveau sur la base des rapports ou documents produits.

II.4.1.3. Sécurité des fonds, valeurs et biens

Les comptables en deniers et en valeurs et les comptables des matières sont responsables de la garde, de la conservation des fonds, valeurs, titres et biens appartenant ou confiés à l'EPE.

II.4.2. Documentation de l'organisation, des procédures et des risques comptables

Cette documentation est faite à travers les guides de procédures et l'organigramme fonctionnel.

II.4.2.1. Guides de procédures

Les procédures doivent être décrites et établies sous forme physique ou électronique (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.4.2.2. Organigramme fonctionnel

L'organigramme fonctionnel formalise l'organisation de l'entité en se fondant sur les manuels de procédures et la notion de tâche, voire d'opération.

L'organigramme fonctionnel sert à décrire l'organisation d'un service, d'une direction ou de la direction générale de l'EPE. Il consiste à formaliser sur papier la répartition des tâches existantes 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.

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

L'organigramme fonctionnel identifie les niveaux de décision (qui correspondent aux délégations de signature).

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.?).

II.4.3. Traçabilité des acteurs et des opérations comptables

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

II.4.3.1. Traçabilité des acteurs

Les acteurs qui ont réalisés les opérations doivent pouvoir être identifiés sur un support papier ou informatique fiable.

II.4.3.2. Traçabilité des opérations

L'examen des différents documents comptables doit permettre d'identifier les différentes séquences opérationnelles dans l'accomplissement d'une tâche comptable.

II.5. Evaluation du dispositif du contrôle interne comptable

L'évaluation du dispositif du CIC est faite aussi bien par les acteurs internes qu'externes.

II.5.1. Evaluation par les acteurs internes à l'EPE

Cette évaluation se fait de deux (02) manières : l'auto-évaluation par les acteurs de la fonction comptable et le suivi-évaluation par le chargé du contrôle interne.

II.5.1.1. Auto-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 doit permettre d'alimenter la cartographie des risques et le plan d'action. Elle repose essentiellement sur les constats faits par les intervenants (auto-évaluation) et des éléments provenant du contrôle de gestion utiles au renforcement du dispositif du contrôle interne.

II.5.1.2. Suivi-évaluation par le chargé du contrôle interne

Le chargé du contrôle interne doit procéder trimestriellement à l'évaluation du dispositif de contrôle interne. A cet effet, ses travaux d'évaluation prennent en compte les différents résultats de suivi-évaluation réalisés par les opérationnels.
Les différents rapports d'évaluation sont transmis au DG de l'EPE et aux services pour exploitation en vue d'améliorer le dispositif de contrôle interne.

II.5.2. Evaluation par les acteurs externes

Les acteurs externes ne sont 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'EPE. Cependant, ils peuvent contribuer à la réalisation des objectifs de l'EPE ou fournir des informations utiles au contrôle interne comptable.

Ces acteurs sont les corps et organes de contrôles administratifs, la Cour des comptes et les organismes professionnels d'audit.

II.5.2.1. Corps et organes de contrôle administratif

Les corps et organes 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 au sein de l'EPE. Il s'agit, notamment de l'Autorité Supérieure de Contrôle d'Etat et de lutte contre la Corruption, de l'Inspection Générale des Finances, de l'Inspection Technique du Trésor et de l'Inspection Technique des Services.

II.5.2.2. Cour des comptes

Le dispositif du contrôle interne comptable mis en place au sein de l'EPE est évalué chaque année par la Cour des comptes dans le cadre de sa mission de certification des comptes publics. En effet, la Cour des comptes donne son avis sur le système de contrôle interne comptable et certifie ses comptes annuels. Ses avis peuvent concerner la formalisation du dispositif de CIC au sein de l'EPE, auquel cas, ils feront l'objet d'une intégration dans la cartographie des risques et le plan d'actions.

II.5.2.3. Organismes professionnels d'audit

Les organismes professionnels d'audit peuvent être commis à l'évaluation du fonctionnement du dispositif de contrôle interne comptable d'un EPE. Quel que soit le commanditaire, les conclusions de l'audit sont transmises à la direction générale de l'EPE audité.

III. DEMARCHE DE MISE EN ŒUVRE DU CONTROLE INTERNE COMPTABLE EN MILIEU INFORMATISE

Le contrôle interne comptable en milieu informatisé obéit à une transposition du dispositif de contrôle interne comptable préalablement défini et qui intègre un certain nombre d'exigences de sécurité, de fiabilité et de qualité du système informatique comptable.

III.1. Systèmes informatiques de tenue de la comptabilité de l'Etablissement Public de l'Etat

Un système informatique comptable est développé afin d'automatiser la tenue de la comptabilité de l'Etablissement Public de l'Etat. Ce système doit intégrer les impératifs de contrôle interne comptable.

III.1.1. 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.

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 se matérialise d'abord sous forme d'enregistrement comptable (proposition d'écriture comptable) dont la validation permettra qu'il devienne définitif (écriture comptable définitive).

A l'étape validation, l'écriture provisoire est soit rejetée, soit validée. Après validation, aucune modification de l'écriture comptable définitive n'est possible, sauf rectification par une nouvelle écriture comptable avec référence de l'écriture à rectifier.

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.

III.2. 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.

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 à travers l'octroi de codes d'accès. 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, aux validations et aux 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

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 informatiques 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 sans délai d'une documentation exhaustive et actualisée sous forme de guides d'utilisation dans les conditions propres à assurer la qualité des traitements informatiques.

III.2.3. Traçabilité en milieu informatisé

Le système informatique doit permettre de reconstituer les différentes interventions depuis l'origine d'une écriture comptable à sa validation définitive et vice-versa.

III.2.3.1. Traçabilité des opérationnels

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

III.2.3.2. 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. 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. 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 à travers des supports adaptés et sécurisés. 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. Ils doivent faire l'objet d'un archivage spécifique.

III.2.3.3.2. 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.

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

III.3. Evaluation du dispositif de contrôle interne comptable en milieu informatisé

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

III.3.1. Diagnostic du système informatique comptable

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

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

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. Audit du système informatique comptable

Le niveau d'évaluation ultime du système informatique comptable 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 (service informatique de l'EPE, concepteur de logiciel) qui travaillent régulièrement sur les applications ou les logiciels.

Par ailleurs, il peut s'agir des experts en informatiques extérieurs (Direction de l'Informatisation du Trésor, Direction Générale des Services Informatiques et tout cabinet

d'expertise) 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.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES ET TEXTES DE REFERENCE

- COHEN Alain-Gérard, (2008), contrôle interne et audits publics, 2ème édition, lextensoeditions Paris, 218 pages ;

- RENARD Jacques (2010), Théorie et pratique de l'audit interne, 7ème édition ; Edition Eyrolles, 469 pages ;

- Frédéric Bernard et al (2013), Contrôle interne, 4ème 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;

- Loi organique n°073-2015/CNT du 06 novembre relative aux lois de finances;

- Décret n°2016-598/PRES/PM/MINIFID du 08 juillet 2016 portant règlement général sur la comptabilité publique ;

- Décret n°2016-603/PRES/PM/MINIFID du 08 juillet 2016 portant comptabilité des matières de l'Etat et des autres organismes publics ;

- Décret n°2019-0782/PRES/PM/MINEFID du 18 juillet 2019 portant régime financier et comptable des établissements publics de l'Etat ;

- Arrêté n°2021-243/MINEFID/SG/DGTCP/DELF du avril 2021 portant adoption du référentiel de contrôle interne comptable de l'Etat.

MEMOIRES

- 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.

ANNEXES

TABLEAU 8 : LES CINQ (05) COMPOSANTES ET LES DIX-SEPT (17) PRINCIPES STRUCTURANTS DU CONTROLE INTERNE ADAPTES AUX EPE

Composantes	Principes
Environnement de contrôle	1. L'EPE manifeste son engagement en faveur de l'intégrité et des valeurs éthiques.
	2. Le conseil d'administration fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management (Directeur Général ou assimilés). Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du dispositif de contrôle interne.
	3. Le management (Directeur Général ou assimilé) agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.
	4. L'EPE manifeste son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs.
	5. Afin d'atteindre ses objectifs, l'EPE instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.
Evaluation des risques	6. L'EPE définit les objectifs de façon suffisamment claire pour rendre possible l'identification et l'évaluation des risques susceptibles d'affecter leur réalisation.
	7. L'EPE 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'EPE intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs.
	9. L'EPE identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.
Activités de contrôle	10. L'EPE 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'EPE sélectionne et développe des contrôles généraux informatiques pour faciliter la réalisation des objectifs.
	12. L'EPE 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'EPE obtient ou génère, et utilise, des informations pertinentes et fiables pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.
	14. L'EPE 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'EPE communique avec les tiers sur les points qui affectent le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.

Composantes	Principes
Pilotage	16. L'EPE 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.
	17. L'EPE évalue et communique les faiblesses du contrôle interne en temps voulu aux parties chargées de prendre des mesures correctives, notamment à la DG/EPE et au conseil d'administration, selon le cas.

CANEVAS D'EVALUATION DES DISPOSITIFS EXISTANTS DU CONTROLE INTERNE

ENVIRONNEMENT DU CONTROLE

Eléments clés du CIC	Existence		Référence des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

EVALUATION DES RISQUES

Eléments clés du CIC	Existence		Référence des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

ACTIVITES DE CONTROLE

Eléments clés du CIC	Existence		Référence des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

INFORMATION ET COMMUNICATION

Eléments clés du CIC	Existence		Référence des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

PILOTAGE

Eléments clés du CIC	Existence		Référence des éléments probants	Accessibilité		Appropriation		Mise en œuvre		Observations
	Oui	Non		Oui	Non	Oui	Non	Oui	Non	

TABLEAU 9: 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
							Leviers							
Processus comptable	Enjeux financiers	Acteurs	Risque inhérent	Impacts	Probabilité de survenance	Criticité	Organisation	Documentation	traçabilité	Prévention	Protection	Maturité de la gestion des risques		

TABLEAU 10: CANEVAS DE PLAN DE MITIGATION DES RISQUES

N°	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

TABLEAU 11: CANEVAS DE REFERENTIEL DE CONTROLE INTERNE COMPTABLE PAR RISQUE

RISQUE N°	
Procédure :	
Tâche :	
Opération :	
Objectif :	
Risque :	
Détail composant risque :	**Dispositif de contrôle interne comptable**
Facteurs déclenchants :	**Généralités :**
Evènement :	**Documentation :** **Traçabilité :**
Impacts :	**Organisation :** **Mesures de contrôles proposées :**

FICHE DE POSTE DE TRAVAIL

- **Position dans l'organisation**

Poste	
Date de création	
Catégorie professionnelle requise	
Responsable hiérarchique	

- **Contenu du poste**

1. Mission (S)

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

2. Tâche (S)

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

3. Moyens à la disposition du poste

Moyens matériels	
Moyens humains	
Moyens financiers	

4. Profil du titulaire du poste (compétences)

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

TABLEAU 12: 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