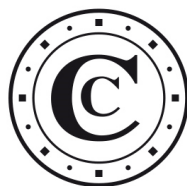


Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

LA QUALITÉ DES COMPTES DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

Synthèse des rapports des
commissaires aux comptes
(exercices 2014 à 2016) et avis

Mai 2018

Sommaire

Délibéré	7
Introduction	11
Chapitre I Synthèse et avis de la Cour	17
I - Le périmètre et les principaux constats quantitatifs	17
A - Le périmètre de l'avis rendu par la Cour	17
B - Les principaux constats quantitatifs	22
II - Avis sur la « qualité » des comptes des administrations publiques soumises à certification par un commissaire aux comptes	25
Chapitre II La fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État	29
I - La baisse du nombre de réserves sur les comptes des entités contrôlées par l'État	29
II - Des réserves portant en grande partie sur les immobilisations.....	31
III - La situation particulière des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel	34
Chapitre III La fiabilité des comptes des administrations publiques sociales	39
I - La stabilité des réserves sur les comptes des régimes et caisses d'assurance sociale.....	39
II - L'entrée massive des hôpitaux dans le périmètre de la certification	41
A - Une certification récente et par vague	41
B - L'amélioration progressive des comptes des premiers EPS certifiés	42
C - Les réserves portant sur les comptes des établissements publics de santé.....	45
Conclusion	49
Annexe	51

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

La Cour émet, en application de l'article L. 132-2-2 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.

Cet avis participe de la mission d'ensemble, confiée à la Cour par l'article L. 111-14 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 document comporte, comme le prévoit l'article L. 132-2-2, d'une part, une synthèse des rapports établis par des commissaires aux comptes sur les comptes des exercices 2014 à 2016 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.

*

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.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil en formation plénière, a adopté le présent rapport intitulé *la qualité des comptes des administrations publiques- Synthèse des rapports des commissaires aux comptes (exercice 2014 à 2016) et avis*.

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Briet, Duchadeuil, Mme Moati, Mme de Kersauson, MM. Maistre, Andréani, présidents de chambre, M. Durrleman, Mme Ratte, M. Paul, présidents de chambre maintenus en activité, M. Cazala, Mme Morell, M. Perrot, Mme Françoise Saliou, MM. Barbé, Tournier, Mme Darragon, MM. Courtois, Charpy, Petel, Martin, Ténier, Lair, Mme Podeur, MM. De Gaulle, Guibert, Uguen, Mme Gadriot-Renard, MM. Ory-Lavollée, Antoine, Mousson, Guérout, Mme Bouyguard, M. Feller, Mmes Démier, Malgorn, MM. Frentz, Clément, Terrien, Rousselot, Laboureix, Mme Dardayrol, MM. Rabaté, De la Guéronnière, Albertini, Potton, Ortiz, Cabourdin, Mme Dujols, MM. Basset, Soubeyran, Mmes Faugère, Périgord, M. Appia, Mmes Fontaine, Gravière-Troadec, MM. De Combles de Nayves, Dubois, Thévenon, Fialon, Chailland, Mme Mattei, M. Schwartz, Mmes Toraille, Latournarie-Willems, Girardin, M. Giannesini, Mme Mondolini, M. Bouvard, Mme Riou-Canals, MM. Levionnois, Lejeune, Feltesse, Sciacaluga, Mme Lemmet-Severino, MM. Montarnal, Vallet, conseillers maîtres, MM. Galliard de Lavernée, Jau, Beauvais, Collin, 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. Maistre, rapporteur général, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de M. Belluteau, conseiller maître, contre-rapporteur devant la formation interchambres chargée de préparer ce projet ;

- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, M. Johanet, Procureur général, accompagné de M. Kruger, premier avocat général.

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

Fait à la Cour, le 17 mai 2018.

Le projet d'avis soumis à la chambre du conseil a été préparé par une formation interchambres présidée par M. Briet, président de chambre, et composée de M. Barbé, Mme Trupin, MM. Guibert, Laboureix, Appia, Chailland et Mme de Mazières, conseillers maîtres.

Le rapporteur était M. Hervé Boullanger, conseiller référendaire.

Le contre-rapporteur était M. Emmanuel Belluteau, conseiller maître, président de section.

Le projet d'avis a été examiné et approuvé, le 24 avril 2018, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de M. Migaud, Premier président, MM. Briet, Vachia, Paul, rapporteur général du comité, Duchadeuil, Mme Moati, M. Morin, Mme de Kersauson, présidents de chambre, et M. Johanet, Procureur général, entendu en ses avis.

Introduction

La place de cet avis dans la mission confiée à la Cour en matière de fiabilité des comptes

La Cour publie, pour la troisième fois, en application de l'article L. 132-2-2 du code des juridictions financières¹, un avis sur les comptes des administrations publiques soumises à l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. 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.* »

Ce rapport transmis au Premier ministre, au ministre chargé du budget et aux présidents des assemblées parlementaires, participe des missions, confiées à la Cour par la Constitution, d'assistance au Parlement et au Gouvernement et d'information du citoyen.

Le présent rapport comporte, comme le prévoit l'article L. 132-2-2, d'une part, une synthèse des évolutions relevées dans les rapports des commissaires aux comptes, sur les comptes annuels et les comptes consolidés² des entités concernées entre les exercices 2013 et 2016 et, d'autre part, un avis qui porte sur l'évolution de la fiabilité des comptes des administrations publiques entre ces deux exercices.

La « qualité » des comptes (en toute rigueur, le terme approprié est « fiabilité » des comptes) est définie dans le décret n° 2012-1246 du

¹ L'ordonnance n° 2016-1360 du 13 octobre 2016 - art. 8 a modifié la numérotation de cet article qui était référencé préalablement, lors des deux précédents avis, sous le numéro L. 132-6.

² On parle communément de « rapports des commissaires aux comptes » (article L. 132-2-2 du code des juridictions financières) ou de rapports « DE » commissaires aux comptes. L'expression retenue pour ce rapport est celle de l'article L. 232-21 du code de commerce qui parle de « rapports DES commissaires aux comptes sur les comptes annuels et les comptes consolidés » abrégés en « rapports des commissaires aux comptes ».

7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)³. Elle désigne le respect de principes et de normes comptables établis par la réglementation. La certification a pour objet d'attester le respect de ces principes et normes.

L'avis sur les comptes de l'État, prévu à l'article L. 132-2-2 précité, s'inscrit dans le cadre de la mission constitutionnelle de la Cour 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 ». Cette mission se décline à l'article L. 111-14 du code des juridictions financières.

À ce titre, la Cour assure l'audit, en vue de sa certification, du compte général de l'État en application de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) ; elle réalise aussi l'audit, en vue de leur certification, des comptes des organismes nationaux du régime général de sécurité sociale et des comptes combinés des quatre branches et de l'activité de recouvrement en application de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS).

Contribuent aussi aux missions des juridictions financières en matière de fiabilité des comptes :

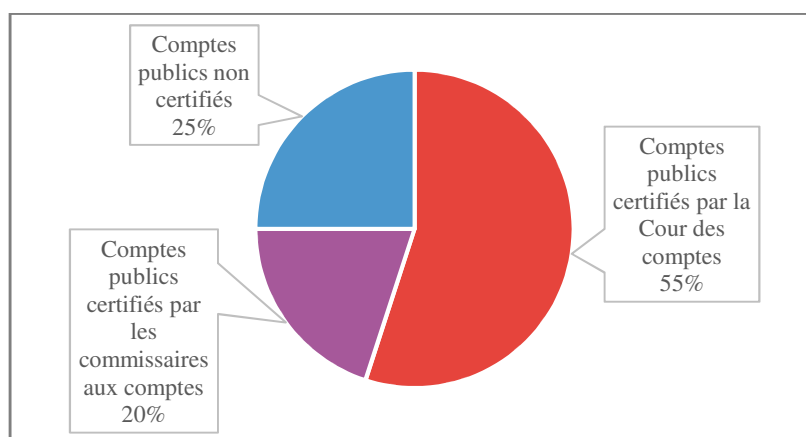
- les travaux de contrôle ou d'examen de la gestion et de jugement des comptes des comptables publics. La responsabilité des comptables publics de l'État comme teneurs de comptes a été en effet confirmée par l'article 31 de la LOLF. À ce titre, ils s'assurent de la sincérité des enregistrements comptables ;
- le rapport public sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics (article L. 132-8 du code des juridictions financières), dans lequel la Cour fait mention d'observations sur les budgets et les comptes locaux ainsi que sur la qualité et la fiabilité de l'information financière locale. Depuis 2017, la Cour rend compte annuellement, dans ce rapport, de l'avancement de l'expérimentation en cours, au titre de la loi NOTRe du 7 août 2015. La loi prévoit en effet, en son article 110, que « la Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes, une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements. Cette expérimentation doit permettre d'établir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes du

³ Articles 55, 76, 170, 209, 212 et 215.

secteur public local ». Le bilan définitif de la certification expérimentale des comptes des collectivités, établi par la Cour en 2023, donnera lieu à un rapport au Gouvernement qui le transmettra au Parlement, accompagné des observations des collectivités territoriales et des groupements concernés⁴.

Les trois quarts des 1 257,1 Md€ de charges brutes globales des administrations publiques⁵ sont certifiés, selon les proportions indiquées dans le graphique ci-dessous, soit par la Cour soit par un commissaire aux comptes. Les autres charges brutes des administrations publiques, qui relèvent pour l'essentiel des collectivités territoriales, ne sont pas certifiées.

Graphique n° 1 : la part des administrations publiques dont les comptes sont certifiés



Cour des comptes (charges brutes des administrations publiques)

Un avis fondé sur les rapports des commissaires aux comptes

Les appréciations de la Cour au titre de l'article L. 132-2-2 du CJF 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 rapports présentés aux organes collégiaux de gouvernance dans lesquels les commissaires aux comptes relatent les résultats de leur mission d'audit des comptes annuels.

⁴ Cour des comptes, *Les finances publiques locales - Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements publics*. La Documentation française, octobre 2016, disponible sur www.ccomptes.fr.

⁵ Dépenses totales des administrations publiques en 2016. <https://www.insee.fr/fr/statistiques>.

L'exercice de l'audit comptable et financier est encadré au plan international par les normes « ISA » (*International Standards on Auditing*) applicables en France après transposition et homologation, sous forme de normes d'exercice professionnel (NEP), par voie d'arrêtés du Garde des sceaux.

Le rapport sur les comptes, encadré par la NEP 700, contient 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 refus de certifier. En outre, le commissaire aux comptes formule, s'il y a lieu, toutes observations utiles.

Comme les deux précédents, le présent avis repose sur l'analyse statistique des refus de certifier, des réserves et des observations des commissaires aux comptes.

Cette analyse serait peu significative si elle ne portait que sur un seul exercice comptable. Outre qu'elle ne permettrait pas de mettre en évidence des évolutions d'ensemble, elle ne prendrait pas en compte le fait que les commissaires aux comptes exercent leur mission sur le moyen terme et dans un souci d'accompagnement des évolutions des entités auditées. Le refus de certifier demeure ainsi 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.

Par ailleurs, les commissaires aux comptes peuvent décider de relever, sous la forme de simples observations, certaines insuffisances comptables qui, dans un autre contexte, auraient pu justifier la formulation d'une réserve. Par exemple, dans la comptabilité des établissements publics de santé, les erreurs d'évaluation des passifs sociaux (provisions pour charges de personnel) et des provisions pour dépréciation de créances ont été relevées sous la forme d'observations. Ces erreurs ont été, pour la plupart, corrigées dès l'exercice suivant. À l'inverse, lorsque l'entité auditée n'a pas suffisamment corrigé la situation entre deux exercices, des erreurs signalées initialement par les CAC sous forme d'observations peuvent donner lieu l'année suivante à la formulation d'une réserve⁶.

⁶ De même, la faiblesse du contrôle interne dans les entités contrôlées par l'État fait l'objet, le plus souvent, d'observations des commissaires aux comptes alors qu'elle constitue un point de réserve de l'acte de certification des comptes de l'État par la Cour des comptes.

Un avis triennal

Comme annoncé dans son avis de 2014 sur l'exercice 2013, la Cour considère que les progrès de la fiabilité des comptes des administrations publiques certifiés par un commissaire aux comptes ne s'apprécient de manière significative que sur plusieurs exercices.

Le présent rapport appréhende donc l'évolution de la fiabilité comptable des administrations publiques soumises à obligation de certification par un commissaire aux comptes entre les exercices 2013 et 2016 (rapports établis en 2017).

**

Le rapport présente successivement :

- une synthèse relative au périmètre et aux principaux constats quantitatifs ainsi que l'avis de la Cour sur les comptes des administrations publiques soumises à la certification par un commissaire aux comptes au titre des exercices 2013 à 2016 (Chapitre 1) ;
- une présentation des principales évolutions intervenues entre 2013 et 2016 dans les comptes des entités contrôlées par l'État (Chapitre 2) ;
- une présentation des principales évolutions intervenues dans la même période dans les comptes des administrations de sécurité sociale (Chapitre 3).

Chapitre I

Synthèse et avis de la Cour

La présentation synthétique du périmètre des administrations publiques faisant l'objet du présent rapport et des principaux constats quantitatifs qui s'y rattachent (I) précède l'avis de la Cour sur la fiabilité des comptes des administrations publiques soumises à certification par un commissaire aux comptes pour les exercices 2013 à 2016 (II).

I - Le périmètre et les principaux constats quantitatifs

A - Le périmètre de l'avis rendu par la Cour

1 - Un périmètre cohérent en termes d'enjeux

Conformément à l'article L. 132-2-2 du code des juridictions financières, le présent avis ne porte ni sur les comptes directement certifiés par la Cour ni sur ceux des entités non certifiées. Les administrations publiques locales (APUL) au sens des comptes nationaux, qui regroupent les collectivités locales et les ODAL, ne figurent pas dans ce périmètre, dans la mesure où leurs comptes soit ne sont pas certifiés, soit ne représentent pas un enjeu financier significatif.

L'avis de la Cour porte sur 450 entités dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes et qui représentent les enjeux financiers les plus significatifs. Ils peuvent être regroupées en deux catégories : les entités contrôlées par l'État et les administrations publiques de sécurité sociale (ASSO).

- Première catégorie : 251 entités contrôlées par l'État au sens de la norme n° 7 du recueil des normes comptables de l'État.

Afin d'assurer une parfaite cohérence avec l'acte de certification des comptes de l'État, en particulier avec sa partie relative aux immobilisations financières, le présent avis intègre la catégorie des entités contrôlées par l'État au sens de la norme n° 7 précitée, c'est à dire « les entités dont l'État maîtrise l'activité opérationnelle et financière, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité ».

Le périmètre des participations de l'État, hors entités inscrites « pour mémoire », comprend 963 entités non contrôlées (dont 854 établissements publics de santé) et 702 entités contrôlées par l'État représentant une valeur nette de 137,5 Md€ au 31 décembre 2016, soit un septième du total de l'actif de l'État. Ce périmètre connaît des variations annuelles significatives. Durant l'exercice 2016, 162 sorties (dont 53 entités contrôlées par l'État) et 29 entrées (dont 21 entrées d'entités contrôlées par l'État) ont été recensées.

Les entités contrôlées par l'État peuvent faire certifier leurs comptes individuels et, le cas échéant, leurs comptes consolidés par des commissaires aux comptes. Certaines sont soumises à cet exercice de manière obligatoire par des textes spécifiques (code de commerce, loi spécifique, décret statutaire, loi de sécurité financière du 1^{er} août 2003, loi relative aux libertés et responsabilités des universités du 10 août 2007, etc.) et d'autres y recourent à titre volontaire.

Comme le montre le tableau ci-dessous, sur la période concernée par le présent avis, le nombre d'entités contrôlées par l'État ayant recours à des commissaires aux comptes est passé de 230 en 2013 à 251 en 2016.

Tableau n° 1 : évolution du nombre d'entités contrôlées par l'État dont les comptes sont soumis à certification par un commissaire aux comptes (2013-2016)

31 décembre	2013	2014	2015	2016
Nombre d'entités contrôlées par l'État	768	769	733	702
Nombre d'entités contrôlées par l'État dont les comptes sont soumis à certification	230	240	249	251
Nombre d'entités contrôlées par l'État dont les comptes ne sont pas soumis à certification	538	529	484	451

Source : *Compte général de l'État*

Les 251 entités contrôlées par l'État dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes représentent 35 % en nombre et 85 % en valeur de l'ensemble des entités contrôlées par l'État.

Elles regroupent :

- les sociétés anonymes cotées ou non cotées contrôlées par l'État ;
- 192 ODAC (administrations centrales de l'État et organismes divers d'administration centrale au sens des comptes nationaux) dont la valeur financière est significative, principalement des établissements publics, ainsi que des groupements d'intérêt public (GIP), des groupements d'intérêt économique (GIE), des fondations ou associations et quelques organismes à statut spécifique.

Les 59 ODAC non entités contrôlées par l'État, donc absentes du périmètre étudié, sont principalement des associations sportives ou culturelles et des fondations qui ne présentent pas d'enjeux financiers significatifs.

- Deuxième catégorie : 199 administrations publiques de sécurité sociale (ASSO)

La Cour certifie depuis l'exercice 2006 les comptes des organismes nationaux du régime général de sécurité sociale ainsi que les comptes combinés des quatre branches et de l'activité de recouvrement en application de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS). L'exercice 2016 a ainsi donné lieu à la certification des cinq comptes combinés des branches et de l'activité de recouvrement et des quatre comptes des établissements publics nationaux, assortie de la formulation par la Cour de trente-et-une réserves. La Cour a présenté dans le rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale publié en septembre 2016 un bilan de dix années de certification des comptes des régimes de base de sécurité sociale. Cette analyse a, notamment, mis en lumière les progrès accomplis depuis le premier exercice de certification des comptes du régime général.

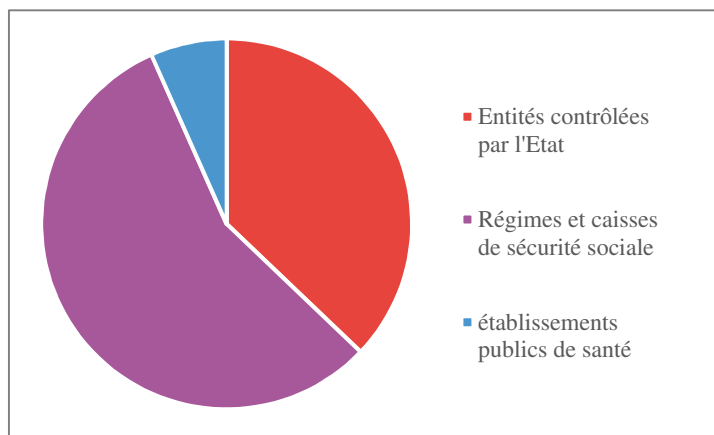
D'autres administrations publiques sociales (ASSO) dotées d'un comptable public sont certifiées, non par la Cour, mais par un commissaire aux comptes. Cette catégorie d'ASSO comprend deux sous-catégories : les régimes et caisses d'assurance sociale et les établissements publics de santé.

Comme indiqué dans le graphique ci-dessous, les 34 régimes et caisses d'assurance sociale dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes représentent, en charges brutes, la sous-catégorie la plus importante du présent avis (177 Md€). Elle englobe « des

organismes relevant du régime général de sécurité sociale », des « fonds spéciaux », les régimes de sécurité sociale de salariés et de non-salariés autres que le régime général, les régimes complémentaires obligatoires de retraite ainsi que leurs fédérations, Pôle emploi (hors assurance chômage), et l'UNEDIC. Quatorze autres 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.

165 établissements publics de santé (EPS) ont été intégrés, pour la première fois, dans le présent avis en raison de l'obligation de faire certifier leurs comptes, à compter de 2014, établie par la loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires dite loi HPST. Les EPS dont les comptes sont certifiés ne représentent qu'une partie de cette catégorie d'établissements publics (18 % en nombre d'établissements, 30 % en nombre de lits et en dépenses).

Graphique n° 2 : charges brutes des organismes dont les comptes sont examinés au titre du présent avis



Source : Cour des comptes

Les personnes morales de droit privé à caractère sanitaire, social ou médico-social, notamment les cliniques⁷, ne sont pas examinées dans le cadre du présent avis puisque l'examen de leurs comptes par la Cour au travers des rapports de commissaires aux comptes ne repose plus, depuis

⁷ Dans cette catégorie des personnes morales de droit privé à caractère sanitaire, social ou médico-social, les établissements de santé privés à but non lucratif (ESPIC) sont des administrations publiques au sens de l'INSEE tandis que les établissements de santé privés à but lucratif (les « cliniques privées ») ne le sont pas.

la modification du code des juridictions financières, sur la base juridique de l'article L. 132-2-2 mais sur celle de l'article L.141-12 (lequel prévoit seulement une transmission sans délai à la Cour des rapports de CAC).

Ce champ de 450 entités, correspondant à plus de 90 % des charges brutes des entités publiques soumises à certification par un commissaire aux comptes, permet donc de couvrir toutes les entités publiques dont les enjeux comptables sont significatifs (sociétés, établissements publics, hôpitaux, régimes ou caisses d'assurance sociale, etc.).

**Tableau n° 2 : les entités examinées au titre du présent avis
par rapport à l'ensemble des entités publiques dont les comptes sont
soumis
à certification par un commissaire aux comptes**

	Charges brutes (en Md€)	Nombre
Entités soumises à certification	327	867
Entités comprises dans le périmètre du présent avis	315	450

Source : Cour des comptes

**2 - Des rapports de commissaires aux comptes adressés dans leur
presque totalité à la Cour**

La synthèse reposant sur l'examen des rapports des commissaires qui lui sont transmis, leur disponibilité rapide est essentielle pour que la Cour puisse être en mesure d'accomplir sa mission dans un délai raisonnable après la clôture de l'exercice écoulé.

Lors de la formulation du précédent avis, le taux de transmission des rapports (69 %) à la date de la publication de l'avis (octobre) était juste suffisant pour asseoir l'analyse. Les entités publiques refusent en effet de transmettre le rapport de leurs commissaires aux comptes avant l'adoption définitive des comptes par l'organe délibérant (conseil d'administration ou assemblée générale) qui peut être assez tardive. La Cour considère pour sa part que le terme « sans délai », figurant à l'article L. 132-2-2 du code des juridictions financières, doit être interprété comme induisant l'obligation de transmettre le rapport de commissaire aux comptes dès qu'il est parvenu à l'organe à l'origine de sa nomination.

La publication du présent rapport en mai de l'année n+2 permet une bien meilleure disponibilité des rapports de CAC. En effet, à la date du présent avis, 433 rapports relatifs aux comptes de l'exercice clos au 31 décembre 2016 ont ainsi été transmis à la Cour, soit un taux de 96,2 % correspondant, en masse financière, à 98 % de l'actif des entités contrôlées par l'État, et à 100 % de celui des administrations sociales certifiées.

Tableau n° 3 : nombre de rapports exploités pour le présent avis

Catégorie APU	Nombre de rapports attendus	Nombre de rapports transmis	Taux de transmission
Entités contrôlées par l'État	251	234	93,2 %
ASSO	199	199	100 %
Total	450	433	96,2 %

Source : Cour des comptes

Malgré l'incertitude qui demeure sur la fiabilité des comptes des entités dont les rapports des commissaires aux comptes n'ont pas été transmis à la Cour, ce taux de transmission permet de considérer l'échantillon disponible comme suffisamment représentatif pour permettre une évaluation significative de la fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État et la formulation d'une appréciation générale.

B - Les principaux constats quantitatifs

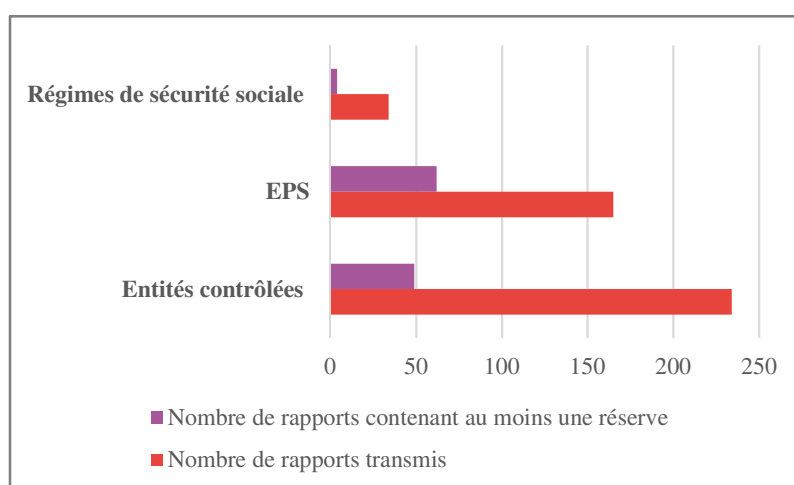
Les développements ci-après présentent l'évolution statistique des opinions des commissaires aux comptes sur les organismes sous revue entre l'exercice 2013, objet du précédent avis de la Cour, et l'exercice 2016.

1 - La diminution du nombre de rapports avec réserve(s)

Au titre de l'exercice 2013, sur les 264 rapports transmis, la Cour avait relevé que 88 entités (84 contrôlées et 4 relevant du régime de sécurité sociale), soit 33 % des entités, étaient certifiées avec réserve(s) pour un total de 196 réserves formulées.

Au titre de l'exercice 2016, sur les 433 rapports transmis, la Cour constate que 129 entités (49 contrôlées, 4 relevant du régime de sécurité sociale et 76 EPS), soit 29,7 % des entités, ont été certifiées avec réserve(s) pour un total de 187 réserves formulées.

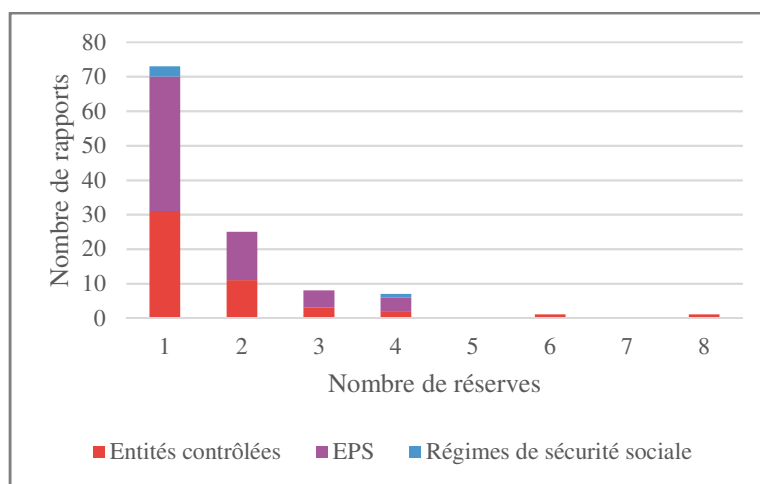
Graphique n° 3 : nombre des rapports avec réserve(s) par type d'organismes (exercice 2016)



Source : Cour des Comptes à partir des rapports transmis

Comme le montre le graphique ci-dessous, la majorité des entités certifiées avec réserve(s) le sont avec une (63 %) ou deux (22 %) réserve(s). Parmi les entités dont les comptes sont certifiés avec réserve(s), celles qui présentent les insuffisances comptables les plus significatives, c'est-à-dire qui font l'objet de trois réserves ou plus, sont moins nombreuses en 2016 (15 %) qu'en 2013 (26 %).

Graphique n° 4 : répartition des rapports selon le nombre de réserve(s)



Source : Cour des Comptes à partir des rapports exploités

2 - Une baisse du nombre de réserves qui intervient alors même que le nombre d'organismes certifiés augmente

Le caractère récent (2014) de la certification obligatoire des comptes des établissements de santé (EPS)⁸ amène cette catégorie d'entités à enregistrer, comparativement aux autres, la plus forte proportion de rapports avec réserves (37,6 %) et cinq refus de certifier. Lorsque des entités nouvellement soumises à l'obligation de faire certifier leurs comptes entrent dans le périmètre des organismes certifiés, elles accusent en effet souvent un retard en termes de fiabilité comptable. Elles sont donc susceptibles de faire l'objet d'un nombre de réserves plus important que celles qui sont certifiées de longue date. Cette particularité des EPS tire à la hausse le nombre global de réserves des administrations publiques.

⁸ Loi du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires.

II - Avis sur la « qualité » des comptes des administrations publiques soumises à certification par un commissaire aux comptes

Les appréciations générales qui suivent forment l'avis par lequel la Cour rend compte de la fiabilité des comptes publics visés par l'article L. 132-2-2 du code des juridictions financières.

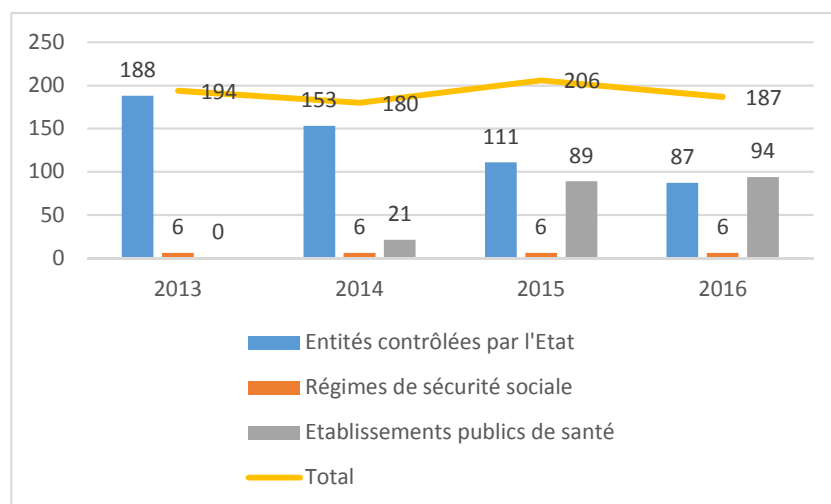
1 - Une évolution globalement positive de la « qualité comptable » entre 2013 et 2016

Sur la base des opinions et observations des commissaires aux comptes, une appréciation positive peut être portée sur l'évolution de la fiabilité d'ensemble des comptes des administrations publiques.

Pour fonder cet avis, la Cour a examiné les rapports sur les comptes de 450 organismes, dont 56 % sont contrôlés par l'État et 44 % sont des administrations sociales, cet ensemble représentant un total de 315 Md€ de charges brutes, soit 20 % des charges brutes des administrations publiques.

En dépit de l'élargissement récent du périmètre de la certification aux hôpitaux, les efforts entrepris par ces organismes ont permis de diminuer le nombre de ceux dont les comptes font l'objet de réserves ainsi que le nombre de réserves formulées.

Graphique n° 5 : évolution du nombre des réserves formulées sur les comptes des organismes (2013-2016)



Source : Cour des comptes

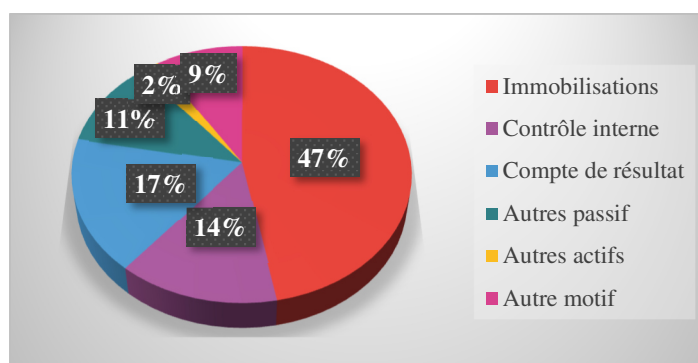
2 - La persistance de certaines lacunes

De nombreuses insuffisances, déjà identifiées lors des campagnes précédentes, continuent d'affecter les comptes de l'ensemble des organismes examinés. Comme cela est indiqué dans le graphique ci-dessous, elles concernent principalement :

- la comptabilisation des immobilisations (en particulier en matière d'inventaire, d'amortissement et de patrimoine immobilier) : elle est affectée d'un nombre moindre de lacunes mais celles-ci restent la principale source de réserves (47 %). Ces insuffisances portent sur les écritures d'inventaire ainsi que sur le recensement et l'évaluation du patrimoine immobilier pour les entités contrôlées par l'État, et de l'ensemble des immobilisations pour les organismes sociaux ;
- le contrôle interne, sous forme de points d'attention pour les entités contrôlées par l'État et sous forme de réserves proprement dites pour les organismes sociaux (14 %). Les lacunes du contrôle interne concernent la mise en œuvre du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice pour les entités contrôlées par l'État ; elles affectent aussi la codification des séjours et la fiabilité des recettes pour les établissements publics de santé ;

- le compte de résultat (17 %), pour lequel les commissaires aux comptes formulent des réserves principalement sur la comptabilisation des contrats de recherche et des charges de personnel.

Graphique n° 6 : motivation des réserves en 2016



Source : Cour des Comptes (données à la date de l'acte de certification des comptes de l'État)

3 - Des évolutions différenciées selon les types d'organismes

Au cours de la période examinée, la fiabilité des comptes des organismes certifiés a évolué de manière différenciée.

Les entités contrôlées par l'État dont les comptes sont certifiés, pour la plupart de longue date, ont amélioré la fiabilité de leurs comptes sur les principaux risques identifiés, en particulier en matière de comptabilisation des immobilisations (recensement et évaluation du patrimoine), des passifs sociaux et des dotations et subventions d'investissement. Au sein des entités contrôlées par l'État, les établissements publics à caractère scientifique, culturel ou professionnel (EPSCP) ont suivi cette tendance. Ils se caractérisent toutefois par une fiabilité comptable moyenne inférieure à l'ensemble des entités contrôlées par l'État, dès lors que leurs comptes présentent des insuffisances spécifiques en matière de rattachement des charges et des produits à l'exercice (notamment pour les contrats pluriannuels de recherche⁹), de rattachement des subventions aux

⁹ Compte général de l'État 2016 – Annexe au projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes.

immobilisations qu'elles financent (16 entités évaluées à 2,8 Md€¹⁰), ainsi que de contrôle interne.

Les organismes sociaux certifiés, dont le nombre a fortement augmenté à partir de 2014 en raison de l'entrée dans la certification obligatoire des établissements publics de santé, ont connu une baisse rapide des réserves sur leurs comptes dès l'exercice 2016, en raison principalement des progrès réalisés en matière de contrôle interne et de comptabilisation des immobilisations, hors écritures d'inventaire. Les comptes de ces organismes présentent des réserves spécifiques par rapport à celles formulées à l'encontre des entités contrôlées par l'État en ce qui concerne la comptabilisation des amortissements (insuffisante utilisation de la méthode *prorata temporis*), les passifs sociaux (CNRACL¹¹, CET¹², engagements vis-à-vis du personnel) et les changements de méthode comptable. Par ailleurs, la certification de 39 nouveaux établissements de santé en 2016 s'est traduite par une augmentation, par rapport à l'exercice 2015, du nombre de réserves portant sur la comptabilisation des immobilisations en matière d'écritures d'inventaire.

¹⁰ Cour des comptes, *Certification des comptes de l'État - exercice 2016*. La Documentation française, mai 2017, disponible sur www.ccomptes.fr.

¹¹ Caisse nationale de retraite des agents des collectivités locales.

¹² Compte épargne temps.

Chapitre II

La fiabilité des comptes

des entités contrôlées par l'État

Les comptes des entités contrôlées par l'État ont connu une baisse du nombre de réserves (I). Celles portant sur les immobilisations ou concernant les universités (II) demeurent les plus nombreuses.

I - La baisse du nombre de réserves

sur les comptes des entités contrôlées par l'État

Le nombre de réserves formulées par les commissaires aux comptes sur les entités contrôlées par l'État entre les exercices 2013 et 2016 diminue, traduisant les efforts entrepris pour améliorer la fiabilité de leurs comptes.

Tableau n° 4 : réserves portant sur les comptes des entités contrôlées par l'État (2013-2016)

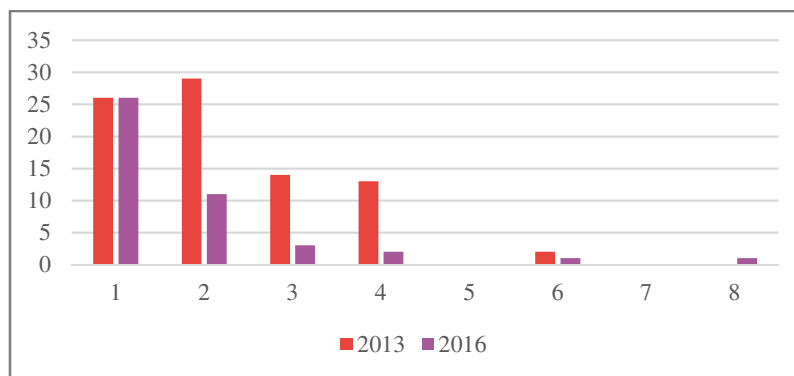
Libellé	2013	2016
Entités contrôlées par l'État dont les comptes sont certifiés sans réserve	145	202
Entités contrôlées par l'État dont les comptes sont certifiés avec réserve(s)	84	49
Rapports comportant au moins une réserve / rapports transmis	44 %	21 %
Ensemble des réserves formulées	188	87

Source : Cour des Comptes (données à la date de publication de l'acte de certification)

Comme l'illustre le graphique ci-après, cette baisse du nombre de réserves formulées (- 58 %) s'explique par :

- la forte diminution du nombre des entités certifiées avec plus d'une réserve (- 69 %)¹³ ;
- la baisse du nombre de réserves dans les comptes des entités contrôlées par l'État qui étaient certifiées avec réserve(s) en 2013.

Graphique n° 7 : évolution du nombre de réserve(s) dans les comptes des entités contrôlées par l'État (2013-2016)



Source : Cour des Comptes

¹³ On relève néanmoins que les comptes de l'institut français des sciences et technologies des transports de l'aménagement des réseaux (IFSTTAR) ont été certifiés avec trois réserves au titre de l'exercice 2016.

Le nombre d'entités certifiées avec une réserve est resté stable entre les deux exercices. Si certaines entités certifiées avec plusieurs réserves en 2013 ne faisaient plus l'objet que d'une seule réserve en 2016, 49 sont encore certifiées avec réserve(s) au titre de l'exercice 2016, pour un total de 87 réserves¹⁴.

Parmi celles qui enregistrent les progrès les plus significatifs figurent l'institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM) et l'institut français de recherche pour l'exploitation de la mer (IFREMER), dont les comptes avaient été certifiés respectivement avec trois et deux réserves au titre de l'exercice 2013, et qui sont certifiés sans réserve au titre de 2016. Par ailleurs, les comptes de Voies navigables de France (VNF)¹⁵, certifiés avec deux réserves au titre de l'exercice 2013, le sont avec une réserve unique au titre de 2016.

L'évolution globalement favorable de la fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État qui étaient certifiés avec réserve(s) en 2013 doit néanmoins être nuancée au regard de l'absence d'amélioration de la fiabilité des comptes de certaines entités significatives en termes de valeur d'équivalence dans les comptes de l'État, comme SNCF Réseau et SNCF Mobilités.

Les actions de l'administration pour renforcer la fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État, notamment celles qui présentent les risques les plus importants dans ce domaine, se sont poursuivies¹⁶.

II - Des réserves portant en grande partie sur les immobilisations

Le fait que 22 nouvelles entités contrôlées par l'État ont été amenées à faire certifier leurs comptes depuis 2013 n'a pas eu d'incidence sur la proportion et la typologie des réserves, ces entités étant rentrées dans la certification avec le même taux et le même type de réserves que celles qui y étaient déjà soumises.

Depuis l'exercice 2013, des progrès ont été accomplis en matière de comptabilisation des immobilisations (- 60 % de réserves portant sur les travaux du patrimoine immobilier et le recensement des autres

¹⁴ Données au 01/02/2018.

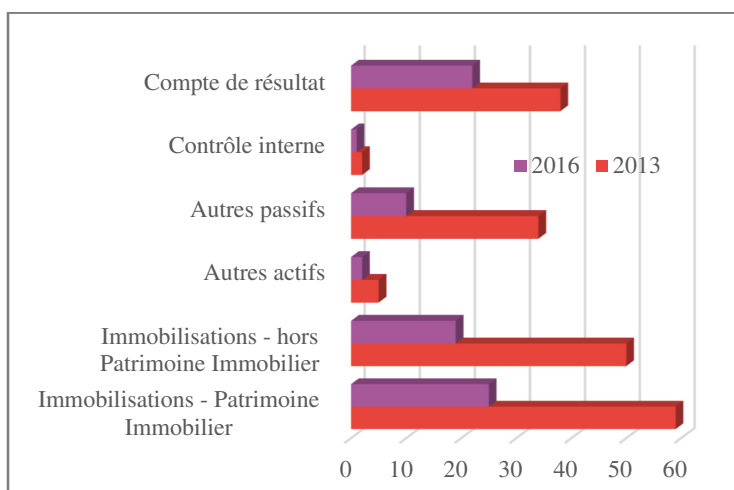
¹⁵ Les actifs de VNF ont été transférés en 2017 à la société du Canal Seine Nord Europe.

¹⁶ Cour des comptes, *Certification des comptes de l'État – exercice 2016 (mai 2017) et exercice 2017 (mai 2018)*. La Documentation française, disponible sur www.ccomptes.fr.

immobilisations corporelles et incorporelles), des passifs sociaux et des dotations et subventions d'investissement.

Néanmoins, comme le montre le graphique ci-après, la plus grande part des réserves formulées au titre de l'exercice 2016 provient encore d'insuffisances relevées en matière de comptabilisation du patrimoine immobilier (56 %) et de compte de résultat (28 %).

**Graphique n° 8 : évolution de la motivation des réserves
(2013 et 2016)**



Source : Cour des comptes

- Les réserves portant sur la comptabilisation du patrimoine immobilier, bien qu'en diminution, demeurent nombreuses. L'évaluation des biens immobiliers est insuffisamment documentée et formalisée pour permettre d'apprécier la valeur de ceux qui sont comptabilisés à l'actif. Les inventaires et la politique d'amortissement sont jugés défailants par les commissaires aux comptes pour une bonne intégration dans les comptes.
- Les réserves portant sur les stocks et les immobilisations hors patrimoine immobilier : les commissaires aux comptes ont souligné les lacunes portant sur la justification de l'exhaustivité des stocks en l'absence d'inventaire physique annuel de l'ensemble des sites de stockage (ex : l'établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires -

EPRUS)¹⁷ ; ils ont aussi relevé les difficultés à évaluer correctement les immobilisations incorporelles concernées par les grands projets (Voies navigables de France pour la réalisation du canal Seine Nord Europe pour 0,2 Md€ au bilan ou SNCF Réseau sur la valeur nette des actifs des activités « Infrastructure » pour 31,5 Md€ et « Gare & Connexions » pour 1,6 Md€)¹⁸.

- Les réserves relatives au compte de résultat : les commissaires aux comptes formulent des réserves sur la comptabilisation des contrats de recherche en raison des difficultés qui s'attachent au suivi des contrats pluriannuels. Cette catégorie de réserves diminue mais reste significative. En 2016, pour la première fois, elle a dépassé le nombre des réserves formulées sur les immobilisations autres que le patrimoine immobilier.
- Les autres réserves : le traitement comptable des subventions d'investissement et des financements externes de l'actif est une moindre source de réserves ; elle continue néanmoins d'être relevé. La maîtrise des risques (absence ou insuffisance de contrôle interne) fait aussi l'objet de réserves des commissaires aux comptes. Lorsque ce point ne fait pas l'objet de réserves formelles, il est repris dans les observations des CAC. La Cour estime que 86 entités contrôlées par l'État évaluées à 15,7 Md€ n'ont pas engagé en matière de contrôle interne les premières étapes de la démarche de maîtrise des risques¹⁹.

¹⁷ L'établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (EPRUS) était une agence française de sécurité sanitaire et un établissement public administratif sous tutelle du ministère de la Santé français créée en 2007 et remplacée en mai 2016 par « Santé publique France » par regroupement avec l'Ineps et l'InVS.

¹⁸ Cour des comptes, *Certification des comptes de l'État – exercice 2016*. La Documentation française, mai 2017, disponible sur www.ccomptes.fr.

¹⁹ Cour des comptes, *Certification des comptes de l'État exercice 2017*. La Documentation française, mai 2018, disponible sur www.ccomptes.fr. Entités pour lesquelles l'information sur la fiabilité des comptes étaient disponibles pour l'arrêté des comptes à fin 2017.

III - La situation particulière des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel

Au sein des entités contrôlées par l'État, les universités et une cinquantaine d'autres entités ayant le statut d'établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP)²⁰ se caractérisent par des réserves nombreuses.

C'est pourquoi, dans son avis de 2013 sur l'exercice 2012²¹, la Cour avait choisi de réaliser une étude plus approfondie sur ces établissements. Elle avait alors pris en compte les 65 EPSCP certifiés dont les rapports lui avaient été transmis. La moitié des réserves formulées portait alors sur la comptabilisation des immobilisations.

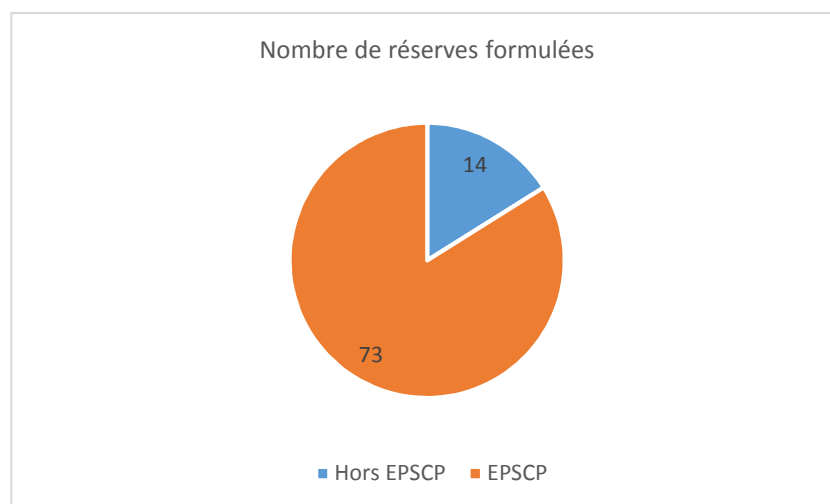
La dynamique d'amélioration de la fiabilité comptable des EPSCP, déjà mise en évidence dans le précédent rapport, s'est poursuivie entre les exercices 2013 et 2016, malgré l'élargissement du périmètre du rapport à 7 nouveaux EPSCP. On relève ainsi une forte baisse du nombre des organismes certifiés avec réserves (- 33 %) et du nombre des réserves formulées (- 45 %). Par exemple, l'université Toulouse III, dont les comptes avaient été certifiés avec six réserves au titre de l'exercice 2013, a vu ses comptes de 2016 certifiés avec une seule réserve.

Malgré ces progrès, les EPSCP restent la catégorie d'entités contrôlées par l'État qui fait l'objet du plus grand nombre de réserves (les EPSCP représentent en 2016, 74 % des entités contrôlées par l'État dont les comptes ont été certifiés avec réserve(s) et 84 % des réserves des entités contrôlées par l'État).

²⁰ Dont font partie les universités. Décret n° 2000-250 du 15 mars 2000 modifié portant classification des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), code de l'éducation, titre I, livre 7.

²¹ Cour des comptes, *La qualité des comptes des administrations publiques – Comptes assujettis à la certification par un commissaire aux comptes – exercice 2012* (article L. 132-6 du code des juridictions financières). La Documentation française, octobre 2013, disponible sur www.ccomptes.fr.

**Graphique n° 9 : part des réserves EPSCP
dans l'ensemble des réserves des entités contrôlées par l'État en 2016**



Source : Cour des comptes

L'école nationale supérieure d'arts et métiers (ENSAM) est ainsi certifiée avec huit réserves par son commissaire aux comptes. De nombreux EPSCP déjà certifiés avec réserve au titre de l'exercice 2013 continuent à présenter les mêmes insuffisances en 2016. Par exemple, les comptes de l'Université de Bretagne occidentale sont toujours certifiés avec deux réserves en 2016.

Sur les 22 entités contrôlées par l'État nouvellement certifiées depuis 2013 (22 réserves pour les 17 rapports reçus), 8 sont des EPSCP avec un total de 19 réserves formulées.

Cette forte proportion de réserves sur les comptes des EPSCP ne signifie pas qu'ils présentent une fiabilité comptable inférieure à la moyenne des entités contrôlées par l'État. En effet, en raison du coût des audits comptables, peu d'administrations publiques font certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes sur une base volontaire. Elles le font le plus souvent en raison d'une obligation légale. Les universités relevant du régime des responsabilités et compétences élargies (RCE) sont contraintes à la certification par l'article L. 712-9 du code de l'éducation²². La Cour relève dans son avis sur la « qualité » des comptes sur l'exercice

²² Loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (article L. 712-9 du code de l'éducation).

2013 et de manière constante dans la partie de l'acte de certification des comptes de l'État consacrée aux anomalies relatives aux immobilisations financières, que certaines entités contrôlées par l'État présentant des enjeux significatifs en termes de masse financière ou de risques comptables choisissent de ne pas faire certifier leurs comptes. C'est le cas d'une partie des agences de l'eau, des établissements publics culturels, des établissements publics fonciers et des centres régionaux des œuvres universitaires et scolaires (CROUS).

Dans le cadre de ses travaux de certification des comptes de l'État, la Cour relève chaque année, sur la base de ses propres enquêtes, des insuffisances dans les comptes de ces entités²³ ; ceux-ci feraient sans doute l'objet de réserves s'ils étaient certifiés.

Tableau n° 5 : part des réserves portant sur les immobilisations et les contrats de recherche dans l'ensemble des réserves portant sur les comptes des EPSCP

	Part de ces réserves dans les avis précédents	Part de ces réserves en 2016	Contenu des réserves
Immobilisations, notamment patrimoine immobilier	53 %	65 %	Imprécision des hypothèses et méthodes d'évaluation Méthode inappropriée pour le calcul des amortissements
Contrats pluriannuels de recherche avec l'État	4 %	15 %	Non-rattachement des charges et des produits au bon exercice comptable Application incorrecte de la méthode de comptabilisation des produits à l'avancement ²⁴

Source : Cour des comptes

²³ Erreurs de traitement comptable des subventions d'investissement : rattachement aux immobilisations qu'elles financent et prise en compte dans le résultat.

²⁴ La méthode stipule que les produits ne sont acquis que lorsque les prestations attendues de l'université ont pu être constatées.

Pour certaines insuffisances affectant les comptes des entités du secteur de l'enseignement et de la recherche, les commissaires aux comptes ne formulent pas de réserves mais signalent des points d'attention portant sur :

- le traitement comptable des passifs sociaux ;
- la mise en œuvre du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice, compte tenu d'un défaut de contrôle interne. Dans certains cas, les observations formulées sur les comptes de 2013 ont été converties en une réserve sur les comptes de 2016. Ainsi, les comptes de l'École normale supérieure de Paris, certifiés sans réserve au titre de l'exercice 2013, sont certifiés avec une réserve au titre de l'exercice 2016. Cette réserve est motivée par des insuffisances en matière de contrôle interne, le système d'information et les procédures en vigueur ne permettant pas de s'assurer de l'évaluation des produits relatifs à la recherche qui figurent dans le compte de résultat au 31 décembre.

*

**

La fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes a progressé entre 2013 et 2016, en dépit des difficultés qui demeurent dans la comptabilisation des immobilisations et dans les comptes des universités. Les premiers rapports de commissaires aux comptes reçus au titre de 2017 montrent que cette tendance se poursuit avec 18 réserves levées²⁵.

Cette amélioration ne doit cependant pas occulter, comme la Cour l'écrivait déjà dans son avis sur l'exercice 2013, le fait que « de nombreux organismes (...) dont les enjeux financiers sont supérieurs à 100 M€ ne sont pas compris dans le périmètre de la certification obligatoire ».

²⁵ Sur les 137 rapports de commissaires aux comptes reçus le 27 avril 2018.

Chapitre III

La fiabilité des comptes

des administrations publiques sociales

Les comptes des régimes et caisses d'assurance sociale connaissent une stabilité du nombre de leurs réserves (I), tandis que l'entrée massive des hôpitaux dans le périmètre de la certification a permis une baisse progressive du nombre des réserves soulevées lors du premier exercice (II).

I - La stabilité des réserves sur les comptes des régimes et caisses d'assurance sociale

Sur les 34 rapports portant sur les régimes et caisses d'assurance sociale (caisses, fonds spéciaux, régimes complémentaires de vieillesse) au titre de l'exercice 2016, 30 correspondent à une certification sans réserve. Quatre entités ont vu leurs comptes certifiés avec réserve(s) pour un total de six réserves formulées. Ces entités étaient déjà certifiées avec réserve au titre de l'exercice 2013. Les réserves énoncées par les commissaires aux comptes recourent des réserves formulées par la Cour pour les comptes des branches du régime général, en particulier en ce qui concerne l'évaluation des provisions et les faiblesses du contrôle interne sur la liquidation et le recouvrement des produits et sur le paiement des charges de prestation.

L'établissement national des invalides de la marine (ENIM), certifié avec deux réserves au titre de l'exercice 2013, a vu sa réserve portant sur l'incorrecte séparation des exercices maintenue au titre de l'exercice 2016 du fait de faiblesses liées au contrôle des prestations en nature pour maladie ainsi que des lacunes persistantes de son contrôle interne. Cette réserve

s'appuie sur celle exprimée par la Cour sur les comptes de 2014 de la branche maladie du régime général du fait de l'insuffisante documentation des clés de répartition des prestations entre caisses²⁶.

Les comptes de la caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales (CNAVPL) sont toujours certifiés avec une réserve au titre de l'exercice 2016. Celle-ci est motivée par une insuffisance en matière de justification des flux et des estimations comptables de cotisations et de compensations d'exonérations relatives aux autoentrepreneurs notifiés par l'ACOSS.

Les comptes de la mutualité sociale agricole restent également certifiés avec une réserve portant sur la comptabilisation des produits et charges d'exploitation. Cette réserve est liée à l'absence de contrôle compensatoire efficace sur la fiabilité des flux de prestations maladie et des prélèvements sociaux et d'impositions qui lui sont notifiés par des tiers.

Enfin, le régime social des indépendants (RSI), qui avait fait l'objet d'un refus de certification au titre de l'exercice 2013, voit ses comptes certifiés avec trois réserves au titre de l'exercice 2016 par son commissaire aux comptes. Cette position est cohérente avec la réserve exprimée par la Cour²⁶ sur les états financiers de l'activité de recouvrement au titre des prélèvements sociaux des travailleurs indépendants relevant du dispositif de l'interlocuteur social unique. Ces réserves sont motivées par des insuffisances en matière de recouvrement des provisions sur créances, de contrôle interne ainsi que de compte de résultat.

Les comptes des autres régimes de sécurité sociale sont certifiés sans réserve. Parmi ceux qui sont certifiés sans réserve en 2016 comme en 2013 figurent notamment des régimes gérés par la caisse des dépôts et consignations, comme 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).

Les comptes de la caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines (CANSSM) étaient quant à eux certifiés avec deux réserves au titre de l'exercice 2013 ; ils le sont sans réserve au titre de 2016.

²⁶ Cour des comptes, Rapport sur la *Sécurité sociale*. La Documentation française, septembre 2016, disponible sur www.ccomptes.fr.

II - L'entrée massive des hôpitaux dans le périmètre de la certification

A - Une certification récente et par vague

La sous-catégorie des établissements publics de santé (EPS), c'est-à-dire les hôpitaux publics²⁷, regroupe 930 établissements parmi lesquels 165 sont soumis en 2016 à l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes.

La loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009, dite loi HPST, a en effet institué une obligation de certification des comptes pour les grands EPS. Un décret du 23 novembre 2013 a limité l'obligation de certification par un commissaire aux comptes (CAC) aux EPS comptabilisant plus de 100 M€ de produits à leur compte de résultat principal pendant trois exercices consécutifs. Cette obligation a été mise en œuvre par trois arrêtés successifs²⁸ à partir de 2014 :

- 2014 : 31 établissements certifiés (première vague) ;
- 2015 : 126 établissements certifiés (deuxième vague de 95 nouveaux établissements s'ajoutant au 31 de 2014) ;
- 2016 : 165 établissements certifiés (troisième vague de 39 établissements²⁹ s'ajoutant au 126 des deux années précédentes), dont l'AP-HP, les Hospices civils de Lyon et l'Assistance publique-hôpitaux de Marseille, ainsi que 6 EPS « à titre expérimental ».

À la date d'instruction du présent avis, la totalité des 165 rapports d'EPS portant sur l'exercice 2016 est parvenue à la Cour et a pu faire l'objet d'une exploitation.

²⁷ Chiffres 2017 (hors hôpitaux militaires intégrés dans les comptes de l'État) : 29 centres hospitaliers régionaux universitaires, 3 centres hospitaliers régionaux, 55 hôpitaux dépendant d'un CHRU, 507 centres hospitaliers, 4 groupements d'intérêt public, 236 ex-hôpitaux locaux, 8 groupements de coopération sanitaire et 89 centres hospitaliers spécialisés.

²⁸ Arrêté du 23 décembre 2013 pour la 1^{ère} vague, arrêté du 1^{er} août 2014 pour la 2^{ème} vague et arrêté du 21 octobre 2015 pour la 3^{ème} vague.

²⁹ 33 EPS assujettis obligatoirement à la certification de leurs comptes et six EPS volontaires admis à titre expérimental à la certification.

B - L'amélioration progressive des comptes des premiers EPS certifiés

1 - Chaque première année de certification est marquée par un nombre significatif de réserves

a) La première vague (2014)

Au titre du premier exercice dont les comptes ont été certifiés (2014), les commissaires aux comptes ont formulé deux refus de certification (Hôpitaux Saint-Maurice et CH de Cherbourg) et 21 réserves concernant 12 EPS. 17 EPS (soit 55 %) ont vu leurs comptes certifiés sans réserve.

Au titre de l'exercice suivant (2015), les comptes de ces mêmes établissements ont tous été certifiés, assortis d'un total de 20 réserves, dont cinq au titre des deux EPS ayant fait l'objet d'un refus de certification de leurs comptes en 2014. Deux EPS certifiés sans réserve en 2014 ont fait l'objet d'une réserve au titre de 2015 (CH de Libourne et Chambéry Métropole-Savoie), un troisième (CHU de Poitiers) est passé de 3 à 4 réserves pour cet exercice.

Pour l'exercice 2016, la baisse du nombre de réserves se poursuit (15 réserves – dont deux au titre des deux EPS ayant fait l'objet d'une non certification initiale en 2014 – concernant 10 EPS). Le CHU de Poitiers fait encore l'objet de trois réserves au titre de l'exercice 2016. D'ores et déjà, on peut observer que la moitié des établissements de la première vague³⁰ (15 EPS) ont vu leurs comptes certifiés sans réserve pour les trois exercices. À l'inverse, on relève aussi que, comme pour l'exercice 2015, trois EPS font l'objet d'une augmentation du nombre de réserves³¹.

³⁰ CH d'Avignon, Beauvais, Châteauroux, Montfavet, Saint-Brieuc, Saintonge, Le Havre, Le Mans, Compiègne-Noyon, CHU d'Angers, de Besançon et de Limoges, CHR de Metz-Thionville, EPSM Lille- Métropole et Groupe hospitalier du Sud de l'Oise.

³¹ Chalons-sur Saône, Saint-Quentin et Poissy-Saint-Germain.

b) La deuxième vague (2015)

Au sein de cette deuxième vague intéressant 95 EPS, il y a eu trois refus de certification³² et la formulation de 69 réserves concernant 43 EPS. Les comptes de 49 EPS ont été certifiés sans réserve dès le premier audit. Parmi les EPS dont les comptes ont été certifiés avec des réserves, trois ont fait l'objet de trois réserves³³, 20 de deux réserves et 20 d'une seule réserve. Au titre de la deuxième certification (exercice 2016) des 95 EPS de la deuxième vague, 63 ont été certifiés sans réserve, 31 avec 41 réserves, le CH de Cayenne continuant à faire l'objet d'un refus de certification. Sur les 31 EPS faisant l'objet d'au moins une réserve, le CH de Cannes en compte trois, huit EPS (CH d'Annecy-Genevois, d'Argenteuil, Créteil, Meaux, Pau, Pontoise, CHU de Nancy et CHU de La Réunion dont les comptes de 2015 n'avaient pas été certifiés) deux et 22 EPS sont certifiés avec une seule réserve.

c) La troisième vague (2016)

Au titre de la troisième vague, l'exploitation des rapports de CAC parvenus révèle quatre refus de certifier³⁴, 12 (+ 2 EPS expérimentaux) certifiés sans réserve, et 17 (+ 4 EPS expérimentaux) avec des réserves (38 en tout, dont 6 réserves dans les comptes des EPS expérimentaux)³⁵.

2 - Les réserves se résorbent progressivement sur les exercices suivants

Si on examine, de manière consolidée, les 165 établissements dont les comptes sont certifiés pour l'exercice 2016 (la somme des trois vagues), 98 EPS l'ont été sans réserve, soit 59,4 %. Demeurent par ailleurs :

³² CH de Pontoise, CHU de la Réunion et CH de Cayenne.

³³ CH de Cannes, CHU de Rennes et Hospices Civils de Colmar.

³⁴ CH d'Ajaccio, d'Aulnay-sous-Bois et CHU de Pointe-à-Pitre et de la Martinique.

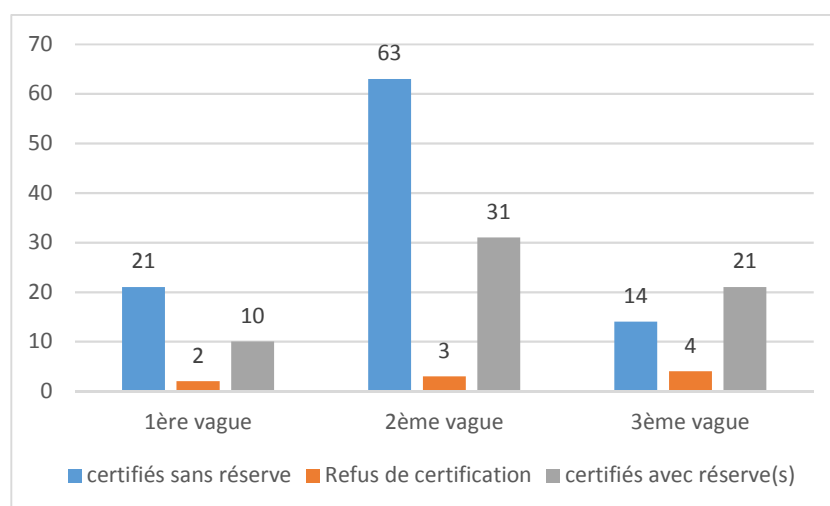
³⁵ 4 réserves pour l'AP-HP, 3 pour les CH d'Antibes, de Maubeuge, de Mayotte et le CHU d'Amiens, 2 pour les CH d'Abbeville et Laon (expérimentation.), le CHI des Alpes du Sud-site de Sisteron, les CH d'Épinal, de Longjumeau et l'Assistance publique- Hôpitaux de Marseille et une réserve pour les CH d'Aurillac, Bastia, Moulins, Roanne, Roubaix, du Sud Francilien et le CHI de Haute-Saône, et, comme EPS certifiés à titre expérimental, les CH de Soissons et Gabriel Martin.

- 5 refus de certification ou non certification, soit 3 % des comptes soumis à certification³⁶ ;
- 62 comptabilités ayant fait l'objet de réserves, pour 94 réserves formulées, soit 1,5 en moyenne par comptabilité.

Le graphique ci-dessous, fait apparaître que l'ancienneté de la certification améliore le taux de certification sans réserve. Ainsi, sont certifiés sans réserve en 2016 :

- 67,7 % (21/31) des EPS de la 1^{ère} vague ;
- 66,3 % (63/95) des EPS de la 2^{ème} vague ;
- 35,9 % (14/39) des EPS de la 3^{ème} vague.

Graphique n° 10 : opinions des CAC sur les comptes 2016 des EPS selon la vague de certification



Source : Cour des comptes

³⁶ Au premier exercice de certification, il y a eu 2 refus sur 31 EPS au titre de la 1^{ère} vague, 3 sur 95 au titre de la 2^{ème} vague (dont un se poursuit en 2016) et 4 au titre de la 3^{ème} vague.

C - Les réserves portant sur les comptes des établissements publics de santé

Les motifs des 204 réserves formulées sur les comptes des EPS au cours des trois années analysées³⁷ rejoignent celles de la Cour lors de sa certification de la branche maladie du régime général et de la CNAM³⁸. Elles concernent par ordre décroissant :

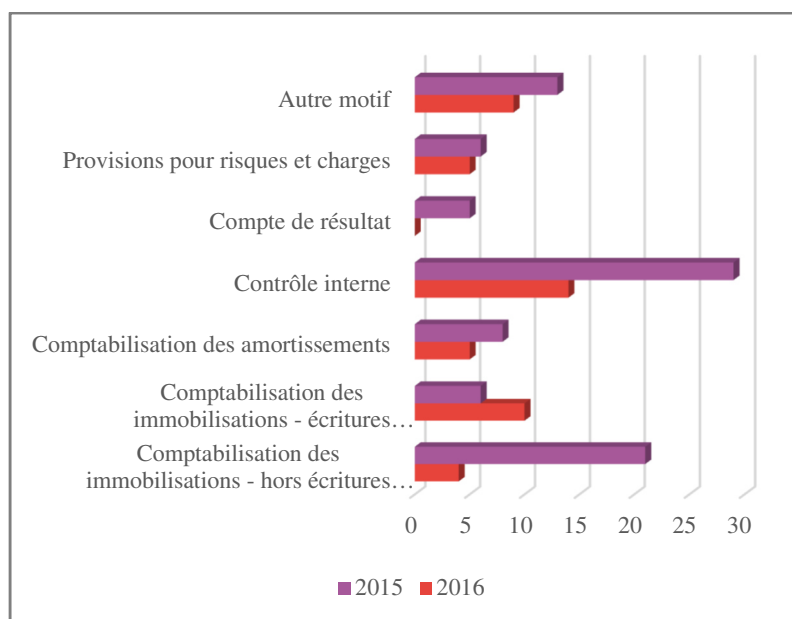
- le recensement et la comptabilisation des immobilisations (110 des 204 réserves, soit presque 54 %) : absence d'inventaire, non fiabilité des immobilisations qui rendent impossible la vérification de l'inventaire physique de ces immobilisations ;
- les procédures de contrôle interne des établissements (46 réserves soit 22,5 %), notamment sur les codifications des séjours ainsi que sur la fiabilité et l'exhaustivité des recettes ; cette catégorie de réserves connaît toutefois une forte diminution ;
- les charges de personnel (20 réserves, soit presque 10 %) ;
- les amortissements, que ce soit pour leur comptabilisation (méthode d'amortissement retenue par l'établissement non effectués *prorata temporis*, non effectués par composant) ou pour leur durée (pour les logiciels, matériels biomédicaux et informatiques, qui ne sont pas en relation avec leur durée probable d'utilité) ;
- le résultat (provisions erronées affectant son évaluation) ;
- la sous-évaluation des provisions pour risques et charges ou de renouvellement des immobilisations ;
- le rattachement des charges et des produits à l'exercice concerné.

Comme le montre le tableau ci-après, la diminution du nombre de réserves et l'entrée de nouveaux établissements certifiés entre les deux exercices 2015 et 2016 n'a pas modifié l'ordre des réserves, sauf en ce qui concerne la comptabilisation des immobilisations (écritures d'inventaire) qui est la seule catégorie de réserves en augmentation.

³⁷ 56 au titre des 31 établissements de la première vague (21 sur l'exercice 2014, 20 sur l'exercice 2015 et 15 en 2016), 110 au titre des 95 établissements de la deuxième vague (69 sur l'exercice 2015 et 41 en 2016) et 38 au titre des 39 établissements certifiés la première fois en 2016.

³⁸ Cour des comptes, *rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale – exercice 2016*. La Documentation française, mai 2017, disponible sur www.ccomptes.fr.

**Graphique n° 11 : évolution de la motivation des réserves
(2015-2016)**



Source : Cour des comptes

Par ailleurs, de très nombreuses insuffisances ont été relevées et ont conduit à des corrections d'erreurs (principalement en ouverture de bilan) et des points d'attention portant sur les motifs de non comparabilité des exercices. Dans de très nombreux cas, les comptes de dotation aux provisions sont abondés en imputant les corrections en situation nette. Ces opérations ne sont pas uniquement réalisées pour des provisions explicitement visées par la réglementation (CNRACL), mais le plus souvent en corrections de provisions non constituées au cours des exercices écoulés³⁹. Cette manière de procéder, pour régulière qu'elle soit, conduit à ne pas faire apparaître le montant de ces corrections comme des charges affectant le résultat.

³⁹ Avis du CNOCP autorisant les corrections d'erreurs par imputation des montants correspondant aux comptes de bilan (report à nouveau excédentaire, compte créditeur d'investissement).

Les changements de méthode comptable, corrections d'erreurs et régularisations effectuées au bilan d'ouverture de la première certification des comptes ont conduit l'actif net de 2015 de la moitié des EPS à être inférieur à celui de 2014.

*
**

Les comptes des administrations sociales représentent des enjeux majeurs : les régimes et caisses de sécurité sociale en raison du montant significatif des charges brutes qu'ils recouvrent ; les établissements publics de santé du fait de leur entrée récente dans le processus de certification par un commissaire aux comptes. Dans ces deux sous-catégories, la Cour relève des progrès substantiels, qui se traduisent par une réduction du nombre de réserves.

Conclusion

L'analyse des rapports des commissaires aux comptes des entités dont les comptes sont soumis à certification permet de dresser le constat d'ensemble d'une amélioration de la fiabilité globale des comptes. Cette appréciation, qui se fonde notamment sur l'observation de la réduction progressive du nombre des réserves, concerne aussi bien les comptes des entités contrôlées par l'État que ceux des administrations publiques sociales.

Des insuffisances continuent d'affecter les comptes d'un peu plus d'un quart des entités certifiées. Leur contrôle interne et leur comptabilisation des immobilisations, des contrats de recherche et des charges de personnel restent défaillants.

Le nombre d'administrations publiques dont les comptes sont certifiés avec réserve(s) a cependant baissé entre les exercices 2013 et 2017. Cette évolution est d'autant plus positive que, durant la même période, le nombre des organismes nouvellement certifiés augmentait, ces derniers étant susceptibles de faire l'objet d'un nombre de réserves plus important que ceux dont les comptes sont certifiés de longue date.

L'enjeu d'amélioration de la fiabilité comptable des administrations publiques n'est donc plus uniquement le rythme de résorption des réserves résiduelles. Il réside davantage désormais dans les comptes des entités qui, bien que présentant des enjeux significatifs pour les finances publiques, ne sont pas encore certifiés.

Annexe

**Liste des entités dont les rapports
des commissaires aux comptes sont examinés
dans l'avis de la Cour de 2018 sur la « qualité »
des comptes des administrations publiques
pour les exercices 2013-2016**

Liste des 251 entités contrôlées par l'État (exercice 2016)

BPI France ex EPIC BPI groupe (Ex EPIC OSEO) -
ACTA - association de coordination technique agricole
ACTIA - association de coordination technique pour l'industrie agro-alimentaire
ADALIS - addiction drogues alcools info service - (ex DATIS)
ADEME - agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie
Aéroports : Bâle-Mulhouse, Bordeaux Mérignac, Marseille-Provence, Aimée Césaire Martinique, Montpellier Méditerranée, Strasbourg-Entzheim, Aéroports de Paris,
AFETI - Expertise France
Agences de l'eau : Adour Garonne, Seine Normandie,
Agences nationales : pour la garantie des droits des mineurs – ANGDM, pour la gestion des déchets radioactifs – ANDRA, pour la rénovation urbaine – ANRU, pour les chèques vacances – ANCV, pour la création d'entreprises - APCE
ANENA - association nationale pour l'étude de la neige et des avalanches
AREVA
ARTE France
Association française de normalisation - AFNOR
Association nationale pour la formation professionnelle des adultes - AFPA
Atout France GIE
Autoroutes et tunnel du mont blanc - ATMB
Bibliothèque nationale de France - BNF
BRGM - bureau de recherches géologiques et minières
Business France (ex - UBIFRANCE)
Caisse centrale de réassurance - CCR
Caisse de garantie du logement locatif social - CGLLS
Campus France - EPIC
CEDRE - centre de documentation, de recherche et d'expérimentation sur les pollutions accidentelles des eaux
Centralesupelec
Centre de coopération internationale de recherche agronomique pour le développement - CIRAD
Centre national de la recherche scientifique - CNRS
Centre national des arts du cirque
Centre national d'études spatiales - CNES
Centre pour le développement de l'information sur la formation permanente - CENTRE INFFO
Centre scientifique et technique du bâtiment - CSTB

Charbonnages de France
Cinémathèque française
Cite de l'architecture et du patrimoine
CITEPA - centre interprofessionnel technique d'études de la pollution atmosphérique
CIVIPOL Conseil
CNP assurances
Collège de France
Commissariat à l'énergie atomique et aux énergies alternatives - CEA
Compagnie générale maritime et financière - SAS CGMF
Conservatoire national des arts et métiers - CNAM
Consortium de réalisation - CDR
Défense conseil international - GROUPE DCI
Direction des constructions navales systèmes et services - DCNS
Dragages - ports
Écoles centrales : Lille, Lyon, Marseille, Nantes
Écoles nationales : aviation civile – ENAC, travaux publics de l'état – ENTPE, école nationale supérieure de chimie de Montpellier, école nationale supérieure de chimie de Paris, école nationale supérieure de chimie de Rennes, école nationale supérieure des arts et métiers - ENSAM Paris, école nationale supérieure des ponts et chaussées, école nationale supérieure d'informatique pour l'industrie et l'entreprise – ENSIIE, école nationale supérieure mécanique et aérotechnique Poitiers - ENSMA
Écoles normales supérieures : Paris, Cachan, Lyon-ENSLSH, Rennes
Autres écoles : Economie de Paris, hautes études en sante publique – EHESP, hautes études en sciences sociales- EHESS, Ingénieurs Sigma Clermont, normale supérieure de Paris, École polytechnique, pratique des hautes études
Économat des armées
Électricité de France - EDF
ENI Tarbes
Ensemble inter contemporain
ENSI CAEN - ISMRA
EP de restructuration des espaces commerciaux et artisanaux - EPARECA
EPADESA - établissement public d'aménagement de la Défense Seine Arche
Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires - EPRUS
Établissement français du sang - EFS
Établissement national des invalides de la marine - ENIM
Établissement public des fonds de prévoyance militaire et de l'aéronautique - EPPFMA
Établissement public d'insertion de la Défense - EPIDE
Établissements publics foncier : Ile de France, Guyane - EPAG
Fondation nationale des sciences politiques - FNSP - IEP Paris
Fonds pour le développement d'une politique intermodale des transports dans le massif alpin - FDPITMA
France médias monde - (ex audiovisuel extérieur de la France - AEF)
France télévisions
France volontaires (ex AFVP)
FSI équation

Genopole
GIAT industries
Grand Paris aménagement - GPA (ex agence foncière et technique de la région Parisienne - AFTRP)
Grands ports maritimes : Bordeaux, Dunkerque, Guadeloupe, Guyane, Martinique, Réunion, la Rochelle, Marseille, Nantes Saint-Nazaire, Rouen, Le Havre, grand port maritime de Bordeaux (ex port autonome)
IFP énergies nouvelles - IFPEN
Imprimerie nationale
Instituts : de radioprotection et de sûreté nucléaire – IRSN, de recherche pour le développement – IRD, d'émission d'outre-mer – IEOM, d'optique IOTA /graduate school, français de recherche pour l'exploitation de la mer – IFREMER, français des sciences et technologies des transports, de l'aménagement et des réseaux – IFSTTAR, mines télécom (ex groupe des écoles des télécommunications - GET)
Instituts nationaux : communication audiovisuelle – INA ; propriété industrielle – INPI, recherche agronomique - INRA Paris + comité obtentions végétales, recherche en informatique et automatique – INRIA, santé et de la recherche médicale – INSERM, environnement industriel et des risques – INERIS, l'information géographique et forestière (ex IGN), sciences appliquées INSA (Rennes, Rouen, Strasbourg, Centre Val de Loire, Toulouse), Histoire de l'art – INHA, cancer, polytechnique de Grenoble- INPG, polytechnique de Toulouse.
Institut supérieur de l'aéronautique et de l'espace - ISAE
Institution de gestion sociale des armées IGESA
La française des jeux - FDJ
La poste SA
Laboratoire français du fractionnement et des biotechnologies - LFB
LCP - assemblée nationale
Météo France
Monnaie de Paris
Musées : Louvre, domaine national de Versailles, arts décoratifs _ MUSAD
Office national des forêts - ONF
OIEAU - office international de l'eau
orchestre de Paris
Pôle emploi
Ports autonomes : Paris, Strasbourg
Public Sénat
Radio France
Régie autonome des transports Parisiens - RATP
SNCF - EPIC de tête et filiales, SNCF mobilités (ex SNCF) et SNCF réseau (ex RFF)
Société aéroportuaire Guadeloupe pole caraïbes
Société de financement local - SFIL
Société de gestion de garanties et de participations - SGGP
Société de prise de participation de l'État - SPPE
Société de valorisation foncière et immobilière - SOVAFIM
Société du grand Paris - SGP
Société financière de radiodiffusion - SOFIRAD
Société française du tunnel routier de Fréjus - SFTRF

Sociétés immobilières : de la Guadeloupe – SIG, de la Guyane - SIGUY
 Société pour le logement intermédiaire - SLI
 SOGEPA - société de gestion de participations aéronautiques
 SOLINTER holding
 TSA (ex Thomson sa)
 Tunnel Euralpin Lyon Turin SAS - TELT
 Universités : Aix-Marseille, Angers, Artois, Avignon et pays de Vaucluse, Besançon, Bordeaux, Bordeaux III Michel de Montaigne, Bourgogne-Dijon, Bretagne occidentale (UBO)- Brest, Bretagne sud (UBS), université Aix Marseille, Caen, Cergy Pontoise, Clermont Ferrand Auvergne, Clermont Ferrand II Blaise Pascal, Corte, Guyane, Lorraine, universités de technologie de Belfort Montbéliard, Compiègne, Troyes, Antilles, Évry Val d'Essonne, Grenoble Alpes, Alsace-Mulhouse, la Rochelle, Le Havre, Lille Villeneuve d'Ascq, Lille USTL, Lille II droit et santé, Lille III Charles de Gaulle, Limoges, littoral côte d'Opale- Dunkerque, Lyon I Claude Bernard, Lyon II Lumière, Lyon III Jean Moulin, Maine – le Mans, Marne La vallée, Montpellier, Montpellier III Paul Valéry, Nantes, Nice Sophia Antipolis, Nîmes, Nouvelle-Calédonie, Orléans, Paris I panthéon Sorbonne, Paris II panthéon Assas, Paris III Sorbonne nouvelle, Paris IV Sorbonne, Paris IX dauphine, Paris V René Descartes, Paris VI Pierre et Marie Curie, Paris VII denis Diderot, Paris VIII Vincennes, Paris X - Nanterre, Paris XI Paris sud, Paris XII Val de Marne, Paris XIII Paris nord, Pau Pays de l'Adour, Perpignan, Picardie Jules Verne – Amiens, Poitiers, Polynésie française, Reims Champagne Ardennes URCA, Rennes I , Rennes II, Réunion, Rouen Saint Etienne Jean Monnet, Savoie Chambéry, Strasbourg, Toulon et du Var, Toulouse I, Toulouse II le Mirail - Jean Jaurès, Toulouse III Paul Sabatier, Tours, Valenciennes, Versailles Saint Quentin en Yvelines.
 Voies navigables de France - VNF

Liste des administrations de sécurité sociale - ASSO (199 entités)

- Liste des 34 régimes de sécurité sociale

Allocation temporaire d'invalidité des agents des collectivités territoriales (ATIACL)
 Association des régimes de retraite complémentaires
 Association générale des institutions de retraite des cadres
 Association pour la gestion du fonds de financement de l'AGIRC et l'ARCCO
 Association pour l'utilisation du rein artificiel (AURA)
 Caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines
 Caisse d'assurance maladie des industries électriques et gazières (CAMIEG)
 Caisses de retraite du personnel : de la banque de France, de la comédie française, de la RATP, du théâtre national de l'opéra de Paris, Navigant Professionnel de l'Aéronautique Civile, des clercs et employés de notaires
 Caisse mutuelle d'assurance vieillesse : des cultes (CAVIMAC), des professions libérales

Caisses nationales : de retraite des agents des collectivités locales, de solidarité pour l'autonomie, des barreaux de France, des industries électriques et gazières (CNIEG), militaire de sécurité sociale
 Caisses de prévoyance et de retraite du personnel de la SNCF (CPR SNCF)
 Établissement de retraite additionnelle de la fonction publique
 Établissement national des invalides de la marine ENIM
 Fonds de réserve des retraites
 Fonds de solidarité vieillesse
 Institution de retraite complémentaire des agents non titulaires de l'état et des collectivités publiques
 Les arts décoratifs MUSAD
 Mutualité sociale agricole salariés et non-salariés
 Œuvres de la CNAF
 Office d'hygiène sociale de Lorraine
 Pôle emploi
 Régime social des indépendants (RSI)
 Service de l'allocation de solidarité aux personnes âgées (SASPA)
 Union nationale interprofessionnelle pour l'emploi dans l'industrie et le commerce (UNEDIC)

- Liste des 165 EPS dont les comptes sont certifiés

Centres hospitaliers

Cherbourg, Auxerre, Bigorre, D'Aix pertuis, De Belfort Montbéliard, D'Hagenau, Verdun, Ville-Évrard, Béthune, Mulhouse, Saint-Denis, Beauvais, Chambéry (métropole Savoie), Maison Blanche, Valenciennes, Bourg-en-Bresse, Niort, Laval, Saint-Quentin, Montauban, Bretagne atlantique (Vannes), Montluçon, Toulon - la Seyne-sur-mer, Cholet, Cannes, Montfavet, Saint-Nazaire, Charleville-Mézières, Avignon, Agen Saint Esprit, Bligny, Marne la Vallée, Puy-en-Velay (ch. Emile Roux), Douai, Marc Jacquet (Melun), Blois, La Roche-sur-Yon, Mantes-la-Jolie, Dax, Bourgoin-Jallieu, Meaux, Châteauroux, Brive-la-Gaillarde, Versailles, Béziers, Alençon, Havre, Carcassonne, Vichy (Jacques Lacarin), Pau, Jacques Puel (Rodez), Nevers, Annecy genevois, Martigues, Perpignan, Mans, Saintonge, Plouguernevel, Tourcoing, Bourges (Jacques Cœur), Alpes-Léman, Boulogne, Saint-Brieuc, Angoulême, Calais, Périgueux, Bayonne (CH. de la côte basque), Chalon-sur-Saône, Valence, Dreux, Villefranche-sur-Saône, Chartres, Saint-Jean de Briare, Macon, Pays de Morlaix, Gonesse, Sainte-Anne, Ales, Pontoise, Le Vinatier, Libourne, Victor Dupuy (Argenteuil), Rouvray, Mont-de-Marsan, Roubaix, Moulins, Arras, Aurillac.

Centres hospitaliers régionaux

Besançon, Montpellier, Reims, Nantes, Metz, Angers, Limoges.

Centre hospitalier universitaire (CHU)

Amiens, Réunion, Nice, Bordeaux, Nancy, Dijon, Rennes, Poitiers, Toulouse (Hôtel-Dieu Saint-Jacques), Grenoble, Saint-Etienne, Clermont-Ferrand, Rouen, Cayenne, Caen, Brest, Nîmes, Tours, Lille, Amiens, Saint-Malo, La Rochelle, Orléans, Antibes, agglomération montargoise, Assistance publique - Hôpitaux de Marseille, Ajaccio.

Centres hospitaliers intercommunaux

Eure-seine, Elbeuf-Louviers-Val-de-Reuil, Créteil, Cornouaille, Poissy - Saint-Germain, Villeneuve-Saint-Georges, Léman (Thonon-les-Bains), Raincy Montfermeil, Fréjus-saint-Raphael, Haute-Saône, Drôme Nord, Dieppe, Hôpitaux civils de Lyon, Sud Francilien, Mayotte, Longjumeau, Pointe-à-Pitre, Aulnay sous-bois, Martinique, Montreuil, Charles Perrens, Assistance publique - hôpitaux de Paris (APHP), Pyrénées, Épinal, Abbeville, Castres-Mazamet, Laon, Maubeuge, Soissons, Lens, Gabriel Martin, Dunkerque.

Autres statuts

Centre hospitalier interdépartemental de Compiègne-Noyon, Centre hospitalier spécialisé Paul Guiraud (Villejuif), Centre hospitalier spécialisé interdépartemental de Clermont-de-l'Oise, Soins et Santé HAD Lyon, Centre hospitalier spécialisé Guillaume Régnier, Centre Médical De Praz Coutant, EPSM Lille Métropole Maison de santé protestante de Bordeaux Bagatelle, ICAS Gap Sisteron, Bastia, Roanne.