



***GUIDE DE L'APUREMENT DES COMPTES DES  
ETABLISSEMENTS UNIVERSITAIRES***

## **SOMMAIRE**

<b>Préambule</b> .....	3
<b>1 Introduction</b> : Rappel des principes régissant l'apurement des comptes.....	4
1.1 Cadre juridique applicable aux établissements universitaires .....	4
1.2 Les éléments spécifiques aux établissements publics à caractère scientifiques, culturel et professionnel (EPSCP).....	10
<b>2 Champ du contrôle de l'apurement</b> .....	13
2.1 La définition du champ du contrôle.....	13
2.2 L'établissement du plan de contrôle.....	17
<b>3 Etablissement des questionnaires</b> .....	18
3.1 L'établissement du premier questionnaire .....	19
3.2 L'établissement des questionnaires ultérieurs .....	20

## **PRÉAMBULE**

*Le guide de l'apurement des comptes des établissements universitaires s'appuie explicitement sur le guide général de l'apurement des comptes, qui est la référence en termes d'organisation des contrôles. Le présent guide constitue le premier élément destiné à couvrir le champ du contrôle des établissements publics à caractère administratif (EPA) et assimilés du secteur de l'éducation.*

*Il comporte une partie introductive à caractère général, ainsi qu'une partie technique sous forme de fiches consacrées aux établissements universitaires. Ces derniers appartiennent à la catégorie des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), assimilables à des EPA.*

## **1- INTRODUCTION : RAPPEL DES PRINCIPES RÉGISSANT L'APUREMENT DES COMPTES**

### *Synthèse*

*Le présent guide est une déclinaison thématique du guide général de l'apurement. Il est directement orienté sur le contrôle opérationnel des établissements relevant du champ de l'enseignement.*

*Ce champ comprend les établissements publics à caractère administratif et assimilés du ministère de l'éducation nationale, du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique, du ministère de la formation et de l'enseignement professionnels et du ministère des affaires religieuses et des wakfs.*

*Les contrôles réalisés dans ce cadre sont construits sur le fondement d'une approche par le risque. Concomitamment, les auditeurs sont amenés à définir un plan de contrôle d'apurement.*

*Ce plan comporte trois éléments distincts : l'instruction des diligences obligatoires au sens du guide général de l'apurement, la définition de la cartographie des risques adaptée au contrôle, et, le cas échéant, la corrélation avec le plan de contrôle de la gestion.*

### *1.1 Cadre juridique applicable aux établissements universitaires*

#### *1.1.1 Le cadre général*

*Les universités, les centres universitaires et les écoles supérieures appartiennent à la catégorie des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP). Cette catégorie d'établissements représente une sous-catégorie d'établissements publics à caractère administratif de l'État.*

*La gestion des crédits de l'Université se caractérise par les points suivants :*

- Le recteur de l'université est ordonnateur principal, il émet des délégations de crédits de fonctionnement aux doyens des facultés, aux directeurs d'instituts et, le cas échéant, des annexes dépendant de l'université ;*
- Les opérations financières et comptables de l'université sont soumises aux mêmes règles de contrôle préalable que celles qui s'appliquent au budget général de l'État, sauf en ce qui concerne certaines dépenses, dont la liste est fixée par une nomenclature et qui relèvent du contrôle a posteriori. Ce dernier implique ainsi un double contrôle.*

Le premier porte sur les engagements provisionnels, et le second sur leur régularisation. Les contrôles de régularisation sont effectués selon une périodicité semestrielle.

**Tableau n° 1 : Universités enregistrées au fichier des justiciables**

N°	Dénomination du justiciable	Nombre	Statut	Types de contrôle					Total des contrôles	
				Reditio des comptes			Apurement des comptes	Qualité de la gestion		APLRB
				C.A	C.G	Compte financier				
02	Universités	48	EPSCP	48	48	-	48	48	-	196

Source : 4<sup>ème</sup> Chambre

### 1.1.2 Le cadre budgétaire et comptable

L'université, les centres universitaires et l'école supérieure sont régis par le décret exécutif n° 11-397 du 24 novembre 2011 fixant les règles particulières de gestion de l'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP).

Les comptables desdits établissements sont nommés ou agréés par le ministère des finances.

Les règles de la comptabilité publique s'imposent à eux notamment la loi n° 90-21 du 15 août 1990, modifiée et complétée, relative à la comptabilité publique et les autres textes y afférents.

### 1.1.3 Les textes applicables

Les textes applicables à l'apurement des comptes et aux principes généraux de la comptabilité publique sont énoncés et cités dans le guide général de l'apurement.

A titre non exhaustif, les textes essentiels qui régissent les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) sont cités par thématique de contrôle :

#### 1/ Missions, organisation et fonctionnement :

- Loi n°99-05 du 4 avril 1999, portant loi d'orientation sur l'enseignement supérieur (JO n°24, année 1999, P. 4) modifiée et complétée par la loi n° 08-06 du 23 février 2008 (JO n° 10 année 2008, P. 33) ;
- Décret exécutif n°03-279 du 23 août 2003, fixant les missions et les règles particulières d'organisation et de fonctionnement de l'université (J.O. année 2003, n° 51, pages 4 - 13), modifié et complété par le décret exécutif n°06-343 du 27 septembre 2006 (JO n°61, année 2006, pages 21 et 22) ;
- Décret exécutif n°05-299 du 16 août 2005, fixant les missions et les règles particulières d'organisation et de fonctionnement du centre universitaire (JO n°58, année 2005, pages 3 à 10) ;

- *Décret exécutif n°11-397 du 24 novembre 2011, fixant les règles particulières de gestion de l'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (JO n°66, année 2011, pages 13 à 16) ;*
- *Décret exécutif n°16-176 du 14 juin 2016, fixant le statut-type de l'école supérieure (JO n°36, année 2016, pages 9 à 16).*

## *2/ Classification des postes supérieurs*

- *Décret présidentiel n°07-307 du 29 septembre 2007, fixant les modalités d'attribution de la bonification indiciaire aux titulaires de postes supérieurs dans les institutions et administrations publiques (JO n°61, année 2007, pages 12 à 14) ;*
- *Arrêté interministériel du 11 décembre 2004, portant classification des postes supérieurs du rectorat, de la faculté de l'institut de l'annexe de l'université et de ses services communs (JO n°23, année 2005, pages 23-27) modifié et complété par l'arrêté interministériel du 24 juin 2009 (JO n°56, année 2009, pages 14 et 15) ;*
- *Arrêté interministériel du 10 août 2009 fixant la classification de l'école hors université et les conditions d'accès aux postes supérieurs en relevant (JO n° 62, année 2009, pages 17 à 21) ;*
- *Arrêté interministériel du 26 juillet 2016, fixant le nombre de postes supérieurs des fonctionnaires appartenant aux corps des personnels de soutien à la recherche au titre des établissements publics à caractère scientifique et technologique relevant du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique (JO n°78, année 2016, pages 16 à 18).*

## *3/ Primes*

- *Décret exécutif n°05-15 du 11 janvier 2005, instituant une prime d'encouragement à la direction des thèses de doctorat (JO n°05, année 2005, P. 3) ;*
- *Décret exécutif n°05-170 du 7 mai 2005, modifiant et complétant le décret exécutif n°98-254 du 17 août 1998 relatif à la formation doctorale, à la post-graduation spécialisée et à l'habitation universitaire (JO n°33, année 2005, P. 7) ;*
- *Décret exécutif n°05-178 du 17 mai 2005 (JO n°35, année 2005, P. 6) abrogé par le décret exécutif n°13-306 du 31 août 2013 (JO n°45, année 2013, P. 5) modifiant et complétant le décret exécutif n°88-90 du 3 mai 1988, portant organisation des stages des étudiants en milieu professionnel (JO n°18, année 1988, P. 543) ;*
- *Décret exécutif n°05-299 du 16 août 2005, fixant les missions et les règles particulières d'organisation et de fonctionnement du centre universitaire (JO n°58 du 25 août 2005, P. 3) ;*
- *Décret exécutif n°08-04 du 19 janvier 2008, portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps communs aux institutions et administrations publiques (JO n°03, année 2008, P. 3) ;*

- *Décret exécutif n°11-443 du 26 décembre 2011, portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps des personnels de soutien à la recherche (JO n° 70, année 2011, P.7) ;*
- *Décret exécutif n°10-133 du 05 mai 2010, portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques de l'enseignement supérieur (JO n° 31, année 2010, P. 4) ;*
- *Décret exécutif n°01-293 du premier octobre 2001 (JO n°57, année 2001, page 8), relatif aux tâches d'enseignement et de formation assurées à titre d'occupation accessoire par des enseignants de l'enseignement et de la formation supérieurs, des personnels chercheurs et d'autres agents publics, modifié par le décret exécutif n°04-312 du 22 septembre 2004 (JO n°62, année 2004, page 7) ;*
- *Décret exécutif n°01-294 du premier octobre 2001 (JO n°57, année 2001, page 12), fixant les conditions de recrutement et d'exercice au sein des établissements d'enseignement et de formation supérieurs des enseignants associés et des enseignants invités ;*
- *Décret exécutif n°01-295 du premier octobre 2001 (JO n°57, année 2001, P. 15), modifiant le décret n°86-53 du 18 mars 1986, relatif à la rémunération des chercheurs associés (JO n°12, année 1986, P. 292) ;*
- *Décret exécutif n°08-129 du 3 mai 2008 (JO n°23 du 4 mai 2008, P. 7), portant statut particulier de l'enseignant-chercheur hospitalo-universitaire ;*
- *Arrêté interministériel du 17 mai 2004 (JO n°39, année 2004, P. 16), déterminant le montant de l'indemnité convertible relative à la formation et au perfectionnement de durée égale ou inférieure à six mois effectués à l'étranger, modifié par l'arrêté interministériel du 25 décembre 2011 (JO n°71, année 2011, P. 32) ;*
- *Arrêté interministériel du 8 décembre 2004 (JO n°07, année 2005, P. 18), fixant le montant de l'allocation servie aux bénéficiaires du congé scientifique à l'étranger et les conditions de son attribution, abrogé par l'arrêté interministériel du 17 novembre 2014, (JO n°06, année 2015, P. 26) ;*
- *Arrêté interministériel du 9 janvier 2005 (JO n°07, année 2005, P. 18), fixant le taux du coefficient correcteur servant à la détermination de la rémunération des personnels étrangers recrutés au sein des établissements d'enseignement et de formation supérieurs en qualité de professeurs et de maîtres de conférences, abrogé par l'arrêté interministériel du 17 août 2011 (JO n°15, année 2012, P. 32).*

*Textes d'application :*

- *Décret exécutif n°08-130 du 3 mai 2008, portant statut particulier de l'enseignant chercheur (JO n°23, année 2008, P. 16) ;*
- *Décret exécutif n°08-131 du 3 mai 2008, portant statut particulier du chercheur permanent (JO n°23, année 2008, P. 25) ;*

- *Décret exécutif n°09-199 du 24 mai 2009, définissant les activités de santé de l'enseignant chercheur hospitalo-universitaire et fixant les modalités de rétribution y afférentes (JO n°31, année 2009, P. 22) ;*
- *Décret exécutif n°09-259 du 11 août 2009, fixant les modalités de nomination au titre de professeur hospitalo-universitaire Émérite, de professeur Émérite et de directeur de recherche Émérite (JO n°47, année 2009, P. 15) ;*
- *Décret exécutif n°10-133 du 5 mai 2010, portant statut particulier des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques de l'enseignement supérieur (JO n°31, année 2010, P. 4) ;*
- *Décret exécutif n°10-232 du 2 octobre 2010, fixant les conditions d'exercice des activités de recherche par l'enseignant chercheur hospitalo-universitaire ou l'enseignant chercheur ainsi que les modalités de leur rétribution (JO n°57, année 2010, P. 14) ;*
- *Décret exécutif n°10-250 du 20 octobre 2010, instituant le régime indemnitaire du chercheur permanent (JO n°60, année 2010, P. 5) ;*
- *Décret exécutif n°10-251 du 20 octobre 2010, instituant le régime indemnitaire de l'enseignant chercheur hospitalo-universitaire (JO n°60, année 2010, P. 8) ;*
- *Décret exécutif n°10-252 du 20 octobre 2010, instituant le régime indemnitaire de l'enseignant chercheur (J.O. n° 60 du 20 octobre 2010, page 10) ;*
- *Décret exécutif n° 10-253 du 20 octobre 2010, fixant le montant de l'indemnité d'Éméritat ainsi que les modalités de service au profit du professeur hospitalo-universitaire Émérite, du professeur Émérite et du directeur de recherche Émérite (J.O. n° 60 du 20 octobre 2010, page 11) ;*
- *Décret exécutif n° 12-280 du 9 juillet 2012, fixant les modalités de bénéfice du congé scientifique (JO n°41, année 2012, page 5) ;*
- *Décret exécutif n°09-03 du 3 janvier 2009, précisant la mission de tutorat et fixant les modalités de sa mise en œuvre (JO n°01, année 2009, P 22) ;*
- *Décret présidentiel n°14-196 du 6 juillet 2014, portant organisation et gestion de la formation et du perfectionnement à l'étranger (JO, n°42, année 2014, P. 11) ;*
- *Décret exécutif n°82-217 du 3 juillet 1982, relatif aux indemnités compensatrices de frais engagés à l'occasion de missions temporaires à l'étranger (JO n°27, année 1982, P. 893), modifié par le décret exécutif n°90-53 du 6 février 1990 (JO n°06, année 1990, P. 243) ;*
- *Décret exécutif n°91-188 du 1<sup>er</sup> juin 1991, relatif aux indemnités compensatrices de frais engagés à l'occasion de missions à l'étranger (JO n°27, année 1991, P. 857) ;*
- *Décret exécutif n°93-03 du 2 janvier 1993, relatif aux indemnités compensatrices de frais engagés à l'occasion des missions temporaires à l'étranger (JO n°01, année 1993, P. 4) ;*

- *Décret exécutif n°93-195 du 9 août 1993, relatif aux indemnités compensatrices de frais engagés à l'occasion des missions temporaires à l'étranger (JO n°53, année 1993, P. 8) ;*
- *Décret exécutif n°02-466 du 24 décembre 2002, modifiant et complétant le décret n°82-217 du 3 juillet 1982, relatif aux indemnités compensatrices des frais engagés à l'occasion de missions temporaires à l'étranger (JO n°87 du 28 décembre 2002, P. 12) ;*
- *Décret exécutif n°11-306 du 25 août 2011, instituant le régime indemnitaire des fonctionnaires appartenant aux corps spécifiques de l'enseignement supérieur (JO n°49, année 2011, P. 12) ;*
- *Décret n°84-296 du 13 octobre 1984, relatif aux tâches d'enseignement et de formation à titre d'occupation accessoire (JO n°48, année 1984, P. 1168), modifié par le décret n°86-62 du 1<sup>er</sup> avril 1986 (JO n°14, année 1986, P. 334) ;*
- *Décret exécutif n°88-172 du 20 septembre 1988, relatif aux tâches d'enseignement et de formation à titre d'occupation accessoire (JO n°38, année 1988, P. 1013) ;*
- *Décret exécutif n°90-142 du 22 mai 1990, relatif aux tâches d'enseignement et de formation à titre d'occupation accessoire (JO n°21, année 1990, P. 610) ;*
- *Décret exécutif n°98-46 du 8 février 1998, modifiant et complétant le décret n°84-296 du 13 octobre 1984 relatif aux tâches d'enseignement et de formation à titre d'occupation accessoire (JO n°06, année 1998, P. 5) ;*
- *Décret exécutif n°03-219 du 22 mai 2003, modifiant et complétant le décret n°84-296 du 13 octobre 1984, relatif aux tâches d'enseignement et de formation à titre d'occupation accessoire (JO n°35, année 2003, P. 5) ;*
- *Décret exécutif n°06-268 du 14 août 2006, modifiant et complétant le décret n°84-296 du 13 octobre 1984, relatif aux tâches d'enseignement et de formation à titre d'occupation accessoire (JO n°51, année 2006, P. 5) ;*
- *Arrêté interministériel du 12 novembre 2009, portant placement en position d'activité de certains corps spécifiques du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique auprès du ministère de l'intérieur et des collectivités locales (École nationale d'administration) (JO n°74, année 2009, P. 10) ;*
- *Arrêté interministériel du 24 mai 2010, fixant le nombre de postes supérieurs des corps des enseignants chercheurs (JO n°55, année 2010, P. 17) ;*
- *Arrêté interministériel du 24 mai 2010, fixant le nombre de postes supérieurs des corps des enseignants chercheurs (JO n°55, année 2010, P. 17), modifié par l'arrêté interministériel du 3 juillet 2011 (JO n°28, année 2012, P. 28), et l'arrêté interministériel du 17 novembre 2013 (JO n°74, année 2014, P. 24) ;*
- *Arrêté interministériel du 9 novembre 2010, portant placement en position d'activité de certains corps spécifiques relevant du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique auprès du ministère de l'intérieur et des*

*collectivités locales (École nationale d'administration) (JO n°05, année 2011, P. 28) ;*

- *Arrêté interministériel du 11 décembre 2011, portant définition du service hospitalo-universitaire et de l'unité hospitalo-universitaire (JO n°19, année 2012, P. 31) ;*
- *Arrêté interministériel du 11 décembre 2011, fixant les modalités de désignation en qualité de chef de service hospitalo-universitaire par intérim (JO n°19, année 2012, P. 32) ;*
- *Arrêté interministériel du 11 décembre 2011, fixant les modalités d'Établissement des listes d'aptitude en vue de la nomination au poste supérieur de chef d'unité hospitalo-universitaire (JO n°19, année 2012, P. 33) ;*
- *Arrêté interministériel du 15 mars 2012, fixant la liste des spécialités des diplômes requis pour l'accès à certains grades des corps spécifiques de l'enseignement supérieur (JO n°30, année 2013, P. 24) ;*
- *Arrêté interministériel du 24 avril 2012, fixant les modalités d'organisation et de déroulement du concours pour la nomination au poste supérieur de chef de service hospitalo-universitaire (JO n°43, année 2012, P. 19) ;*
- *Arrêté interministériel du 12 septembre 2013, portant placement en position d'activité auprès de l'Académie algérienne de la langue arabe de certains corps spécifiques relevant du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique (JO n°35, année 2014, P. 10).*

*L'auditeur attachera toute l'importance à l'actualisation survenue aux textes cités*

## *1-2 Les éléments spécifiques aux EPSCP*

*Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) sont en règle générale des établissements de grande taille, munis de budgets importants. Les comptables publics qui ont en charge la gestion financière et comptable sont donc pour l'essentiel des comptables nommés.*

*Ces établissements sont contrôlés de manière régulière. Le contrôle de l'apurement est généralement associé à celui de la gestion.*

*Les points de contrôle comprennent donc les trois éléments prévus à titre général, à savoir les diligences minimales, les éléments déterminés par l'approche par les risques et les éléments spécifiques déterminés par la programmation de la 4<sup>ème</sup> chambre et reportés dans le plan de contrôle de la gestion.*

### *1.2.1 La nomenclature budgétaire applicable*

*Le compte de gestion de l'université dont la forme n'est arrêté par aucun texte réglementaire, se compose de quatre parties :*

- Première partie : les recettes de l'université ;
- Deuxième partie : les dépenses de l'université, subdivisées en deux sections, les dépenses de personnel et les autres dépenses de fonctionnement ;
- Troisième partie : les opérations hors budget (HOB) de l'université ;
- Quatrième partie : les disponibilités et le reliquat.

Ainsi, le compte de gestion d'une université est constitué des titres et sections suivantes :

#### *Titre I : Recettes de l'université*

<i>Chapitre</i>	<i>Intitulé</i>
<i>11- 01</i>	<i>Subventions de l'État</i>
<i>11- 02</i>	<i>Subventions des collectivités locales, entreprises et organisations publiques</i>
<i>11- 03</i>	<i>Subventions des organisations internationales</i>
<i>11- 04</i>	<i>Recettes liées à l'activité de l'établissement</i>
<i>11- 05</i>	<i>Revenus provenant des services, travaux, études, et expertises</i>
<i>11- 06</i>	<i>Emprunts, dons et legs</i>
<i>11- 07</i>	<i>Dividendes exceptionnels</i>
<i>11- 08</i>	<i>Autres revenus liées aux activités de l'établissement</i>
<i>11- 09</i>	<i>Reliquat de l'exercice précédent</i>

#### *Titre II : Dépenses budgétaires*

##### *Section 1 : Services centralisés*

##### *Sous-section 1 : Dépenses de personnel*

<i>Chapitre</i>	<i>Intitulé</i>
<i>21- 01</i>	<i>Traitements et salaires</i>
<i>21- 02</i>	<i>Personnel contractuel, salaires, allocations familiales et cotisations sécurité sociale</i>
<i>21- 03</i>	<i>Indemnités et primes diverses</i>
<i>21- 04</i>	<i>Présalaires des apprentis</i>
<i>21- 05</i>	<i>Charges sociales</i>
<i>21- 06</i>	<i>Œuvres sociales</i>
<i>21- 07</i>	<i>Assurance sociale des étudiants</i>
<i>21- 08</i>	<i>Salaires enseignants vacataires, associés et invités</i>
<i>21- 09</i>	<i>Pensions de service et pour dommages corporels</i>

##### *Sous-section 2 : Dépenses de fonctionnement*

<i>Chapitre</i>	<i>Intitulé</i>
<i>21 – 11</i>	<i>Remboursement des frais</i>
<i>21 – 12</i>	<i>Matériel et mobilier</i>
<i>21 – 13</i>	<i>Fournitures</i>

21 – 14	<i>Documentation</i>
21 – 15	<i>Charges annexes</i>
21 – 16	<i>Tenues et habillement des travailleurs</i>
21 – 17	<i>Parc automobile</i>
21 – 18	<i>Travaux d'entretien</i>
21 – 19	<i>Frais de formation et perfectionnement à l'étranger</i>
21 – 20	<i>Frais de formation des fonctionnaires et amélioration du niveau de courte durée en Algérie</i>
21 – 21	<i>Matériel et fournitures informatiques</i>
21 – 22	<i>Matériel et fournitures pédagogiques</i>
21 – 23	<i>Frais liées aux post-graduations et 3<sup>e</sup> cycle</i>
21 – 24	<i>Participation aux organismes nationaux et internationaux</i>
21 – 25	<i>Frais d'organisation des manifestations scientifiques et techniques (séminaires, congrès, forums, journées d'études)</i>
21 – 26	<i>Frais de transport des étudiants en formation de longue durée à l'étranger</i>
21 – 27	<i>Activité sportives, scientifiques et culturelles au bénéfice des étudiants</i>
21 – 28	<i>Coopération scientifique et accords des programmes de recherche</i>
21 – 29	<i>Frais des conférences régionales (Constantine 1, Alger 1, Oran 1)</i>
21 – 30	<i>Frais des stages des étudiants en milieu professionnel</i>

## *Section 2 : Services décentralisés*

22	<i>Facultés</i>
23	<i>Instituts</i>
24	<i>Annexes</i>

## *Titre III : Les opérations hors-budget*

<i>Chapitre</i>	<i>Intitulé</i>
09 – 01	<i>Opérations hors budget (renferme plusieurs articles)</i>
09 – 02	<i>Opérations de fonds national de recherche</i>
09 – 03	<i>Opération en sus de la mission principale</i>
09 – 04	<i>Fonds national de recherche, budget d'équipement</i>
09 – 06	<i>Programme national de recherche, rétribution de recherche</i>

## *Titre IV : Disponibilités et reliquats*

*Cette partie du compte est relative à la trésorerie de l'université, et retrace en premier lieu le résultat net de l'exercice (excédent budgétaire et hors budget), et en second lieu détaille les soldes du compte au Trésor, des chèques postaux et de la caisse de l'établissement (numéraire).*

## **2- CHAMP DU CONTRÔLE DE L'APUREMENT**

### *Mise en œuvre d'un plan de contrôle*

*Le plan de contrôle de l'apurement permet de mettre en œuvre de manière opérationnelle la notion d'approche par les risques. L'auditeur n'est pas tenu de procéder à une vérification exhaustive des comptes dont il est saisi. Il exerce son jugement professionnel pour choisir les opérations qu'il examine de manière approfondie. Le plan de contrôle n'est pas obligatoire, mais permet à l'auditeur en charge de s'assurer, en amont, du caractère complet de la démarche préalable à la notification.*

### *2.1 La définition du champ du contrôle*

*Le champ du contrôle se divise en trois axes, les diligences minimales, les zones de risque et le champ du contrôle de la gestion.*

#### *2.1.1 Les diligences obligatoires*

*Les diligences obligatoires sont précisées au point 3 du guide général de l'apurement. Il convient de s'y référer.*

*Ces diligences sont d'ordre formel, comptable et peuvent concerner l'examen au fond.*

*Les deux premiers types de diligences peuvent être réalisés, au moins en partie, en consultant les documents qui accompagnent le compte. Les diligences qui se rapportent à l'examen au fond nécessitent de demander la fourniture des pièces justificatives au comptable public. Une anticipation est donc nécessaire dès ce stade du contrôle, afin de préparer le premier questionnaire au comptable avec le plus de soin possible.*

*Concernant le contrôle de l'apurement des comptes des établissements universitaires, un point relatif aux diligences minimales doit être souligné. Il concerne les opérations hors budget et la justification des soldes y afférents.*

*Ce point est donc traité dès ce stade du déroulement du processus de planification du contrôle. Il ne sera donc pas repris dans le cadre de la cartographie des risques, tout en constituant un aspect majeur de cette dernière.*

#### *2.1.1.1 Les diligences obligatoires générales*

*Les diligences obligatoires de l'auditeur :*

- S'assurer de la mise en état d'examen du compte et de l'exactitude des opérations financières retracées sur le plan arithmétique ;*
- S'assurer que le compte a été déposé à la Cour des comptes dans les délais réglementaires et a été signé ;*

- Vérifier les pièces générales tel que le PV de passation de service entre le comptable sortant et le comptable entrant, ainsi que, le cas échéant, les réserves effectuées par ce dernier ;
- Vérifier la présence de réquisitions de l'ordonnateur, et le cas échéant, les prendre en compte ;
- S'assurer de la ligne du compte à travers la reprise du solde de l'exercice précédent sur le nouvel exercice ;
- Examiner la liste des titres de recettes non recouverts en fonction de leur date d'émission par l'ordonnateur (risque de prescription, appréciation objective des diligences du comptable) ;
- Vérifier les états de rapprochement et s'assurer de leur concordance et de leur exactitude avec les écritures comptables retracées sur le compte de gestion ;
- Examiner le PV d'arrêt de caisse à la clôture de l'exercice et s'assurer que le régisseur a procédé au reversement du reliquat numéraire à la fin de l'exercice ;
- Vérifier les soldes hors budget, et s'assurer qu'ils sont comptabilisés par créancier afin de pouvoir repérer les recettes touchées par la déchéance quadriennale, et autres anomalies.

#### *2.1.1.2. Les opérations hors budget*

*Les opérations hors budget sont des opérations non prévues dans le budget et effectuées sans titre. Elles constituent une niche d'opérations dans lesquelles le comptable peut dissimuler des irrégularités, voire des détournements de fonds. Elles constituent des opérations provisoires, devant faire l'objet d'une imputation définitive, d'une régularisation ou d'un apurement périodique et obéissent à la règle légale de déchéance quadriennale. Le contrôle des OHB est détaillé au point 10 du guide général de l'apurement. Il convient de s'y référer.*

*Ces opérations sont enregistrées en comptabilité dans la partie III de la nomenclature budgétaire (Cf. point 1.2.1 du présent guide).*

*Les soldes de certains comptes de tiers, des opérations hors budget (y compris les opérations d'avances), et des comptes relatifs aux opérations à classer et/ou à régulariser doivent être justifiés. Dans le cas contraire, la responsabilité du comptable peut être engagée.*

*Ces comptes peuvent masquer des désordres dans la comptabilité : le comptable peut y avoir imputé des dépenses qu'il a prises en charge et pour lesquelles il n'a pas obtenu les pièces justificatives, ou bien des régularisations d'opérations particulières, elles-mêmes non justifiées.*

*Il convient de vérifier la cohérence et la concordance des états de développement des soldes, d'une part avec le compte de gestion et la balance (reprise des soldes, mouvements, soldes). Tout écart en moins, constaté et non justifié, est porté à la charge du comptable s'il relève de sa gestion.*

*Les comptes de dépenses à classer et à régulariser ne doivent pas présenter de solde, sauf à titre exceptionnel. Dès lors que ces comptes présentent un solde en fin d'exercice, anormalement élevé ou récurrent, il convient d'en connaître les raisons. Le constat de tels soldes peut en effet révéler la dissimulation d'opérations non justifiées.*

### *2.1.1.3 Les points de vigilance particuliers*

➤ *Les comptes hors budget : il existe un risque significatif pour les opérations de dépenses de ces comptes, qui ne sont soumis au visa du contrôleur financier que postérieurement à leur paiement (risque de dépenses irrégulière ou de mauvaise imputation) ;*

➤ *Il existe un risque de non reversement des soldes des laboratoires de recherche clôturés au Fonds national de la recherche. Ce contrôle nécessite de retracer l'historique de l'opération. Une identification préalable en comptabilité est donc nécessaire, voire un point spécifique précisé dans l'envoi du questionnaire au comptable, et le cas échéant, à l'ordonnateur ;*

➤ *Les prestations de services : il existe un risque dans le recouvrement exact des recettes relatives aux conventions et aux commandes passées. Ce point nécessite donc l'examen précis des contrats et conventions passés par l'établissement avec des bénéficiaires extérieurs des prestations de ce dernier ;*

➤ *En dépenses : Le risque réside dans la possible erreur dans l'affectation de la répartition des revenus (taux et bénéficiaires) telle que fixée par la réglementation.*

### *2.1.2 La détermination des zones de risque*

*L'approche par les risques permet d'assurer le caractère sélectif des champs de contrôle approfondi. La bonne connaissance de l'établissement contrôlé est donc indispensable.*

*Cette démarche doit se réaliser avant la notification du contrôle, afin de préparer au mieux le questionnaire de début de contrôle, de demander les pièces justificatives les plus pertinentes et en exigeant de la part du comptable le classement de ces dernières sous la forme la plus adaptée à un contrôle rapide, complet et efficace, dans un champ circonscrit et clairement défini.*

*La maxime qui sous-tend cette démarche pourrait être « on ne trouve que ce que l'on cherche ». D'où l'importance d'une étude préalable approfondie, mais qui n'est pas forcément consommatrice de grands moyens, de l'établissement contrôlé.*

#### *2.1.2.1 Les zones de risque identifiés par le rapporteur*

*Le magistrat rapporteur aura donc comme mission première de se référer au dossier permanent de l'établissement, mais également au dernier rapport (apurement des*

comptes, mais également contrôle de la gestion), voire en cas de risques avérés, aux rapports précédents.

La présence de réserves du comptable entrant, de signalements crédibles en provenance d'administrations, de fournisseurs ou d'administrés, la présentation négligée ou incomplète du compte constituent des points d'entrée importants dans le contrôle.

Ces éléments sont de nature à orienter sensiblement le point d'effort et de déterminer utilement le choix des chapitres budgétaires étudiés de manière approfondie, mais également de sélectionner les marchés publics qui pourront s'avérer porteurs d'anomalies graves.

Les opérations de trésorerie sensibles, les opérations anormales, l'emploi de comptes ou de procédures comptables, budgétaires ou juridiques atypiques sont également des marqueurs à prendre en considération en amont du contrôle.

La détermination des zones de risques permet de réaliser un contrôle ciblé, en maximisant les probabilités de découverte de fait pouvant conduire à la constitution de charges.

Cette méthode ne constitue cependant en rien une science exacte. Si, en cours de contrôle, d'autres éléments apparaissent comme pouvant constituer une zone de risque, un questionnaire complémentaire doit être envisagé.

#### *2.1.2.2 Les zones de risque identifiées par la 4<sup>e</sup> Chambre*

La quatrième chambre a d'ores et déjà identifié des zones de risque portant sur l'ensemble de son champ de contrôle.

Les points adaptés au contrôle des établissements universitaires sont les suivants :

- La formation des comptables agréés, souvent insuffisante ;
- Le risque potentiel de conflit d'intérêt des comptables agréés, qui dépendent de leur ordonnateur dans le cadre de leur carrière ;
- Les moyens souvent insuffisants (personnel et matériel) mis à la disposition des comptables ;
- Le caractère archaïque de la comptabilité, généralement tenue manuellement ;
- La faiblesse, voire l'absence de contrôle interne notamment pour les EPA à caractère technologique et scientifique ;
- La présence d'importantes disponibilités sur les comptes financiers, dans le cadre des opérations hors budget, non soumises à l'annualité budgétaire (formation professionnelle et enseignement supérieur) ;
- Le manque de fiabilité des opérations de liquidation et de comptabilisation, faute de disposer d'outils comptables informatisés ;
- La taille des budgets les plus importants présentent un risque d'erreur proportionnellement supérieur (universités) ;

➤ *La tenue des caisses au niveau des agences comptables (régies), ce qui augmente le risque de maniement illicite de numéraire.*

*Ces éléments de cadrage sont très généraux. Ils permettent néanmoins de confirmer le caractère potentiellement sensible du contrôle de l'apurement des établissements universitaires.*

*L'auditeur en charge du contrôle de l'apurement en tiendra donc compte dans l'examen général de la situation de l'établissement. La détermination de la zone de risque spécifique sera néanmoins opérée au vu des éléments particuliers décrits supra.*

*Les éléments généraux définis par la 4<sup>ème</sup> Chambre devront par contre être repris, à fin de contrôle de l'analyse, avant la rédaction du plan de contrôle (facultatif) ou l'envoi du premier questionnaire au comptable.*

## *2.2 L'établissement du plan de contrôle*

*Le plan de contrôle est un document opérationnel d'aide à la décision et un support pratique du suivi des opérations de contrôle. Il est rédigé par le magistrat en charge du contrôle avant la notification de l'ouverture de la procédure. Il s'agit d'un document synthétique, qui n'est pas destiné à être communiqué.*

*Le plan de contrôle est modifié en tant que de besoin en cours.*

*Il s'agit concrètement d'une bonne pratique qu'il est recommandé de suivre en matière de contrôle de la gestion, comme de contrôle de l'apurement des comptes.*

*En cas de contrôle combiné, les deux documents se complètent mutuellement.*

### *2.2.1 Le recueil des informations nécessaires à la constitution du plan de contrôle*

*Le plan de contrôle permet de formaliser, à l'usage du rapporteur, toute la démarche d'étude préalable à la notification de l'ouverture de la procédure.*

*Le rapporteur prépare le contrôle en prenant connaissance de l'entité considérée ou de l'activité envisagée à travers un ensemble de sources d'informations tant internes qu'externes, et en tenant compte, le cas échéant, des éléments de programmation de la 4<sup>ème</sup> chambre.*

*Cet élément est particulièrement important en cas de contrôle combiné de l'apurement et de la gestion de l'établissement.*

*Le rapporteur examine notamment le champ et le résultat des contrôles précédents, les évolutions législatives et réglementaires intervenues depuis lors et les principaux enjeux financiers.*

*L'analyse des informations recueillies au cours de la phase préparatoire vise à identifier les principales zones de risques et les problématiques à examiner prioritairement en termes de régularité comptable.*

### *2.2.2 Les éléments contenus au plan de contrôle*

*Le plan de contrôle présente usuellement les éléments suivants :*

- Une présentation rapide de l'organisme avec le rappel du ou des contrôles antérieurs ;*
- Une analyse des risques spécifiques, issue à la fois de l'examen des comptes déposés, des réserves éventuelles des comptables entrant, des réquisitions éventuelles, des signalements crédibles qui peuvent être déposés au dossier permanent. Une rapide étude documentaire sur Internet peut être utile lors de la réalisation de la cartographie des risques ;*
- La définition chronologique du champ du contrôle : le ou les exercices contrôlés ; les mois contrôlés, concernant particulièrement les traitements et salaires, primes et indemnités (traditionnellement, mars, août et décembre) ;*
- La définition du champ thématique, si possible selon le plan défini supra (diligences obligatoires, thématiques définies par l'approche par les risques, le cas échéant, thématiques majeures retenues dans le plan de contrôle de la gestion) ;*
- La détermination d'une durée prévisionnelle de contrôle ;*
- La date prévue de dépôt du rapport de contrôle de l'apurement.*

*La consultation régulière, voire la mise à jour du plan de contrôle, permet de réaliser un suivi plus précis des opérations de contrôle, mais également de respect des délais de dépôt du rapport.*

## **3- ÉTABLISSEMENT DES QUESTIONNAIRES**

*Les questionnaires permettent d'assurer un suivi régulier et formalisé des différentes phases du contrôle. Leur rédaction est déterminante afin d'assurer un déroulement à la fois rapide, efficace et juridiquement sécurisé du contrôle de l'apurement. Pour des raisons déontologiques, il est demandé d'éviter les relations directes entre le rapporteur et le comptable. Tous les échanges doivent être établis par le greffier de la chambre. De même, tous les documents réceptionnés, les courriers et courriels (copie papier) entrant dans le cadre de la procédure doivent être enregistrés au greffe afin de leur conférer une date certaine.*

### *3.1 L'établissement du premier questionnaire*

*Le premier questionnaire revêt une importance toute particulière. Il permet en effet de définir le champ général du contrôle de l'apurement. Sa rédaction est d'autant plus essentielle qu'il permet d'appeler les pièces justificatives qui constitueront les éléments de preuve à l'appui du rapport. Ce point est détaillé au 13.2 du guide général de l'apurement. Il convient de s'y référer.*

*La rédaction du premier questionnaire représente la première étape après la réalisation du plan de contrôle de l'apurement.*

*Les demandes de pièces justificatives doivent être précises. Il sera tout particulièrement mentionné le type de classement attendu des pièces justificatives (exercice comptable, chapitre budgétaire, mois de paiement, par exemple).*

*Concernant les documents relatifs aux marchés publics, une procédure en deux étapes peut être nécessaire : demande de la liste des marchés publics pour un exercice donné, puis demande des pièces relatives aux marchés sélectionnés.*

*Les pièces suivantes entre dans le champ de celles qui peuvent être demandées, en fonction de l'application de la sélectivité réalisée par le magistrat :*

#### *Registres et documents comptables*

- Compte de gestion de chacun des exercices sous contrôle ;*
- Registre des recettes ;*
- Registre des dépenses ;*
- Registre des opérations hors budget ;*
- L'ensemble des pièces justificatives recettes et des dépenses budgétaires ainsi que des opérations hors budget entrant dans le champ du contrôle ;*
- Registre centralisateur si celui-ci arrêté au 31 décembre ;*
- Registre du compte trésor ;*
- Registre du compte chèque postaux (CCP) ;*
- États de rapprochement du compte trésor et CCP pour les exercices concernés ;*
- Extraits de compte CCP ;*
- Extraits de compte Trésor ;*

#### *Documents relatifs au poste comptable (dans tous les cas)*

- Décision de désignation du comptable ;*
- Procès-verbal d'installation ;*
- Procès-verbal de passation de consignes dans le cas où il y aurait plusieurs comptables pour la période considérée ;*
- Décision d'agrément du ministère des finances ;*

### *Documents comptables relatifs à la régie*

- *Décision de création de la régie ;*
- *Décision de nomination du régisseur ;*
- *Décision portant fixation du montant autorisé et des chapitres et articles concernés ;*
- *Procès-verbal d'arrêté de caisse au 31 Décembre ;*
- *Registre du compte recettes et dépenses de la régie.*

### *Autres documents*

- *Texte de création de l'établissement universitaire ;*
- *Budgets de l'établissement pour les exercices concernés ;*
- *États nominatifs des personnels (titulaires, vacataires, autres statuts) de l'établissement, liste des postes budgétaires ouverts et occupés, ainsi que l'état matrice ;*
- *Réquisitions du comptable le cas échéant.*

### *3.2 L'établissement des questionnaires ultérieurs*

*L'analyse des pièces demandées, des réponses apportées par le comptable public, voire l'ordonnateur, les informations recueillies lors du contrôle sur place (par exemple dans le cadre du contrôle de la caisse ou des régies) peuvent conduire à la rédaction d'un ou de plusieurs questionnaires.*

*Il conviendra de suivre avec rigueur les prescriptions procédurales et déontologiques en usage.*

*Dans le cas où des éléments significatifs apparaissent au cours du contrôle, une modification du plan de contrôle initial peut s'avérer nécessaire.*

## *Contributeurs à l'élaboration du guide*

- *M. Omar DEBBAKH, Président de la Chambre territoriale de Blida ;*
- *M. Salah HAZZAM, Magistrat de la hors hiérarchie à la 4<sup>e</sup> Chambre ;*
- *M. Mohamed HANAFI, Magistrat de la hors hiérarchie à la 4<sup>e</sup> Chambre ;*
- *M. Bouaza BENHACINE, Auditeur à la 4<sup>e</sup> Chambre ;*
- *Mme Hassina MOKADEM, Auditrice à la 4<sup>e</sup> Chambre.*

*M. Frédéric Guthmann, président de section à la Chambre régionale des comptes de Bourgogne-Franche-Comté.*