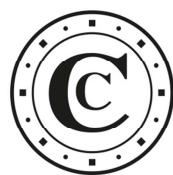


Cour des comptes



LA QUALITÉ DES  
COMPTES DES  
ADMINISTRATIONS  
PUBLIQUES

COMPTES ASSUJETTIS À  
LA CERTIFICATION PAR  
UN COMMISSAIRE AUX  
COMPTES

Exercice 2013



COUR DES COMPTES

## Synthèse des rapports des commissaires aux comptes

## Avis sur la qualité des comptes

(Article L. 132-6 du code des juridictions financières)



# Sommaire

<b>DÉLIBÉRÉ.....</b>	<b>9</b>
<b>INTRODUCTION .....</b>	<b>13</b>
<b>CHAPITRE I - UN PÉRIMÈTRE DE LA CERTIFICATION OBLIGATOIRE À RATIONALISER.....</b>	<b>19</b>
<b>I - Les lacunes les plus significatives de la certification obligatoire.....</b>	<b>20</b>
A - Le périmètre hétérogène de la certification obligatoire .....	20
B - Les lacunes concernant les administrations publiques centrales.....	21
C - Les lacunes touchant les administrations publiques locales .....	24
D - Les lacunes relevées s'agissant des administrations publiques sociales .....	25
<b>II - Les critères à prendre en compte pour rationaliser le champ de la certification obligatoire.....</b>	<b>26</b>
A - L'inadaptation de l'alignement sur les seuils des entreprises.....	26
B - L'environnement de contrôle spécifique à certaines administrations publiques.....	28
C - Le bilan coût/bénéfice de la certification.....	29
<b>CHAPITRE II - SYNTHÈSE DES RAPPORTS DE CERTIFICATION TRANSMIS À LA COUR .....</b>	<b>31</b>
<b>I - Synthèse générale .....</b>	<b>31</b>
A - L'échantillon de rapports examinés.....	31
B - Vue d'ensemble sur les réserves .....	35
C - Les comptes consolidés ou combinés .....	39
D - Les refus de certification .....	39
<b>II - Synthèse relative aux administrations publiques centrales.....</b>	<b>40</b>
A - Présentation de la catégorie .....	40
B - Vue d'ensemble concernant les administrations publiques centrales .....	41
C - Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel.....	44
D - Les cas particuliers .....	45
<b>III - Synthèse relative aux administrations publiques locales .....</b>	<b>45</b>
A - Présentation de la catégorie .....	45
B - Vue d'ensemble .....	46
<b>IV - Synthèse relative aux administrations publiques de sécurité sociale .....</b>	<b>48</b>
A - Présentation de la catégorie .....	48
B - Les régimes et caisses d'assurance sociale .....	50
C - Les organismes dépendant des assurances sociales .....	51

<b>CHAPITRE III - AVIS.....</b>	<b>53</b>
<b>CONCLUSION .....</b>	<b>57</b>
<b>ANNEXES .....</b>	<b>59</b>
<b>GLOSSAIRE.....</b>	<b>65</b>

## **Avis sur la qualité des comptes des administrations publiques soumises à l'obligation de certification par un commissaire aux comptes**

### **- élaboration et publication -**

La Cour publie, en application de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières, un avis sur la qualité comptable des administrations publiques soumises à l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes.

Ce rapport participe de la mission d'ensemble, confiée à la Cour par l'article L. 111-3-1 A du même code, de s'assurer que les comptes des administrations publiques sont, conformément au second alinéa de l'article 47-2 de la Constitution, « réguliers et sincères » et qu'ils « donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

La Cour s'assure de la qualité des comptes des administrations publiques soit en les certifiant elle-même, dans le cas de l'État et du régime général de la sécurité sociale, soit en rendant compte de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification.

Le présent rapport comporte, comme le prévoit l'article L. 132-6, d'une part, une synthèse des rapports établis par des commissaires aux comptes sur les comptes de l'exercice 2013 des entités concernées et, d'autre part, un avis.

Cette publication, transmise au Premier ministre, au ministre chargé du budget et aux présidents des assemblées parlementaires, participe des missions, assignées à la Cour par la Constitution, d'assistance au Parlement et au Gouvernement et d'information du citoyen.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour des comptes, ainsi que des chambres régionales et territoriales des comptes, et donc aussi bien l'exécution de leurs contrôles et enquêtes que l'élaboration des rapports publics : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

L'indépendance institutionnelle des juridictions financières et statutaire de leurs membres garantit que les contrôles effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

La contradiction implique que toutes les constatations et appréciations ressortant d'un contrôle, d'une enquête ou de vérifications, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés. Toutefois, dans le cas du présent rapport, s'agissant d'une synthèse de plusieurs centaines de rapports de commissaires aux comptes – sans que la Cour n'ait à formuler une appréciation sur eux –, le projet de rapport n'a fait l'objet de contradiction ni avec les administrations concernées ni avec aucun des commissaires aux comptes.

La collégialité intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication.

Le projet de rapport est confié à une équipe associant rapporteurs, experts et assistants de vérification. Leurs travaux sont examinés et délibérés, de façon collégiale, par une formation associant les membres de différentes chambres de la Cour et dont l'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur, chargé notamment de veiller à la qualité des travaux.

Le projet de rapport est ensuite examiné par le comité du rapport public et des programmes, constitué du Premier président, du procureur général et des présidents de chambre de la Cour, dont l'un exerce la fonction de rapporteur général.

Enfin, le projet de rapport est soumis, pour adoption, à la chambre du conseil où siègent, sous la présidence du Premier président et en présence du procureur général, les présidents de chambre de la Cour, les conseillers maîtres et les conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ne prennent pas part aux délibérations des formations collégiales, quelles qu'elles soient, les magistrats tenus de s'abstenir en raison des fonctions qu'ils exercent ou ont exercées, ou pour tout autre motif déontologique.

\*

Les rapports de la Cour des comptes sont accessibles en ligne sur le site internet de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes : [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr). Ils sont diffusés par *La documentation Française*.

## Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil réunie en formation ordinaire, a adopté le présent rapport intitulé *La qualité des comptes des administrations publiques : comptes assujettis à la certification des comptes par un commissaire aux comptes – exercice 2013.*

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Durrleman, Lefas, Briet, Mme Ratte, MM. Vachia, Paul, Duchadeuil, Piolé, présidents de chambre, MM. Picq, Babusiaux, Descheemaeker, Bayle, Bertrand, Levy, Mme Froment-Meurice, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Rémond, Ganser, Camoin, Pannier, Lebuy, Mme Pappalardo, MM. Brun-Buisson, Cazala, Lafaure, Frangialli, Mme Morell, M. Perrot, Mmes Françoise Saliou, Dayries, MM. Barbé, Bertucci, Vermeulen, Tournier, Mmes Darragon, Seyvet, M. Vivet, Mme Moati, MM. Charpy, Sabbe, Pétel, Maistre, Martin, Ténier, Mmes Trupin, Froment-Védrine, MM. Rigaudiat, Ravier, Selles, de Gaulle, Guibert, Uguen, Le Roy, Guédon, Zerah, Baccou, Vialla, Sépulchre, Arnauld d'Andilly, Antoine, Mousson, Guéroult, Mme Vergnet, MM. Feller, Chouvet, Mme Démier, MM. Clément, Boudy, Mme de Kersauson, MM. Saudubray, Migus, Terrien, Laboureix, Mme Esparre, M. de Nicolay, Mmes Latare, Dardayrol, MM. Mourier des Gayets, de la Guéronnière, Brunner, Mme Pittet, MM. Aulin, Vallernaud, Jamet, Écalle, Mme Pépin, MM. Dors, Ortiz, Mmes Casas, Dujols, Bouzanne des Mazery, Soussia, MM. Basset, Brana, Mme Périgord, MM. Brouder, Lallement, conseillers maîtres, MM. Dubois, Gros, Blaïron, Schmitt, Jouanneau, Delbourg, Galliard de Lavernée, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Briet, président de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels le rapport est fondé et de la préparation du projet de rapport ;
- en son rapport, M. Paul, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de M. Boullanger, conseiller référendaire, rapporteur devant la formation chargée de le préparer, et de M. Pannier, conseiller maître, responsable de la certification des comptes de l'État,

- contre-rapporteur devant cette même formation ;
- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, M. Johanet, Procureur général. Il était accompagné de Mme Cordier, première avocate générale.

M. Filippini, secrétaire général, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 7 octobre 2014.

Le projet de rapport soumis à la chambre du conseil a été préparé par une formation interchambres présidée par M. Briet, président de chambre, et composée de MM. Rémond, Cazala, Gautier, Barbé, Vermeulen, Charpy, Mme Trupin, M. Antoine (à compter du 5 mai 2014), Mme Vergnet, MM. Viola, Laboureix et Lambert, conseillers maîtres. M. Lefort, avocat général, puis (à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2014) Mme Cordier, premier avocat général, représentaient le procureur général.

Les rapporteurs étaient :

- M. Boullanger, conseiller référendaire, Mme Février, assistante, et M. Joulin, expert.

Le contre-rapporteur était M. Pannier, conseiller maître, rapporteur général de la certification des comptes de l'État.

Le projet de rapport a été examiné et approuvé, le 23 septembre 2014, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de MM. Migaud, Premier président, Durrleman, Lefas, Briet et Mme Ratte, MM. Vachia, Paul, rapporteur général du comité, Duchadeuil et Piolé, présidents de chambre, et M. Johanet, procureur général, entendu en ses avis.



## **Introduction**

En application de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières, la Cour publie pour la deuxième année son avis sur la qualité comptable des administrations publiques soumises à l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. Le présent avis porte sur les comptes de l'exercice 2013.

Aux termes de cet article, « les rapports de certification des comptes des administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes sont obligatoirement transmis sans délai à la Cour des comptes qui en établit une synthèse et, sur cette base, émet un avis sur la qualité des comptes de ces administrations publiques ».

La qualité des comptes (ou qualité comptable) est définie dans le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP). Elle désigne le respect de principes et de normes comptables qui sont établis par la réglementation. La certification a pour objet d'attester le respect de ces principes et normes.

Suivant l'article L. 111-3-1 A du code des juridictions financières, la Cour s'assure de la qualité des comptes des administrations publiques, soit, comme dans cet avis, en rendant compte de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification, soit en les certifiant elle-même, dans le cas de l'État et du régime général de la sécurité sociale.

La mission de certification du compte général de l'État<sup>1</sup>, en application de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), ainsi que des comptes des organismes nationaux du régime général de sécurité sociale, des comptes combinés des quatre branches et de l'activité du recouvrement, en application de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS)<sup>2</sup>, constitue le vecteur principal de l'action directe de la Cour en faveur de la qualité des comptes.

Contribuent aussi directement à la qualité comptable les compétences des juridictions financières en matière de contrôle ou d'examen de la gestion<sup>3</sup> et de jugement des comptes des comptables publics. La responsabilité du comptable public comme teneur de comptes a été en effet confirmée par l'article 31 de la LOLF. À ce titre ceux-ci s'assurent de la sincérité des enregistrements comptables.

La Cour des comptes publie également un rapport annuel thématique sur les finances publiques locales, qui comporte des observations sur les budgets et les comptes locaux ainsi que sur la qualité et la fiabilité de l'information financière locale.

Comme illustré dans le graphique ci-dessous, 75 % des 1 514 Md€ de charges brutes globales des administrations publiques sont certifiés, soit par la Cour (829 Md€ de charges brutes<sup>4</sup>) soit par un commissaire aux comptes (302 Md€). Au sein de cette dernière catégorie, les charges brutes des administrations ayant fait l'objet d'un rapport de certification par un commissaire aux comptes, transmis dans les délais et exploité par la Cour, s'élèvent à 239 Md€.

---

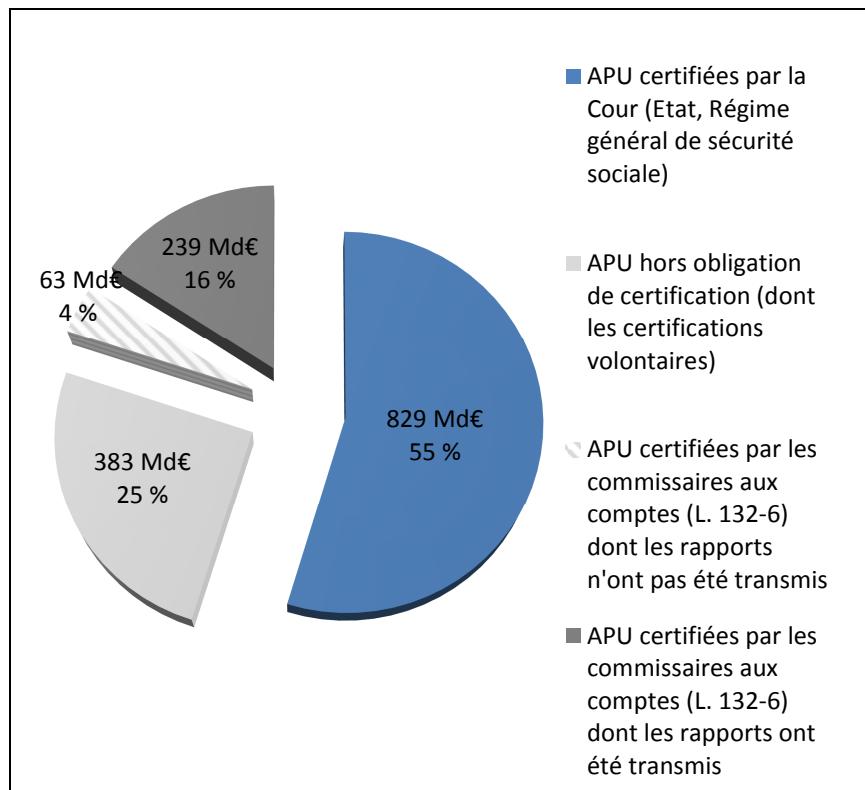
<sup>1</sup> Article 58-5° de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2011 relative aux lois de finances.

<sup>2</sup> Article L.O. 132-2-1 du code des juridictions financières introduit par la loi organique du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale.

<sup>3</sup> Articles L. 111-3, L. 111-5, L. 111-7 du code des juridictions financières pour la Cour des comptes ; articles L. 211-5, L. 211-8 et L. 211-9 pour les chambres régionales et territoriales des comptes.

<sup>4</sup> 460 Md€ au titre des comptes de l'État et 369 Md€ au titre des charges brutes relevant du régime de sécurité sociale.

**Graphique n° 1 : champ d'application de l'article L. 132-6 au sein de l'ensemble des APU**



Source : Cour des comptes. Total de 1 514 Md€ correspondant au cumul des charges brutes. Ce cumul est supérieur au total des dépenses des administrations publiques, calculé par l'INSEE (1 208,2 Md€) pour les besoins de la comptabilité nationale.

Pour que la Cour puisse réaliser une synthèse et un avis, l'article L. 132-6 l'habilite à exploiter les rapports présentés aux organes collégiaux de gouvernance dans lesquels les commissaires aux comptes relatent les résultats de leur mission, d'audit des comptes annuels. Les conditions de réalisation de cette mission et en particulier le contenu de ce rapport font l'objet de normes d'exercice professionnel (NEP) propres aux commissaires aux comptes. L'exercice de l'audit comptable et financier est en effet normé au niveau international par les normes « ISA » (*International Standards on Auditing*) applicables en France après transposition et homologation, sous forme de NEP, par voie d'arrêtés du garde des Sceaux.

Le rapport sur les comptes, encadré par la NEP 700, contient d'abord la nature de l'opinion du commissaire aux comptes. Cette opinion indépendante est fondée sur l'assurance raisonnable, mais non absolue, que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives au regard des principes et normes comptables applicables à l'entité. Elle peut prendre trois formes, qui doivent être motivées : certification sans réserve, certification avec réserves ou bien refus de certification. En outre, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

La Cour exploite les rapports des commissaires aux comptes portant sur le champ défini par l'article L. 132-6, à savoir les comptes des administrations publiques. L'expression « administration publique » a été introduite dans le texte de la Constitution par la réforme constitutionnelle de 2008<sup>5</sup>. Le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)<sup>6</sup> l'utilise également. Dans ses travaux relatifs aux finances publiques<sup>7</sup>, la Cour l'interprète au sens du règlement (UE) n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne (SEC), qui définit six secteurs institutionnels.

Parmi ceux-ci, le secteur institutionnel des administrations publiques (APU) comprend trois sous-secteurs regroupant les administrations publiques centrales (APUC), locales (APUL) et de sécurité sociale (ASSO). Les subdivisions de ces sous-secteurs sont présentées dans le tableau ci-dessous.

---

<sup>5</sup> Loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la V<sup>e</sup> République.

<sup>6</sup> Décret du 7 novembre 2012 ; son article 1<sup>er</sup> rend les dispositions du Titre I applicables aux administrations publiques.

<sup>7</sup> Cour des comptes, *Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques 2014*. La Documentation française, juin 2014, 205 p., disponible sur [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)

**Tableau n° 1 : les catégories d'administration publique et leurs dépenses 1 208,2 Md€**

Catégories	Sous-ensembles	Principaux exemples
Les administrations publiques centrales (APUC) 487,7 Md€	L'État  Les organismes divers d'administration centrale (ODAC) 81,3 Md€	Etablissements d'enseignement supérieur et de recherche, CNES, CEA, Institut national du cancer, Fondation nationale des sciences politiques, AFNOR, etc.
Les administrations publiques locales (APUL) 252 Md€	Les collectivités territoriales et les organismes placés sous leur tutelle 230,7 Md€	Communes, régions, établissements publics de coopération intercommunale (EPCI), régies, etc.
	Les organismes divers d'administration locale (ODAL) 36,5 Md€	SAFER, SDIS, établissements locaux d'enseignement, organismes consulaires associations locales subventionnées à plus de 50 %, etc.
Les administrations publiques sociales (ASSO) 563,6 Md€	Les régimes d'assurance sociale 540 Md€	Caisse de retraite, caisses d'assurance maladie, Unédic, etc.
	Les organismes dépendant des assurances sociales (ODASS) 88,2 Md€	Hôpitaux publics, établissements de santé privés d'intérêt collectif, Pôle Emploi, etc.

*Source : Cour des comptes pour les exemples et INSEE pour les dépenses<sup>8</sup>*

*L'INSEE neutralise les transferts au sein des sous-secteurs, ce qui explique que les sous-ensembles additionnés diffèrent des totaux.*

<sup>8</sup> Données INSEE 2013 actualisées au 15 mai 2014 et calculées pour les besoins de la comptabilité nationale. Cette notion de dépenses des administrations publiques diffère sensiblement de celle de charges brutes des administrations publiques utilisée pour évaluer les masses financières certifiées. Les dépenses INSEE ne retracent quasiment que les flux monétaires effectifs, en supprimant la plupart des flux imputés par la comptabilité nationale.

Cf. [http://www.insee.fr/fr/themes/theme.asp?theme=16&sous\\_theme=3.2](http://www.insee.fr/fr/themes/theme.asp?theme=16&sous_theme=3.2))

Il convient de souligner que le présent avis ne porte ni sur les administrations publiques dont les comptes sont certifiés par la Cour des comptes, ni sur celles qui font certifier leurs comptes sans obligation légale ni, *a fortiori*, sur celles qui demeurent extérieures à toute certification. Il importe également de rappeler que l'article L. 132-6 habilite la Cour à exploiter les rapports établis par des commissaires aux comptes sur les comptes annuels des entités concernées, mais pas à examiner d'autres documents qui pourraient être utiles à la formation de son avis : pièces internes aux organismes concernés, rapports externes ou spéciaux ou dossiers de travail des commissaires aux comptes.

L'avis sur la qualité des comptes des administrations publiques (III) est précédé, comme le prévoit l'article L. 132-6, d'une synthèse des 561 rapports des commissaires aux comptes sur les comptes de l'exercice 2013 des entités concernées exploités par la Cour (II) et d'une analyse des orientations nécessaires pour rendre plus cohérent le champ d'application actuel de l'article L. 132-6 (I), analyse qui prolonge les développements consacrés à ce sujet dans son premier rapport.

# **Chapitre I**

## **Un périmètre de la certification obligatoire à rationaliser**

L'avis de la Cour sur la qualité des comptes des administrations publiques, fondé sur l'article L. 132-6 du code des juridictions financières, porte sur des masses financières significatives, soit plus de 300 Md€, mais ce périmètre apparaît hétérogène et manque parfois de cohérence.

La Cour des comptes invite donc les pouvoirs publics à modifier les textes législatifs ou réglementaires applicables, afin que les administrations publiques comparables en termes de profil de risque et de masses financières soient soumises à l'obligation de certification de la façon la plus homogène possible.

Pour identifier la liste des nouvelles entités à soumettre à certification obligatoire, il convient de prendre en compte, d'une part les lacunes les plus significatives relevées par la Cour dans chaque catégorie d'APU, et d'autre part les caractéristiques des contrôles qui sont spécifiques au secteur public non marchand.

## I - Les lacunes les plus significatives de la certification obligatoire

### A - Le périmètre hétérogène de la certification obligatoire

Le tableau qui suit illustre la dispersion en termes d'enjeux financiers des organismes soumis à certification obligatoire par un commissaire aux comptes.

**Tableau n° 2 : illustration de la disparité de taille des entités examinées**

<b>Synthèse</b>	<b>Nombre de rapports exploités</b>	<b>Total Charges (en M€)</b>	
		Montant le plus faible	Montant le plus élevé
<b>ODAC</b>	<b>132</b>	<b>0,1</b>	<b>19 060</b>
dont EPSCP	74	0,1	19 060
dont autre ODAC	58	0,2	5 233
<b>ODAL</b>	<b>318</b>	<b>0,1</b>	<b>888</b>
dont CCI	134	0,1	888
dont SAFER	23	0,4	27
dont CMA	78	0,9	42
dont CFA	55	0,5	24

*Source : Cour des comptes*

Les dispositions législatives et réglementaires, présentées en annexe 1, qui imposent à certaines administrations publiques de soumettre leurs comptes annuels à une certification, ont été adoptées en considération principalement de leur catégorie d'appartenance ou de leur statut juridique, et secondairement des enjeux comptables et financiers de l'entité.

Les textes les plus récents prévoient une extension par vagues du champ de la certification obligatoire, que ce soit pour les universités à partir de 2009<sup>9</sup>, ou les établissements publics de santé à partir de 2014<sup>10</sup>.

Cette extension progressive de la certification obligatoire des comptes des administrations publiques par les commissaires aux comptes, et donc du champ d'application de l'article L. 132-6, est un mouvement qui, à la date du présent rapport, touche un ensemble diversifié d'organismes publics et laisse de côté de nombreux autres organismes pouvant présenter des enjeux financiers significatifs. L'inégale répartition actuelle de l'obligation de certification, si elle perdurait, renforcerait le risque d'un écart de qualité comptable, qui se creuse avec le temps, entre les entités soumises à une certification annuelle et celles qui lui demeurent extérieures.

## B - Les lacunes concernant les administrations publiques centrales

De nombreux organismes divers d'administration centrale (ODAC) dont les enjeux financiers (total des produits et passif) sont supérieurs à 100 M€ ne sont pas compris dans le périmètre de la certification obligatoire. Ainsi en est-il dans le champ du ministère de l'**agriculture** pour des organismes comme l'Agence de services et de paiement (8,4 Md€ de produits et 9,9 Md€ de passif), et FranceAgriMer (plus de 600 M€ de produits et de passif). Dans le **secteur social**, ni le fonds de solidarité (2,3 Md€ de produits et 464 M€ de passif) ni le fonds de financement de la couverture maladie universelle (2 Md€ de produits et 700 M€ de passif) ne sont soumis à une certification obligatoire. En revanche, des entités de taille modeste dans le domaine de l'aide sociale

<sup>9</sup> Loi du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU) : entrent dans le champ de la certification les universités qui accèdent au régime des responsabilités et compétences élargies (RCE) entre 2009 et 2013. Les entités déjà entrées en 2013 : École centrale de Lyon, Conservatoire national des arts et métiers, Institut français de mécanique avancée, École nationale des ponts et chaussées, École généraliste d'ingénieurs de Marseille, université de la Réunion, École nationale supérieure de mécanique et d'aérotechnique de Poitiers.

<sup>10</sup> Loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (« hôpital patient santé territoire »).

et sanitaire (addictions drogues alcools info service, Confédération nationale du mouvement pour le planning familial, Fondation Léonie Chaptal...) sont soumis à certification obligatoire. Certaines entités, comme la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA) et l'Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (EPRUS), soumettent à titre volontaire leurs états financiers à un commissaire aux comptes.

Parmi les entités rattachées au **ministère de la culture**, celles certifiées de manière obligatoire, du fait le plus souvent de leur statut d'association subventionnée à plus de 153 000 € ou de fondation reconnue d'utilité publique, sont pour l'essentiel peu représentatives des enjeux comptables du ministère<sup>11</sup>. Certains d'entre eux enregistrent des produits inférieurs à 30 M€ par an. Seul le domaine national de Versailles cumule une taille financière significative (369 M€ de produits) et la certification obligatoire de ses comptes depuis 2006.

Les plus importants opérateurs culturels, que l'État valorise dans ses comptes au titre de ses participations financières à hauteur de 3,8 Md€, ne s'estiment pas encore prêts à soumettre leurs comptes à un auditeur externe. Tel est le cas pour le Louvre, la Réunion des musées nationaux et du Grand Palais des Champs-Elysées (RMNGP), la Bibliothèque nationale de France (228 M€ de produits, 1 Md€ de passif), le Centre national d'art et de culture Georges Pompidou (135 M€ de produits, 602 M€ de passif), l'Institut national de recherches archéologiques préventives (INRAP), l'Opéra national de Paris, le musée du quai Branly, le Centre national du cinéma et de l'image animée (1,3 Md€ de produits et 1,2 Md€ de passif), Universcience et le Centre des monuments nationaux. Ceux de ces opérateurs qui possèdent des filiales financièrement significatives n'ont pas tous encore examiné s'ils relevaient d'une obligation de certification à ce titre. Certains, comme le Louvre, n'en sont encore qu'à s'engager dans une étude de faisabilité, préparatoire à un possible futur audit légal.

---

<sup>11</sup> Principales entités culturelles qui ont l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes : le musée des arts décoratifs (24 M€), la Cité de l'architecture et du patrimoine (7,5 M€), la Cinémathèque française (1,7 M€), l'Ensemble intercontemporain (1,4 M€), le Centre national des arts du cirque (0,9 M€), l'Orchestre de Paris (1 M€), l'Orchestre national d'Île-de-France, l'association française du festival International du film, l'association pour le soutien du théâtre privé, etc.

Les organismes sous la tutelle du **ministère de l'écologie**, du développement durable et de l'énergie (108 établissements publics, 44 opérateurs de l'État) sont encore peu soumis à la certification obligatoire en dépit de leurs masses financières. Ainsi, l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (810 M€ de produits et 1,6 Md€ de passif) et l'Institut de radioprotection et de sûreté nucléaire (324 M€ de produits et 507 M€ de passif) ne sont pas certifiés. Certaines entités de ce ministère se sont cependant engagées dans une démarche volontaire de certification de leurs comptes, comme l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME), l'Agence nationale pour la garantie des droits des mineurs (ANGDM) et l'Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU).

Dans le périmètre de **l'enseignement supérieur et la recherche**, le présent avis met en exergue les faiblesses persistantes de qualité comptable dans les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP). Les organismes de recherche non soumis à certification obligatoire partagent les mêmes difficultés, du fait par exemple des divergences observées dans l'utilisation des différentes méthodes de comptabilisation des contrats de recherche<sup>12</sup>, qui peuvent influencer de manière notable la présentation de leurs états financiers, en particulier les données relevant du compte de résultat. Si l'Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer (IFREMER) et l'Institut de recherche pour le développement (IRD) se soumettent à une certification volontaire de leurs comptes, en revanche les comptes de l'Institut national de la recherche agronomique (833 M€ de produits et 1,2 Md€ de passif) et ceux de l'Agence nationale de la recherche (680 M€ de produits et 23,7 Md€ de passif) ne font pas l'objet d'une certification par des commissaires aux comptes.

Dans la sphère des ministères **économiques et financiers**, le fonds pour l'insertion des personnes handicapées dans la fonction publique (287 M€ de produits et 610 M€ de passif) et l'Institut national de la propriété industrielle (208 M€ de produits et 253 M€ de passif) ne sont pas soumis à l'obligation de certification. Toutefois, l'Établissement public national d'aménagement et de restructuration des espaces

---

<sup>12</sup> Les contrats de recherche sont assimilables à des opérations pluriannuelles. Les deux principales méthodes de comptabilisation utilisées sont les méthodes dites à l'avancement et à l'achèvement.

commerciaux et artisanaux (EPARECA) fait l'objet d'une certification volontaire.

Dans d'autres ministères, on peut relever que des organismes aussi majeurs, en termes financiers, que l'Agence pour l'enseignement du français à l'étranger (740 M€ de produits et 447 M€ de passif), l'Office national d'études et de recherches aérospatiales (273 M€ de produits et 1,7 Md€ de passif) et l'Agence nationale des titres sécurisés (210 M€ de produits et 234 M€ de passif) ne sont pas soumis à certification obligatoire.

## C - Les lacunes touchant les administrations publiques locales

Dans la sous-catégorie des organismes divers d'administration locale (ODAL) des administrations publiques locales (APUL), les agences de l'eau et les principaux établissements publics fonciers et d'aménagement ne sont pas soumis à certification obligatoire, en dépit des enjeux financiers significatifs qu'ils représentent. Ainsi, par exemple, l'Agence de l'eau Loire-Bretagne enregistre 361 M€ de produits et 622 M€ de passif, tandis que l'Établissement public foncier d'Île-de-France représente 139 M€ de produits et 638 M€ de passif.

À l'inverse, au sein des ODAL, on relève des entités qui entrent dans le champ de la certification obligatoire, alors que leurs comptes présentent de faibles enjeux financiers. Ainsi en est-il des centres de formation des apprentis, dont les produits comptabilisés ressortent en moyenne à 6,5 M€, et le total de leurs bilans en moyenne à 8 M€.

Une grande partie des 111 chambres de métiers et d'artisanat et des 143 chambres de commerce et d'industrie font également apparaître une faible surface financière. La certification obligatoire permet néanmoins, au sein du réseau, à la fois une meilleure harmonisation des données financières et une assurance raisonnable en matière de contrôle interne des dépenses. Une possible deuxième étape de la régionalisation des réseaux consulaires, dans le cadre de la loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services amènerait une certification unique au niveau régional des comptes agrégés ou consolidés, et permettrait de réduire le nombre de ces structures soumises à la certification de leurs comptes sans pour autant exclure du dispositif des entités de taille modeste.

Au nombre de 26, les SAFER (sociétés pour l'aménagement foncier et rural) sont des sociétés anonymes présentant une faible taille financière. À fin 2012, le total de leurs bilans s'élève à 450 M€, dont 204 M€ de dettes financières et 134 M€ de capitaux propres. Leur certification obligatoire reste cependant utile en raison des dysfonctionnements relevés par la Cour dans son dernier rapport public annuel<sup>13</sup>, notamment le manque de transparence et d'accessibilité aux données financières.

## D - Les lacunes relevées s'agissant des administrations publiques sociales

Actuellement, 424 administrations publiques sociales, dont 66 relèvent des régimes ou caisses d'assurance sociale, sont placées hors du régime de certification obligatoire de leurs comptes.

Parmi elles, la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) concentre les enjeux financiers les plus importants en raison de sa mission de gérer l'émission des titres de dette sur les marchés financiers. Elle soumet ses états financiers à un audit financier contractuel mais n'entre pas actuellement dans le champ de la certification obligatoire. La situation est identique à la Caisse des Français de l'étranger, qui enregistre 407 M€ de produits. Deux autres administrations de sécurité sociale devraient également être intégrées au champ de la certification obligatoire au regard des enjeux financiers liés à leurs activités : le fonds d'indemnisation des victimes de l'amiante (433 M€ de produits et 1 Md€ de passif) et le régime local d'assurance maladie d'Alsace-Moselle (461 M€ de produits).

---

<sup>13</sup> Cour des comptes, *Rapport public annuel 2014, Tome I*. Les SAFER : les dérives d'un outil de politique d'aménagement agricole et rural, p. 91-123. La Documentation française, février 2014, 417 p., disponible sur [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr)

## **II - Les critères à prendre en compte pour rationaliser le champ de la certification obligatoire**

Les évolutions souhaitables du périmètre de certification obligatoire des administrations publiques doivent prendre en compte certaines caractéristiques du secteur public non marchand : la problématique des seuils, l'environnement de contrôle et le rapport coût/bénéfice des audits des commissaires aux comptes.

### **A - L'inadaptation de l'alignement sur les seuils des entreprises**

Une option simple, pour définir la liste des administrations publiques, consisterait à s'aligner sur les seuils des entreprises tels qu'ils sont définis par le code de commerce.

Les seuils de certification des entreprises<sup>14</sup> sont en France suffisamment bas pour englober près d'un quart (en nombre) des 1,1 million d'entreprises non individuelles (la France compte 3,5 millions d'entreprises dont 2,4 millions d'entreprises individuelles) et la majeure partie du chiffre d'affaires du secteur privé français (1 500 Md€).

L'application de ces seuils aux administrations publiques<sup>15</sup> aboutirait à soumettre à la certification soit la totalité de ces entités si on les assimilait à des sociétés anonymes, soit 90 % d'entre elles si on appliquait les seuils prévus pour les sociétés par action simplifiée<sup>16</sup>, soit

---

<sup>14</sup> Article L. 823-12-1 du code de commerce et décret du 25 février 2009 portant diverses mesures destinées à simplifier le fonctionnement de certaines formes de société et pris en application des articles 56 et 59 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie.

<sup>15</sup> Pour le total du chiffre d'affaires dans les APU, on prend en compte le total des produits (ressources propres + subventions).

<sup>16</sup> Les SAS doivent désigner un commissaire aux comptes lorsqu'elles dépassent, à la clôture de l'exercice, deux des trois seuils suivants (CA > à 2 M€, total bilan > à 1 M€ et nombre de salariés > 20).

65 % d'entre elles si on retenait les seuils s'imposant aux sociétés à responsabilité limitée<sup>17</sup>.

L'application des seuils prévus pour les SAS conduirait à faire certifier les 1 466 APU dont les comptes ne sont pas actuellement soumis à une certification obligatoire<sup>18</sup>, ce qui porterait à 2 309 le nombre d'administrations publiques certifiées, contre 811 actuellement, et constituerait une généralisation excessive.

La mise en œuvre de seuils plus élevés<sup>19</sup>, comme ceux applicables aux établissements publics de l'État qui contrôlent une ou plusieurs personnes morales, conduirait également à faire entrer dans le périmètre de la certification un nombre trop important d'entités, soit près de 430 APU, pour 43 Md€ de produits supplémentaires.

Les critères de certification pour les entreprises ont été choisis car ils sont adaptés aux besoins des entreprises et aux exigences de leurs financeurs (banques et actionnaires), salariés, fournisseurs et clients. Ils constituent des indicateurs représentatifs à la fois de leurs enjeux financiers et de leurs risques comptables. Du côté des administrations publiques, si l'objectif de connaissance fine de la situation financière est commun avec les entreprises, l'appréciation des risques comptables est en partie différente.

---

<sup>17</sup> Les SARL et les sociétés en nom collectif (SNC) et les sociétés en commandite simple (SCS) doivent désigner un commissaire aux comptes lorsqu'elles dépassent, à la clôture de l'exercice, deux des trois seuils suivants (chiffre d'affaires hors taxes supérieur à 3,1 M€, total bilan supérieur à 1,5 M€ et nombre de salariés supérieur à 50).

<sup>18</sup> Il y a 1 466 administrations publiques non certifiées. Les collectivités locales et leurs entités rattachées (101 906) ainsi que les établissements publics de santé (956), qui ne sont pas certifiés non plus, ne sont pas compris dans ce périmètre car la problématique de leur certification obligatoire est traitée par ailleurs.

<sup>19</sup> Les seuils sont fixés respectivement par le décret du 25 février 2009 et par les articles L. 233-17 et R. 233-16 du code de commerce : total du bilan : 15 M€, chiffre d'affaires hors taxes : 30 M€ ; nombre de salariés : 250.

## B - L'environnement de contrôle spécifique à certaines administrations publiques

Le fait pour certaines administrations publiques d'être soumises à un environnement de contrôle spécifique justifie un traitement différent en termes d'obligation de certification.

Cette différence d'environnement de contrôle apparaît d'abord dans les contrôles permanents de l'État, à travers la tutelle des administrations centrales sur leurs actes et des commissaires du gouvernement représentants du ministre dans les conseils d'administration. Les entités concernées font par ailleurs l'objet d'audits périodiques par les corps de contrôle. Ainsi, le contrôle général économique et financier exerce en continu une analyse des risques et veille aux intérêts patrimoniaux de l'État sur son périmètre, qui ne couvre qu'une partie des administrations publiques<sup>20</sup>. Certaines autorités externes telles que les inspections ministérielles, la Cour des comptes et les commissions parlementaires exercent des contrôles ponctuels ou périodiques avec des pouvoirs d'investigation renforcés.

L'environnement de contrôle diffère également dans les cas de présence d'un comptable public puisque celui-ci est spécifiquement chargé par le décret GBCP du 7 novembre 2012<sup>21</sup> de la qualité des comptes. Il est le garant du contrôle interne comptable. Sa mission se différencie en outre de son homologue du secteur privé par sa responsabilité personnelle et pécuniaire et par sa séparation de l'ordonnateur.

Même s'il n'est pas possible aujourd'hui de s'appuyer sur des travaux démontrant que les APU dotées d'un comptable public présentent des comptes de meilleure qualité, il n'en reste pas moins que la présence

---

<sup>20</sup> Le périmètre du CEGEFI couvre les APU dont le capital est détenu à plus de 50 % par l'État, qui sont autorisées à percevoir des taxes, redevances ou cotisations obligatoires, qui bénéficient du concours financier de l'État ou qui interviennent dans le domaine de la sécurité sociale. Sont exclus du périmètre de contrôle du CEGEFI les organismes relevant de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur.

<sup>21</sup> Article 13 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

d'un comptable public reste un élément à considérer pour apprécier les risques comptables.

### C - Le bilan coût/bénéfice de la certification

Dans le cadre de ses travaux de contrôles et de certification des comptes, la Cour est amenée à constater des insuffisances comptables parmi les organismes non soumis à certification obligatoire. Les défauts de qualité comptable ainsi identifiés concernent la comptabilisation des passifs et des actifs, le recensement et l'évaluation des engagements hors bilan et la reconnaissance du chiffre d'affaires.

Pour corriger ces insuffisances, il convient de poursuivre le mouvement d'extension du champ de la certification obligatoire au sein de la sphère publique. Cette évolution doit toutefois se faire avec discernement, en tenant compte à la fois de la diversité et des enjeux des organismes qui la composent, et d'une certaine proportionnalité entre les bénéfices et les coûts de la certification.

Dans une période de renforcement de la maîtrise des dépenses publiques, les coûts supplémentaires pour des entités dont les produits sont majoritairement des subventions ne peuvent être en effet financés que par redéploiement budgétaire.

Cette préoccupation est partagée par les différentes autorités (commissions des finances du Parlement, direction générale des finances publiques, direction du budget et différents ministères qui assurent la tutelle de grands opérateurs de l'État) que la Cour a consultées. C'est pourquoi, selon la Cour, il serait nécessaire de n'inclure progressivement, dans la certification obligatoire, que les entités présentant les plus forts enjeux financiers ou risques comptables les plus élevés. Les autres organismes peuvent du reste choisir d'opter à tout moment pour une certification volontaire.

Les travaux effectués dans les différents ministères, dans le cadre de la préparation du présent avis, pour identifier les entités présentant ces enjeux de qualité comptable pourraient être mis à profit pour élargir, de manière circonstanciée, la liste des organismes soumis à certification obligatoire. Cette intégration devrait se réaliser dans les textes constitutifs des organismes, de préférence à des dispositions juridiques générales par types d'organismes ou par statut.

À l'occasion des contrôles organiques, la Cour ne manquera pas de continuer à s'exprimer sur l'évolution du champ de la certification obligatoire et à formuler des recommandations sur ce point.

# **Chapitre II**

## **Synthèse des rapports de certification transmis à la Cour**

Le présent chapitre rend compte de la seconde synthèse effectuée par la Cour. Elle comprend pour la première fois une comparaison entre deux exercices. Elle reprend, comme dans le précédent rapport, l’analyse par catégories d’administrations publiques à la suite de l’exposé de la synthèse générale.

### **I - Synthèse générale**

L’opinion sur les comptes est exprimée par les commissaires sous trois formes possibles : certification sans réserve, certification avec réserves ou bien refus de certification. L’absence de refus de certification ne permet pas de fonder un jugement positif sur la qualité d’ensemble des comptes des administrations publiques. En effet, le refus de certifier demeure exceptionnel, notamment parce que, dans le cours de sa mission, le commissaire aux comptes est souvent conduit à faire rectifier par l’entité contrôlée des anomalies importantes. La qualité des comptes doit bien davantage être appréciée en regard de l’existence et du contenu des réserves.

#### **A - L’échantillon de rapports examinés**

Le champ d’application de l’article L. 132-6 pour l’exercice 2013 comprend 811 entités réparties en 182 administrations publiques centrales (APUC) sur 787, 425 administrations publiques locales (APUL) sur environ 102 000 et 204 administrations publiques sociales sur plus de 1 625 entités. Pour dresser la liste nominative des entités qualifiées

d'administrations publiques, la Cour s'est référée à la liste tenue par l'INSEE avec l'aide du bureau des comptes nationaux de la direction générale des finances publiques (DGFiP).

Dans le périmètre de l'article L. 132-6, une part prépondérante du montant total des charges soumises à une certification obligatoire par des commissaires aux comptes est constituée par les ASSO, soit 71 % des charges (172 Md€). Les APUC y représentent, pour leur part, 21 % (52 Md€). On constate, par rapport à l'année dernière, une hausse d'environ 6 % du nombre d'ODAC certifiés par un commissaire aux comptes, alors que le nombre d'ODAL, d'ASSO et d'ODASS certifiés par un commissaire aux comptes reste constant.

En 2014, pour l'exercice 2013, sur les 811 rapports attendus, 561 rapports de commissaires aux comptes (représentant 79 % des charges brutes des administrations publiques) ont été transmis à temps à la Cour (soit 69 % des rapports attendus). Cependant, deux rapports incomplets n'ont pas pu être exploités par la Cour.

En 2013, pour l'exercice 2012, le taux de transmission avait été plus faible. Parmi les 795 entités publiques recensées, seuls 488 rapports de commissaires aux comptes avaient été transmis à temps par les gestionnaires, correspondant à 61 % du périmètre identifié.

Si l'augmentation, par rapport à 2012, du nombre de rapports transmis traduit un certain progrès, la situation reste toutefois insatisfaisante : ainsi, 248 rapports n'ont pas été adressés à la Cour dans les délais (3 ASSO, 16 ODAC autres que les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), 33 EPSCP, 106 ODAL et 90 ODASS), soit 31 % des rapports.

Sur ces 248 rapports, 91 rapports ont été envoyés hors délais et 157 rapports<sup>22</sup>, principalement ceux concernant les ODAL et ODASS, n'ont pas été transmis à la Cour, soit environ 20 % des rapports attendus contre 39 % au titre de l'exercice 2012.

---

<sup>22</sup> Les 157 rapports non transmis à la Cour au 1<sup>er</sup> septembre 2014 concernent 2 ASSO, 10 ODAC hors EPSCP, 24 EPSCP, 67 ODAL et 54 ODASS.

**Tableau n° 3 : nombre de rapports exploités**

CATEGORIE APU	Nombre de rapports attendus	Nombre de rapports exploités	Taux d'exploitation	Masses financières (charges) des rapports exploités en milliards
ASSO	31	28	90%	172
ODAC	182	132	73%	52
ODAL	425	318	75%	7
ODASS	173	83	48%	9
<b>Somme :</b>	<b>811</b>	<b>561</b>	<b>69%</b>	<b>239</b>

*Source : Cour des comptes.*

S’agissant des ODAC et des ODAL, le taux de rapports exploités s’élève respectivement à 73 % et 75 %, ce qui correspond sensiblement au taux moyen de transmission de l’ensemble des APU.

Le taux de rapports exploités des ASSO, 90 % des rapports attendus, se situe au-dessus de la moyenne des APU.

Enfin, s’agissant des ODASS, qui comprennent essentiellement des établissements de santé privés d’intérêt collectif (ESPIC), si ce taux se situe en dessous de la moyenne des APU, il est toutefois en augmentation (48 %) par rapport à l’exercice 2012 (28 %).

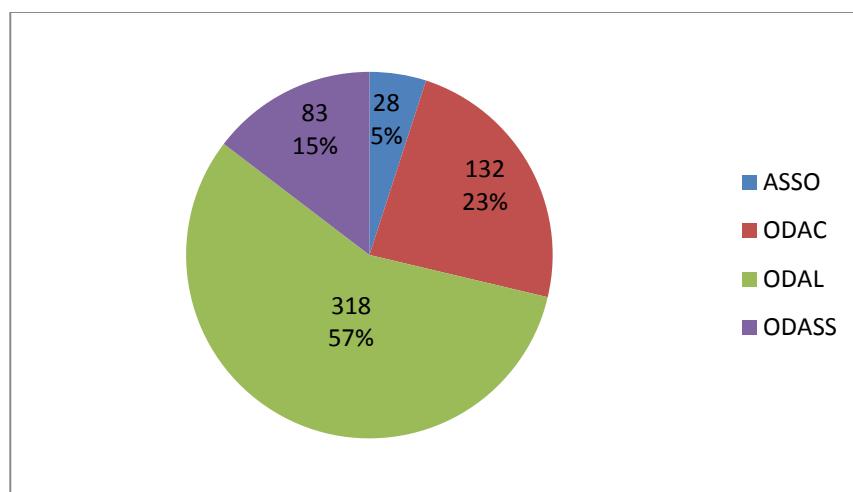
La synthèse reposant sur le seul examen des rapports de certification qui lui sont transmis, leur disponibilité rapide est par conséquent essentielle pour que la Cour puisse être en mesure d’accomplir cette mission dans un délai raisonnable après l’exercice écoulé.

Les absences ou retards de transmission par le producteur des comptes s’expliquent par trois raisons : la réticence à envoyer le rapport des commissaires aux comptes déjà transmis à la direction générale des finances publiques (DGFiP) ou à la direction de la sécurité sociale (DSS), la difficulté pour les ESPIC d’accepter leur classement par l’INSEE dans le champ des APU en dépit de leur statut juridique privé, ou la volonté de

ne pas transmettre les rapports des auditeurs externes avant leur examen par l'assemblée générale ou les tutelles ministérielles.

Sur ce dernier point, la Cour considère que le terme « sans délai » figurant dans l'article L. 132-6 du code des juridictions financières doit être interprété comme excluant comme motif de transmission tardive ou de décalage de transmission l'invocation des délais d'approbation des comptes par l'assemblée générale ou les tutelles ministérielles. Les rapports doivent être transmis dès que les comptes sont arrêtés par l'organe compétent en la matière.

**Graphique n° 2 : répartition par catégorie des 561 rapports exploités**



*Source : Cour des comptes*

Le périmètre des 561 rapports exploités par la Cour au titre de l'exercice 2013 englobe la quasi-totalité des 488 administrations qui avaient adressé leurs rapports au titre de 2012. Par ailleurs, l'échantillon exploité respecte les proportions de chaque catégorie d'administrations publiques relevant de la procédure du L. 132-6. Dès lors, en l'absence de transmission exhaustive, cet échantillon peut être considéré, dans les analyses qui suivent, comme suffisamment représentatif pour permettre l'appréciation de la qualité comptable par comparaison d'un exercice à l'autre et la formulation d'une appréciation générale sur l'exercice 2013.

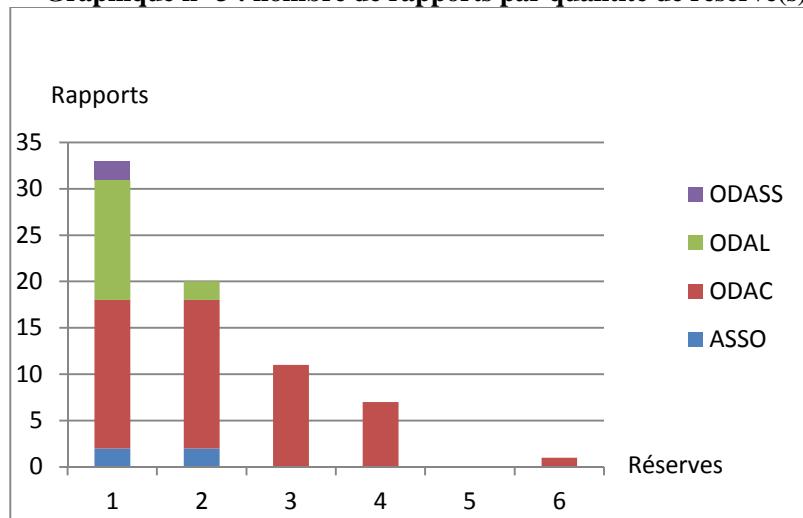
## B - Vue d'ensemble sur les réserves

Sur les 561 rapports pris en compte au titre du présent avis, la Cour a relevé pour l'exercice 2013 que 488 rapports (soit 87 %) délivrent une certification sans réserve et que 72 (soit 13 %) comportent au moins une réserve pour un total de 140 réserves. Pour l'exercice 2012, 81 % des rapports délivraient une certification sans réserve et 90 rapports comportaient au moins une réserve pour un total de 211 réserves.

### 1 - Les rapports avec réserve

Le graphique suivant montre la répartition par sous-secteur des rapports avec réserves. Il met en évidence la prépondérance des ODAC qui totalisent 115 réserves sur les 140 formulées au titre de 2013. En outre, sur les 39 rapports comportant au moins deux réserves, 35 sont issus des opinions sur les comptes des ODAC.

**Graphique n° 3 : nombre de rapports par quantité de réserve(s)**

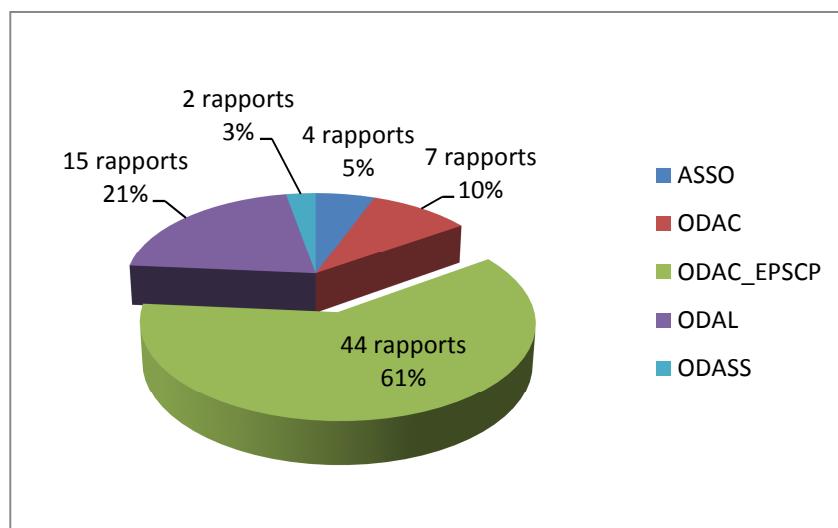


Source : Cour des comptes à partir des rapports exploités.

Au sein de la catégorie des ODAC, les rapports comportant trois réserves ou plus concernent majoritairement les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP). Le rapport sur les comptes 2013 de l'université Toulouse III contient même six réserves

concernant, pour la plupart, la façon dont sont comptabilisées les immobilisations et les subventions. Toutefois, les rapports comportant cinq réserves ou plus, au nombre de neuf, sont en diminution par rapport à l'exercice 2012.

**Graphique n° 4 : répartition par catégorie des rapports avec réserve(s)**



*Source : Cour des comptes à partir des rapports exploités.*

En dehors des ODAC, deux ODAL et deux ASSO enregistrent deux réserves. Pour les ASSO, il s'agit de l'Établissement national des invalides de la marine et de la Caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines, et pour les ODAL, du centre de formation d'apprentis de Toulon La Valette et de la chambre de commerce et d'industrie de Haute-Normandie.

Comme le montre le tableau ci-après, la plus grande part des réserves provient des insuffisances en matière de comptabilisation des immobilisations.

**Tableau n° 4 : évolution des motivations des réserves**

	2012	2013
<b>Immobilisations</b>	116	76
<b>Produits</b>	18	14
<b>Capitaux propres</b>	13	11
<b>Autres Actifs</b>	10	10
<b>Contrôle interne</b>	22	9
<b>Autres dettes</b>	21	6
<b>Autre motif</b>	6	6
<b>Prov risques et charges</b>	9	6
<b>Charges</b>	5	2
<b>Somme</b>	<b>220</b>	<b>140</b>

*Source : Cour des comptes à partir des rapports exploités*

Parmi les 124 réserves portant sur le bilan, 76 d'entre elles, soit 54 % contre 53 % au titre de l'exercice 2012, relèvent de cette catégorie de réserves. Les catégories de réserves qui totalisent le plus de levées de réserves en valeur absolue entre les exercices 2012 et 2013 sont celles qui concernent également les immobilisations, les dettes et le contrôle interne.

## 2 - Les rapports sans réserve

La qualité comptable des administrations publiques doit également être appréciée au regard des masses financières qu'elles représentent. Le tableau ci-dessous illustre la proportion de rapports sans réserve, tant en nombre qu'en montant de charges cumulées par catégories.

**Tableau n° 5 : enjeux financiers des rapports sans réserve (en M€)  
par catégorie d'APU**

CATEGORIE APU	Nombre de rapports exploités	Nombre de rapports sans réserves (SR)	Part de rapport sans réserves (SR)	Montant cumulé des charges dans l'échantillon (en M€)	Montant cumulé des charges pour les SR (en M€)	Part des SR dans le montant total des charges
Légende	A	B	C=B/A	D	E	F=E/D
ASSO	28	23	82 %	172 084	132 330	77 %
ODAC	132	81	61 %	51 958	22 269	43 %
dont EPSCP	74	30	41 %	29 811	2 592	9 %
ODAL	318	303	95 %	6 621	6 328	96 %
ODASS	83	81	98 %	8 696	8 628	99 %
<b>Somme :</b>	<b>561</b>	<b>488</b>	<b>87%</b>	<b>239 359</b>	<b>169 556</b>	<b>71%</b>

*Source : Cour des comptes à partir des rapports exploités*

Ainsi, les rapports sans réserve, soit 87 % des rapports exploités, représentent 170 Md€ de charges cumulées. À l'exception des ODAC, les rapports sans réserve représentent donc l'essentiel (entre 77 % et 99 %) du total des charges de chaque catégorie d'APU.

**Tableau n° 6 : évolution de la proportion de rapports sans réserve entre 2012 et 2013 par catégorie d'APU**

CATEGORIE APU	Part de rapport sans réserves (SR) 2013	Part de rapport sans réserves (SR) 2012
ASSO	82%	79%
ODAC hors EPSCP	85%	82%
ODAC_EPSCP	41%	27%
ODAL	95%	95%
ODASS	98%	94%

*Source : Cour des comptes à partir des rapports exploités*

En prenant comme critère d'évaluation le pourcentage de rapports sans réserve, on constate donc une amélioration générale de la qualité des comptes des administrations publiques entre l'exercice 2012 et l'exercice 2013. Ainsi, le pourcentage de rapports sans réserve dans toutes les catégories d'APU est en augmentation à l'exception des ODAL, catégorie qui enregistre une stabilité de son taux.

## C - Les comptes consolidés ou combinés

La loi de sécurité financière a étendu aux établissements publics de l'État l'obligation de publier des comptes consolidés pesant sur les entreprises qui contrôlent au moins une personne morale ou exercent sur celle-ci une influence notable dans les conditions prévues au code de commerce<sup>23</sup>.

Sur les 53 rapports portant sur les comptes consolidés transmis à la Cour pour l'exercice 2013, huit ont fait l'objet de réserves (10 au total) dont aucune, tout comme pour l'exercice 2012, ne visait la technique ou les règles de la consolidation. Pour l'exercice 2013 comme pour l'exercice 2012, aucun rapport ne concerne des comptes combinés.

Les réserves sur les comptes consolidés visent le rattachement des produits et des charges, le dispositif de contrôle interne et la comptabilisation du patrimoine immobilier, l'évaluation des provisions pour risques et charges et la comptabilisation des produits ou créances d'exploitation liés aux contrats de recherche ainsi que les subventions d'exploitation.

## D - Les refus de certification

Parmi les quatre organismes concernés par un refus de certification au titre de 2012, seuls deux rapports relatifs aux comptes 2013 ont été transmis à la Cour. Un seul rapport exprime à nouveau un refus de

---

<sup>23</sup> Article L. 233-16 modifié par la loi de sécurité financière (article 133).

certification. Il concerne les comptes du régime social des indépendants<sup>24</sup> qui enregistre 10 Md€ de cotisations sociales. Les comptes 2013 de la caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines ont en revanche été certifiés avec deux réserves, constatant ainsi une amélioration significative des dispositifs de contrôle interne applicables à ses activités (cf. *infra* synthèse relative aux ASSO).

Les deux autres entités qui avaient connu un refus de certification en 2012 sont des cliniques (Jockeys de Chantilly et Croix blanche de Moutier) qui n'ont pas transmis à la Cour leurs rapports de certification sur l'exercice 2013.

La synthèse de l'ensemble des rapports exploités doit être éclairée par des analyses par catégories d'organismes afin d'avoir une vision plus fine des évolutions entre les exercices 2012 et 2013.

## **II - Synthèse relative aux administrations publiques centrales**

### **A - Présentation de la catégorie**

Au sein des APUC, le nombre d'organismes divers d'administration centrale (ODAC) dont les comptes sont certifiés par des commissaires aux comptes est passé de 172 à 182 entre 2012 et 2013<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Extrait Cour des comptes, *Rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale*. La Documentation française, septembre 2014, 562 p., disponible sur [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr) : « les commissaires aux comptes ont à nouveau refusé de certifier les états financiers de l'activité de recouvrement au titre des prélèvements sociaux des travailleurs indépendants. En effet, malgré de nouveaux progrès significatifs, qui concourent à normaliser les processus de gestion, une incertitude de portée générale a continué en 2013 à affecter la réalité, l'exhaustivité et l'exactitude des prélèvements sociaux des travailleurs indépendants mis en recouvrement par les URSSAF (artisans et commerçants relevant du dispositif de l'interlocuteur social unique – ISU – partagée avec le régime social des indépendants – RSI – et professions libérales), en raison de la permanence d'anomalies de portée significative dans les comptes et d'insuffisance du dispositif de contrôle interne ».

<sup>25</sup> Une quarantaine d'ODAC parmi les 787 recensés ont par ailleurs choisi de se soumettre à une certification volontaire par un commissaire aux comptes.

Cet accroissement s'explique essentiellement par la dernière vague d'accession au régime des responsabilités et compétences élargies (RCE) de nouvelles universités, et par l'intégration dans le périmètre des administrations publiques de nouveaux organismes.

La qualification d'administration publique n'étant pas fondée sur le statut juridique, les ODAC sont des organismes aux statuts variés, souvent des établissements publics à caractère administratif (EPA) mais aussi, par exception, des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC) tels que le Centre national d'études spatiales (CNES) ou le Commissariat à l'énergie atomique (CEA).

Les ODAC comprennent de nombreux établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP<sup>26</sup>) ou scientifique et technique (EPST)<sup>27</sup> ainsi que des groupements d'intérêt public (GIP)<sup>28</sup>, des fondations<sup>29</sup> ou des associations<sup>30</sup> et quelques organismes à statut spécifique.

## B - Vue d'ensemble concernant les administrations publiques centrales

Moins de la moitié des rapports de certification des comptes d'ODAC examinés comportent des réserves. Les organismes certifiés sans réserve représentent ainsi 59 % des opinions<sup>31</sup> contre 44 % au titre de l'exercice 2012, 74 % du total des bilans contre 51 % au titre de

---

<sup>26</sup> Dont font partie les universités. Décret du 15 mars 2000 modifié portant classification des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) ; code de l'éducation, titre I<sup>er</sup>, livre 7.

<sup>27</sup> INRIA : Institut national de recherche en informatique et en automatique.

<sup>28</sup> INCa : Institut national du cancer.

<sup>29</sup> Fondation nationale des sciences politiques.

<sup>30</sup> Afnor : Association française de normalisation.

l'exercice 2012 et 42 % du total des charges de la catégorie contre seulement 19 % au titre de l'exercice 2012. Ces indicateurs mettent en évidence une progression de la qualité comptable dans cette catégorie.

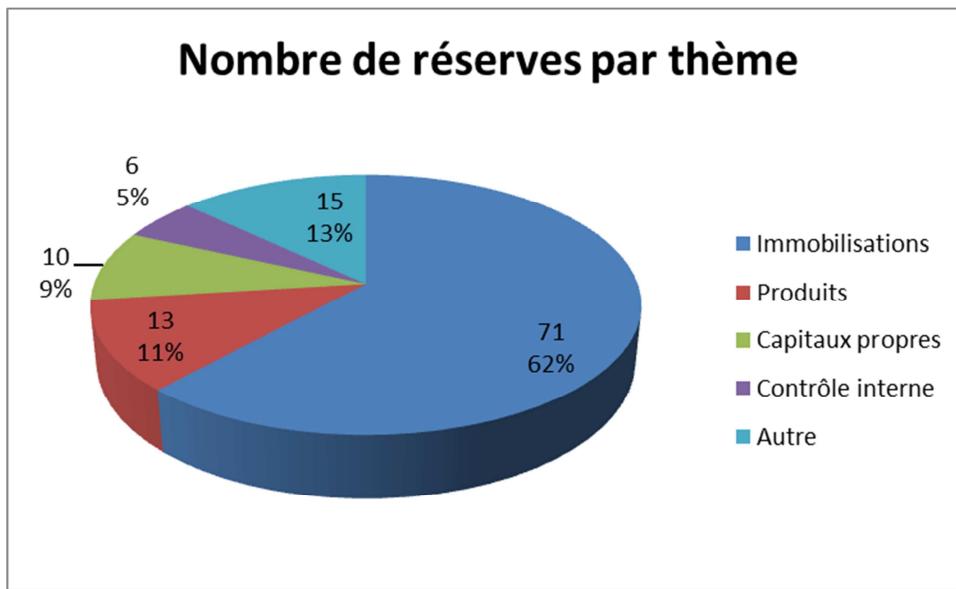
**Tableau n° 7 : part des rapports ODAC sans réserve(s)**

	Proportion des rapports SR	Proportion des rapports SR en total bilan	Proportion des rapports SR en charges
ODAC	59%	74%	42%
EPSCP	42%	17%	10%
Autre ODAC	85%	93%	89%

*Source : Cour des comptes à partir des 583 rapports exploités incluant les 22 rapports d'EPSCP*

À l'identique de la situation constatée pour l'exercice 2012, la qualité des comptes de 2013 de ces organismes reste néanmoins inférieure à la qualité moyenne des comptes des administrations publiques entrant dans le champ d'application de l'article L. 132-6.

Comme le montre le graphique suivant, la plupart des réserves formulées sur les comptes des ODAC concernent les immobilisations (62 % des réserves relatives aux ODAC). Les autres réserves portent principalement sur les produits (11 % des réserves), sur les capitaux propres (9 %) et sur le contrôle interne (5 %).

**Graphique n° 5 : motivation des réserves**

*Source : Cour des comptes*

Au sein même des réserves concernant les immobilisations, on distingue trois types de lacunes. En premier lieu, l'évaluation des biens immobiliers demeure insuffisamment documentée et formalisée pour permettre d'apprécier la valeur des biens comptabilisés à l'actif (27 cas, soit 38 % du total des réserves sur les immobilisations). En second lieu, l'inexistence ou l'insuffisance des inventaires physiques des biens ne permet pas d'apprécier la réalité et la valeur comptable des immobilisations corporelles détenues (22 cas, soit 31 % du total des réserves en question). En troisième lieu, l'absence d'application de la réglementation relative à l'approche par composants<sup>32</sup> (14 cas, soit 20 % du total de ces réserves).

<sup>32</sup> Cette approche consiste à amortir séparément, en utilisant pour chacun une méthode et un taux d'amortissement appropriés, les composants constitutifs significatifs d'une immobilisation corporelle qui ont des durées d'utilité différentes ou qui sont consommés à des rythmes différents.

Ces réserves ont souvent pour corollaire une réserve sur l'amortissement et sur la reprise des subventions d'investissement, même si les réserves sur ces deux points peuvent exister indépendamment.

### **C - Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel**

Au sein de la catégorie des ODAC, il convient de faire apparaître la situation particulière des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), qui se caractérisent par des réserves plus nombreuses que la moyenne des ODAC.

Pour l'exercice 2013, si l'on intègre aux 74 rapports d'EPSCP transmis dans les délais à la Cour les 22 rapports d'EPSCP reçus hors délai, le taux de transmission est identique à celui de 2012. Sur ce périmètre élargi, la Cour dénombre 119 réserves formulées sur les états financiers de 55 entités, soit 58 % des rapports exploités et 90 % des charges.

Quel que soit l'échantillon, au sein des ODAC, les EPSCP sont la catégorie pour laquelle on dénombre le plus de réserves en valeur absolue et relative, alors même que 57 réserves présentes au titre de l'exercice 2012 ont été levées.

Cette baisse, par rapport à l'exercice 2012, de la part des rapports avec réserves, ne doit cependant pas masquer les difficultés qui demeurent, notamment pour les entités qui représentent des enjeux financiers significatifs.

La majorité des réserves formulées sur ces entités portent sur la valorisation du patrimoine immobilier et sur l'insuffisance des inventaires qui ne permettent pas toujours de s'assurer de l'existence et de la valeur des biens corporels hors immobilier. Par ailleurs, les EPSCP enregistrent quelques réserves liées au contrôle interne, à la comptabilisation des subventions d'investissement et celle des produits résultant des contrats de recherche (non-application de la réglementation relative à la

comptabilisation des contrats pluriannuels et des financements externes de l'actif<sup>33</sup>).

## D - Les cas particuliers

La réserve sur la valorisation des immobilisations des comptes annuels du Centre national de la recherche scientifique (total du bilan : 3 Md€, total des charges : 3,3 Md€), reconduite depuis 2008 au motif de la destruction de pièces comptables, a été levée pour l'exercice 2013.

Les réserves du rapport 2012 des comptes annuels de Voies navigables de France (total du bilan : 5,6 Md€, total des charges : 605 M€) ont été reconduites pour l'exercice 2013, l'une portant sur les provisions pour risques et charges, l'autre sur les amortissements et les reprises de subventions d'investissement.

Les deux tiers des réserves (six sur neuf) sur les comptes annuels de l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (total du bilan : 540 M€, total des charges : 862 M€) ont été levées pour l'exercice 2013. Les trois réserves restantes concernent l'évaluation des immobilisations corporelles et des dettes fournisseurs et la méthode de comptabilisation des contrats pluriannuels, qui ne tient pas compte de l'avancement des projets.

## III - Synthèse relative aux administrations publiques locales

### A - Présentation de la catégorie

Sur les 102 000 administrations publiques locales (APUL), la sous-catégorie des collectivités territoriales et de leurs entités représente

---

<sup>33</sup> L'instruction comptable du 18 décembre 2012 relative à la comptabilisation des financements externes de l'actif dans les établissements publics nationaux et les groupements d'intérêts publics nationaux devait être mise en œuvre au plus tard le 31 décembre 2013.

l'essentiel des enjeux financiers (90 % soit 210 Md€ de bilan) mais celles-ci ne sont pas soumises à la certification obligatoire par un commissaire aux comptes. La question de la certification des comptes des collectivités locales est traitée dans l'article 32 du projet de loi portant nouvelle organisation territoriale de la République. S'il est adopté, cet article<sup>34</sup> permettra à la Cour de coordonner une expérimentation de cinq ans, portant sur la certification des comptes des collectivités locales et de leurs groupements qui seraient volontaires, et dont les produits de fonctionnement excèdent 200 M€.

Dans l'autre sous-catégorie des APUL – les organismes divers d'administration locale (ODAL) – l'INSEE classe : des établissements publics locaux administratifs, comme les SDIS<sup>35</sup>, des établissements publics locaux d'enseignement, des organismes consulaires, des associations et des sociétés anonymes à but non lucratif.

Les 425 ODAL<sup>36</sup> soumis à l'obligation de certification par un commissaire aux comptes ne représentent que 36 Md€ de dépenses publiques en 2013. Ils appartiennent aux réseaux des Sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural (SAFER) ou des chambres consulaires : chambres de commerce et d'industrie (CCI), chambres de métiers et d'artisanat<sup>37</sup> (CMA) et centres de formation des apprentis.

## B - Vue d'ensemble

Parmi les 318 rapports d'ODAL exploités par la Cour, 303 délivrent une certification sans réserve, soit un taux de 95 %, représentant une proportion quasi identique des masses financières (96 % du total des charges et 99 % du total des bilans de la catégorie).

---

<sup>34</sup> Version du projet de loi présenté au Sénat le 18 juin 2014.

<sup>35</sup> Services départementaux d'incendie et de secours.

<sup>36</sup> Il y a trois ODAL certifiés de moins qu'en 2012 en raison de la fusion au niveau régional de certaines entités départementales (CMA, CMA-CFA).

<sup>37</sup> Loi du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services.

Sur les 143 rapports de certification attendus des **CCI**, 134 ont été exploités par la Cour, ce qui représente un taux d'exploitation de 94 %. Parmi ces rapports, 21 concernent des CCI de région et une seule (Île-de-France) porte sur les comptes consolidés en application de la loi de sécurité financière. Le nombre de rapports sans réserve est très élevé puisque seuls trois (2 %) rapports ont été établis avec quatre réserves au total.

Deux réserves portent sur des provisions pour risques et charges qui soit n'ont pas été justifiées, soit ont été comptabilisées de manière irrégulière. Deux réserves portent sur l'insuffisance des procédures de contrôle interne en matière de charges de personnel, conduisant ainsi à minorer le résultat de l'exercice.

Sur les 26 rapports de certification attendus pour les **SAFER**, 23 ont été exploités par la Cour. Tout comme pour l'exercice 2012, ces rapports délivrent une certification sans réserve.

Sur les 233 rapports de **CMA et CFA** attendus, 133 (57 %) ont été exploités par la Cour. Sur les 78 rapports concernant des CMA proprement dites, quatre comportaient des réserves motivées par l'absence d'inventaire physique des immobilisations corporelles et de comptabilisation des amortissements liés aux constructions et une réserve portait sur des lacunes du contrôle interne en matière de créances clients.

Sur les 55 rapports exploités concernant les CFA, huit d'entre eux (14 %) étaient, comme en 2012, assortis d'une réserve portant dans cinq cas sur l'obligation faite aux CFA<sup>38</sup> d'établir une comptabilité distincte de celle de leur organisme gestionnaire. En vertu du principe d'unité de la trésorerie, les flux financiers entre cet organisme et le CFA doivent être retracés dans un compte de liaison. Dans les cas qui ont fait l'objet de réserves, ce compte n'est pas mouvementé dans la comptabilité analytique de la CMA à chaque opération financière du CFA, mais est constaté à la clôture par simple différence entre les comptes d'actif et de passif identifiés. Les trois autres réserves concernent la non-application

---

<sup>38</sup> Application du décret du 31 mai 2000 relatif au financement des centres de formation d'apprentis et des sections d'apprentissage.

de la réglementation relative aux subventions d'investissement et à la dépréciation des créances.

## IV - Synthèse relative aux administrations publiques de sécurité sociale

### A - Présentation de la catégorie

Le périmètre des administrations de sécurité sociale (ASSO) certifiées par un commissaire aux comptes recouvre un total de 183 Md€ de charges brutes. Il comprend deux sous-catégories : les régimes et caisses d'assurance sociale et les organismes dépendant des assurances sociales (ODASS).

La sous-catégorie des régimes et caisses d'assurance sociale englobe « les organismes relevant du régime général de sécurité sociale »<sup>39</sup>, les « fonds spéciaux »<sup>40</sup> les autres régimes de sécurité sociale de salariés et de non-salariés, les régimes d'indemnisation du chômage ainsi que les régimes complémentaires obligatoires de retraite. En 2013, au sein de cette sous-catégorie, le nombre de régimes dont les comptes sont soumis à l'obligation de certification par des commissaires aux comptes, en vertu du code de la sécurité sociale, s'élève à 31 : les régimes obligatoires de base de sécurité sociale, les institutions de retraite complémentaire ainsi que leurs fédérations (AGIRC, ARRCO, IRCANTEC, ERAFP), le Fonds de réserve des retraites et les comptes

---

<sup>39</sup> En dehors d'organismes financés par le régime général et qui rendent des prestations à ce dernier (Union des caisses de sécurité sociale – UCANSS –, notamment), cette rubrique composite comprend le régime local d'Alsace-Moselle (assurance maladie complémentaire) et la Caisse des Français de l'étranger, CFE, (assurance maladie et vieillesse facultative).

<sup>40</sup> Cette catégorie hétérogène recouvre des régimes de sécurité sociale de salariés (notamment la Caisse nationale des industries électriques et gazières – CNIEG) les organismes concourant au financement des régimes de sécurité sociale (Fonds de solidarité vieillesse – FSV), ayant pour fonction d'amortir leur dette (Caisse d'amortissement de la dette sociale – CADES) et de mettre en réserve des recettes à leur profit (Fonds de réserve pour les retraites – FRR), et les établissements publics de l'État financés par des concours des régimes de sécurité sociale (dont à titre d'exemple, l'Office national d'indemnisation des accidents médicaux – ONIAM).

des régimes obligatoires de base autres que le régime général. Quatorze régimes de sécurité sociale de petite taille, représentant des enjeux financiers limités et souvent en voie d'extinction, sont dispensés de l'obligation de se doter d'un commissaire aux comptes.

La sous-catégorie des ODASS comprend, pour l'essentiel, des hôpitaux publics<sup>41</sup> (hors hôpitaux militaires intégrés dans les comptes de l'État) et des établissements de santé privés d'intérêt collectif sans but lucratif (ESPIC) ainsi que Pôle emploi (hors assurance chômage). Les ESPIC, dont l'activité et le financement n'obéissent pas à des critères marchands, présentent des statuts juridiques variés (associations fondations, congrégations, mutuelles...). Au titre de 2013, le nombre d'ODASS dont les comptes sont certifiés par des commissaires aux comptes s'élève à 173 contre 165 au titre de 2012, suite à l'intégration dans le périmètre des APU de huit nouveaux organismes. Pôle emploi et l'Institut national du Cancer doivent être certifiés en vertu de textes réglementaires spécifiques.

S'agissant des établissements de santé privés d'intérêt collectif (ESPIC), à but non lucratif, antérieurement dénommés PSPH (participant au service public hospitalier), l'obligation de certification est fonction du statut et de seuils dont le franchissement déclenche l'obligation de nommer un commissaire aux comptes. Cette obligation pèse à la fois sur l'établissement en tant que personne morale, et sur l'organisme gestionnaire qui établit des comptes consolidés ou combinés regroupant plusieurs entités sans but lucratif (cas des mutuelles).

La loi « hôpital patient santé territoire » du 21 juillet 2009<sup>42</sup> prévoit que les établissements publics de santé désignés par décret en Conseil d'État soumettront leurs comptes à la certification de façon progressive à partir de l'exercice 2014. Le décret du 23 décembre 2013 fixe ainsi à 100 M€ de produits sur les 3 derniers exercices le seuil à partir duquel ces établissements sont soumis à cette obligation et à 1,2 Md€ de produits le seuil à partir duquel ils pourront être certifiés par la Cour des comptes. Sur la période 2014-2016, ce sont ainsi environ 160 établissements, sur 956, qui devraient entrer dans le processus de certification des comptes, dont 31 EPS dès l'exercice 2014. Les autres EPS concernés sont soumis à

---

<sup>41</sup> En 2010, on comptait 956 hôpitaux publics.

<sup>42</sup> Loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires.

la certification de leurs comptes en trois vagues successives. Cette trajectoire devrait permettre de couvrir en 2016 la plus grande part des dépenses (75 Md€ en 2012).

## B - Les régimes et caisses d'assurance sociale

Sur les 31 rapports d'opinion sur les comptes de régimes (caisses, fonds spéciaux, régimes complémentaires de vieillesse) attendus, 28 (90 %) ont été exploités par la Cour.

Au titre de l'exercice 2013, deux organismes de taille financière significative ont fait l'objet d'observations majeures de la part des commissaires aux comptes. En premier lieu, les commissaires aux comptes du régime agricole (MSA) ont reconduit leur réserve 2012 de portée générale sur les flux de produits et de charges issus d'une notification par un tiers, au motif des réserves exprimées par la Cour sur les comptes de l'État, de l'activité de recouvrement et de la branche maladie du régime général de sécurité sociale. En deuxième lieu, les commissaires aux comptes ont refusé de certifier le régime social des indépendants.

Deux autres établissements ont vu leurs réserves 2012 reconduites en 2013. La réserve de l'Établissement national des invalides vise à nouveau les prestations en nature pour maladie (faiblesses persistantes du contrôle interne, vérifications insuffisantes de l'agence comptable et incidences de la réserve exprimée par la Cour sur le contrôle des prestations en nature comptabilisées par la branche maladie du régime général).

La réserve concernant les comptes de la Caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales est une nouvelle fois motivée par la justification encore insuffisante des flux et des estimations comptables de cotisations et de compensations d'exonérations relatives aux auto-entrepreneurs notifiés par l'ACOSS.

Alors que le rapport sur les comptes annuels de la Caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines (CANSSM) exprimait un refus de certifier pour l'exercice 2012, le commissaire aux comptes a certifié les comptes de l'exercice 2013 tout en consignant sous forme de deux réserves les défauts persistants sur la qualité du dispositif de contrôle interne et l'absence de dépréciation des prêts et des créances.

Parmi les régimes certifiés sans réserve, figurent notamment des régimes gérés par la Caisse des dépôts et consignations, comme par exemple la Caisse nationale de retraite des agents des collectivités locales ou issus d'entreprises publiques, soumises de longue date à une obligation de certification (Caisse nationale des industries électriques et gazières, Caisse de prévoyance et de retraite des personnels de la SNCF et Caisse de retraite du personnel de la RATP).

### **C - Les organismes dépendant des assurances sociales**

Sur les 173 rapports de certification des organismes dépendant des assurances sociales (ODASS) attendus, 83 (48 %) ont été exploités par la Cour, ce qui représente une forte progression par rapport à l'exercice 2012, pour lequel seulement 28 % des rapports avaient été transmis.

Deux rapports seulement délivrent une certification assortie pour chacun d'entre eux d'une réserve unique, motivée respectivement par la non-application de la réglementation relative à l'amortissement et à la dépréciation des actifs et, comme en 2012, par l'absence de provisionnement dans les comptes des droits acquis au titre des congés payés.



## **Chapitre III**

### **Avis**

Les appréciations générales qui suivent forment l'avis par lequel la Cour des comptes rend compte de la qualité d'une partie des comptes publics. La portée de cet avis est limitée par le cadre fixé par l'article L. 132-6 du code des jurisdictions financières.

En premier lieu, les appréciations de la Cour reposent sur une procédure originale, consistant pour la Cour des comptes, non pas à effectuer un contrôle sous sa propre responsabilité, mais à s'appuyer sur les seuls rapports des commissaires aux comptes des organismes concernés. Ces rapports fournissent l'opinion des commissaires aux comptes sur les comptes et la motivation des réserves éventuelles ou du refus de certification, selon leurs normes professionnelles.

En deuxième lieu, le champ d'application de la certification obligatoire manque de cohérence. Elle couvre une part réduite des différentes catégories d'administrations publiques (23 % en nombre des ODAC, 0,4 % des APUL et 12 % des ASSO) et comprend des organismes de taille très variable.

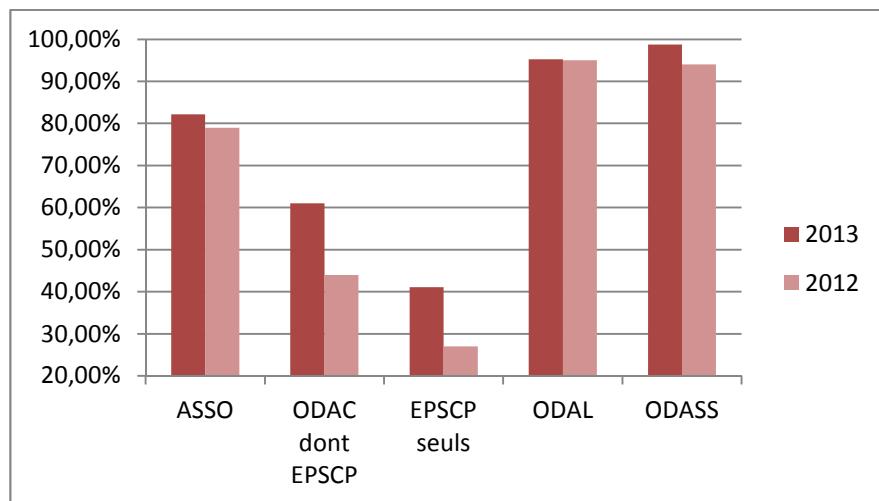
En troisième lieu, la synthèse effectuée par la Cour porte sur deux tiers (69 %) des rapports de certification attendus, soit 79 % des charges brutes des entités du périmètre identifié, les autres rapports n'ayant pas été adressés dans les délais. Les variations de transmission d'une année sur l'autre peuvent rendre délicate l'appréciation globale des évolutions.

Ce caractère partiel ne fait toutefois pas obstacle à une appréciation générale pour l'exercice 2013 en raison de la représentativité de l'échantillon étudié, de l'augmentation de la taille de l'échantillon entre le premier et le présent avis, et la prise en compte, au titre de l'avis 2013, de la quasi-totalité des rapports des entités qui avaient fait l'objet de réserves au titre de 2012.

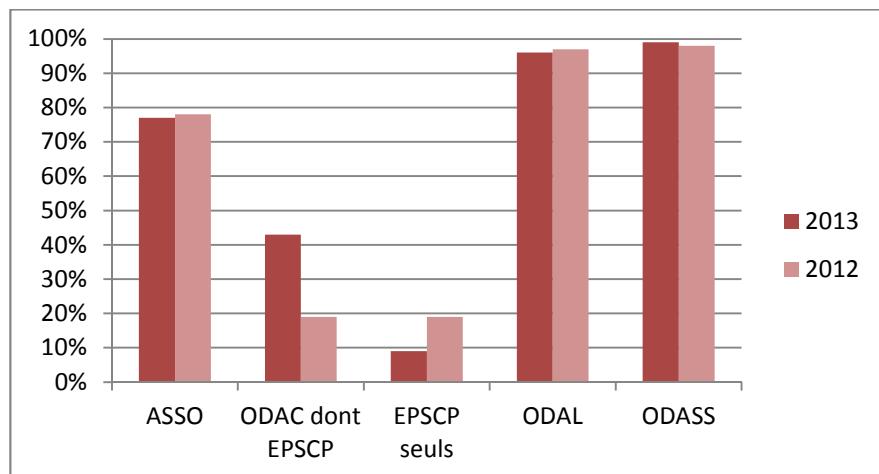
Ces précautions rappelées, les travaux de synthèse de la Cour dont le détail figure à l'annexe 2, conduisent aux appréciations suivantes :

- un seul refus de certification a été relevé pour l'exercice 2013, ce qui indique qu'un niveau minimal de qualité comptable a été globalement atteint parmi les administrations publiques assujetties à la certification par un commissaire aux comptes ;
- au titre de cet exercice, dès lors que l'on considère que l'absence de toute réserve est un indicateur de qualité comptable plus pertinent, et en tout cas plus exigeant que l'absence de refus de certifier, la qualité des comptes peut être appréciée positivement au vu de la proportion de 87 % de rapports de certification sans réserve ;
- l'évolution est positive entre 2012 et 2013, tant au niveau de la qualité de l'échantillon (taille et représentativité) qu'au niveau des deux indicateurs de qualité comptable précités. Le taux constaté de rapports sans réserve progresse de 81 % à 87 %. Cette appréciation doit être nuancée dès lors que l'on raisonne en masses financières puisque la part des rapports sans réserve dans le montant total des charges est passée de 74 % au titre de l'exercice 2012 à 71 % au titre de 2013.

**Graphique n° 6 : évolution de la répartition des rapports sans réserve  
(nombre de rapports)**



**Graphique n° 7 : évolution de la répartition des rapports sans réserve  
(charges brutes des entités)**



Source des deux graphiques : Cour des comptes.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Part calculée sur 488 rapports examinés pour l'exercice 2012 et sur 561 rapports en 2013. Les 561 rapports exploités au titre de 2013 ne comprennent pas les 22 rapports d'EPSCP supplémentaires examinés qui sont parvenus hors délais.

La part des rapports sans réserve de l'ensemble des APU évolue positivement du fait de la baisse du nombre de réserves affectant les comptes des ODAC et, en leur sein, ceux des EPSCP.

Pour ce qui a trait à la catégorie des ODAC, la Cour observe que la qualité comptable, illustrée par un taux de 61 % d'opinions sans réserve (cf. graphique n° 7), représentant 43 % des charges de l'échantillon examiné (cf. graphique n° 8), s'améliore nettement par rapport à l'exercice 2012 mais reste inférieure à la qualité moyenne des comptes des administrations publiques, en raison principalement des progrès insuffisants accomplis en matière de comptabilité de leurs immobilisations.

Concernant les EPSCP, c'est la comptabilité du patrimoine immobilier qui représente un point faible récurrent. Pour y remédier, la synthèse effectuée par la Cour au titre de l'exercice 2012 mettait en avant la nécessité d'un effort significatif de mise à niveau du contrôle interne. L'évolution entre 2012 et 2013, appréciée en nombre d'organismes, est positive puisque le taux de rapports sans réserve est passé de 27 % à 41 % et que le nombre des réserves en matière de contrôle interne et de patrimoine immobilier baisse. À l'inverse, en masses financières, la part des rapports avec réserve a doublé entre 2012 et 2013 car plusieurs entités à enjeux financiers significatifs, qui ne présentaient pas de réserve au titre de 2012, ont vu leurs comptes certifiés avec des réserves au titre de 2013. Les efforts doivent donc être poursuivis, la catégorie des EPSCP enregistrant comparativement la moins bonne qualité comptable.

Dans la catégorie des ODAL, le taux moyen de certification sans réserve de 95 % suggère, avec les précautions précitées, une qualité comptable supérieure à la moyenne des administrations publiques.

S'agissant du secteur des ASSO, dans la catégorie des régimes et caisses d'assurance sociale, l'analyse positive du taux de certification sans réserve de 82 %, représentant 77 % des charges, doit être relativisée en raison de la persistance dans le temps des insuffisances comptables relevées pour certains organismes à enjeux. Dans la catégorie des ODASS, le fort taux de certification sans réserve relevé (98 %) est peu significatif en raison de la faible proportion de rapports qui ont pu être exploités par la Cour.

## Conclusion

À l'issue de ce deuxième avis rendu en application de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières, la Cour retient trois observations principales.

En premier lieu, l'avis sur l'exercice 2013 fait apparaître que la grande majorité des comptes d'administrations publiques soumises à certification obligatoire ont été certifiés sans réserve, avec une progression marquée par rapport à l'exercice précédent (87 % contre 81 % pour l'exercice 2012). Ces données s'inscrivent dans un contexte de progression du taux de transmission par les administrations publiques de leurs rapports de commissaires aux comptes. L'amélioration de ce taux pour atteindre l'exhaustivité demeure cependant une entreprise de longue haleine que poursuivra la Cour.

En deuxième lieu, la Cour relève l'hétérogénéité et les lacunes du périmètre des administrations publiques soumises à certification obligatoire par un commissaire aux comptes.

La Cour invite donc les pouvoirs publics à rendre ce périmètre plus pertinent et plus cohérent, en y intégrant les organismes cités dans la présente publication dont les enjeux financiers ou les risques comptables sont suffisamment significatifs pour justifier une certification obligatoire. Cette évolution pourrait s'effectuer en modifiant leurs statuts réglementaires, plutôt qu'en adoptant des seuils uniformes de certification obligatoire qui seraient mal adaptés aux spécificités du secteur public non marchand. En outre, la Cour continuera à formuler, à l'occasion de ses différents contrôles des entités publiques, des recommandations en ce sens.

En troisième lieu, la Cour constate que les progrès de la qualité des comptes des administrations publiques certifiée par un commissaire aux comptes ne s'apprécie convenablement que sur plusieurs exercices. Un horizon élargi est en effet nécessaire pour appréhender l'impact durable, sur l'opinion de l'auditeur externe, des travaux d'amélioration de qualité comptable menés par les administrations. Les conséquences de l'extension en cours du périmètre des entités certifiées et de la rationalisation suggérée se mesurent également sur le moyen terme.

C'est pourquoi la Cour, dans le souci d'une utilisation optimale de ses moyens, entend à l'avenir accomplir la mission qui lui est confiée par l'article L. 132-6 dans un cadre pluriannuel. Elle présentera, dans cette optique, une synthèse et formulera un avis sur la qualité comptable des administrations publiques certifiées par un commissaire aux comptes sur la base du regroupement de trois exercices.

## **Annexes**

**Annexe n° 1 :****textes instituant une obligation de certification****Les établissements publics**

L’obligation de certification des établissements publics de l’État résulte de deux dispositions de la loi n° 2003-706 de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003. La première disposition assujettit les établissements publics soumis aux règles de la comptabilité publique qui contrôlent une ou plusieurs personnes morales à l’obligation de faire certifier leurs comptes consolidés ou combinés. La deuxième concerne les établissements publics non soumis aux règles de la comptabilité publique. Dans les deux cas, l’obligation ne s’applique qu’aux établissements publics dépassant deux des trois seuils fixés par décret<sup>44</sup>.

**Établissements publics et certification obligatoire par un commissaire aux comptes**

	EP soumis aux règles de la comptabilité publique et qui contrôlent une ou plusieurs personnes morales	EP non soumis aux règles de la comptabilité publique
Total bilan (en M€)	15	1
Montant net du chiffre d’affaires (en M€)	30	2
Nombre moyen de salariés	250	20

*Source : Cour des comptes*

---

<sup>44</sup> Les seuils sont fixés respectivement par le décret n° 2009-234 du 25 février 2009 et par les articles L. 233-17 et R. 233-16 du code de commerce

## **Les universités ou établissements public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP)**

La loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités, dite la loi LRU, pose dans son article 18 le principe de la certification des comptes des universités en complétant l'article L. 712-9 du code de l'éducation dans les termes suivants : « Les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes ». Les écoles et autres établissements accédant au régime des responsabilités et compétences élargies soumettent également leurs comptes à la certification.

### **Les établissements publics de santé**

La loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009, dite la loi HPST, institue une obligation de certification pour une partie des établissements publics de santé à partir des comptes de l'exercice 2014.

### **Les associations**

L'article L. 612-4 du code de commerce institue une certification pour les associations percevant plus de 153 000 € de subventions publiques.

### **Les réseaux consulaires**

L'article L. 712-6 dispose que « les établissements de réseau sont tenus de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant (...) ». Cette disposition concerne les chambres de commerce et d'industrie (CCI).

L'article 19 *ter* (créé par la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010) intégré au code de l'artisanat dispose que « les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat sont tenus de nommer au moins un commissaire aux comptes (...) ».

L'article R. 6233-6 du code du travail créé par décret n° 2008-244 du 7 mars 2008 - art. (V) dispose que pour les centres de formation d'apprentis dont la comptabilité n'est pas tenue par un comptable public, les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes.

### **Les régimes de sécurité sociale**

L'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale soumet à l'obligation de certification les régimes obligatoires de base de sécurité sociale au sens des lois de financement de la sécurité sociale (en dehors du régime général qui fait l'objet d'une certification par la Cour en

application de l'article L.O. 111-3 VIII 3° du code de la sécurité sociale), ainsi que les organismes concourant au financement des régimes de base de sécurité sociale (cette catégorie se limite à un seul organisme, le fonds de solidarité vieillesse, FSV).

L'article L. 931-13 prévoit que les institutions de prévoyance sont soumises au contrôle d'un ou plusieurs commissaires aux comptes. Ces dispositions concernent les institutions de retraite complémentaire ainsi que leurs fédérations : AGIRC ARRCO, IRCANTEC, ERAFP.

L'article L. 135-12 institue une obligation de certification pour le Fonds de réserve des retraites.

Un certain nombre de décrets statutaires instituent l'obligation de certification pour les organismes qu'ils régissent tels que Pôle emploi<sup>45</sup>, ou l'Institut national du cancer.

---

<sup>45</sup> Décret 2008-1010 du 29 septembre 2008, article 5 codifié dans le code du travail, article R. 5312-6.

## Annexe n° 2 : résultat de l'analyse

	Montant cumulé du total de bilan de l'échantillon																							
	Part RC dans le montant total de bilan																							
	Montant cumulé du total de bilan pour RC																							
	Part AR dans le montant total de bilan																							
	Montant cumulé du total de bilan pour SR																							
	Montant cumulé des charges pour AR																							
	Montant cumulé des charges pour SR																							
	Montant cumulé des charges de l'échantillon																							
	Part rapports avec refus de certification (RC)																							
	Nb de rapports avec refus de certification (RC)																							
	Part rapports avec réserve (AR)																							
	Nb de rapports avec réserve (AR)																							
	Part rapports sans réserve (SR)																							
	Nb de rapports sans réserve (SR)																							
	Taux d'exploitation																							
	Nb de rapports exploités																							
	Nb de rapports attendus																							
en Md€	A	B	C=B/A	D	E=D/B	F	G=F/B	H	I=H/B	F	G	H=G/F	M	N=M/F	P	Q=P/J	I	J	K=J/I	U	V=U/I	W	Z=W/I	
Légende	ODAC	182	132	73%	81	61%	51	39%	0	0%	51,96	22,27	43%	29,69	57%	0	0%	137,92	104,66	76%	33,26	24%	0	0%
ODAC	106	74	70%	30	41%	44	59%	0	0%	29,81	2,59	9%	27,22	91%	0	0%	30,90	5,18	17%	25,72	83%	0	0%	
dont EPSCP	31	28	90%	23	82%	4	14%	1	4%	172,08	132,33	77%	39,75	23%	NC	NC	112,14	107,27	96%	4,86	4%	NC	NC	
ASSO	173	83	48%	81	98%	2	2%	0	0%	8,70	8,63	99%	0,07	1%	0	0%	6,33	6,19	98%	0,14	2%	0	0%	
ODASS	425	318	75%	303	95%	15	5%	0	0%	6,62	6,33	96%	0,29	4%	0	0%	13,52	13,34	99%	0,19	1%	0	0%	
dont SAFER	26	23	88%	23	100%	0	0%	0	0%	0,27	0,27	100%	0,00	0%	0	0%	3,91	3,91	100%	0,00	0%	0	0%	
dont CCI	143	134	94%	131	98%	3	2%	0	0%	5,22	5,00	96%	0,21	4%	0	0%	8,07	7,99	99%	0,07	1%	0	0%	
dont CMA	233	133	57%	121	91%	12	9%	0	0%	1,13	1,05	93%	0,08	7%	0	0%	1,55	1,43	93%	0,11	7%	0	0%	
CFA	Total	811	561	69%	488	87%	72	13%	1	0%	239,36	169,56	71%	69,80	29%	NC	NC	269,91	231,46	86%	38,45	14%	NC	NC



## Glossaire

ACOSS	Agence centrale des organismes de sécurité sociale
AFD	Agence française de développement
AFNOR	Association française de normalisation
AFPA	Association pour la formation professionnelle des adultes
AGIRC	Association générale des institutions de retraite des cadres
ANC	Autorité des normes comptables
ANRU	Agence nationale de rénovation urbaine
APU	Administrations publiques
APUC	Administrations publiques centrales
APUL	Administrations publiques locales
ARRCO	Association pour le régime de retraite complémentaire des salariés
ASSO	Administrations de sécurité sociale
CADES	Caisse d'amortissement de la dette sociale
CANSSM	Caisse autonome nationale de sécurité sociale dans les mines
CCAS	Centre communal d'action sociale
CCI	Chambre de commerce et d'industrie
CCMSA	Caisse centrale de la mutualité sociale agricole
CDC	Caisse des dépôts et consignations
CEA	Commissariat à l'énergie atomique
CFA	Centre de formation d'apprentis
CFE	Caisse des Français de l'étranger
CMA	Chambre des métiers et d'artisanat
CNAF	Caisse nationale d'allocations familiales
CNAMTS	Caisse nationale de l'assurance maladie des travailleurs salariés
CNAVTS	Caisse nationale de l'assurance vieillesse des travailleurs salariés
CNC	Conseil national de la comptabilité
CNCC	Compagnie nationale des commissaires aux comptes
CNES	Centre national d'études spatiales
CNIEG	Caisse nationale des industries électriques et gazières
CNOCP	Conseil de normalisation des comptes publics
CNRS	Centre national de la recherche scientifique
CNSA	Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie
CRC	Comité de la réglementation comptable
CRTC	Chambre régionale et territoriale des comptes

DGFiP	Direction générale des finances publiques
EPA	Établissement public à caractère administratif
EPARECA	Établissement public national d'aménagement et de restructuration des espaces commerciaux et artisanaux
EPIC	Établissement public à caractère industriel et commercial
EPRUS	Etablissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires
EPS	Établissement public de santé
EPSCP	Établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel
EPST	Établissement public à caractère scientifique et technique
ERAfp	Établissement de retraite additionnelle de la fonction publique
ESPIC	Établissement de santé privé d'intérêt collectif
FRR	Fonds de réserve pour les retraites
FSI	Fonds stratégique d'investissement
FSV	Fonds de solidarité vieillesse
GBCP	Décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique
GIP	Groupements d'intérêt public
H3C	Haut conseil du commissariat aux comptes
HPST	La loi « hôpital patient santé territoire »
IAASB	<i>International Audit and Assurance Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFREMER	Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer
IFRIC	<i>International Financial Reporting Standards Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INCa	Institut national du cancer
INRIA	Institut national de recherche en informatique et en automatique
INSEE	Institut national de la statistique et des études économiques
INSERM	Institut national de la santé et de la recherche médicale
IPSASB	<i>International public sector accounting standards board</i>
IRCANTEC	Institutions de retraite complémentaire des agents non-titulaires de l'État et des collectivités publiques
IRD	Institut de recherche pour le développement
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>

LOLF	Loi organique relative aux lois de finances
LOLFSS	Loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale
LRU	Loi relative aux libertés et responsabilités des universités
MSA	Mutualité sociale agricole
NEP	Normes d'exercice professionnel
ODAC	Organismes divers d'administration centrale
ODAL	Organismes divers d'administration locale
ODASS	Organisme dépendant des assurances sociales
ONIAM	Office national d'indemnisation des accidents médicaux
PCUOSS	Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale
PSPH	Participant au service public hospitalier
RCE	Régime des responsabilités et compétences élargies
RFF	Réseau ferré de France
RGCP	Règlement général sur la comptabilité publique
RSI	Régime social des indépendants
SAFER	Société d'aménagement foncier et d'établissement rural
SDIS	Services départementaux d'incendie et de secours
SEC	Système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté
SNCF	Société nationale des chemins de fer français
UCANSS	Union des caisses de sécurité sociale
UNCAM	Union nationale des caisses d'assurance maladie
UNEDIC	Union nationale interprofessionnelle pour l'emploi dans l'industrie et le commerce