



***GUIDE MÉTHODOLOGIQUE GÉNÉRAL SUR LA
SÉLECTION PAR LES RISQUES EN MATIÈRE
D'APUREMENT***

Sommaire

1. LES NORMES APPLICABLES À LA PROGRAMMATION DES APUREMENTS DE COMPTES	3
1.1 Les textes applicables à la Cour des comptes	3
1.2 Les normes INTOSAI	4
1.3 Les normes de la Cour des comptes	5
2. LES OBJECTIFS DE LA PROGRAMMATION	6
2.1 Le cadre général de l'activité de programmation	6
2.2 Les pistes d'amélioration de l'efficacité du travail de programmation.....	7
2.3 Le phasage de la démarche programmatique	7
2.4 Le processus de la programmation	8
3. LES ACTEURS DE LA PROGRAMMATION	9
4. LA STRATÉGIE	11
4.1 Calibrer la programmation sur la notion de poste comptable.....	11
4.2 La pluriannualité.....	11
4.2.1 Les comptes significatifs.....	11
4.2.2 Les autres comptes	12
4.3 La programmation systématique d'un contrôle de l'apurement pour les organismes dont le contrôle de la qualité de gestion est programmé	13
5. LA MÉTHODOLOGIE	13
5.1 Les données clés de la programmation	13
5.2 La collecte des informations	14
5.3 La spécialisation des équipes	14
5.4 La détermination annuelle des domaines d'investigation.....	15
6. LES FACTEURS DE RISQUES	16
6.1 Le recensement des facteurs de risques	16
6.1.1 Les facteurs de risques objectifs.....	16
6.1.2 Les facteurs opérationnels	18
6.2 La hiérarchisation et la pondération des risques dans la matrice de cotation des risques	18
6.3. La matrice de cotation des risques des universités	19
6.3.1 La présentation de la matrice « test »	19
6.3.2 Les facteurs de risques retenus et leur cotation.....	20
7. LA QUANTIFICATION DES CONTRÔLES	22
8. LE SUIVI DU PROGRAMME EN MATIÈRE D'APUREMENT	24
8.1 Les prérequis d'un suivi efficace des travaux d'apurement.....	24
8.2 Les apports souhaitables de l'approche par les risques	27

1. LES NORMES APPLICABLES À LA PROGRAMMATION DES APUREMENTS DE COMPTES

Prévue par les articles 74 à 86 de l'ordonnance n°95-20 modifiée et complétée par l'ordonnance 10-02 du 26 août 2010, la procédure d'apurement des comptes des comptables publics est précisée par les dispositions de la section 3 « Procédures particulières de fonctionnement » du décret présidentiel n°95-377 du 20 novembre 1995 fixant le règlement intérieur de la Cour des comptes (Art.50 à 53).

La programmation constitue le point de départ de la tâche d'apurement d'un compte de gestion.

Pour sa mise en œuvre, la programmation des apurements des comptes doit s'inscrire dans une démarche normative puisée des textes et des normes de la Cour des comptes et des normes INTOSAI.

La programmation par les risques contribue à assurer la plus juste allocation des moyens possible à l'apurement des comptes, en permettant une sélection des comptes présentant la plus forte probabilité de défaillances. Cette méthodologie est complémentaire de la démarche de programmation, annuelle et pluriannuelle. Elle s'inscrit naturellement dans son cadre.

De même, l'exploitation des matrices de cotation du niveau de risques doit s'intégrer dans une démarche objective, robuste et adaptative en fonction des résultats obtenus et de la qualité des informations obtenues. L'objectif opérationnel d'un tel dispositif est celui de son automatisation, à terme, par extraction des données comptables pertinentes.

1.1 Les textes applicables à la Cour des comptes

La Cour des comptes est l'institution supérieure de contrôle (ISC) a posteriori des finances de l'État, des collectivités territoriales, des services publics, ainsi que des capitaux marchands de l'État. Au titre de ses compétences juridictionnelles, elle s'assure de la reddition des comptes, juge et apure les comptes de gestion et sanctionne les irrégularités des agents publics ayant causé un préjudice au Trésor public.

L'apurement consiste à la fois à vérifier l'exactitude matérielle des écritures portées au compte de gestion et à contrôler la conformité des opérations sous-jacentes aux lois et règlements en vigueur. Ce contrôle conduit à prononcer un jugement sur la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable public au titre de sa gestion¹.

¹ Articles 75, 82 et 83 de l'ordonnance n°95-20.

Le décret présidentiel n°95-377 dispose que le président de la Cour arrête les conditions et les modalités d'élaboration des programmes. Il prévoit également que les présidents de chambre formulent des propositions dans ce cadre.

Ce texte n'impose cependant pas à la Cour d'apurer de façon exhaustive l'ensemble des comptes éligibles.

La programmation des activités de contrôle de la Cour des comptes est prévue par les dispositions de décret présidentiel n°95-377 du 20 novembre 1995 fixant le règlement intérieur de la Cour des comptes, notamment les articles 3, 15, 18, 70, 71 et 72.

Les textes applicables à la Cour des comptes définissent la programmation dans leur globalité², sans prendre spécifiquement en considération les travaux juridictionnels. Néanmoins, les pratiques des chambres permettent de constater l'existence de modes opératoires différenciés. Cette approche est particulièrement marquée en ce qui concerne la programmation des travaux d'apurement. Ceux-ci sont orientée de facto ces dernières années vers une sélection ciblée des comptes basée sur une analyse des risques et en se départissent d'une démarche exhaustive de contrôle. Le périmètre de contrôle est large et comporte une masse très importante de comptes à apurer³ avec des ressources humaines et matériels limitées. Il convient donc de développer une démarche qualitative stricte, respectant les valeurs fondamentales de l'audit public que sont la recherche de l'efficacité, de l'efficience et de l'économie. Cette entreprise de rationalisation nécessite de garder en permanence à l'esprit la notion de juste allocation des moyens au regard de la priorité accordée aux différentes missions.

L'exhaustivité des contrôles ne correspond plus aux contraintes modernes de la gestion publique ainsi définie, ce qui nécessite d'utiliser des méthodes appropriées de sélectivité des contrôles. L'approche par les risques constitue, à ce titre, le meilleur moyen d'optimiser la démarche programmatique.

1.2 Les normes INTOSAI

La programmation des apurements des comptes de gestion est pratiquée à l'aune de plusieurs considérations, dont les normes INTOSAI.

Les normes ISSAI ne formulent pas d'une manière expresse le contenu de la programmation. Il n'en demeure pas moins qu'elles posent les principaux critères sur lesquelles les ISC se doivent d'asseoir² leur programmation :

² La procédure de programmation est décrite dans les articles 54 de l'ord ; 95-20 du 17 juillet 1995 modifiée et complétée et des articles 3,70, 71 et 72 du décret présidentiel n°95-377 du 20 novembre 1995 fixant le règlement intérieur de la Cour des comptes.

³ Environ 8500 comptes de gestion à apurer.

- *La liberté de programmation (principe d'indépendance des ISC) ⁴ ;*
- *L'objectivité et la transparence des méthodes de programmation ⁵ ;*
- *La définition d'un système visant à construire une grille d'analyse permettant d'établir une hiérarchie dans l'établissement du programme de contrôle⁶.*

Les ISSAI (normes internationales pour les ISC) sont assises sur le postulat du caractère limité des moyens des ISC et du développement d'un modèle d'audit fondé sur l'analyse du risque.

Plusieurs normes ISSAI synthétisent les conditions de mise en œuvre de la programmation.

L'efficience, visée par le présent guide, est évoquée dans l'ISSAI 100 : « normes d'application au contrôle des finances publiques », paragraphe 1.1 : « l'auditeur doit programmer la vérification de façon à obtenir un contrôle de qualité, effectué de manière économique, rentable, efficace et dans les délais fixés ». Paragraphe 3.1 : « l'auditeur, lorsqu'il détermine jusqu'où pousser la vérification et sur quel (s) domaine (s) elle doit porter, doit veiller à évaluer la fiabilité du contrôle interne. »

L'approche par les risques est appréhendée par l'ISSAI 1 : « déclaration de Lima » V 2. : « Puisqu'un contrôle peut rarement porter sur tous les éléments à examiner, les ISC devront, en règle générale, utiliser le contrôle par sondages. Celui-ci doit toutefois se faire selon un modèle donné et doit comporter un nombre suffisant d'éléments permettant de juger la qualité de la gestion financière et sa conformité aux lois ».

La détermination des risques s'appuie sur l'acquisition et le maintien d'une bonne connaissance des objectifs et des résultats des entités soumises aux contrôles

La programmation découle d'une préparation propre à chaque chambre. Elle est étayée par l'ISSAI 1 « déclaration de Lima », section 13 « méthodes et procédés de contrôle : Les ISC des finances publiques effectuent leurs contrôles conformément aux programmes qu'elles établissent elles-mêmes ».

1.3 Les normes de la Cour des comptes

L'objectif n° 2 du plan stratégique 2015/2018 de la Cour relatif à l'amélioration de la qualité des activités de contrôle, précise dans son troisième objectif immédiat la nécessité de développer une approche moderne dans l'accomplissement des audits.

L'approche par les risques permet de contribuer à atteindre cet objectif, en visant l'allocation optimale des moyens.

⁴ ISSAI 10-Déclaration de Mexico sur l'indépendance des ISC

⁵ ISSAI 20-Principes de transparence et de responsabilité

⁶ ISSAI 40-Contrôle qualité pour les ISC

Le manuel des normes de contrôle, adopté en 2014, prévoit que la Cour élabore son programme en toute liberté et indépendance⁷. Tirant ses principes des normes INTOSAI et adopté en Comité du programme et des rapports (CPR), le manuel des normes de la Cour des comptes traite dans le Chapitre 1 de la partie 2 des « normes d'application du contrôle des finances publiques ».

La note d'orientation générale du Président de la Cour des comptes, est établie et transmise chaque année aux chambres. Elle comprend entre autres les axes directeurs des programmes de contrôle. La note d'orientation générale permet de définir les principaux thèmes pour les chambres. Les axes de contrôle définis par la note d'orientation sont eux-mêmes placés dans le contexte d'une programmation pluriannuelle, glissante au sein d'une vision élargie sur un champ programmatique tri annuel. La sélectivité des contrôles se doit d'être directement corrélée à la grille d'analyse des risques.

2. LES OBJECTIFS DE LA PROGRAMMATION

La programmation vise à concentrer les moyens disponibles selon les orientations générales définies par la Cour, fondée sur l'analyse des risques.

2.1 Le cadre général de l'activité de programmation

Comme indiqué supra, la programmation des activités de la Cour des comptes est définie dans les dispositions du décret présidentiel n° 95-377 du 20 novembre 1995, fixant le règlement intérieur de la Cour des comptes.

Cette programmation lui permet de :

- Remplir pleinement sa mission fondamentale de contrôle du bon emploi des deniers publics ;*
- Exercer ses prérogatives d'une manière objective et efficace ;*
- Apurer les comptes des comptables publics déposés au greffe de la Cour dans des délais raisonnables ;*
- Détecter à temps les irrégularités et les infractions aux lois et règlements ;*
- Définir les priorités de la Cour au regard de la liste des justiciables soumis à son contrôle, en lien avec ses ressources humaines et de ses moyens matériels ;*
- Renforcer l'application des principes d'indépendance et de neutralité par l'efficacité de la liberté de programmation.*

⁷ Norme n°56.

2.2 Les pistes d'amélioration de l'efficacité du travail de programmation

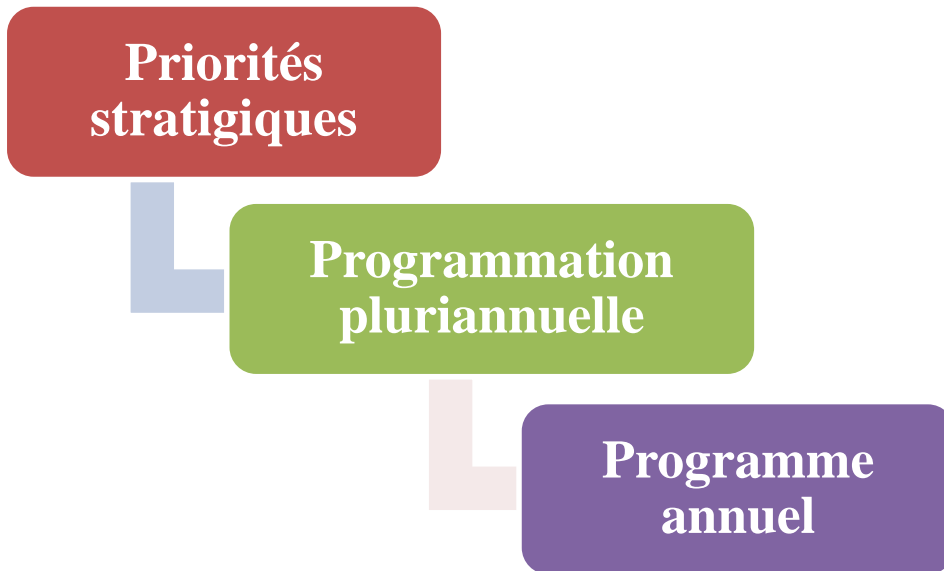
- Renforcer l'activité d'apurement des comptes des comptables publics;
- Rendre obligatoire le contrôle combiné de la qualité de la gestion et de l'apurement des comptes ;
- Renforcer les critères qualitatifs des contrôles⁸.

2.3 Le phasage de la démarche programmatique

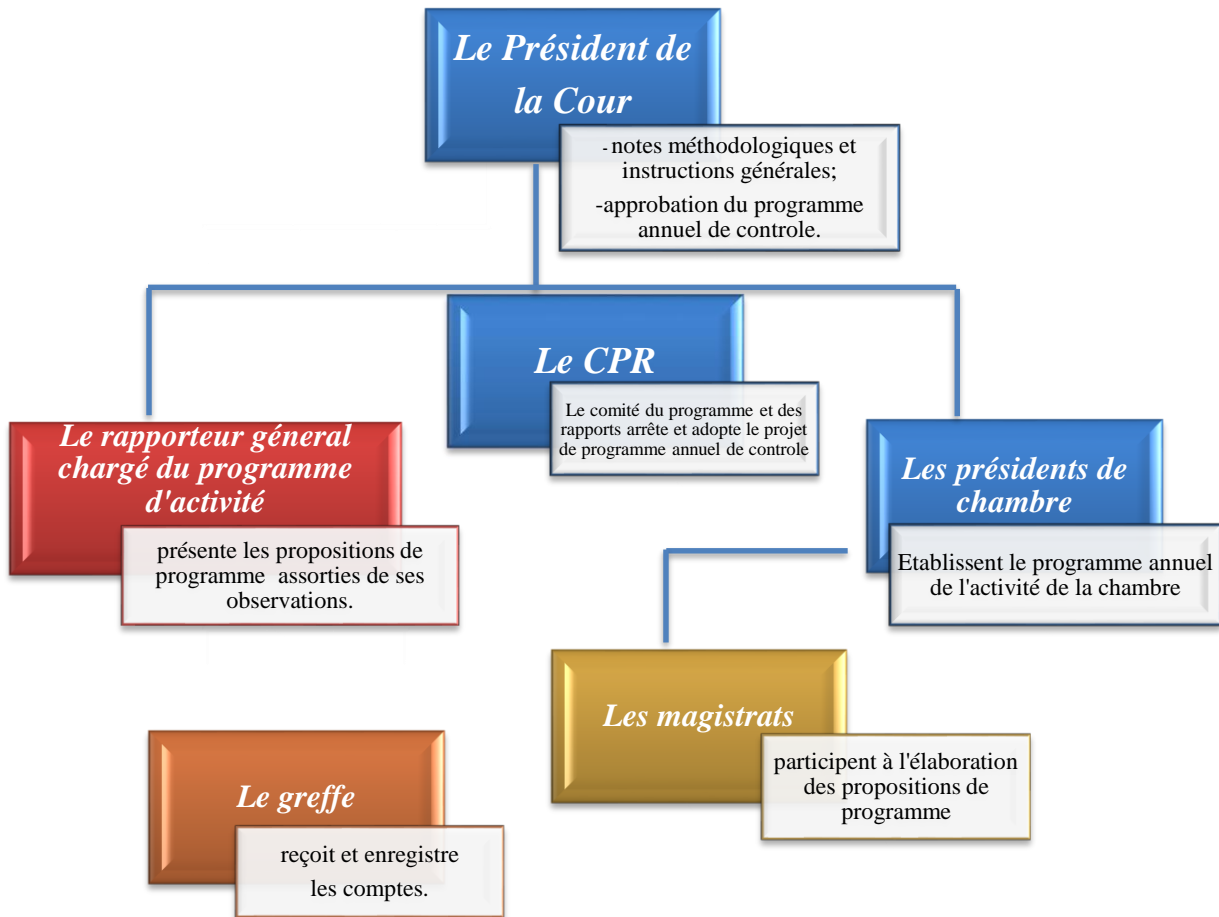
- **La définition des priorités stratégiques.** Elles sont précisées pour les domaines sur lesquels la Cour a entendu porter une attention particulière au cours des années antérieures. Cette notion renvoie à celle des centres d'intérêt de la Cour ;
- **La mise en œuvre d'un programme pluriannuel.** La programmation pluriannuelle est établie ex ante pour une période glissante de trois (03) exercices. Cet exercice programmatique s'appuie sur les priorités stratégiques de contrôle, et en arrête les principaux domaines d'intervention ;
- **La détermination du programme annuel.** Le programme annuel fixe les opérations d'apurement que chaque chambre effectue au cours de l'année. Il reflète les priorités stratégiques, déclinées au niveau de chaque exercice.

⁸ ISSAI 40 des normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques : « contrôle qualité pour les ISC ».

2.4 *Le processus de la programmation*



Le circuit de la programmation



3. LES ACTEURS DE LA PROGRAMMATION

La note d'orientation du Président constitue le document de référence des chambres lors de l'établissement de leur programme. Les instructions sont communiquées par le Président. Dans le même temps, des propositions d'audit sont émises par les magistrats et les vérificateurs des chambres sur la base de ces instructions⁹.

La démarche est itérative et construite sur le principe de l'enrichissement du projet de programme de chaque chambre par les magistrats qui la composent.

⁹ ISSAI 40 « la direction de l'ISC doit avoir la responsabilité globale de la qualité pour tous les travaux effectués par l'ISC ».

Conformément aux dispositions du décret présidentiel n° 95-377 du 20 novembre 1995, fixant le règlement intérieur de la Cour, plusieurs intervenants participent au processus de programmation. Ces acteurs sont le greffe, les magistrats et les vérificateurs, les présidents de chambre, le rapporteur général chargé du programme et de l'évaluation, le comité des programmes et des rapports et le Président de la Cour.

- ***Le Président*** arrête par des notes méthodologiques et des instructions générales les conditions et les modalités d'élaboration, les propositions de programme d'activité de contrôle et les bilans de leur réalisation¹⁰. Il procède à l'approbation du programme annuel de contrôle¹¹ ;
- ***Le comité des programmes et des rapports (CPR)***¹² arrête et adopte le projet de programme annuel de contrôle de la Cour des comptes ;
- ***Le rapporteur général chargé du programme et de l'évaluation***, après examen préliminaire, présente les propositions de programme assorties de ses observations au comité des programmes et des rapports¹³ ;
- ***Les présidents de chambre*** formulent en concertation avec leurs présidents de section des propositions en vue de l'établissement du programme annuel d'activité et mettent en œuvre le programme approuvé¹⁴. Les chambres établissent chacune, dans leur domaine d'intervention et sur la base des orientations et instructions générales édictées, leurs propositions de programme annuel d'activité.
*Les présidents de chambres communiquent leur projet au rapporteur général. Chaque opération de contrôle proposée est assortie des objectifs visés, des grands axes de vérification, ainsi que du planning et des moyens de sa réalisation*¹⁵ ;
- ***Les magistrats***¹⁶ formulent des propositions sur les organismes à contrôler en tenant compte de leur expérience. Ils participent à l'élaboration des propositions du programme annuel d'activité de leur chambre.
- ***Le greffe***¹⁷ est chargé de réceptionner et d'enregistrer les comptes, les pièces justificatives, les réponses, les recours et tous autres documents déposés ou transmis à la cour.
- ***La programmation s'appuie sur les bilans d'exécution des programmes précédents.***

¹⁰ Article 3 du règlement intérieur.

¹¹ Article 70 du règlement intérieur.

¹² Article 71 du règlement intérieur.

¹³ Article 71 du règlement intérieur.

¹⁴ Article 15 du règlement intérieur.

¹⁵ Article 70 du règlement intérieur.

¹⁶ Article 18 du règlement intérieur.

¹⁷ Article 22 du règlement intérieur.

4. LA STRATÉGIE

4.1 Calibrer la programmation sur la notion de poste comptable

Les comptables publics sont les garants de la qualité et de la régularité des comptes publics. Ils sont tenus de soumettre leurs comptes de gestion à la Cour des comptes pour l'apurement (articles 60, 61 et 62 de l'ordonnance n° 95-20 du 17/07/1995 modifiée et complétée, relative à la Cour des comptes).

L'importance stratégique de certains postes comptable (par exemple la trésorerie centrale, la trésorerie principale et les trésoreries de wilayas), conduit naturellement à l'inscription de ces comptes au programme de l'apurement de manière prioritaire. Le principe de juste allocation des moyens doit conduire à leur programmation dans un délai raisonnable. En tout état de cause, l'apurement de ces comptes significatifs (ou « grands comptes ») doit pouvoir être opéré avant l'expiration du délai obligatoire de conservation des pièces justificatives des opérations de gestion fixé à dix (10) ans par les disposition d'article 63 de la loi n° 90-21 du 15/08/1990 relative à la comptabilité publique.

4.2 La pluriannualité

Cette approche de programmation a pour objectif de réduire la périodicité des contrôles, afin que les comptes de gestion déposés à la Cour soient apurés selon un délai raisonnable.

Cette stratégie repose sur la combinaison de deux critères, la catégorie administrative et l'importance du poste comptable en termes de masses financières.

En d'autres termes, si la programmation par les risques peut s'accompagner d'un meilleur ciblage des diligences, elle ne doit pas conduire à vider les contrôles de leur substance : l'objectif d'une programmation pluriannuelle par les risques n'est pas de réaliser des contrôles allégés pour tendre vers un taux de couverture exhaustif, mais d'identifier ceux qui présentent le plus de risques pour réaliser des diligences approfondies de façon ciblée. La définition de périodicités de référence, en fonction de l'importance du compte, apparaît souhaitable.

4.2.1 Les comptes significatifs

La notion de cartographie des risques s'applique donc d'emblée à la catégorie de comptes significatifs, du seul fait de l'importance des masses et des flux financiers qu'elle comporte, en dehors de la prise en compte d'autres paramètres.

L'enjeu réside donc moins dans l'application d'une matrice de cotation du niveau des risques à ces grands comptes, qu'à la définition qui en est donnée de cette catégorie particulière. L'établissement de leur liste par les chambres apparaît comme une priorité.

Compte tenu de la stabilité institutionnelle, la révision de la liste pourra intervenir à échéance régulière, par exemple selon une périodicité quinquennale.

Par construction, les comptes significatifs seront exclus de l'exercice de cotation des risques. Cette position comporte l'évident avantage de recentrer l'usage des matrices aux comptes résiduels, et donc d'alléger le travail de récolement et de traitement des informations. Elle comporte cependant un corollaire, celui du suivi rigoureux de la périodicité des contrôles, selon un rythme inférieur ou égal à dix (10) ans.

Cet exercice de classification par les chambres doit donc être réalisé avec le plus grand soin, en fonction des moyens humains et matériels qu'elles pourront leur affecter. La programmation pluriannuelle est définie sur une période de trois (3) ans de manière glissante.

La projection à réaliser dans le cadre de la programmation de chaque chambre devra donc impérativement comporter une vision étendue à trois (3) exercices pluriannuels, afin d'englober, dans la mesure du possible sur une période de neuf (9) ans la répartition des contrôles de comptes significatifs.

Le bon calibrage de cette catégorie demande une réflexion initiale au niveau de chaque chambre, et comporte une contrainte forte en termes de respect du calendrier de contrôle, tout report mettant en cause l'objectif initial d'un apurement intervenant avant la période de conservation des archives.

La programmation des comptes à apurer pour cette catégorie des postes comptable concerne les trois (03) derniers exercices, l'intensité des opérations du contrôle est accentuée sur le compte de gestion du dernier exercice.

4.2.2 Les autres comptes

Les comptes non significatifs, au sens de leur intégration d'office dans la programmation pluriannuelle, font l'objet d'une sélection correspondante aux risques faibles qu'ils présentent.

Dans le cadre de la programmation pluriannuelle, les contrôles ainsi programmés devront également être exclus de la matrice de cotation des risques, limitant ainsi le nombre des investigations à mener. Il est bien entendu toujours possible d'inclure ces comptes dans l'exercice de cotation des risques, dans la mesure où les moyens humains de la chambre concernée le permettent.

La méthodologie conduisant à apprécier les risques est détaillée infra.

La programmation des comptes à apurer concerne les cinq (05) derniers exercices.

L'intensité des opérations du contrôle est accentuée sur les comptes de gestion des deux (02) derniers exercices.

4.3 La programmation systématique d'un contrôle de l'apurement pour les organismes dont le contrôle de la qualité de gestion est programmé

Dans le cadre du contrôle de la qualité de gestion, la Cour vérifie tous les aspects de la gestion de l'organisme, la réalisation des objectifs assignés, les résultats obtenus et les conditions d'acquisition et d'utilisation des moyens mis en œuvre.

Le contrôle porte également sur la régularité, la sincérité et l'enregistrement de toutes les opérations réalisées, ainsi que la réalité des prestations fournies, des fournitures livrées, et des travaux effectués. Le contrôle coordonné de la qualité de gestion et de l'apurement permet d'alimenter mutuellement les deux démarches d'investigations, surtout dans le cadre recommandé d'un plan de contrôle préalable. Dans cette optique, les chambres devront favoriser la réalisation de l'opération d'apurement et de contrôle de la qualité de gestion par la même équipe de contrôle.

5. LA MÉTHODOLOGIE

5.1 Les données clés de la programmation

- *La connaissance fine des moyens humains à la disposition de la Cour et de chaque chambre, afin de préserver la qualité des contrôles effectués par la Cour¹⁸ ;*
- *La cartographie des entités relevant du contrôle de la Cour et leur répartition entre les chambres nationales et territoriales (par statut et secteur) ;*
- *La répartition géographique des entités à contrôler, le contrôle de la Cour devant couvrir la majeure partie du territoire national ;*
- *La classification des entités par masses budgétaires ;*
- *La prise en compte du nombre réel de jour de travail au cours de l'année pour chaque magistrat et vérificateur, soit 215 jours par an, répartis entre les travaux de contrôle¹⁹, les travaux liés aux activités de contrôle²⁰ et les autres activités²¹ .*

¹⁸ ISSAI 40 « Les ISC fonctionnent habituellement avec des ressources limitées. Elles doivent examiner leur calendrier de travaux et se demander si elles ont les ressources nécessaires pour le respecter tout en maintenant le niveau de qualité désiré. Pour y arriver, elles doivent disposer d'un système qui établit l'ordre de priorité des travaux en tenant compte de l'impératif de maintien de la qualité. Si les ressources sont insuffisantes et que cela entraîne un risque pour la qualité ».

¹⁹ Apurement des comptes des comptables publics, qualité de gestion, contrôle d'APLRB et traitement des réquisitions parvenues à la chambre.

²⁰ Propositions de contre-rapporteur, Arrêt provisoire, Arrêt définitif, Note d'appréciation, Dossiers de révision, Arrêt de révision, Rapport pour les dossiers d'appel, Arrêt d'appel, Activités de délibéré au sein de la chambre d'affectation, Délibéré toutes chambre réunies, Notes de principes, référé, lettre de président de chambre, Dossiers pour la CDBF, Dossiers pénaux, Note d'insertion, Opération non clôturée, Travaux de traduction .

²¹ Journées de formation, Membre de commission, études, conférences, etc.

5.2 La collecte des informations

Les acteurs en charge de la programmation, décrits supra, doivent connaître l'entité auditée et disposer d'un fonds documentaire suffisant à la programmation de l'apurement.

Pour établir la programmation la Cour dispose notamment :

- *Des apurements antérieurs réalisés par la chambre concernant l'organisme concerné ou d'organismes similaires ;*
- *Du dossier permanent tenu au greffe et mis régulièrement à jour. Ce dossier comprend notamment les rapports des contrôles précédents, les notes d'appréciation, les lettres de référé et des articles de presse ;*
- *Du dossier juridique regroupant les principaux textes législatifs et réglementaires relatifs et applicables à l'organisme contrôlé. Une attention particulière doit être accordée aux textes réglementaires non publiés au journal officiel : arrêtés, circulaires, instructions et lettres circulaires notamment ;*
- *Des rapports d'activité de la chambre ;*
- *De la programmation des inspections et organismes de contrôle habilités ;*
- *Les signalements effectués par les administrations et les lettres de dénonciation adressées par les particuliers, dans la mesure où ces dernières sont jugées dignes de foi ;*
- *Les réquisitions adressées au comptable et les passer-outre ;*
- *Du compte de gestion déposé par le comptable public ;*
- *La consultation d'autres sources accessibles, telles que les bases de données informatiques ou les sites électroniques.*

L'enjeu essentiel de l'usage de la matrice de cotation du niveau de risques est de réunir les informations pertinentes pour chaque catégorie de compte, par organisme, et d'affecter les paramètres recueillis d'un coefficient permettant d'identifier les contrôles susceptibles de présenter la plus grande occurrence d'irrégularités.

5.3 La spécialisation des équipes

L'apurement des comptes des comptables publics entre dans le cadre de l'exercice des prérogatives juridictionnelles de la Cour. Il doit conduire à la prise de décision (par arrêts) de décharge ou de la mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable.

Ce contrôle nécessite à la fois des compétences techniques et juridiques.

L'affectation des opérations d'apurement à des équipes à la fois compétentes et multidisciplinaires apparaît comme une bonne pratique souhaitable. La pleine possession des capacités d'analyse, d'expérience et de mise à jour des connaissances, tant techniques que juridiques, est indispensable pour permettre, tant aux magistrats qu'aux vérificateurs financiers, de mener à bien leurs investigations.

Ce prérequis, qui renvoie à la politique de formation de la Cour, doit également être pris en compte lors de l'établissement de la programmation au niveau des chambres.

Un lien devrait donc être opéré entre le choix des contrôles, la composition des équipes et le calendrier prévisionnel de l'exécution des missions. La question du calendrier d'exécution renvoie d'ailleurs au respect de la programmation pluriannuelle des comptes significatifs exposé supra.

5.4 La détermination annuelle des domaines d'investigation

Le contrôle exhaustif a été la méthode de vérification idéalement la plus appropriée en matière d'apurement. Elle conférerait un degré élevé d'assurance concernant l'exactitude et la régularité du compte, ainsi que du bien fondé de la décision décharge ou de mise en débet du comptable. Cette mise en œuvre s'avère désormais concrètement impossible, compte tenu des moyens disponibles.

Une approche sélective des contrôles est donc nécessaire.

La programmation doit tenir compte du risque d'audit de façon à le réduire à un niveau raisonnable. La mise en œuvre de cette méthodologie dans la programmation des apurements comporte deux composantes du risque d'audit, à savoir le risque de non-contrôle et celui de non-détection.

L'atteinte de l'objectif du degré d'assurance du contrôle prescrit par les normes internationales nécessite l'adoption d'une approche de contrôle adaptée à la nature, à l'importance et au volume du compte, ainsi qu'à la périodicité du contrôle.

Le contrôle sélectif peut ainsi être adopté en procédant à la vérification des points définis comme critiques, relatifs aux opérations présentant un risque élevé. Il en va ainsi des opérations hors budget non régularisées, des avances, des charges exceptionnelles, des restes à recouvrer, des charges sur exercices antérieurs, des réductions de titres et admissions en non-valeur et des dépenses ayant fait l'objet de réquisition du comptable.

Ces éléments sont repris dans le détail dans le guide général de l'apurement.

Les principes définis dans le guide général de l'apurement, ainsi que dans les guides spécialisés doivent appuyer la démarche de programmation, en précisant les points de contrôle sensibles pour chaque secteur de comptabilité.

6. LES FACTEURS DE RISQUES

L'exercice des missions de la Cour s'effectue à moyens contraints au vu du périmètre de ses compétences. Il est donc indispensable de concentrer son activité selon une approche sélective. La programmation a comme finalité, outre l'organisation des travaux dans un champ chronologique défini, de rechercher l'efficacité, l'efficience et l'économie, et ce dans le rapport qui doit être trouvé entre les moyens consacrés aux missions et les résultats obtenus.

Afin d'optimiser cette démarche, l'approche par les risques, définie ex ante, représente la méthode la plus aboutie. Sa mise en œuvre pose cependant un certain nombre de problèmes concrets. La construction d'un outil opérationnel, sous la forme d'une matrice de cotation du niveau des risques, nécessite de prendre en compte le temps passé à réaliser le récolement des informations, leur saisie et leur analyse.

6.1 Le recensement des facteurs de risques

6.1.1 Les facteurs de risques objectifs

Le recensement des risques doit être clairement distingué des éléments qui seront reportés dans la matrice de cotation du niveau de risques²². En effet, la connaissance des organismes, et donc des facteurs de risques, est indépendante des sources objectives de renseignements, utilement exploitables dans le cadre d'une cotation des risques.

En outre, la matrice de cotation du niveau de risques ne peut être efficace que dans la mesure où elle s'applique à chaque type d'organisme, et donc de secteur de comptabilité. La seule source actuellement homogène et disposant d'informations objectives et comparables (facteur déterminant de l'analyse par les risques) est le compte de gestion.

À défaut d'historique constitué, ou dans le cas où une telle démarche a été effectuée, de comparabilité des données, seules les données fournies par le compte de gestion et les décisions de la Cour pourront être utilisées.

La comparaison des situations issue de cette grille d'analyse est cependant distincte du recensement des facteurs de risques.

Celui-ci permet d'adapter chaque matrice de cotation du niveau de risques en fonction de la nature de la catégorie d'organisme, et donc du secteur de comptabilité.

²² La matrice de cotation des risques est une grille ou cartographie recensant des risques inhérents d'entités notés selon une grandeur établie aboutissant à une classification déterminante pour la programmation.

Le recensement et la connaissance de la typologie des risques permettent également de conférer aux acteurs de la programmation le niveau nécessaire de connaissance permettant, à cotation de risques égale ou proche, d'exercer leur jugement professionnel afin de déterminer concrètement les organismes qu'il apparaît expédient d'inscrire dans la programmation.

Le recensement des facteurs de risques comprend, en conséquence, l'examen des points suivants :

- *Les masses financières des entités et organismes. Outre le caractère systémique du volume budgétaire et des flux financiers, ce facteur intervient sur la quantité des opérations comptables passées, sur le nombre d'agents potentiellement affectés à leur réalisation, et aux nombre, à la nature et à la qualité des opérations de contrôle qui relèvent de la responsabilité du comptable ;*
- *La date du précédent apurement. Sauf cas particulier (signalement, contrôle de la qualité de gestion programmé dans un champ thématique), les grands comptes font l'objet d'une périodicité d'apurement plus fréquente que les « petits comptes ». Néanmoins, l'antériorité d'un jugement permet d'obtenir des informations précieuses sur la qualité des prestations effectuées ;*
- *La nature de l'organisme (certaines entités sont, d'expérience, porteurs de risques) ;*
- *Les opérations spécifiques liées à l'activité de l'entité, telles que la commande publique, un régime indemnitaire atypique, etc. doivent faire l'objet d'un point d'attention particulier. Ce point est néanmoins lié à l'existence d'un historique documenté de l'entité. L'exploitation d'une telle source est liée à la construction d'une base documentaire qui devrait s'inscrire dans la perspective du développement de l'approche par les risques ;*
- *Le contrôle interne de l'entité est un point crucial pour l'évaluation des risques. Néanmoins, l'exploitation de ce critère est à l'heure actuelle complexe. En effet, il n'est pas établi que l'accès à l'information relative à la mise en œuvre d'un contrôle interne soit acquis pour toutes les catégories d'entités ou d'organismes. Si tant est que cette information soit aisément accessible pour l'ensemble des entités de la catégorie entrant dans une matrice de cotation du niveau de risques, il convient également de s'assurer de l'effectivité et du degré de maturité du contrôle interne. À défaut d'historique et de documentation systématique, il est préconisé de ne pas intégrer cette donnée, pour le moment, dans les matrices de cotation ;*
- *La présence de sommes importantes dans les comptes de disponibilités des comptables dans le cadre des opérations hors budget non soumises au principe de l'annualité budgétaire, par exemple dans le secteur de la formation professionnelle et de l'enseignement supérieur ;*
- *L'existence de régies de recette ou de dépenses ;*
- *Les réquisitions ou de passer-outres par l'ordonnateur ;*

- *L'importance relative des opérations hors budget (OHB) ;*
- *Le taux de restes à recouvrer par rapport aux prises en charges, dans la mesure où le compte de gestion de la catégorie d'entité permet d'accéder à cette information ;*
- *Le taux d'admission en non-valeur par rapport aux prises en charges, dans la mesure où le compte de gestion de la catégorie d'entité permet d'accéder à cette information ;*
- *L'existence de signalements administratifs ou de dénonciations de particuliers au caractère sérieux et documenté ;*
- *Le non-respect des délais de dépôt du compte de gestion.*

6.1.2 Les facteurs opérationnels

Comme mentionné supra, seuls les éléments objectifs et comparables peuvent entrer dans la détermination de la cotation résultant d'une matrice. Certains éléments subjectifs peuvent néanmoins être pris en compte lors de la phase d'analyse des éléments de cotation, à note égale ou proche entre deux entités ou organismes. Le jugement professionnel des acteurs de la programmation pourra utilement utiliser ce type de renseignements.

- *Les comptables « à risque ». Il peut s'agir d'un comptable défavorablement connu de la Cour (arrêts antérieurs de débet, défaut de professionnalisme du comptable ou moyens du poste comptable insuffisants, etc. ;*
- *D'un comptable nouvellement nommé ou agréé ;*
- *L'instabilité des comptables dans le poste, caractérisée par un important taux de rotation ;*
- *Les comptables en charge de plusieurs comptes.*

6.2 La hiérarchisation et la pondération des risques dans la matrice de cotation des risques

La matrice de cotation du niveau de risques utilisée comporte les caractéristiques suivantes :

- *Une distinction entre le respect des obligations formelles, essentiellement le respect du dépôt du compte de gestion et les critères qualitatifs ;*
- *Une cotation différenciée en tranches, lorsque le critère retenu peut être défini en masses budgétaires ou en flux ;*
- *Une matrice type, mais adaptée par les chambres en fonction du type d'entité ou d'organisme ou de secteur de comptabilité. En effet, les facteurs de risques sont différents en fonction des catégories d'organisme ;*
- *La seule prise en compte d'éléments objectifs et comparables ;*

- *L'accès rapide, simple et fiable aux informations. L'impossibilité d'avoir recours à des extractions informatiques et le fait que l'obligation liée au dépôt du compte de gestion ne concerne que le compte sur chiffres, à l'exclusion des pièces justificatives et du détail de la comptabilité, renvoie presque exclusivement à l'exploitation du seul compte de gestion ;*
- *La convention retenue est celle de la notation « positive ». Plus l'indice de cotation retenu est élevé, moins le risque est important ;*
- *La matrice compte un nombre de facteurs de risques (colonnes) limité et adapté à la typologie de la catégorie d'entité ou d'organisme. En fonction de la catégorie d'entité ou d'organisme, le nombre de facteurs de risques est variable. Il est néanmoins souhaitable de limiter le nombre de colonnes à dix (10) ;*
- *Avant d'appliquer de manière opérationnelle les différentes matrices, il est souhaitable d'éprouver la robustesse du modèle. Pour ce faire, il pourrait être procédé à un test portant sur un échantillon réduit d'entités ou d'organismes ayant fait l'objet d'un apurement dans un délai relativement proche. La comparaison entre la cotation obtenue et les résultats du contrôle de l'apurement pourra permettre d'affiner les critères de cotation, voire d'appliquer un coefficient aux facteurs de risques ;*
- *La démarche de cotation du niveau de risques est par construction évolutive et soumise à une adaptation constante. Au fur et à mesure de l'acquisition de l'expérience et de la constitution d'un historique, voire de l'accès à des informations comptables supplémentaires, les facteurs de risques et leur pondération trouveront à se développer et à s'affiner.*

La matrice présentée en annexe est un modèle adapté aux spécificités des comptabilités des établissements universitaires.

6.3. La matrice de cotation des risques des universités

6.3.1 La présentation de la matrice « test »

La matrice développée pour les besoins de la démonstration se rapporte aux établissements universitaires.

Le choix s'est porté sur cette catégorie de comptabilité pour les raisons suivantes, portant spécifiquement sur la période d'expérimentation :

- *L'échantillon est limité à une cinquantaine d'établissements, de tailles très différentes et pouvant contenir des comptes significatifs (a priori non concernés par la matrice, mais qui pourront justement être comparés aux autres établissements lors de la période de mise en œuvre) ;*
- *Un certain nombre de comptes ont fait l'objet d'un apurement ces dernières années, ce qui permet de réaliser un test de robustesse et d'affiner les cotations ;*

- *Le choix des facteurs de risques s'est limité à des éléments relativement aisés à collecter, sans avoir recours à des sources extérieures. Les données sont comparables entre elles ;*
- *La duplication de la matrice aux autres types d'entités et de collectivités est aisée, dans la mesure où certains facteurs de risques dont les éléments sont inexistantes pour les universités voire inopérants, ont fait l'objet d'une colonne préfigurant leur sélection dans le cadre de matrices applicables à d'autres types d'organismes (existence d'un contrôle interne ; taux d'admission en non-valeur sur prise en charge ; taux de recouvrement sur prise en charge). Ces facteurs de risques sont déterminants dans l'appréciation de la pertinence de la programmation mais ne peuvent pas être définis, concernant les universités, à la seule consultation du compte de gestion.*

6.3.2 Les facteurs de risques retenus et leur cotation

Sauf à disposer d'autres éléments, les facteurs de risques liés au respect des obligations formelles se limitent pour le moment à l'examen des conditions du dépôt du compte de gestion. Dans le cas d'un dépôt dans les délais, la cotation est égale à 2 (deux) points, dans le cas d'un dépôt tardif à 1 (un) point, dans le cas d'absence de dépôt à 0 (zéro) point. D'autres éléments pourront être ultérieurement pris en considération (absence de signature, défaut de présentation de pièces obligatoires, etc.).

Les critères qualitatifs font l'objet des facteurs de risques suivants :

- *Masse budgétaire en quatre (4) niveaux côtés de trois (3) pour les plus petits budgets à zéro (0) pour les plus importants ;*
- *Existence de réquisitions du comptable, zéro (0) point en cas de réquisitions, un (1) en cas d'absence de celles-ci. La présence de réquisitions du comptable s'avère empiriquement un marqueur signalant la présence d'irrégularités par le comptable. Elle est également le signe d'une activité de contrôle importante de ce dernier.*
Ce point devra donc faire l'objet d'un suivi particulier lors de la phase de tests, afin de vérifier si l'approche intuitive (facteur de risque et donc marqueur négatif) s'avère pertinente, ou si elle est uniquement révélatrice de la découverte d'irrégularités du fait de l'ouverture de contrôles suite à la présence de réquisitions ;
- *Présence de signalements, deux (2) points en cas d'absence de signalements, un (1) point en cas de dénonciation recevable de la part d'un particulier, zéro (0) point en cas de signalement d'une administration ou d'un corps de contrôle ;*
- *Arrêts et jugements antérieurs (période 2010 à 2015), deux (2) points en cas de décharge, un (1) point si absence de jugement, zéro (0) point si débet ;*
- *Total des opérations hors budget en recettes et en dépenses en DA en fonction de seuils définis pour les universités en trois tranches, deux points (2), un (1) point si supérieur à 25 % ou zéro (0) point en fonction des seuils ;*

- *Présence d'un contrôle interne efficace, un (1) point si contrôle effectif, zéro (0) point si absence de contrôle interne. Ce facteur de risque ne peut pas être appliqué au secteur des universités, mais devrait faire l'objet d'une documentation ;*
- *Mode de désignation du comptable, comptable nommé un (1) point, comptable agréé zéro (0) point ;*
- *Taux de reste à recouvrer sur prises en charge, cotation à définir pour les catégories d'organismes pouvant documenter cet aspect. Ce facteur de risque ne peut pas être appliqué au secteur des universités en absence de données disponibles dans le compte de gestion ;*
- *Taux d'admission en non-valeur sur prises en charge, cotation à définir pour les catégories d'organismes pouvant documenter cet aspect. Ce facteur de risque ne peut pas être appliqué au secteur des universités en absence de données disponibles dans le compte de gestion.*

Au total la matrice expérimentale « université » définit pour le moment à dix (10) facteurs de risques, dont sept (7) sont applicables aux établissements universitaires. Les trois (3) autres facteurs de risques ont été placés dans la matrice à l'usage des autres chambres, afin de préfigurer une matrice de cotation des risques « type ». Avec la pratique, l'expérience et la mise en œuvre d'une démarche visant à créer un historique fiable et doté d'éléments comparables, les modèles de matrices devraient pouvoir progressivement se rapprocher entre secteurs de comptabilités (entités et organismes).

La cotation générale est la suivante :

- *Risque faible (indicateur vert) : supérieur à neuf (9) points ;*
- *Risque moyen (indicateur orange) : entre six (6) et huit (8) points ;*
- *Risque élevé (indicateur rouge) : de zéro (0) à cinq (5) points.*

Il va de soi que ce barème est indicatif et devra faire l'objet d'un test de robustesse, tant au niveau de la comparaison ex ante des résultats de la matrice avec ceux des contrôles de l'apurement déjà réalisés (y compris la nature des charges retenues), qu'ex post après avoir procédé à la première série de contrôles de l'apurement issue de cette méthode d'aide à la programmation.

La pondération de la cotation et la détermination des facteurs de risques n'est pas définitive :

- *L'examen critique des résultats obtenus après deux exercices de programmation annuelle selon l'approche par les risques est indispensable afin d'évaluer la pertinence des critères retenus et leur pondération ;*
- *La recherche de facteurs de risques correspondants aux critères retenus (objectivité, comparabilité, accès aisé selon des documents internes à la Cour) est indispensable afin d'affiner la cotation et d'accentuer les écarts types entre comptes examinés.*

7. LA QUANTIFICATION DES CONTRÔLES

Chaque chambre adopte sa propre méthode de quantification du temps nécessaire à la réalisation d'un contrôle de l'apurement. Il lui revient donc d'établir un budget temps, calculé sur la base de plusieurs critères. Cette quantification se doit d'être en lien avec la méthode adoptée pour la programmation par les risques. Il convient à ce titre de rappeler que l'instauration d'un contrôle de l'apurement systématique des comptes significatifs selon un rythme décennal (trois cycles pluriannuels triannuels) nécessite une définition rigoureuse des seuils retenus, l'intégration du budget temps nécessaire à l'obtention d'un tel résultat lors que chaque programmation annuelle, ainsi qu'un suivi rigoureux de l'exécution annuelle des travaux.

À titre d'exemple, la quatrième chambre a adopté la formule suivante :

Nombre de jours-homme pour l'apurement des comptes = volume de budget de l'entité (enjeux budgétaires) × pondération de risque × expérience et profil du magistrat × date du dernier contrôle et taux d'irrégularité × démarche de contrôle (systématique ou échantillonnage) × expérience du comptable public²³ .

Le temps prévisionnel arrêté par nature d'établissement pour les ministères de la formation et de l'enseignement professionnels, l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique et l'éducation nationale est calculé comme suit :

²³ - Sur la base des missions d'apurement déjà réalisées, et sur la base d'un questionnaire adressé aux magistrats de la quatrième chambre.

Ministère de la formation et de l'enseignement professionnels (M.F.E.P)				
Etablissement	Fourchette (DA)	Nature Des Dépenses	Méthode De Contrôle	Budget / Temps (magistrat expérimenté)
Centre de Formation Professionnel et d'apprentissage	0-100 millions	2 sections	SI : échantillonnage [1]	15 jours
		(S I et S II)	SII : systématique	(10-18)
Institut National Spécialisé en Formation Professionnelle	0-200 millions	2 sections (S I et S II)	SI : échantillonnage SII : systématique	15 Jours (11-18)
Ministère De l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique (M.E.R.S)				
Direction des œuvres universitaires (DOU)	0-4 milliards	3 sections	SI : échantillonnage SII : systématique SIII[2] : échantillonnage	54 jours
Université	0-6 milliards	2 sections (S I et S II)	systématique	34 jours
Faculté	0-100 millions	1 section (S II)	SII : systématique	16 jours
Ecole	200-700 millions	2 sections (S I et S II)	SI : échantillonnage SII : systématique	42 jours
	0-500 millions	2 sections (S I et S II)	SI : systématique SII : systématique	30 jours
Institut supérieur	0-100 millions	2 sections (S I et S II)	SI : échantillonnage SII : systématique	15 jours (15-20)
Ministère de l'Education Nationale (M.E.N)				
Observatoire Nationale de l'Education et de la Formation (EPA)	0-50 millions	2 sections (S I et S II)	systématique	10 jours
Institut National de la Recherche en Education (EPA)	0-150 millions	3 sections	SI : échantillonnage SII : systématique SIII[3] : systématique	20 jours
[1] L'échantillonnage concerne les mois de janvier, juillet et décembre sauf pour : la DOU (février, juin) et l'école supérieure nationale des statistiques (1 mois)				
[2] La section 3 concerne les dépenses des œuvres universitaires				
[3] La section 3 concerne les dépenses de la commission nationale des programmes				

Le plan de charge individuel de chaque magistrat et vérificateur est arrêté sur la base de ce calcul.

8. LE SUIVI DU PROGRAMME EN MATIÈRE D'APUREMENT

Afin d'intégrer les opérations d'apurement dans le plan annuel des travaux de la Cour, il convient d'établir une première estimation des délais pour la présentation des différents actes (rapports, arrêts provisoires et définitifs).

8.1 Les prérequis d'un suivi efficace des travaux d'apurement

L'efficacité, l'efficience et l'économie qui prévalent dans une juste allocation des moyens ont comme prérequis une programmation adaptée aux enjeux en fonction lignes directrices définies au niveau de la Cour et des risques identifiés par une analyse objective.

Le suivi des travaux issus des programmations annuelle et pluriannuelle est fondamental afin de permettre un enchaînement optimal des programmes entre eux. Pour ce faire, deux éléments sont incontournables, éviter la surprogrammation et réaliser un suivi rigoureux du programme par chambre tout au long de l'année. Certains travaux peuvent s'imposer en cours d'exercice, hors programmation prévisible. La mise en réserve d'un volant de vacations non affectées peut s'avérer de bonne pratique.

Le respect de la programmation nécessite une bonne appréhension du calendrier prévisionnel des contrôles par les équipes affectées aux ceux-ci.

La définition d'un plan de contrôle, prévoyant un calendrier de dépôt du rapport est donc une bonne pratique dont la généralisation apparaît souhaitable. De même, la limitation au strict minimum du nombre des opérations non clôturées (ONC) est-elle un objectif à privilégier. Les travaux d'apurement, à l'instar de tous les autres types de contrôle, doivent s'inscrire dans une logique rationnelle et prévisionnelle. Au début de chaque exercice il est établi conjointement, entre le président de chambre et le magistrat responsable d'un contrôle, un état prévisionnel de présentation des travaux d'apurement. Cet état doit prendre en considération, les ONC en cours, le programme de l'année en cours, la complexité des travaux, les autres travaux et missions diverses, dont la formation.

Le calendrier prévisionnel doit être établi dans le but de servir d'outil référentiel pour la programmation et le suivi des travaux de contrôle.

Le tableau de bord de suivi d'avancement des opérations de contrôle est un outil indispensable. Il permet de visualiser l'état d'avancement des contrôles, de mesurer l'effet des actions entreprises et de dégager les évolutions prévisibles. Le tableau de bord met en évidence les écarts entre le calendrier prévisionnel de la mission et la situation effective.

Le tableau de bord est synthétisé sur l'état périodique d'avancement des travaux de contrôle, établi par les chambres selon un rythme trimestriel, transmis au RGPE²⁴. Le président de chambre dispose, via le greffe de la chambre, d'un tableau de bord de toutes les opérations de contrôle, avec les codes des opérations, les noms des rapporteurs, des assistants, les cibles de contrôles, l'avancement réel des travaux et la finalité des contrôles.

Conformément à l'article 15 du règlement intérieur de la Cour des comptes, les présidents de chambres établissent leur bilan annuel d'activité, ainsi que leurs rapports d'évaluation de l'exécution du programme de contrôle de l'année. Afin de permettre au comité des programmes et des rapports de suivre et d'évaluer l'exécution du programme annuel de contrôle, les présidents de chambre adressent au rapporteur général ce bilan, accompagné du rapport d'évaluation de l'exécution du programme de contrôle en indiquant les mesures propres à améliorer les résultats et l'efficacité des travaux²⁵.

²⁴ Rapporteur Général Chargé du Programme et de l'évaluation.

²⁵ Article 72 du règlement intérieur.

Bilan de réalisation (suivi les opérations d'apurement)

Code de l'opération	Ordonnance du rapporteur			Date de remise du rapport			Ordonnance soit communiqué article 78 (N° et date)		Formation délibérante 1 N° et date	Décision prise			Notification Des Arrêts Provisoire/définitive	Réception des réponses	Ordonnance Contre rapporteur		Ordonnance soit communiqué article 79		Formation délibérante 2 N° et date	Décision prise			Notification Des Arrêts définitives	Les voies de Recours		pénal	OBS	
	N° et date	Nom	Entité contrôlée exercice (s)	Prévisionnel	Réel	écart	Transmission du dossier	Réception des conclusions		décharge	débet	montant			N° et date	Nom	Transmission du dossier	Réception des conclusions		décharge	débet	montant		révision	APPEL			

8.2 Les apports souhaitables de l'approche par les risques

La démarche de l'approche par les risques en matière d'apurement est une innovation au niveau des ISC. Compte tenu des incertitudes liées au déploiement du projet de matrice figurant en annexe n° 1 du présent rapport, sa mise en œuvre ne peut s'effectuer que selon un calendrier prévisionnel portant au moins jusqu'à la programmation pour 2019.

Ce dispositif est cependant lié à un enjeu majeur pour les finances publiques, celui de concentrer les moyens de la Cour sur les comptabilités les plus susceptibles de comporter des irrégularités.

Pour ce faire, la démarche programmatique au niveau de chaque chambre se doit d'être rigoureuse :

- Définition rigoureuse des contrôles de l'apurement concernant les entités et organismes à fort enjeu, qui seront programmés dans un cycle pluriannuel ;*
- Détermination du potentiel de temps disponible pour les contrôles de l'apurement entrant dans le champ de l'approche par le risque ;*
- Choix des catégories d'entités ou d'organismes entrant dans le cadre de cette démarche pour le programme annuel (ou pluriannuel) concerné ;*
- Constitution d'une matrice adaptée, sur le modèle proposé, en affinant au maximum les facteurs de risques ainsi que la cotation de ceux-ci ;*
- Définition d'un plan type de contrôle, basé sur la sélectivité et reprenant les points de contrôle identifiés dans le guide général de l'apurement et ses déclinaisons thématiques ;*
- Assurer un suivi rigoureux de l'exercice des travaux.*

Matrice de cotation du niveau de risques des établissements universitaires (4^e Chambre)

MATRICE DE COTATION DU NIVEAU DE RISQUES DES UNIVERSITES															
Non de l'organisme	Respect des obligations formelles			Critères qualitatifs d'appréciation										Appréciation globale du niveau de risques	
	dépôt du compte		COTATION	Masse budgétaire en Mrds DA	réquisition de comptable	Signalements	Les arrêts anterieurs(20 10/2015)	Les hors budgets		Le contrôle interne	Les reste à recouvrer	Taux d'admission en non-valeur	Mode de désignation du comptable		cotation
	réquisition on non dépôt du compte = 0 point	réquisition on dépôt en retard = 1 point						dépôt normal = 2 points	Si le total des recettes < ou = 2,5 Mrds DA = 3 points; entre 2,5 Mrds DA et 4,2 Mrds DA = 2 points; entre 4,3 Mrds et 6,5 Mrds DA = 1 point; Supérieur à						
Université Hassiba Ben Bouali - Chlef-	0		0	!!!!	0	0	1	1	1					3	3
Université d'Oran 1 AHMED BEN BELA - Oran-		2	2	0	1	1	0	0	0					2	4
Université d'Oran 2 MOHAMED BEN AHMED -Oran-	0		0	!!!	1	1	1	1	1					5	5
Université de HADJ Lakhdar - Batna-	0		0	0	1	2	1	1	0					5	5
Université AMAR THELIDJI - LAGHOUAT-	0		0	!!!	1	2	1	1	0					5	5
Université BADI MOKHTAR -ANNABA-		2	2	0	1	1	1	1	0					4	6
UNIVERSITE KASDI MERBAH -OUARGLA-		2	2	1	1	1	1	0	0					4	6
Université DJILALI LIEBES- SIDI BEL ABBAS-		2	2	1	0	2	1	0	0					4	6
Université de SAAD DAHLEB - Blida 1-		2	2	1	1	1	0	1	1					5	7
Université Docteur TAHER MOULAY -SAIDA-	0		0	2	1	2	1	1	0					7	7
Université ABOUBEKR BELKAID -Tiemcen-		2	2	0	1	2	2	0	0					5	7
Université MOHAMED SADIK BEN YAHIA -JUEL-		2	2	2	1	1	1	0	0					5	7
Université LAARBI TEBESSI -TEBESSA-		2	2	2		2	1							5	7
Université ABD EL HAMID IBN BADIS - MOSTAGHANEM-	0		0	2	1	2	1	1	1					8	8
Université d'ALGER -01-		2	2	0	1	2	1	1	1					6	8
Université de Mohamed KHDAR - Biskra-		2	2	1	0	2	1	1	1					6	8
Université D'ALGER -02-		2	2	1	1	1	1	1	1					6	8
Université de Constantine 2		2	2	2	1	2	1	!!!	!!!!					6	8
Université STHB Alger		2	2	0	0	2	1	2	2					7	9
Université MHAMED BOUGARA - BOUMERDES -		2	2	1	0	1	2	2	1					7	9
Université IBN KHALDOUN-Tiaret-		2	2	2	1	2	1	1	0					7	9
Université Mohamed Lamine Debaghine - Setif 02-		2	2	3	1	2	1	!!!	!!!					7	9
Université des frères MANTOURI - Constantine-		2	2	0	1	2	2	2	1					8	10
Université de MOULOU MAMMERI -TIZI OUZOU-		2	2	1	1	2	1	2	1					8	10
Université Ferhat Abbas -Setif 01-		2	2	1	1	2	1	2	1					8	10
Université de ABDERAHMANE MIRA - Béjaïa-		2	2	1	1	1	2	2	1					8	10
Université Ziane Achour -Djelfa-		2	2	2	1	2	1	1	1					8	10
UNIVERSITE MOHAMED BOUDIAF -M'SILA-		2	2	1	1	1	2	2	2					9	11
Université d'ALGER -03-		2	2	2	0	2	1	2	2					9	11
Université des Science et de Technologie MOHAMED BOUDIAF -Oran-		2	2	2	0	2	1	2	2					9	11
Université Oum El Bouaghi-		2	2	2	0	2	1	2	2					9	11
Université de ABBAS LAGHROUR- khenchela-		2	2	3	1	2	1	1	1					9	11
Université des Sciences Islamiques de l'EMIR ABDELAKER - Constantine-		2	2	3	1	2	1	1	1					9	11
Université de TAHERI Mohamed- Béchar-		2	2	2	1	2	1	2	2					10	12
Université de HEMMA Lakhdar- EL Oued-		2	2	2	1	2	1	2	2					10	12
Université MUSTAPHA ISTAMBOULI- MASCARA-		2	2	2	1	2	1	2	2					10	12
Université de Constantine 3		2	2	2	1	2	1	2	2					10	12
Université 08 MAI 1945 - GUELMA -		2	2	2	1	2	1	2	2					10	12
Université 20 AOUT 1955 -SKIKDA-		2	2	2	1	2	1	2	2					10	12
Université de SAAD DAHLEB - Blida 2-		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13
UNIVERSITE MOHAMED ELBACHIR EL IBRAHIMI -B.B.A-		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13
Université DU DOCTEUR YAHIA FARES - MEDEA-		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13
Université de MESSADIA MOHAMED CHERIF-SOUK AHRAS-		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13
UNIVERSITE CHADU BEN DIDID -EL TAREF -		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13
Université AKLI MOHAND OULHADJ - Bouira-		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13
Université d'Adrar		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13
Université de GHARDAIA		2	2	3	1	2	1	2	2					11	13

Liste des contributeurs à l'élaboration du guide

Un président de chambre et cinq magistrats ont chacun rédigé une ou plusieurs parties du guide :

- *M. Omar DEBBAKH, Président de la chambre territoriale de Blida ;*
- *M. Salah HAZZAM, Magistrat à la 4ème chambre*
- *M. Aberrazak GHLIS, Magistrat à la 1ère chambre ;*
- *M. Mustapha MERZOUK, magistrat à la 3ème chambre ;*
- *Mme Hassina MOKADEM, Magistrat à la 4ème chambre ;*
- *M. Amar HANI, Magistrat à la 4ème chambre ;*

Avec l'appui d'Agnès KARBOUCH et de Frédéric GUTHMANN, magistrats des Cours Régionales des Comptes de France