

LES RISQUES « MAJEURS » CHEZ LE COMPTABLE

Ce **Référentiel de Contrôle Interne** présente les risques majeurs du processus « Parc Immobilier » existant du côté du comptable public. Ils ont été identifiés par des comptables réunis dans le cadre d'un groupe de travail organisé par le bureau CL1B en 2012.

Ces risques sont au nombre de 7 et relèvent de 3 procédures.

➤ Procédure 1 : réception et détention de biens immobiliers

Risque 1 : les biens acquis à titre gratuit ne sont pas enregistrés

➤ Procédure 2 : inventaire

Risque 2 : carence dans la constatation de la mise en service des biens

Risque 3 : carence dans le traitement des frais d'études et d'insertion

Risque 4 : comptes 454 et 458 non soldés (dans le cadre des opérations pour compte de tiers et des opérations sous mandat)

Risque 5 : discordance entre l'inventaire, l'état de l'actif et la comptabilité

Risque 6 : carence dans la comptabilisation des amortissements et dépréciations

➤ Procédure 3 : sortie des biens immobiliers

Risque 7 : sortie de biens à titre gratuit non enregistrée en comptabilité

Index

Procédure 1 : réception et détention des biens immobiliers.....	3
RISQUE 1 : les biens acquis à titre gratuit ne sont pas enregistrés.....	3
Procédure 2 : inventaire.....	6
RISQUE 2 : carence dans la constatation de la mise en service des biens.....	6
RISQUE 3 : carence dans le traitement des frais d'études et des frais d'insertion	9
RISQUE 4 : comptes 454 et 458 non soldés (dans le cadre des opérations pour compte de tiers et des opérations sous mandat).....	11
RISQUE 5 : discordance entre l'inventaire, l'état de l'actif et la comptabilité.....	14
RISQUE 6 : carence dans la comptabilisation des amortissements et dépréciations.....	16
Procédure 3 : sortie des biens immobiliers.....	19
RISQUE 7 : sortie de biens à titre gratuit non enregistrée en comptabilité.....	19
RISQUE 8 : enregistrement comptable erroné des sorties à titre onéreux.....	23

Procédure 1 : réception et détention des biens immobiliers

Cette procédure concerne la gestion comptable des acquisitions à titre gratuit ainsi que la gestion comptable des acquisitions à titre onéreux.

RISQUE 1 : les biens acquis à titre gratuit ne sont pas enregistrés

Type : Majeur	
Procédure : Réception et détention des biens immobiliers	
Tâche : Gestion comptable des acquisitions à titre gratuit	
Opération : Enregistrement des acquisitions à titre gratuit en comptabilité	
Objectif : Réalité	
Risque : Les biens acquis à titre gratuit (par opérations d'ordre non budgétaires) ne sont pas enregistrés en comptabilité	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p>Facteurs déclenchant :</p> <ul style="list-style-type: none"> Opération d'ordre non budgétaire Il s'agit de biens entrant dans le patrimoine de la collectivité par opérations d'ordre non budgétaires : dotation ou apport, bien affecté, mis à disposition, reçu en affermage ou concession, retour de bien affecté, mis en concession affermage, ou mis à disposition. Absence d'information entre l'ordonnateur et le comptable. L'ordonnateur n'informe pas le comptable de l'acquisition du bien Carence dans la formation des agents les pièces sont transmises mais les agents méconnaissent les différentes écritures devant être passées, à partir de ces pièces). 	<p>Généralités :</p> <p>Les acquisitions de biens ayant une conséquence budgétaire sont comptabilisées après la prise en charge des mandats et, le cas échéant, des titres.</p> <p>Les biens entrant dans le patrimoine de la collectivité par opérations d'ordre non budgétaires ne sont portés à la connaissance du comptable que par la transmission d'informations par l'ordonnateur : certificat administratif accompagné d'une décision¹..</p> <p>! Les subventions en nature, dons et legs ainsi que les acquisitions à l'euro symbolique sont des opérations d'ordre budgétaires.</p> <p>L'entrée dans le patrimoine de la collectivité d'un bien par opération d'ordre non budgétaire, outre le débit du compte 21XX, peut générer des opérations connexes qui sont enregistrées par le comptable :</p> <ul style="list-style-type: none"> – Transfert des amortissements, – Transfert de la subvention afférente au bien, – Transfert des reprises de subvention (en cas de subvention transférable), – Transfert éventuel de l'emprunt ayant financé

1 Décision : terme générique. Les décisions selon la nature juridique de l'entrée du bien dans le patrimoine de la collectivité sont des délibérations, des PV de mise à disposition, arrêtés...

	<p>le bien ou constatation au compte 16X de la dette.</p> <p>Il est recommandé au comptable de formaliser une procédure de transmission des informations relatives à ces acquisitions avec l'ordonnateur.</p>
<p>Événement :</p> <p>Les biens acquis par opérations d'ordre non budgétaires ne sont pas enregistrés en comptabilité.</p>	<p>Documentation :</p> <p>Diffusion des instructions budgétaires et comptables (M14, M4, M52, M 57, M71,...).</p> <p>Diffusion des guides relatifs au suivi de l'actif (site collectivités locales).</p> <p>Traçabilité :</p> <p>Conservation de l'ajustement effectué (décrit ci-dessous).</p>
<p>Impacts :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilan incomplet/erroné. • Absence d'amortissements, si le bien est amortissable. • État de l'actif incomplet/erroné. • Mauvaise information des tiers. 	<p>Organisation</p> <p style="text-align: center;">Autocontrôle :</p> <p>Afin de s'assurer que l'information relative aux biens entrés par opération d'ordre non budgétaire a été transmise et a donné lieu à enregistrements comptables, le poste comptable</p> <ul style="list-style-type: none"> • procède périodiquement (a minima annuellement) avec l'ordonnateur à un ajustement entre l'état de l'actif issu d'Hélios et l'inventaire fourni par l'ordonnateur la périodicité est à adapter en fonction de la taille de la collectivité et de la fiabilité du suivi des immobilisations par l'ordonnateur. • À défaut, il peut opérer un recensement périodique de ces opérations à partir du recueil des délibérations, ou à partir des PV de l'assemblée délibérante : en effet; les acquisitions donnent lieu à délibération et sont retracées dans les PV des assemblées délibérantes qui sont le plus souvent consultables sur le site Internet de la collectivité. <p>Une vigilance accrue est recommandée lorsque la collectivité, dans le cadre de l'intercommunalité, participe à des opérations de fusion, dissolution, création de structures intercommunales.</p>

Observations :

Cette bonne pratique (ajustement périodique) devrait être prioritairement intégrée dans une CSCF ou un engagement partenarial.

Procédure 2 : inventaire

L'inventaire physique permet de contrôler l'existence des biens, de constater les écarts par rapport à la situation de l'actif précédente et d'inspecter l'état général des biens.

L'inventaire comptable permet de valoriser les biens et d'enregistrer toutes les écritures liées aux opérations d'inventaire (amortissement, dépréciation, reprise, sortie...).

Ces deux documents sont de la responsabilité de l'ordonnateur.

Le comptable tient l'état de l'actif, il doit être conforme à l'inventaire comptable.

RISQUE 2 : carence dans la constatation de la mise en service des biens

Type : Majeur	
Procédure : Inventaire	
Tâche : Gestion comptable des travaux en cours	
Opération : (Contrôle des travaux en cours devant être immobilisés	
Objectif : Totalité	
Risque : Carence dans la constatation de la mise en service des biens	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p>Facteurs déclenchant :</p> <ul style="list-style-type: none"> Défaut de communication entre les services de l'ordonnateur (DAF, directions opérationnelles) : information inexacte ou lacunaire portée en comptabilité. Absence de transmission de l'information relative aux mises en service par l'ordonnateur au comptable. <p>Le comptable doit être informé de la mise en service des biens par : un certificat administratif recensant les biens mis en service sur une période donnée</p> <ul style="list-style-type: none"> Défaut de formation dans la trésorerie : l'information est transmise mais elle est mal ou pas exploitée. 	<p>Généralités :</p> <p>Le compte 23XX « immobilisations en cours » enregistre en débit les dépenses relatives aux immobilisations non achevées. Une fois l'immobilisation mise en service, les dépenses portées au compte 231X sont virées au compte 21X par une opération d'ordre non budgétaire.</p> <p>Cette opération est justifiée par un certificat administratif établi par l'ordonnateur qui identifie précisément le bien concerné (bien nouveau ou travaux intégrés à une immobilisation pré existante), la date de mise en service du bien et le numéro d'inventaire.</p> <p>Les amortissements seront comptabilisés à compter de l'exercice suivant la mise en service et l'intégration du bien.</p> <p>La formalisation d'un circuit de transmission des informations entre l'ordonnateur et le comptable, peut faire l'objet d'une action dans un cadre partenarial.</p> <p>Depuis novembre 2014, une évolution du protocole Indigo permet de gérer l'intégration des travaux en cours par flux.</p> <p>Immobilisations, affectées, mises à</p>

	<p><u>disposition, concédées ou affermées :</u></p> <p>Des travaux peuvent être réalisés sur ces biens afin d'en conserver ou augmenter la valeur.</p> <p>Les travaux selon les conventions régissant les rapports entre les parties, peuvent être à la charge de l'affectant ou de l'affectataire. Ils sont le plus souvent à la charge de l'affectataire.</p> <p>En cas de mise à disposition de biens, les travaux sont obligatoirement à la charge du bénéficiaire.</p> <p>Les écritures comptables sont décrites dans les instructions budgétaires et comptables et le guide comptable et budgétaire des opérations patrimoniales.</p>
<p><u>Événement :</u></p> <p>Le compte 231X n'est pas apuré, les biens acquis, affectés, concédés, affermés ou mis à disposition ne sont pas enregistrés sur les comptes d'imputation définitive (24X, 217, 22X).</p> <p><u>Impacts :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilan erroné ; • État de l'actif erroné ; • Valeur de l'immobilisation inexacte => tous les travaux effectués sur ce bien ne sont pas comptabilisés ce qui peut, en cas de cession, générer des inexactitudes sur la valeur nette comptable et le montant de la plus ou moins value ; • Les amortissements, pour les biens amortissables, ne sont pas comptabilisés. • Mauvaise information des tiers. 	<p><u>Organisation</u></p> <p>Autocontrôle :</p> <p>Le comptable s'assure que l'ordonnateur lui transmet régulièrement les pièces (certificats administratifs, flux indigo) lui permettant de constater l'intégration des travaux aux comptes 21XX. À défaut, une procédure formalisée devra être mise en place.</p> <p>Afin de s'assurer que les intégrations du compte 231X vers les comptes 21X sont régulièrement effectuées :</p> <ul style="list-style-type: none"> • En présence de fiches migrations - Pré requis indispensable : Il procède à un contrôle exhaustif et se rapproche de l'ordonnateur afin de régulariser la situation. • Il effectue un contrôle à partir de l'état de l'actif et des CCA 10.01 selon une périodicité semestrielle ou annuelle en fonction de la taille de la collectivité. <p>L'exploitation des CCA permet d'identifier les fiches inventaire n'ayant pas fait l'objet de mouvements depuis plus de 2 ans (date calendaire).</p> <p>L'item A1 de l'IQCL vérifie l'intégration des travaux au bout de 3 ans.</p> <p>Contrôle de supervision a posteriori :</p>

	<p>Un échantillon de 30 opérations devra être établi à partir de l'état de l'actif, en tenant compte de l'ancienneté et du montant. Le contrôle sera exhaustif en deçà de ce seuil de 30 opérations.</p> <p>Le comptable formalisera ces contrôles en remplissant le fichier de dépouillement du risque 2.</p> <p>Le comptable, si nécessaire transmettra la liste des immobilisations enregistrées au compte 23 et sans mouvement depuis plus de 2 ans afin d'obtenir les certificats administratifs lui permettant de procéder à l'intégration des travaux achevés.</p> <p>Le comptable a la possibilité de consulter les fiches marchés afin de vérifier si le marché est encore actif. La périodicité recommandée est semestrielle.</p>
--	---

RISQUE 3 : carence dans le traitement des frais d'études et des frais d'insertion

Type : Majeur	
Procédure : Inventaire	
Tâche : Gestion comptable des travaux en cours	
Opération : Contrôle des travaux en cours devant être immobilisés	
Objectif : Totalité	
Risque : Carence dans le traitement comptable des frais d'étude et frais d'insertion	
Détails des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p><u>Facteurs déclenchant :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Absence de formalisation de l'information entre l'ordonnateur et le comptable : le comptable n'est pas informé du commencement des travaux concernant des frais d'études ou d'insertion comptabilisés sur les comptes 2031 ou 2033. • Les informations transmises sont erronées. • Défaut de formation dans le poste comptable. • Carence d'exploitation des informations transmises. 	<p><u>Généralités :</u></p> <p>Les frais d'études et d'insertion enregistrés aux comptes 2031 et 2033 sont virés à la subdivision intéressée du compte d'immobilisation en cours (compte 23) lors du lancement des travaux par opération d'ordre budgétaire.</p> <p>Dès qu'il est constaté que les frais d'études et d'insertion ne seront pas suivis de réalisation, les frais correspondants sont amortis sur une période qui ne peut dépasser cinq ans.</p>
<p><u>Événement :</u></p> <p>Carence dans le traitement comptable des frais d'étude et frais d'insertion.</p>	<p><u>Documentation :</u></p> <p>Diffusion des instructions budgétaires et comptables (M14, M4, M52, M57, M71,...)</p> <p>Diffusion des guides sur le suivi de l'actif des collectivités locales)</p> <p>Diffusion de la doctrine d'emploi des CCA du 17 octobre 2011 (Nausicaa : Gestion publique / Secteur public local / Fiabilité des comptes / CCA / Bilan de l'utilisation des CCA / note du 17.10.2011) et du module de formation des CCA.</p> <p><u>Traçabilité :</u></p>

	Conservation dans le poste des échanges formalisés avec l'ordonnateur.
<p><u>Impacts :</u></p> <p>Impacts comptables :</p> <ul style="list-style-type: none">• bilan erroné ;• état de l'actif erroné.	<p><u>Organisation</u></p> <p>Autocontrôle :</p> <p>Il s'agit de recenser les soldes des comptes 2031 et 2033 n'ayant pas enregistré de mouvements depuis plus de 2 ans.</p> <p>Le contrôle s'effectue à partir de l'exploitation des CCA (10.02) et de l'état de l'actif.</p> <p>L'état CCA signale les fiches inventaire sans mouvement depuis plus de deux ans.</p> <p>Contrôle de supervision a posteriori :</p> <p>Le contrôle porte sur un échantillon de 30 opérations ; il est exhaustif si < à 30. L'échantillon sera constitué à partir de l'état de l'actif en filtrant sur le compte et par date (date du jour d'édition des CCA – 2 ans).</p> <p>L'échantillon pourra être déterminé en s'attachant aux opérations les plus anciennes et aux montants les plus élevés.</p> <p>Le contrôle sera formalisé par le comptable en remplissant le fichier de dépouillement du risque 3.</p> <p>Si nécessaire, le comptable transmet régulièrement la liste des écritures à régulariser à l'ordonnateur et organise avec lui un suivi de l'apurement.</p> <p>La périodicité recommandée est semestrielle.</p>

RISQUE 4 : comptes 454 et 458 non soldés (dans le cadre des opérations pour compte de tiers et des opérations sous mandat)

Type : Majeur	
Procédure : Inventaire	
Tâche : Gestion comptable des travaux en cours	
Opération : Contrôle des travaux en cours devant être immobilisés	
Objectif : Totalité	
Risque : Comptes 454 et 458 non soldés (dans le cadre des opérations pour compte de tiers et sous mandat)	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p><u>Facteurs déclenchant :</u></p> <ul style="list-style-type: none"> L'ordonnateur n'effectue pas les enregistrements nécessaires afin que les comptes 454 et 458 soient concordants <p>Ces comptes ne peuvent être soldés l'un par l'autre que si les montants en recette et dépense sont concordants.</p> <ul style="list-style-type: none"> Absence de formalisation de transmission de l'information entre l'ordonnateur et le comptable ; l'ordonnateur ne transmet pas les informations au comptable. Défaut de formation, les informations sont transmises mais non ou mal exploitées chez le comptable qui ne constate pas l'opération d'ordre non budgétaire. 	<p><u>Généralités :</u></p> <p><u>Le compte 454</u> est un compte budgétaire. Il enregistre les travaux exécutés d'office pour le compte de tiers défaillants (compte 4541 dépenses) et les facturations correspondantes émises à l'encontre de ces tiers (compte 4542 recettes). À la clôture de l'opération les dépenses et les recettes doivent présenter un montant équivalent. Les comptes 4541 et 4542 sont soldés réciproquement par opération d'ordre non budgétaire.</p> <p><u>Le compte 458</u> est un compte budgétaire. Il enregistre les dépenses au compte 4581 et les recettes au compte 4582. À la fin des travaux, le deux comptes présentent des montants égaux. À défaut, la participation pour équilibrer les comptes s'analyse comme une subvention inscrite au compte 2044.</p> <p>Les comptes 4581 et 4582 sont soldés réciproquement par opération d'ordre non budgétaire.</p> <p>– Travaux effectués d'office :</p> <p>L'ordonnateur transmet un état des dépenses et recettes signé au comptable afin qu'il procède à l'apurement des comptes 4541 et 4542.</p> <p>- Opérations sous mandat :</p> <p>L'ordonnateur mandataire tient un état récapitulatif des dépenses et recettes. Cet état visé par l'ordonnateur accompagné du PV de réception de travaux va permettre au comptable</p>

	<p>du mandataire de solder les comptes 4581 et 4582.</p> <p>Cet état transmis à la collectivité mandante et à son comptable permettra d'intégrer les biens réalisés dans sa comptabilité.</p> <p>Il est recommandé au comptable de formaliser une procédure de transmission des informations relatives à ces opérations avec l'ordonnateur.</p>
<p>Événement :</p> <p>Les comptes 454 et 458 ne sont pas soldés.</p>	<p>Documentation :</p> <p>Diffusion des instructions budgétaires et comptables (M14, M4, M52, M71,...),</p> <p>Diffusion des guides relatif au suivi de l'actif (cf. site collectivités locales),</p> <p>Diffusion de la doctrine d'emploi des CCA du 17 octobre 2011 (Nausicaa : Gestion publique / Secteur public local / Fiabilité des comptes / CCA / Bilan de l'utilisation des CCA / note du 17.10.2011) et module de formation des CCA.</p> <p>Traçabilité :</p> <p>Conservation dans le poste des échanges formalisés avec l'ordonnateur.</p>
<p>Impacts :</p> <p>Impacts comptables :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilan erroné, • Charge indue supportée par la collectivité si les dépenses et recettes ne sont pas équilibrées : les titres envers les tiers défaillants ne sont pas émis dans le cas des travaux réalisés d'office. • La subvention d'équipement nécessaire afin d'équilibrer les recettes et dépenses n'est pas constatée dans le cas des opérations sous mandat 	<p>Organisation</p> <p>Autocontrôle :</p> <p>Exploitation l'état CCA 09.01</p> <p>Contrôle de supervision a posteriori :</p> <p>Afin de s'assurer que les comptes 454X et 458 X sont régulièrement apurés :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Contrôle de l'apurement des opérations pour le compte de tiers soldées : <p>Le solde des comptes 45X1/45X2 est concordant en balance de sortie, le CCA 09.01 signale les anomalies.</p> <p>Le contrôle porte sur 30 opérations ; il est exhaustif en deçà de ce seuil. Les opérations contrôlées seront, en cas de besoin, choisies en tenant compte de leur ancienneté et du montant.</p> <p>Le comptable établira une liste et se rapprochera de l'ordonnateur avant de</p>

	<p>constater l'opération d'ordre budgétaire.</p> <ul style="list-style-type: none">• Les comptes 45X1 et 45X2 ne sont pas soldés et n'ont pas enregistré de mouvement depuis plus 1 an. <p>Le CCA 09.02 signale les opérations pour compte de tiers qui apparaissent en balance d'entrée et n'ont pas été mouvementées pendant l'année.</p> <p>Le contrôle porte sur 30 opérations ; il est exhaustif en deçà de ce seuil. Il sera effectué à partir de la balance. Les opérations contrôlées seront, en cas de besoin, choisies en tenant compte de l'ancienneté et du montant.</p> <p>Ce contrôle est formalisé ; le comptable doit remplir le fichier de dépouillement du risque 4.</p> <p>Le comptable établit une liste et demande à l'ordonnateur de lui indiquer si les opérations sont achevées ou ce qui s'oppose à leur achèvement.</p> <p>Si l'opération est achevée, l'ordonnateur doit être invité à procéder à la régularisation de façon à ce que les dépenses et les recettes s'équilibrent.</p> <p>La périodicité recommandée est annuelle.</p>
--	---

RISQUE 5 : discordance entre l'inventaire, l'état de l'actif et la comptabilité

Type : Majeur	
Procédure : Inventaire	
Tâche : Gestion comptable des biens inventoriés	
Opération : Contrôle des biens inventoriés par l'ordonnateur dans le cadre de l'ajustement de l'état de l'actif	
Objectif : Totalité	
Risque : Discordance entre l'inventaire, l'état de l'actif et la comptabilité	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p>Facteurs déclenchant :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Inventaire incomplet chez l'ordonnateur ce qui ne permet pas au comptable d'effectuer le rapprochement avec son état de l'actif. • Absence de transmission des mises à jour de l'inventaire par l'ordonnateur au comptable. • Absence de rapprochement périodique entre l'inventaire et l'état de l'actif. • Problématique liée aux flux inventaire Hélios. 	<p>Généralités :</p> <p>La responsabilité du suivi des immobilisations incombe conjointement à l'ordonnateur et au comptable.</p> <p>L'ordonnateur est chargé du recensement des biens et de leur identification ; il tient l'inventaire.</p> <p>Le comptable est responsable de l'enregistrement et du suivi des immobilisations à l'actif du bilan ; Il tient l'état de l'actif et le fichier des immobilisations. Ces documents justifient les soldes du bilan et de la balance.</p> <p><u>L'inventaire et l'état de l'actif doivent présenter des soldes identiques.</u></p> <p>L'état de l'actif établi par le comptable et visé par l'ordonnateur est produit au juge des comptes les années paires dans le cadre de la production du compte de gestion sur pièces. Les années impaires, le comptable produit un état des flux.</p> <p>L'ordonnateur produit annuellement en annexe au budget et au compte administratif « un état de variation des immobilisations » (art. R 2313-3 du CGCT).</p>
<p>Événement :</p> <p>Discordance entre l'inventaire, l'état de l'actif et la comptabilité.</p>	<p>Documentation :</p> <p><u>Diffusion des instructions budgétaires et comptables (M14, M4, M52, M57, M71,...)</u></p> <p><u>Diffusion des guides relatifs au suivi de l'actif (cf. site collectivités locales).</u></p>

	<p><u>Traçabilité :</u></p> <p>Traçabilité des ajustements précisés ci-après au moyen d'un paraphe de l'agent en charge de la réalisation de ces autocontrôles.</p> <p>Traçabilité des signalements adressés à l'ordonnateur en cas de détection de discordances entre l'inventaire et l'état de l'actif.</p>
<p><u>Impacts :</u></p> <p>Impacts comptables :</p> <ul style="list-style-type: none">• Discordances entre l'inventaire et l'état de l'actif ;• Bilan erroné ;• État de l'inventaire erroné. <p>Mauvaise information des tiers.</p>	<p><u>Organisation</u></p> <p>Autocontrôle :</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Ajustement de l'état de l'actif issu d'Hélios avec la balance</u> <p>Le rapprochement et l'ajustement annuel effectué par le comptable entre l'état de l'actif et la balance lui permet de vérifier que toutes les opérations comptabilisées ont donné lieu à un enregistrement dans la comptabilité auxiliaire.</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Ajustement Inventaire / État de l'actif</u> <p>Le rapprochement et l'ajustement annuel effectué conjointement par l'ordonnateur et le poste comptable entre l'inventaire et l'état de l'actif leur permet de vérifier que la totalité des opérations concernant le patrimoine de la collectivité ou de l'établissement initié chez l'ordonnateur a été comptabilisée et enregistrée chez le comptable et pour les montants exacts. Ce contrôle conjoint s'effectue à partir de l'état de l'actif et de l'inventaire.</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Ajustement de la balance avec l'inventaire</u>
<p><u>Observations :</u></p> <p>Cette bonne pratique devrait être prioritairement intégrée dans une CSCF ou un engagement partenarial.</p>	

RISQUE 6 : carence dans la comptabilisation des amortissements et dépréciations

Type : Majeur	
Procédure : Inventaire	
Tâche : Gestion comptable des biens inventoriés	
Opération : Enregistrement des écritures d'inventaire des biens immobiliers	
Objectif : Totalité	
Risque : Carence dans la comptabilisation des amortissements et dépréciations	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p>Facteurs déclenchant :</p> <ul style="list-style-type: none"> • État de l'actif, fiches immobilisations incomplètes ou inexactes ne permettant pas un contrôle efficace du comptable. • Défaut de formation, le comptable ne vérifie pas le montant des amortissements attendus. • Le comptable n'est pas informé des risques de dépréciation ou de la caducité du risque de dépréciation. 	<p>Généralités :</p> <p>L'amortissement est la constatation annuelle de la dépréciation des immobilisations.</p> <ul style="list-style-type: none"> • les amortissements sont la constatation comptable annuelle d'un amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de l'usage, du temps ou de l'évolution des techniques, ou de toutes autres causes. Cette technique permet à l'entité de dégager les sommes nécessaires au renouvellement des éléments d'actif amortis. • L'amortissement est calculé pour chaque catégorie d'immobilisation en fonction de la durée probable d'utilisation. • Les collectivités et établissements soumis à l'obligation d'amortir fixent par délibération les durées d'amortissement de leurs biens à l'intérieur d'un cadre réglementaire. <p>La réglementation relative aux amortissements diffère selon les collectivités et les instructions budgétaires quant aux biens qui sont obligatoirement amortissables.</p> <p>La constatation des dépréciations répond au principe de prudence. La constatation de dépréciations permet de constater l'amoindrissement d'un élément d'actif et d'étaler dans le temps la charge qui va résulter de la perte de valeur constatée.</p>

<p>Événement :</p> <p>Carence dans la comptabilisation des amortissements et des dépréciations.</p>	<p>Documentation :</p> <p>Diffusion des instructions budgétaires et comptables (M14, M4, M52, M57, M71,...).</p> <p>Diffusion des guides relatifs au suivi de l'actif (cf. site collectivités locales).</p> <p>Diffusion du module de formation des CCA</p> <p>Traçabilité :</p> <p>Conservation des épreuves du contrôle de supervision (liste d'échantillons et résultats du contrôle)</p> <p>Traçabilité des signalements auprès de l'ordonnateur concernant l'absence ou les erreurs de liquidation des dépréciations.</p>
<p>Impacts :</p> <p>Impacts comptables :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilan erroné, • Compte de résultat erroné, • État de l'actif erroné. <p>Impacts financiers :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Autofinancement minoré- Non prise en compte de risques de dépréciation => risque d'impact financier futur. <p>Mauvaise information des tiers.</p>	<p>Organisation</p> <p>Autocontrôle :</p> <p>Le poste comptable s'assure qu'il est en possession de la délibération relative à la durée des amortissements et que les durées indiquées sont conformes à la durée de vie du bien, au barème indicatif de l'instruction comptable et quelles sont correctement servies dans Hélios (module inventaire)</p> <p>Exploiter le CCA 04.01 qui signale les comptes devant faire l'objet d'un amortissement obligatoire et sur lesquels aucun amortissement n'a été constaté au cours de l'exercice. Il s'agit d'une première alerte pour le comptable.</p> <p>Un contrôle préalable est recommandé à partir de la balance pour repérer les variations importantes dans le montant des amortissements d'un exercice sur l'autre.</p> <p>La constatation d'anomalies à ce niveau conduit le comptable à se rapprocher de l'ordonnateur (cf. § traçabilité).</p> <p>Contrôle de supervision a posteriori :</p> <p>Constitution d'un échantillon de 30 biens à partir de l'état de l'actif (en format CSV).</p> <p>Sur ces biens, le comptable contrôle à partir des fiches inventaire de chaque bien choisi (dès lors qu'elles sont définitives et complétées) :</p>

	<ul style="list-style-type: none">- la date de mise en service ;- que les amortissements sont conformes au plan d'amortissement (durée, montant) ;- que la durée adoptée est conforme à la délibération fixant les durées d'amortissement. <p>Ce contrôle est formalisé : le comptable doit remplir le fichier de dépouillement du risque 6.</p> <p>La périodicité recommandée est annuelle.</p>
--	---

Procédure 3 : sortie des biens immobiliers

Les différents modes de sorties d'immobilisations sont :

- les cessions de biens à titre onéreux, à titre gratuit ou à l'euro symbolique ;
- les transferts de biens dans le cadre de dotations, affectations (à un service non doté de la personnalité morale) ou mises à disposition (transferts de compétences) ;
- les mises à la réforme d'immobilisations détruites ou hors service ;
- les sorties de biens de faible valeur.

Ces opérations peuvent être budgétaires ou non budgétaires (se reporter aux nomenclatures ou au guide comptable et budgétaire des opérations patrimoniales).

RISQUE 7 : sortie de biens à titre gratuit non enregistrée en comptabilité

Type : Majeur	
Procédure : Sortie des biens immobiliers	
Tâche : Gestion comptable de la sortie des biens	
Opération : Enregistrement de la sortie des biens en comptabilité	
Objectif : Totalité	
Risque : Sortie de biens à titre gratuit non enregistrée en comptabilité	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p>Facteurs déclenchant :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Absence de transmission de l'information au comptable. • L'information a été transmise mais n'a pas donné lieu à enregistrement chez le comptable par méconnaissance des opérations à effectuer – défaut de formation. 	<p>Généralités :</p> <p>Pour les biens sortant du patrimoine d'une collectivité à la suite d'une affectation, d'une mise en concession, affermage ou d'une mise à disposition (opération non budgétaire), l'ordonnateur doit informer le comptable par un certificat administratif précisant le bien cédé, et la situation des amortissements, subventions, provisions, emprunts afférents au bien transféré. La décision² relative à cette opération est également communiquée au comptable.</p> <p>Concernant les biens réformés (opération non budgétaire sauf en M4), l'ordonnateur en informe le comptable par certificat administratif auquel est joint la décision</p> <p>Sortie de bien par opérations non budgétaires :</p> <p>L'enregistrement comptable de l'opération</p>

2 Décision : dans ce contexte terme générique.

	<p>repose sur la qualité de l'information transmise par l'ordonnateur au comptable. De nombreuses opérations connexes peuvent être liées à cette sortie d'actif : reprise de provision, transfert des amortissements, transfert des subventions liées au bien, transfert des reprises de subventions réalisées, transfert de l'emprunt afférent au bien sortant.</p> <p>Le comptable doit veiller à l'exhaustivité des opérations et s'assurer de l'exactitude des informations transmises.</p> <p>Une vigilance particulière est nécessaire concernant les sorties de biens par opérations d'ordre non budgétaires :</p> <ul style="list-style-type: none"> -<u>Mise à la réforme du bien</u> opération d'ordre non budgétaire hors M4 ; -<u>Destruction totale du bien et aucun versement au titre de l'assurance</u> opération d'ordre non budgétaire hors M4 ; -« <u>Sortie</u> » de biens du patrimoine de la collectivité à la suite d'affectation, mise en affermage, concession, et mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétence. Il s'agit en fait d'un changement de statut du bien qui va passer par exemple en cas de mise à disposition dans le cadre d'un transfert de compétences du C/21X au C/242. Ce changement de statut du bien doit être comptabilisé pour la sincérité du patrimoine mais aussi, car il entraîne des conséquences sur les amortissements qui sont à la charge du bénéficiaire du bien.
<p>Événement : Sortie de biens à titre gratuit non enregistrée en comptabilité.</p>	<p>Documentation : Diffusion des instructions budgétaires et comptables (M14, M4, M52, M57, M71,...), Diffusion des guides relatifs au suivi de l'actif (cf. site collectivités locales).</p> <p>Traçabilité : Traçabilité des ajustements détaillés ci-après. Traçabilité des signalements auprès de</p>

	l'ordonnateur en cas d'anomalies.
<p><u>Impacts :</u></p> <p>Impacts comptables :</p> <ul style="list-style-type: none">• Bilan erroné ;• État de l'inventaire erroné ;• État du passif erroné ;• Compte de résultat erroné• Amortissements erronés : les amortissements sont comptabilisés alors qu'en réalité le bien a été mis à disposition, concédé, affermé. <p>Mauvaise information des tiers.</p>	<p><u>Organisation</u></p> <p>Autocontrôle :</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Ajustement Inventaire / État de l'actif (ou à défaut inventaire / comptabilité)</u> <p>Le rapprochement et l'ajustement annuel effectué conjointement par l'ordonnateur et le poste comptable entre l'inventaire et l'état de l'actif leur permettent de vérifier que la totalité des opérations concernant le patrimoine de la collectivité ou de l'établissement initiée chez l'ordonnateur a été comptabilisée et enregistrée chez le comptable. Ce contrôle conjoint s'effectue avec l'état de l'actif et l'inventaire.</p> <p><u>Examen des PV de l'assemblée délibérante</u></p> <p>À défaut de pouvoir procéder à un rapprochement avec l'inventaire de l'ordonnateur, il est recommandé, en fonction de la taille de la collectivité, de prendre connaissance des sorties d'actifs à travers la lecture des PV de l'assemblée délibérante. Les PV des assemblées délibérantes sont souvent consultables sur le site Internet de la collectivité.</p> <ul style="list-style-type: none">• <u>Exploitation recommandée des annexes budgétaires obligatoires</u> <p>La réglementation prévoit que les collectivités et EPCI établissent chaque année divers documents relatifs à leur patrimoine. Ces documents fournissent au comptable des informations utiles.</p> <p>- Le bilan des cessions et acquisitions : les communes, EPCI (de plus de 2000 habitants), les départements et régions ont l'obligation d'établir annuellement un « bilan des cessions et acquisitions ». Ce document donne lieu à délibération et est annexé au</p>

	<p>compte administratif. (M14 : art. L 2241.1 – M52 : art. L 3213.2 – M71 : art. L 4221.4 du CGCT).</p> <p>- L'état de variation des immobilisations :</p> <p>l'article L 2313.1 avant-dernier alinéa stipule que les documents budgétaires sont assortis d'états portant sur la situation patrimoniale et financière de la collectivité ainsi que sur ces différents engagements. L'article R 2313.1 prévoit que les collectivités et EPCI annexent au compte administratif « un état de variation des immobilisations » et ce en application de l'avant dernier alinéa de l'article L 2313.1 du CGCT.</p> <p>Bien que ces documents soient des annexes au compte administratif, donc disponible après la clôture de l'exercice, ils peuvent permettre au comptable de déceler des anomalies en l'absence d'autres moyens de rapprochement.</p> <p>Une vigilance accrue est recommandée lorsque la collectivité, dans le cadre de l'intercommunalité, participe à des opérations de fusion, dissolution, création de structures intercommunales.</p>
<p><u>Observations :</u></p> <p>Il est recommandé d'intégrer cette bonne pratique dans une CSCF ou un engagement partenarial.</p> <p><u>Cas particulier de la cession à paiement différé :</u> il s'agit du cas où une collectivité vend un bien mais prévoit que le paiement interviendra postérieurement à la signature de l'acte de vente. L'ordonnateur doit cependant enregistrer la vente au moment de la signature de l'acte et constater la créance au 276X. L'ordonnateur doit émettre titres et mandats au moment de transfert de propriété et ne pas attendre le paiement effectif pour comptabiliser la sortie du bien.</p>	

RISQUE 8 : enregistrement comptable erroné des sorties à titre onéreux

Type : Majeur	
Procédure : Sortie des biens immobiliers	
Tâche : Gestion comptable de la sortie des biens	
Opération : Enregistrement de la sortie des biens en comptabilité	
Objectif : Imputation (comptabilité générale)	
Risque 8 : enregistrement comptable erroné des sorties à titre onéreux	
Détail des composants du risque	Dispositif de contrôle interne
<p>Facteurs déclenchant :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Mauvaise qualité des informations transmises par l'ordonnateur. • L'ordonnateur ne constate qu'une partie de l'opération => la recette au C/ 775. • Méconnaissance des schémas comptables dans la trésorerie. 	<p>Généralités :</p> <p>L'enregistrement comptable de la sortie des biens est une des opérations qui a donné lieu à de nombreuses observations récurrentes des CRC à l'occasion du contrôle de la fiabilité des comptes.</p> <p>Les sorties à titre onéreux requièrent la constatation et la comptabilisation de plusieurs enregistrements comptables.</p> <p>Ils doivent être constatés au cours du même exercice sous peine de fausser le résultat.</p> <p>Cette opération est complexe, elle nécessite la constatation et la passation de plusieurs écritures.</p> <p>Le comptable doit apporter une vigilance particulière au contrôle des sorties de biens.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Cession à titre onéreux : avant de constater la cession et prendre en charge les mandats et titres émis, le comptable doit procéder à un examen de la situation du bien cédé (amortissements, dépréciations, subventions transférables non totalement reprises) et comptabiliser les opérations nécessaires relevant de son initiative : réintégration des amortissements et apurement des subventions transférables non totalement amorties. <p>La reprise d'une éventuelle provision nécessite l'émission d'un titre sur le compte 781X.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sorties particulières : une vigilance accrue : – cession à l'euro symbolique : s'analyse

	<p>comme une subvention,</p> <ul style="list-style-type: none"> – cession à paiement différé ; – cession par voie de location-vente ; – échange ; – immobilisation sinistrée avec ou sans versement d'une indemnité d'assurance ; si une indemnité est perçue, le montant de celle-ci est considérée comme le prix de vente. Si aucune indemnité n'est reçue, la sortie est traitée comme une réforme. – cession avec rabais sur la valeur vénale (interventions économiques). <p>Le comptable doit veiller à l'exhaustivité des opérations et s'assurer de l'exactitude des informations transmises relatives aux différents montants.</p>
<p>Événement :</p> <p>Enregistrements comptables erronés des sorties à titre onéreux :</p> <ul style="list-style-type: none"> – La totalité des écritures de cession n'a pas été constatée ; – La totalité des écritures de cession n'a pas été constatée au titre du même exercice – Seul le compte 775 a été mouvementé ; – Absence d'écritures comptables connexes (reprise des provisions, réintégration des amortissements, transfert des amortissements, transfert des subventions, et des reprises de subvention, des emprunts afférents au bien) ; – Les montants retenus sont inexacts : évaluation de la PV ou MV, de la valeur nette comptable, montants liés aux opérations connexes. <p>Impacts :</p> <p>Impacts comptables :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Bilan erroné ; • Compte de résultat erroné ; 	<p>Documentation :</p> <p>Diffusion des instructions budgétaires et comptables (M14, M4, M52, M57, M71,...).</p> <p>Diffusion des guides relatifs au suivi de l'actif (cf. site collectivités locales).</p> <p>Diffusion de la doctrine d'emploi des CCA du 17 octobre 2011 (Nausicaa : Gestion publique / Secteur public local / Fiabilité des comptes / CCA / Bilan de l'utilisation des CCA / note du 17.10.2011).</p> <p>et du module de formation des CCA.</p> <p>Organisation</p> <p>Autocontrôle :</p> <ul style="list-style-type: none"> – Exploiter les CCA 03.01 à 03.04 conformément à la doctrine d'emploi des CCA (note du 17 octobre 2011). <p>Le CCA 03.01 contrôle l'égalité $675+676 = 775 + 776$;</p> <ul style="list-style-type: none"> – Identifier le type de cession en consultant les pièces justificatives (cession à l'€ symbolique, à paiement différé, transfert de biens dans le cadre d'affectation ...) ; – Vérifier les informations transmises par l'ordonnateur en consultant l'état de l'actif, les fiches des immobilisations ;

<ul style="list-style-type: none">• État de l'actif erroné ;• État du passif erroné. Mauvaise information des tiers.	<p>– S'assurer que la totalité des opérations connexes a bien été prise en compte en consultant, l'état de l'actif, les fiches des immobilisations et l'état du passif</p> <p>– Pour toutes ces opérations complexes => se rapprocher de l'ordonnateur en cas de doute ;</p> <p>– Exploiter les résultats de l'IQCL (item C5).</p> <p>Contrôle de supervision a posteriori :</p> <p>Compte tenu de la complexité de ces opérations et des fréquentes erreurs constatées une vigilance particulière est préconisée. Un contrôle exhaustif de supervision portant sur la régularisation des anomalies détectées au moyen des états CCA est à réaliser.</p> <p>Le recensement de la totalité des cessions intervenues durant l'exercice s'effectue, pour les cessions à titre onéreux, à partir de la fiche budgétaire du compte 775.</p> <p>Ce contrôle est formalisé : le comptable remplit le fichier de dépouillement 8.</p> <p>Pour effectuer ce contrôle, le comptable analyse juridiquement la cession, consulte les titres et mandats se rapportant à l'opération, s'assure que toutes les opérations connexes ont été comptabilisées (reprise d'amortissements, reprise de provision, opérations liées aux subventions transférables) et vérifie que les schémas comptables sont exacts. Les anomalies détectées seront notifiées à l'ordonnateur afin qu'il procède à la régularisation.</p> <p>La périodicité recommandée est a minima doit être conforme à la doctrine d'emploi des CCA.</p>
---	--