LA QUALITÉ DES COMPTES DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

COMPTES ASSUJETTIS À LA CERTIFICATION PAR UN COMMISSAIRE AUX COMPTES

Exercice 2012

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

DÉLIBÉRÉ 11

INTRODUCTION 15

CHAPITRE I - FONDEMENTS ET ENJEUX DE LA QUALITÉ DES COMPTES ET DE LA CERTIFICATION 19

I - Les principes et les normes comptables : un cadre de référence..... 19
A - Les références internationales..... 19
B - Les principes et les normes comptables en France..... 21
C - La diffusion des critères de qualité comptable dans le secteur public 22

II - La certification : une assurance raisonnable de la qualité comptable . 23
A - Les références internationales de l'audit comptable et financier 23
B - La mission légale du commissaire aux comptes..... 23

III - La mission de la Cour au titre de la qualité comptable : contrôler, certifier ou rendre compte de la qualité comptable 25
A - Les contrôles de la Cour et la qualité des comptes 26
B - Le rôle de la Cour des comptes en tant que certificateur..... 27
C - L'appréciation par la Cour de la qualité comptable 28

CHAPITRE II - LE CHAMP D'APPLICATION DE L'ARTICLE L. 132-6 29

I - Le périmètre très large des administrations publiques 29
A - L'origine de la notion 29
B - Les organismes divers d'administration centrale (ODAC)..... 31
C - Les organismes divers d'administration locale (ODAL)..... 33
D - Les régimes d'assurance sociale et organismes dépendant des assurances sociales (ODASS) 33

II - Une extension progressive de la certification manquant de cohérence 35
A - Des fondements juridiques variés 35

B - Les enjeux financiers de la certification 35
C - Des administrations centrales globalement couvertes, avec de notables exceptions 38
D - Des administrations locales globalement hors du champ de la certification 39
E - Un sous-secteur sanitaire et social largement couvert 39

CHAPITRE III - SYNTHÈSE DES RAPPORTS DE CERTIFICATION TRANSMIS A LA COUR 41

I - La méthodologie de la synthèse 41
A - Une synthèse fondée sur les seuls rapports des commissaires aux comptes transmis à la Cour des comptes 41
B - Une synthèse rendue possible par l'existence de normes professionnelles 43
C - Une synthèse qui tient compte des particularités et des enjeux financiers 47

II - Synthèse générale 48
A - L'échantillon examiné 48
B - Résultats de la synthèse 49
C - Les comptes consolidés, combinés ou agrégés 53
D - Les refus de certification 54

III - Synthèse relative aux ODAC 55
A - Vue d'ensemble 55
B - Remarques particulières 57

IV - Synthèse relative à la certification des comptes des établissements d'enseignement supérieur et de recherche de 2009 à 2012..... 58
A - Présentation 58
B - Vue d'ensemble 59
C - Les immobilisations 62
D - Les passifs sociaux 65
E - Les contrats de recherche avec l'État 65

V - Synthèse relative aux ODAL..... 67
A - Vue d'ensemble 67
B - Les chambres de commerce et d'industrie 67
C - Les SAFER 69
D - Les chambres des métiers et de l'artisanat et les centres de formation des apprentis (CMA-CFA) 69

VI - Synthèse relative aux entités du sous-secteur ASSO..... 70
A - Les régimes et caisses d'assurance sociale 70
B - Les ODASS 72

CHAPITRE IV - AVIS 73

I - La limite des appréciations portées au titre de l'article L. 132-6 74

II - Les premiers résultats de la synthèse des rapports des commissaires aux comptes..... 74

III - La trajectoire de progrès de la certification des comptes des administrations publiques dans le champ de l'article L. 132-6..... 77

CONCLUSION 81

ANNEXES 83

GLOSSAIRE.....93

Rapport 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, pour la première fois en 2013, en application de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières, un rapport 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 2012 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 Ils sont diffusés par ***La documentation Française***.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil (formation plénière), a adopté le présent rapport intitulé *La qualité des comptes des administrations publiques : comptes assujettis à la certification par un commissaire aux comptes – exercice 2012.*

Ont participé au délibéré :

M. Migaud, Premier président, M. Bertrand, Mme Froment-Meurice, MM. Durrleman, Levy, Lefas, Briet, Mme Ratte, M. Vachia, présidents de chambre, MM. Pichon, Picq, Babusiaux, Descheemaeker, Hespel, Bayle, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Rémond, Ganser, Cazanave, Mmes Bellon, Levy-Rosenwald, MM. Pannier, Paul, Lebuy, Mme Pappalardo, MM. Cazala, Frangialli, Andréani, Banquey, Mme Morell, MM. Perrot, Louis Gautier, Braunstein, Mmes Françoise Saliou, Lamarque, MM. Phéline, Barbé, Bertucci, Jean Gautier, Tournier, Mme Seyvet, M. Vivet, Mme Moati, MM. Charpy, Sabbe, Pétel, Maistre, Mme Malégat-Mély, MM. Martin, Ténier, Lair, Hayez, Mmes Trupin, Froment-Védrine, M. Frentz, Mme Dos Reis, MM. de Gaulle, Uguen, Prat, Mme Gadriot-Renard, MM. Baccou, Castex, Sépulchre, Arnauld d'Andilly, Mousson, Mmes Bouygard, Vergnet, MM. Feller, Chouvet, Clément, Le Mer, Mme de Kersauson, M. Rousselot, Mme Esparre, MM. Monteils, Geoffroy, Glimet, Mme Latare, MM. Mourier des Gayets, de la Guéronnière, Aulin, Vallernaud, Jamet, Mme Fontaine, M. Ecalle, Mme Périn, M. Ortiz, Mme Bouzanne des Mazery, MM. Bouvard, Basset, Fulachier, conseillers maîtres, MM. Schott, Klinger, Carpentier, Blairon, Jouanneau, Sarrazin, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Briet, président de la 1ère chambre, 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. Bertrand, rapporteur général, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de M. Pannier, conseiller maître, responsable de la certification des comptes de l'État, Mme Kucharekova Milko, conseillère de chambre régionale

des comptes, et M. Joulin, expert, rapporteurs devant la même formation ;

- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, M. Johanet, procureur général, accompagné de M. Lefort, avocat général.

***

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

Fait à la Cour, le 8 octobre 2013.

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, Monier (jusqu'au 15 juin 2013), Thérond, Cazala, Mme Trupin, M. Selles (à partir du 24 juillet 2013), Mmes Bouygard et Vergnet et M. Viola, conseillers maîtres. M. Lefort, avocat général, représentait le procureur général.

Les rapporteurs étaient :

- M. Pannier, conseiller maître, responsable de la certification des comptes de l'Etat à compter du 25 septembre 2013.

- M. Champomier, conseiller référendaire, jusqu'au 24 septembre 2013, Mme Kucharekova-Milko, conseillère à la chambre régionale des comptes Auvergne, Rhône-Alpes et M. Joulin, expert.

Le contre-rapporteur était M. Barbé, conseiller maître.

Le projet de rapport a été examiné et approuvé, le 24 septembre 2013, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de MM. Migaud, Premier président, Bayle, Bertrand, rapporteur général du comité, Mme Froment-Meurice, MM. Durrleman, Levy, Lefas, Briet et Mme Ratte, présidents de chambre, et M. Johanet, procureur général, entendu en ses avis.

Introduction

La loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011 a introduit dans le code des juridictions financières deux articles précisant la portée du second alinéa de l'article 47-2 de la Constitution qui dispose que : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

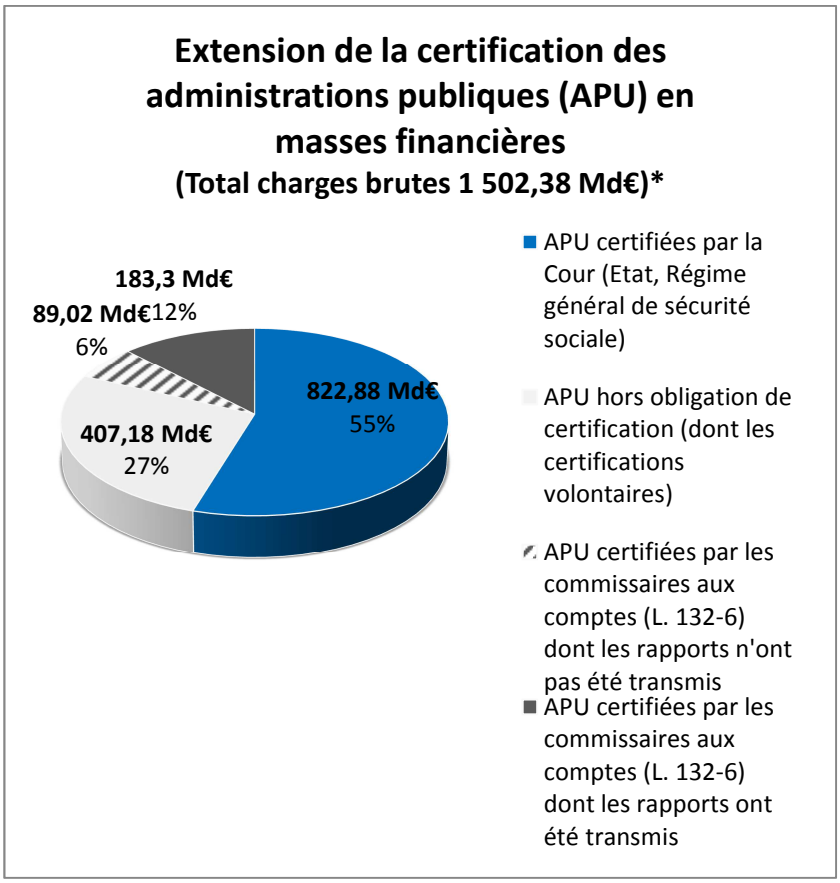
Aux termes du premier de ces articles (L. 111-3-1 A), « la Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques dont elle n'assure pas la certification ».

Aux termes du second article (L. 132-6), « 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. Cet avis est transmis au Premier ministre, au ministre chargé du budget et aux présidents des assemblées parlementaires ».

La Cour des comptes a mis en œuvre pour la première fois en 2013 les dispositions de l'article L. 132-6, dans les limites étroites d'une mission qui ne comporte ni certification, ni contrôle, ni examen de comptes mais seulement une synthèse de rapports établis par des commissaires aux comptes sur les comptes de l'exercice 2012.

Au sein de l'ensemble des administrations publiques et par rapport à des charges brutes de 1 502 Md€, la Cour des comptes certifie elle-même 55 % du total, soit 823 Md€, tandis que les administrations publiques non soumises à certification obligatoire représentent 27 % de ces masses financières, soit 407 Md€. Les comptes donnant lieu à certification obligatoire par un commissaire aux comptes représentent, pour leur part, 18 % du total, soit 272 Md€. Parmi les comptes de l'exercice 2012 soumis à l'obligation de certification, tous n'ont pas été transmis à temps par les ordonnateurs, si bien que les analyses réalisées ne portent que sur 67 % des masses financières de cette catégorie, soit 183 Md€.

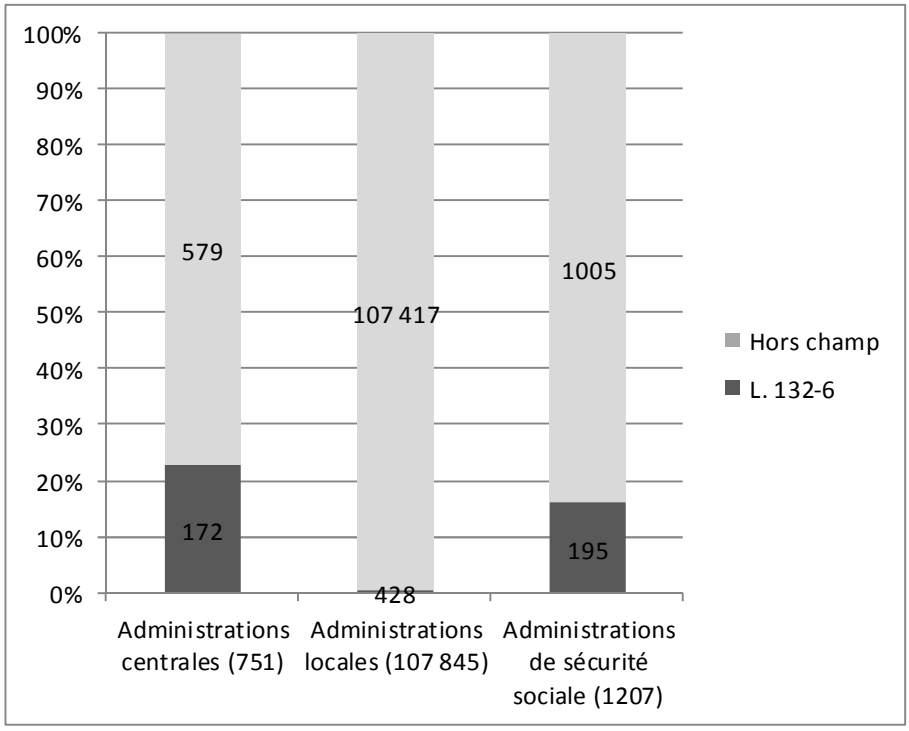
Graphique n° 1 : champ d'application de l'article L. 132-6 (en masses financières)



Source : Cour des comptes.
** Total correspondant au cumul des charges brutes. Ce cumul est supérieur au total des dépenses des administrations publiques, calculé par l'INSEE pour les besoins de la comptabilité nationale.*

Ce champ d'application comprend pour l'exercice 2012, 172 administrations publiques centrales (APUC) sur 750, 428 administrations publiques locales (APUL) sur près de 108 000 et 195 administrations publiques sociales (ASSO) sur plus de 1 207 entités.

Graphique n° 2 : champ d'application de l'article L. 132-6 (en nombre d'entités)



Source : Cour des comptes.

La Cour ne dispose pas du recul suffisant pour dresser un bilan complet de la mise en place du processus de certification des comptes pour les administrations publiques. Elle ne peut pas davantage, au vu du seul contenu des rapports des commissaires aux comptes, se prononcer sur le bon emploi des sommes consacrées à la certification ou mesurer l'impact réel de la certification sur la gestion des administrations publiques concernées.

Le présent rapport, après avoir rappelé le contexte et les enjeux de la qualité et de la certification des comptes (I), souligne les limites et la faible cohérence du champ d'application actuel de l'article L. 132-6 (II). Il présente ensuite la méthodologie et les résultats de la synthèse des 488 rapports de certification qui ont été transmis à la Cour (III) avant de formuler des appréciations sur la qualité des comptes et de recommander une trajectoire de progrès dans ce domaine (IV).

Chapitre I

Fondements et enjeux de la qualité des comptes et de la certification

L'expression de qualité des comptes (ou de qualité comptable) n'est guère usitée dans le secteur privé alors qu'elle a été largement diffusée dans le secteur public lors de la préparation et de la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001, avant de recevoir une définition légale dans le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Elle désigne, tant pour le secteur public que pour le secteur privé, le respect de principes et de normes comptables qui font, pour l'essentiel, l'objet de définitions internationales et sont en France établis par la loi. La certification des comptes a pour objet d'attester le respect de ces principes et normes.

I - Les principes et les normes comptables : un cadre de référence

A - Les références internationales

Le conseil international des normes comptables *(International Accounting Standards Board, IASB)* est un organisme international de droit américain sans but lucratif qui a succédé en 2001 au Comité

international des normes comptables (*International Accounting Standards Committee, IASC).*

L'IASB adopte des normes comptables internationales pour la présentation des états financiers, promeut leur utilisation et publie des interprétations développées par le Comité international d'interprétation des normes comptables (*International Financial Reporting Standards Interpretations Committee, IFRIC).* Les normes qu'il élabore sont couramment désignées depuis 2001 par l'acronyme « IFRS » *(International Financial Reporting Standards),* les normes antérieures qui subsistent étant qualifiées d'« IAS » (*International Accounting Standards).*

L'adoption et l'application des normes comptables internationales dans l'Union européenne sont régies par le règlement (CE) 1606/2002 du 19 juillet 2002, qui impose aux sociétés cotées publiant des comptes consolidés d'établir à partir de 2005 des états financiers conformes aux normes IAS et IFRS. Le règlement CE n° 1725/2003 a adopté la quasi-totalité des normes publiées par l'IASB.

En France, les groupes non cotés peuvent opter pour les normes IAS et IFRS ou conserver les règles françaises applicables aux comptes consolidés (avis du comité de la réglementation comptable n° 99-02).

La Fédération internationale des comptables (*International Federation of Accountants, IFAC*), entité internationale de droit privé, représente les intérêts de la profession comptable dans le monde. Quatre de ces comités, appelés conseils ou *boards,* ont un rôle d'intérêt général et assurent la préparation des normes internationales et des standards de référence. Parmi eux, le Conseil international des normes d'audit et d'assurance *(International Audit and Assurance Standards Board, IAASB*) élabore et diffuse les normes internationales d'audit connues sous l'acronyme « ISA » (*International Standards on Auditing).* Le Conseil international des normes comptables du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB*) développe, quant à lui, des normes relatives à la comptabilité du secteur public.

Dans la perspective de l'harmonisation européenne des référentiels de comptabilité générale applicables aux administrations publiques visée par la Commission européenne (projet de normes EPSAS), la Cour considère que les normes internationales (IPSAS) constituent une source d'inspiration ; elle estime, toutefois, qu'elles ne sont pas directement transposables dans leur forme actuelle, sans une analyse de fond du corpus de normes et des mécanismes de la gouvernance du conseil qui les définit, l'*IPSAS board*. La Cour, comme d'autres institutions supérieures

de contrôle d'Europe, a un intérêt direct et une légitimité - en tant qu'auditeur externe de comptes publics - pour participer, aux côtés des gouvernements, au développement des normes européennes.

B - Les principes et les normes comptables en France

Les principes qui définissent la qualité des comptes des entreprises ont été dégagés par la pratique des experts comptables avant d'être progressivement normalisés puis transcrits dans la loi et insérés dans le code de commerce dont l'article L. 123-14 dispose : « les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».

Le code de commerce explicite cette définition générale en référence aux principes de permanence des méthodes (article L. 123 17), de prudence et de continuité d'exploitation (article L. 123-20), d'indépendance des exercices (article L. 123-21) ou de non-compensation et d'intangibilité du bilan d'ouverture (article L. 123-19).

Le principe de régularité désigne le respect de règles qui figurent dans des plans de comptes ou des instructions comptables particulières.

Les entreprises se réfèrent au plan comptable général établi par le règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable (CRC) et homologué par le ministre du budget. Ce texte a été régulièrement mis à jour, d'abord par le CRC, sur avis ou recommandation du Conseil national de la comptabilité (CNC), puis par l'Autorité des normes comptables (ANC). Cette autorité, créée par l'ordonnance n° 2009-79 du 22 janvier 2009, regroupe les compétences de normalisation du CNC et du CRC.

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique a étendu à la sphère de la comptabilité publique l'ensemble de ces principes[1].

[1] Chapitre IV, sections 1 et 2, articles 53 à 57.

C - La diffusion des critères de qualité comptable dans le secteur public

En application de l'article 30 de la LOLF, le compte général de l'État est établi selon les principes et règles comptables applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités liées à l'action de l'État, qui doivent demeurer limitées. Ce principe fondateur dont le champ d'application est formellement limité à l'État, qui dispose désormais d'une comptabilité générale en droits constatés, exerce une influence importante sur l'ensemble du secteur public.

L'État est doté d'un recueil de normes comptables et d'un plan de comptes spécifiques[2]; les autres administrations publiques utilisent une abondante série d'instructions élaborées par la direction générale de la comptabilité publique, puis par la direction générale des finances publiques (DGFiP) qui lui a succédé. À titre d'exemple, dans le secteur public local, la prise en compte des particularités a conduit l'administration, au fil du temps, à établir plus de 70 nomenclatures budgétaires et comptables. Une harmonisation des référentiels comptables publics est cependant en cours sous l'égide du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP).

En application de l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale, les régimes obligatoires de base de sécurité sociale et les organismes concourant à leur financement appliquent un plan comptable unique fondé sur le principe de la constatation des droits et obligations et l'enregistrement comptable des opérations au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS[3]) ne s'écarte du plan comptable général que si des mesures législatives ou réglementaires spécifiques à la sécurité sociale l'exigent et selon les dispositions des avis n° 2000-04 du 20 avril 2000 et n° 2008-01 du 10 janvier 2008 du Conseil national de la comptabilité.

Le CNOCP assure la normalisation comptable des entités exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques, notamment des prélèvements obligatoires : l'État et les organismes dépendant de l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics locaux ainsi que la sécurité sociale et les

[2] La dernière édition du recueil des normes comptables date du 18 février 2013.

[3] Arrêté du 24 février 2010 portant modification de l'arrêté du 30 janvier 2008 pris en application du décret n° 2001-859 du 19 septembre 2001 modifié relatif à l'application du PCUOSS.

organismes qui lui sont assimilés. Comme l'a indiqué le CNOCP, « cette extension de périmètre par rapport à l'ancien Comité des normes de comptabilité publique qui était en charge de la normalisation des comptes de l'État se justifie par la nécessité de définir une politique de normalisation comptable cohérente au niveau de l'ensemble des administrations publiques ».

II - La certification : une assurance raisonnable de la qualité comptable

A - Les références internationales de l'audit comptable et financier

Dans le secteur privé, la procédure consistant à confier à un tiers indépendant la responsabilité d'émettre, à la suite de travaux normalisés, une opinion écrite et motivée sur les comptes d'une entité est universellement répandue. En effet, l'existence d'une attestation de la fiabilité des comptes conditionne la confiance que doivent s'accorder les partenaires commerciaux dans leurs relations nationales ou internationales.

L'exercice de l'audit comptable et financier est normé au niveau international par les normes « ISA » (*International Standards on Auditing*). Les normes d'exercice professionnel (NEP) homologuées par la voie d'arrêtés du garde des Sceaux qui s'appliquent en France à la profession de commissaire aux comptes résultent directement de ces normes. Pour l'exercice de ses missions de certification des comptes de l'État et du régime général de sécurité sociale, la Cour des comptes a choisi de se référer également aux normes ISA.

B - La mission légale du commissaire aux comptes

En France, aux termes de l'article L. 823-9 du code de commerce[4] « les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice ». Cette définition, qui fait écho aux principes édictés à l'article L. 123-14 du code de commerce,

[4] Ordonnance n° 2005-1126 du 8 septembre 2005.

susmentionnés, fait du commissaire aux comptes un garant de la qualité comptable.

La certification revêt la forme d'une opinion fondée sur l'assurance raisonnable, mais non absolue, que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives. Cette prudence s'explique, d'une part, par les limites de l'activité d'audit qui ne repose pas sur des contrôles exhaustifs mais sur des sondages dont l'intensité varie en fonction de la confiance accordée au contrôle interne, et, d'autre part, par le fait que la plupart des éléments collectés au cours de la mission conduisent davantage à des présomptions qu'à des certitudes[5].

Bien qu'exerçant une profession libérale, le commissaire aux comptes remplit une mission légale qui lui confère de nombreuses obligations : vérifier la sincérité et la concordance entre les comptes et les informations données dans le rapport de gestion et les documents adressés aux actionnaires, contrôler le respect de l'égalité entre les actionnaires, participer à la prévention des difficultés des entreprises en repérant les situations financières risquées pouvant conduire à l'insolvabilité, présenter un rapport spécial sur les conventions réglementées passées entre la société et l'un de ses administrateurs ou entre deux sociétés ayant un administrateur commun, attester les rémunérations des dirigeants les mieux payés, examiner le rapport sur le contrôle interne produit par les sociétés cotées et révéler au procureur de la République les faits délictueux qui seraient, le cas échéant, découverts.

Le commissaire aux comptes est également soumis aux obligations relatives à la lutte contre le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme[6].

Il importe que le commissaire aux comptes soit indépendant de l'entreprise et de ses dirigeants : c'est pourquoi il est nommé par l'assemblée générale[7] pour une période de six exercices et ne peut être révoqué ou récusé que par décision de justice. De même, à toute époque de l'année, il peut opérer toute vérification ou contrôle et se faire communiquer toute pièce qu'il estime nécessaire à sa mission.

---

[5] Source : Compagnie nationale des commissaires aux comptes, *Présentation des normes d'exercice professionnel*.

[6] NEP-9605.

[7] Les commissaires aux comptes des établissements publics de l'État sont nommés par le ministre de l'économie et des finances. Lorsque l'établissement fait appel public à l'épargne, cette nomination est effectuée après avis de l'Autorité des marchés financiers dans des conditions fixées par décret (article 135 de la loi sur la sécurité financière n° 2003-706 du 1er août 2003).

Ses honoraires sont réglementés par le code de commerce et par le code de déontologie qui lui est annexé[8].

En application de l'article R. 823-10 du code de commerce, le commissaire aux comptes constitue pour chaque entité qu'il contrôle un dossier rassemblant la documentation de l'audit des comptes : dans le cadre du présent rapport, la Cour n'a pas accès à ces dossiers. Ils lui sont en revanche communicables dans le cadre d'un contrôle des comptes ou de la gestion d'une société[9] et de certaines administrations publiques (organismes nationaux et régimes de sécurité sociale et organismes concourant au financement de ces derniers[10]).

Les commissions d'inscription et de discipline placées auprès des cours d'appel et le Haut conseil du commissariat aux comptes (H3C) ont compétence pour apprécier le respect des obligations professionnelles et légales des commissaires aux comptes.

Dans le cadre du présent rapport, la Cour analyse la qualité des comptes des administrations publiques telle qu'elle peut être appréciée à travers des rapports des commissaires aux comptes. Elle ne porte pas d'appréciation sur le respect des normes d'exercice professionnel qui s'appliquent à l'activité de ceux-ci.

III - La mission de la Cour au titre de la qualité comptable : contrôler, certifier ou rendre compte de la qualité comptable

Le présent rapport n'illustre qu'une partie de la mission de la Cour à l'égard de la qualité des comptes publics. Avant que cette expression ne se diffuse et avant d'exercer une fonction de certification, la Cour a joué un rôle de surveillance comptable, dans l'exercice de ses différents métiers.

[8] Le détail est exposé à l'article R. 823-12 et suivants du code de commerce.
[9] Article L. 141-3 du code des juridictions financières.
[10] Article L. 114-8 du code de la sécurité sociale par renvoi aux dispositions de l'article L. 141-3 du code des juridictions financières.

A - Les contrôles de la Cour et la qualité des comptes

Le jugement des comptes des comptables publics

En exerçant leur fonction de juges des comptes des comptables publics de l'État et des autres organismes publics, établissements publics ou collectivités locales, les juridictions financières, la Cour et les chambres régionales et territoriales des comptes (CRTC), contribuent à la qualité comptable. Le jugement des comptes des comptables publics est, en effet, susceptible de porter sur la tenue de la comptabilité aux termes de l'article 60 de la loi de finances pour 1963[11] qui dispose : « les comptables publics sont personnellement et pécuniairement responsables de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent ». Le rôle du comptable public comme teneur de comptes a été confirmé par l'article 31 de la LOLF, aux termes duquel la responsabilité de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État incombe aux comptables publics. À ce titre, ceux-ci veillent au respect des principes et des règles et s'assurent de la sincérité des enregistrements comptables.

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique précité, confirme le rôle du comptable public à l'égard de la qualité comptable, dont une définition extensive est donnée (cf. § 19). Le comptable public doit en particulier s'assurer de la qualité du contrôle interne comptable.

Les contrôles non juridictionnels

Dans le cadre de leurs compétences de contrôle ou d'examen de la gestion[12], les juridictions financières sont aussi amenées à examiner la qualité des comptes de différentes entités qu'il s'agisse d'établissements publics nationaux ou locaux ou de collectivités locales. Ces contrôles périodiques représentent un moyen d'agir, entre autres, en vue du renforcement de la qualité des comptes. Pour ce qui concerne les collectivités locales, en l'absence de certification de leurs comptes, c'est à l'occasion de l'examen de leur gestion que les CRTC apprécient la fiabilité des états financiers et peuvent formuler des observations publiques à cet égard.

---

[11] Loi n° 63-156 du 23 février 1963 de finances pour 1963, confirmée par la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificatives pour 2011, complétée par le décret n° 2012-1386 du 10 décembre 2012.

[12] Articles L. 111-3, L. 111-5, L. 111-7 pour la Cour des comptes ; articles L. 211-5, L. 211-8 et L. 211-9 pour les CRTC du code des juridictions financières.

La Cour des comptes a publié le 14 octobre 2013 un rapport public 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. Dans le cadre de ce rapport, la Cour, sans certifier, ni faire la synthèse de travaux de certification, délivre une information de portée générale sur la qualité comptable à partir de travaux conduits par les juridictions financières[13].

B - Le rôle de la Cour des comptes en tant que certificateur

La certification par la Cour des comptes du compte général de l'État en application de la LOLF et des comptes des organismes nationaux du régime général ainsi que des comptes combinés des quatre branches et de l'activité du recouvrement en application de la loi organique n° 2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale (LOLFSS) constitue le vecteur principal de l'extension au secteur public de principes jusqu'alors réservés au secteur privé. La France fait d'ailleurs partie des pays européens les plus avancés dans ce domaine.

Concernant la sécurité sociale, la Cour exprime également un avis sur la cohérence des tableaux d'équilibre par branche et du tableau patrimonial. Les tableaux d'équilibre constituent des comptes de résultat combinés des régimes obligatoires de base de sécurité sociale, du régime général et des organismes concourant à leur financement. Le tableau patrimonial est quant à lui un bilan combiné dont le périmètre, par rapport à celui des tableaux d'équilibre, exclut les régimes dépourvus d'un bilan et intègre en revanche les organismes concourant à l'amortissement de la dette des régimes de sécurité sociale (caisse d'amortissement de la dette sociale, CADES) et à la mise en réserve de recettes à leur profit (fonds de réserve pour les retraites, FRR).

Dans le cadre de ses travaux de certification, la Cour vérifie l'application des normes comptables de l'État et du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS).

[13] Voir également, Cour des comptes : *Rapport public annuel 2005*. La fiabilité des comptes des collectivités territoriales, p. 493-532. La Documentation française, février 2005, disponible sur www.ccomptes.fr

C - L’appréciation par la Cour de la qualité comptable

L’article L. 132-6 représente une modalité nouvelle et complémentaire d’intervention de la Cour des comptes, fondée non pas sur le contrôle ou la certification mais uniquement sur l’exploitation de plusieurs centaines de rapports établis par des commissaires aux comptes sur des comptes annuels. Cette nouvelle mission permet à la Cour de compléter sa vision sur la qualité comptable d’ensemble des administrations publiques ; il faut rappeler toutefois que dans ce cadre, la Cour n’examine pas d’autres documents qui pourraient être utiles à la formation d’un avis sur la qualité des comptes concernés : pièces internes aux organismes concernés, rapports spéciaux ou dossiers de travail des commissaires aux comptes, autres documents ou rapports externes.

Chapitre II

Le champ d'application de l'article

L. 132-6

Pour dresser la liste des organismes appelés à transmettre le rapport de certification de leurs comptes annuels, la Cour a combiné les deux critères visés par l'article L. 132-6 que sont le statut d'administration publique et l'obligation de certification des comptes. L'application de ces critères définit un ensemble hétérogène.

I - Le périmètre très large des administrations publiques

A - L'origine de la notion

L'expression « administration publique » a été introduite dans le texte de la Constitution par la réforme constitutionnelle de 2008[14]. Dans ses travaux relatifs aux finances publiques[15], la Cour l'interprète au sens

[14] Loi constitutionnelle n° 2008-724 du 23 juillet 2008 de modernisation des institutions de la Ve République.

[15] Cour des comptes, *Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques 2013*. La Documentation française, juin 2013, 253 p, disponible sur www.ccomptes.fr

du règlement (CE) n° 2223/96 du Conseil du 25 juin 1996 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté (SEC). Afin de faciliter le calcul des agrégats économiques et budgétaires prévus par le traité du 7 février 1992 sur l'Union européenne (dit traité de Maastricht), ce texte définit six secteurs institutionnels identifiables dans l'ensemble de l'Union européenne : les sociétés non financières, les sociétés financières, les administrations publiques, les ménages, les institutions sans but lucratif au service des ménages et le reste du monde.

Le secteur institutionnel des administrations publiques (APU) comprend trois sous-secteurs regroupant les administrations publiques centrales (APUC), locales (APUL) et de sécurité sociale (ASSO). Chaque sous-secteur est lui-même subdivisé en deux sous-ensembles, selon un critère de compétence générale ou plus spécialisée. Les APUC comprennent l'État et les organismes divers d'administration centrale (ODAC), les APUL comprennent les collectivités territoriales et les organismes divers d'administration locale (ODAL) tandis que les ASSO se répartissent en régimes (ou caisses) d'assurance sociale et en organismes dépendant des assurances sociales (ODASS).

Le décret relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP)[16] recourt à la notion d'administration publique pour définir son champ d'application, alors que le règlement général sur la comptabilité publique de 1962, modifié (RGCP[17]), se référait aux catégories traditionnelles que sont l'État, les établissements publics nationaux, les collectivités territoriales et les établissements publics qui leur sont rattachés.

Dans le cadre du présent rapport, la notion d'administration publique revêt une portée plus juridique que statistique. Les administrations publiques sont ici considérées non plus collectivement, comme des ensembles, mais individuellement, comme des entités dotées d'une personnalité morale. Pour en dresser la liste nominative, la Cour s'est référée à la liste des administrations publiques tenue par l'INSEE avec l'aide du bureau des comptes nationaux de la direction générale des finances publiques (DGFiP).

Les principales caractéristiques de ces catégories d'administrations publiques sont rappelées ci-après, indépendamment de leur statut en regard de la certification, qui est examiné au chapitre suivant.

---

[16] Décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 ; son article 1er rend les dispositions du Titre I applicables aux administrations publiques.
[17] Décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962.

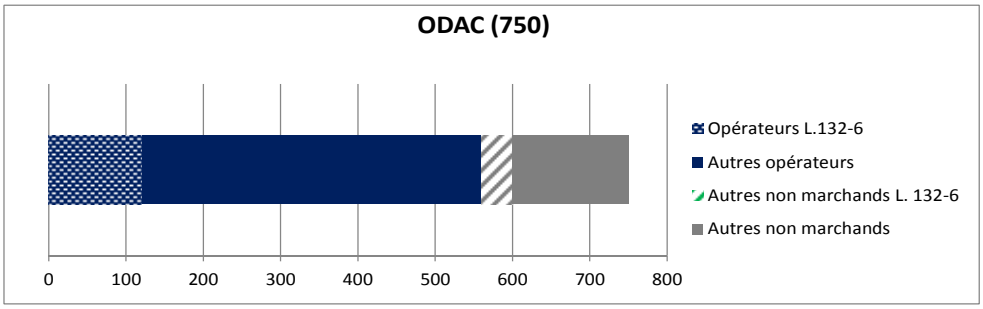
B - Les organismes divers d'administration centrale (ODAC)

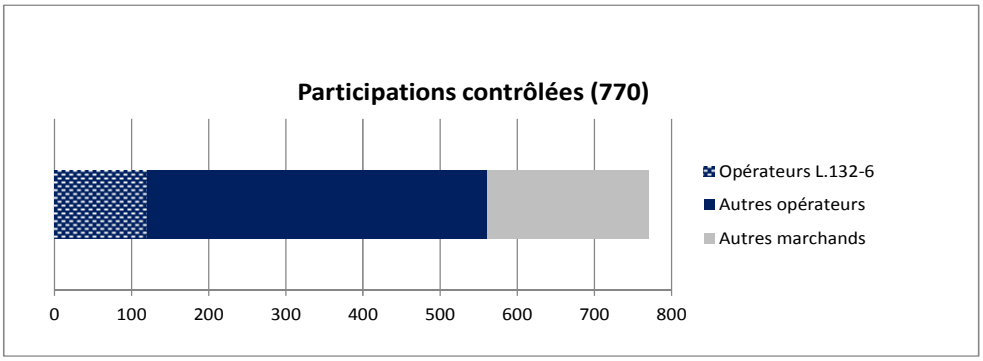
L'INSEE recense près de 750 entités dans ce sous-secteur, à l'activité principalement non marchande et dont les dépenses en 2012 représentent 81,7 Md€. La catégorie des ODAC comprend l'ensemble des « opérateurs de l'État »[18], entités caractérisées par leur proximité avec l'État, qui les finance majoritairement et les contrôle directement (par exemple les établissements d'enseignement supérieur et de recherche).

Les participations que l'État détient dans ses « opérateurs » sont enregistrées à son bilan parmi les immobilisations financières. Leur valorisation est auditée par la Cour dans le cadre de la certification des comptes de l'État. Dans ce cadre, la Cour audite, outre l'ensemble des opérateurs précités, les autres participations contrôlées, essentiellement des entités du secteur marchand extérieures aux administrations publiques. Ainsi pour cette certification, la Cour examine déjà les rapports des commissaires aux comptes des administrations publiques (ODAC) qui sont également des opérateurs. Le graphique suivant illustre les périmètres respectifs des ODAC et des participations contrôlées. Il permet d'identifier leurs deux sous-ensembles communs (« opérateurs L. 132-6 » et « autres opérateurs »).

[18] Le nombre des ODAC et des opérateurs varie annuellement. La liste 2012 des opérateurs comptait 560 entités, celle de 2013, 556 entités.

Graphique n° 3 : liens entre les ODAC et les participations contrôlées





Source : Cour des comptes.

Comme la qualification d'administration publique n'est pas fondée sur le statut juridique, les ODAC sont des organismes variés, souvent des établissements publics à caractère administratif (EPA) mais aussi, par exception, des établissements publics à caractère industriel et commercial (EPIC). En effet, bien que ces derniers soient *a priori* classés comme des sociétés en raison de leur activité marchande, l'INSEE qualifie d'ODAC ceux d'entre eux dont moins de la moitié des coûts de production sont couverts par les produits de vente. C'est le cas du Centre national d'études spatiales (CNES) ou du Commissariat à l'énergie atomique (CEA).

Les ODAC comprennent aussi de nombreux établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP[19]) ou scientifique et technique (EPST)[20] ainsi que des groupements d'intérêt

[19] 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 Ier, livre 7.
[20] INRIA : Institut national de recherche en informatique et en automatique.

public (GIP)[21], des fondations[22] ou des associations[23] et quelques organismes à statut spécifique, comme le Fonds stratégique d'investissement (FSI), société anonyme dont le classement dans la catégorie des ODAC est justifié par sa participation directe à une politique publique de l'État, qui le contrôle étroitement et le finance.

C - Les organismes divers d'administration locale (ODAL)

On compte près de 45 000 ODAL, dont les statuts juridiques sont variés[24], ainsi que leur degré de dépendance à l'égard des collectivités territoriales. Ils représentent 34,8 Md€ de dépenses publiques en 2012.

L'INSEE classe dans cette catégorie des établissements publics locaux administratifs, comme les SDIS[25], des établissements publics locaux d'enseignement, des organismes consulaires, des associations culturelles.

D - Les régimes d'assurance sociale et organismes dépendant des assurances sociales (ODASS)

La catégorie des administrations de sécurité sociale (ASSO) représente près de la moitié des dépenses publiques brutes, soit 727 Md€ en 2012. Elle comprend deux sous-catégories : les régimes et caisses d'assurance sociale et les ODASS.

Suivant la nomenclature appliquée par l'INSEE, les régimes et caisses d'assurance sociale englobent le régime général de sécurité sociale et « les organismes relevant de celui-ci »[26], les « fonds

[21] INCa : Institut national du cancer.
[22] Fondation nationale des sciences politiques.
[23] Afnor : Association française de normalisation.
[24] Parmi les statuts juridiques, on retrouve ceux déjà cités dans le périmètre des ODAC mais également des sociétés anonymes à but non lucratif (c'est le cas des SAFER).
[25] Services départementaux d'incendie et de secours.
[26] 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).

spéciaux »[27] 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.

La sous-catégorie des ODASS comprend, pour l'essentiel, des hôpitaux publics[28] (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 (notamment celui d'association). Leur gestion est souvent assurée par des fondations, des congrégations ou des mutuelles.

L'hétérogénéité au sein des sous-secteurs des administrations publiques

Le rattachement des administrations publiques aux différents sous-secteurs institutionnels définis par le SEC et suivis par l'INSEE constitue un critère utile à l'analyse. Cependant, au sein de ces sous-secteurs, on relève des situations variées liées au statut juridique, aux missions des entités, à l'éventuelle présence du comptable public[29] ou à la compétence de contrôle par une juridiction financière, ainsi qu'une très forte disparité de tailles financières. Cette hétérogénéité des entités faisant partie du secteur des administrations publiques est renforcée par l'extension inégale de la certification comptable obligatoire qui délimite le champ d'application du présent rapport.

[27] Cette catégorie hétérogène recouvre des régimes de sécurité sociale de salariés (notamment la Caisse nationale des industries électriques et gazières, CNIEG) ainsi que 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). Elle intègre également des établissements publics de l'État financés par des concours des régimes de sécurité sociale (dont à titre d'exemple, l'Office nationale d'indemnisation des accidents médicaux, ONIAM).

[28] En 2012, on comptait 930 hôpitaux publics.

[29] Les chambres de commerce et d'industrie sont des établissements publics à caractère administratif de l'État, qui ne disposent pas d'un comptable public.

II - Une extension progressive de la certification manquant de cohérence

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 272 Md€, mais sur un périmètre d'organismes qui n'obéit pas à une logique économique ou juridique satisfaisante.

A - Des fondements juridiques variés

Les textes qui imposent à certaines des catégories d'administrations publiques susmentionnées de soumettre leurs comptes annuels à une certification sont présentés en annexe 1.

Ces textes sont d'adoption récente. À l'exception de la loi de sécurité financière[30], ils sont postérieurs aux lois qui ont instauré la certification des comptes de l'État (LOLF du 2 août 2001) et du régime général de sécurité sociale (LOLFSS du 2 août 2005) par la Cour.

L'extension de la certification obligatoire des comptes des administrations publiques est un mouvement progressif mais inégal qui, à la date du présent rapport, touche un ensemble disparate d'organismes publics et laisse de côté de nombreux autres organismes.

B - Les enjeux financiers de la certification

La référence aux charges brutes, qui sont les dépenses figurant dans le compte de résultat des entités, permet de mieux appréhender l'importance des enjeux financiers couverts par les missions de certification des comptes de la Cour et des commissaires aux comptes. Le total des charges brutes des administrations publiques, est donc supérieur au total des dépenses des administrations publiques, calculé par l'INSEE pour les besoins de la comptabilité nationale. L'INSEE neutralise en particulier les transferts au sein des sous-secteurs et entre les secteurs et opèrent certaines contractions. Les données relatives à 2012 sont présentées dans le tableau ci-après.

[30] Loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière.

Si on se réfère aux charges brutes des administrations publiques, près des trois quarts de ces dépenses sont soumises une certification comptable (1 095,2 Md€ sur 1 502,38 Md€).

Les administrations publiques dont les comptes sont soumis à la certification par les commissaires aux comptes représentent 18 % des charges brutes des administrations publiques, soit plus de 272 Md€.

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 réalisée par le sous-secteur des ASSO (243,12 Md€ sur 272,32 Md€, soit 89 %). Le sous-secteur des APUC représente, pour sa part, 8,7 % (23,9 Md€) de ces mêmes charges.

Tableau n° 1 : étendue de la certification des administrations publiques

en Md€	APU		Certification obligatoire par la Cour		Certification par les commissaires aux comptes (périmètre L. 132-6)		Hors certification obligatoire	
	Dépenses INSEE*	Total charges brutes (A)	Charges brutes (B)	Poids relatif (B/A)	Charges brutes (C)	Poids relatif (C/A)	Charges brutes hors certification (D)	Poids relatif du "hors certification" (D/A)
APUC	**453,1***	**532,54**	**450,84**	**85%**	**23,90**	**4%**	**57,80**	**11%**
Etat	421,2	450,84	450,84	100%	//	//	//	//
ODAC	81,7	81,70	//	//	23,90	29%	57,80	71%
APUL	**242,5***	**242,50**	**0**	**0%**	**5,30**	**2%**	**237,20**	**98%**
Collectivités territoriales	222,3	222,30	//	//	//	//	222,30	100%
ODAL	34,8	34,80	//	//	5,30	15%	29,50	85%
ASSO	**549***	**727,34**	**372,04**	**51%**	**243,12**	**33%**	**112,18**	**15%**
Régimes et caisses d'assurance sociale	**525**	640,54	372,04	58%	243,12	38%	//	//
dont régime général		*372,04*	*372,04*	*100%*	//	//	//	//
dont régimes complémentaires de vieillesse		*81,62*	//	//	*81,62*	*100%*	//	//
dont indemnisation du chômage (Pôle emploi)		*40,31*	//	//	*40,31*	*100%*	//	//
ODASS	**86,8**	86,80	//	//	NC	NC	NC	NC
dont EPS (hôpitaux publics)		*71,8*	//	//	//	//	*71,8*	*100%*
dont ESPIC (établissements de santé privés sans but lucratif)		*9,3*	//	//	*NC*	*NC*	*NC*	*NC*
TOTAL APU	**1151,3***	**1 502,38**	**822,88**	**55%**	**272,32**	**18%**	**407,18**	**27%**

Source : Cour des comptes.

Lecture du tableau :

EPS: établissements publics de santé

ESPIC: établissements de santé privés d'intérêt collectif, anciennement PSPH (participant au service public hospitalier)

NC : non connu

** Dépense INSEE : La dépense calculée pour les besoins de la comptabilité nationale. Pour passer de la comptabilité générale à la comptabilité nationale l'INSEE effectue des traitements et neutralise les transferts au sein de chaque sous-secteur et entre les secteurs.*

Le calcul du total des charges brutes a été effectué à partir des charges brutes figurant ou à défaut à partir de la dépense calculée par l'INSEE pour les besoins de la comptabilité nationale Les dépenses certifiées des ODAC sont sous-évaluées du fait du caractère partiel des données disponibles.

C - Des administrations centrales globalement couvertes, avec de notables exceptions

À ce jour, l'administration ne recense l'obligation de certification que pour ceux des ODAC qui sont des opérateurs. Cette information est retracée par le bureau des comptes nationaux de la DGFiP. Le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche tient la liste des organismes mettant en œuvre, en application de la loi relative aux libertés et aux responsabilités des universités du 10 août 2007, le régime des responsabilités et compétences élargies (RCE) qui entraîne l'obligation de certification. Pour les autres ODAC, la Cour a dû identifier l'obligation de certification au cas par cas en examinant les statuts et les textes applicables à leur activité.

Le développement de la certification parmi les ODAC est progressif et chaque année de nouveaux organismes recourent à cette procédure, soit dans le cadre de la mise en œuvre d'un dispositif obligatoire (cas des universités qui ont adopté le régime des RCE par vagues successives entre 2009 et 2013), soit de manière spontanée. Parmi les 750 ODAC recensées, 172 étaient en 2012 soumis à une certification obligatoire alors qu'une dizaine d'autres avaient librement choisi de nommer un commissaire aux comptes.

Parmi les ODAC qui recourent à la certification de leur propre initiative figurent notamment des opérateurs tels que l'Agence nationale de rénovation urbaine (ANRU), l'Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer (IFREMER), l'Institut de recherche pour le développement (IRD), l'Établissement public national d'aménagement et de restructuration des espaces commerciaux et artisanaux (EPARECA) et l'Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (EPRUS).

À la demande de ses autorités de tutelle, la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA) soumet ses états financiers à un commissaire aux comptes depuis l'exercice 2012.

Parmi les ODAC qui restent en dehors de toute certification figurent des établissements représentant des enjeux financiers importants, étant précisé que l'obligation de certification n'est pas liée à des seuils financiers, comme c'est le cas pour des entreprises, mais résulte généralement de la loi de sécurité financière du 1er août 2003 qui impose la certification en cas de contrôle par l'établissement public de filiales justifiant l'établissement de comptes consolidés. Ainsi, à la date du présent rapport, l'établissement du musée et du château de Versailles est le seul opérateur culturel de l'État à faire certifier ses comptes, et ce

depuis 2006. Les plus importants opérateurs culturels, que l'État valorise dans ses comptes au titre de ses participations financières à hauteur de 4,1 Md€ (Le Louvre, Bibliothèque nationale de France, Opéra national de Paris, Musée du Quai Branly, Centre Pompidou, Centre national du cinéma, Universcience, Centre des monuments nationaux) ne le font pas.

Pourtant, l'existence des filiales dont certains grands opérateurs culturels détiennent le capital pourrait justifier l'établissement des comptes consolidés et partant une obligation de certification en application de la loi de sécurité financière, comme le Louvre, la Bibliothèque nationale de France ou l'Opéra de Paris. Certains d'entre eux restent au stade de l'étude de faisabilité, ne s'estimant pas prêts pour soumettre leurs comptes à un auditeur externe.

D - Des administrations locales globalement hors du champ de la certification

Le projet de loi de réforme de la décentralisation élaboré au printemps 2013 prévoyait que la Cour des comptes coordonne une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités et de leurs groupements dont les produits de fonctionnement excèdent 200 M€ pour l'exercice 2013. Le Gouvernement a décidé en avril 2013 de diviser ce projet de loi en trois textes différents qui ont été déposés au Sénat, seul le premier de ces projets a donné lieu à une discussion au sein des assemblées. Le Parlement ne devrait examiner le troisième projet de loi, relatif au « développement des solidarités territoriales et de la démocratie locale », qui intègre la disposition en question, qu'au-delà des élections municipales de 2014.

E - Un sous-secteur sanitaire et social largement couvert

Au ministère chargé de la santé, la direction de la sécurité sociale recense les organismes nationaux et régimes de sécurité sociale dont les comptes doivent être obligatoirement certifiés par un commissaire aux comptes, et suit attentivement les opinions exprimées par les commissaires aux comptes. S'agissant des établissements de santé privés d'intérêt collectif (ESPIC), suivis par l'Agence technique de l'information, cette obligation n'est pas recensée et se déduit du statut de l'entité.

Les comptes annuels des organismes nationaux du régime général (ACOSS, CNAF, CNAMTS et CNAVTS) et les comptes combinés des quatre branches (accidents du travail et maladies professionnelles, famille, maladie et vieillesse) et de l'activité du recouvrement du régime

général font l'objet, depuis l'exercice 2006, d'une procédure de certification par la Cour des comptes[31].

Les comptes des régimes obligatoires de base autres que le régime général et ceux des organismes concourant au financement de l'ensemble des régimes (cette dernière catégorie comprenant un seul organisme, le Fonds de solidarité vieillesse) sont soumis à une certification par des commissaires aux comptes depuis l'exercice 2008[32]. 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.

Les comptes des institutions complémentaires de retraite (AGIRC, ARRCO et IRCANTEC) sont soumis à la certification par les commissaires aux comptes sans condition de seuil depuis 2006.

Les comptes de l'Unédic et de Pôle emploi font l'objet d'une certification par des commissaires aux comptes en vertu de leurs statuts.

Parmi les établissements de santé privés, l'obligation de certification est fonction du statut (association ou fondation) 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 »[33] du 21 juillet 2009 prévoit que les établissements publics de santé désignés par décret en Conseil d'État soumettront leurs comptes à la certification à partir de l'exercice 2014. À ce jour, ce décret n'a pas été publié.

À défaut de dispositions légales qui prévoiraient une obligation de certification de ses états financiers, la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) n'est pas comprise dans le champ du présent rapport. Compte tenu de sa mission, qui la conduit à émettre des titres de dette sur les marchés financiers, elle soumet cependant ses états financiers à un audit contractuel.

---

[31] Article L. 132-2-1 du code des juridictions financières, dont les dispositions ont été instaurées par la LOLFSS du 2 août 2005.
[32] Article L. 114-8 du code de la sécurité sociale.
[33] Loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires.

Chapitre III

Synthèse des rapports de certification transmis à la Cour

Le présent chapitre rend compte de la première synthèse effectuée par la Cour.

I - La méthodologie de la synthèse

A - Une synthèse fondée sur les seuls rapports des commissaires aux comptes transmis à la Cour des comptes

Avant d'exposer les résultats de sa synthèse, la Cour souligne que ces derniers ne doivent pas être interprétés sans qu'il soit tenu compte de la disparité des administrations publiques, du caractère encore récent et incomplet de la certification obligatoire des administrations publiques et de la nouveauté de la procédure de l'article L. 132-6. Il importe ainsi, à l'instar de l'État et du régime général de sécurité sociale, de situer la qualité comptable des administrations publiques dans une perspective de progrès. Tout autant que l'analyse faite à une date donnée, c'est celle des évolutions année après année qui permettra, au fil des rapports de la Cour, d'apprécier la dynamique d'amélioration de la qualité comptable.

En l'absence de liste préétablie, la Cour des comptes a recensé 795 administrations publiques relevant de la procédure prévue à l'article L. 132-6 au titre de l'exercice comptable 2012, dont 172 administrations centrales, 428 administrations locales et 195 administrations de sécurité sociale. Le nombre des entités recensé varie annuellement.

Ces entités ont été invitées à transmettre le rapport de leur commissaire aux comptes sur les comptes sociaux et les comptes consolidés.

La synthèse de la Cour, qui n'est pas liée à une procédure de contrôle, repose sur le seul examen des rapports de certification qui lui sont transmis et dont la disponibilité rapide est par conséquent essentielle.

C'est pourquoi les dispositions de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières indiquant que les rapports de certification sont transmis sans délai n'ont de sens que si elles sont appliquées rigoureusement. Les délais d'approbation des comptes par les organes de direction (assemblée générale, conseil d'administration) et par les tutelles ministérielles ne devraient pas être invoqués pour justifier des transmissions tardives.

Dans les faits, les délais de transmission ont été supérieurs aux attentes de la Cour en raison des difficultés pratiques rencontrées dans la première mise en œuvre de cette disposition. À la date du 1er septembre 2013, 488 rapports avaient été transmis, soit 61 % des rapports attendus, représentant 67 %[34] des charges brutes des administrations publiques ayant l'obligation de faire certifier leurs comptes.

Le décret n° 2012-1247 sur la gestion budgétaire et comptable publique a introduit l'obligation pour les établissements publics de soumettre, à compter de l'exercice 2015, leurs comptes financiers à l'organe délibérant avant l'expiration du deuxième mois suivant la clôture de l'exercice. Cette disposition, qui devrait permettre d'obtenir plus tôt les rapports de certification pour les besoins de l'article L. 132-6, gagnerait à être mise en œuvre largement sans attendre qu'elle ne devienne obligatoire.

[34] 183,30 Md€ sur 272,32 Md€ qui correspondent aux dépenses brutes du L. 132-6.

B - Une synthèse rendue possible par l'existence de normes professionnelles

La normalisation des contrôles et des rapports

La certification est encadrée par des normes d'exercice professionnel (NEP) relatives tant au contexte de la mission qu'aux contrôles à effectuer et à l'expression de leurs résultats.

Font ainsi l'objet d'une NEP les aspects généraux de l'audit des comptes (participation de plusieurs commissaires aux comptes, principes applicables, lettre de mission), le contrôle de la qualité de l'audit (documentation des travaux, prise en considération du risque de fraudes ou d'anomalies résultant du non-respect de textes légaux, communication des faiblesses du contrôle interne), les procédures à mettre en œuvre en lien avec l'évaluation du risque (planification, évaluation du risque d'anomalies significatives), le caractère probant des éléments collectés et le contenu des rapports[35].

Le commissaire aux comptes relate l'accomplissement de sa mission dans un rapport général strictement défini, présenté, dans le cas des entreprises commerciales, à l'assemblée générale des actionnaires, et dans les autres cas, aux organes collégiaux de gouvernance. Dans la première partie de ce rapport, il exprime son opinion sur les comptes annuels. S'il certifie ces derniers avec réserves ou s'il refuse de les certifier, il motive sa position et, lorsqu'il est en mesure de le faire, en chiffre l'incidence. Dans la seconde partie, il présente les observations qu'appellent les vérifications spécifiques qu'il est tenu d'effectuer.

La structure des rapports sur les comptes annuels et les comptes consolidés est encadrée par la NEP 700[36], ce qui rend possible la réalisation d'une synthèse portant sur plusieurs centaines de rapports.

Les éléments normés qui peuvent faire l'objet d'une telle synthèse sont en premier lieu la nature de l'opinion (certification sans réserve, certification avec réserves ou bien refus de certification) et en second lieu, la motivation des réserves éventuelles ou du refus de certification.

---

[35] Compagnie nationale des commissaires aux comptes : *Table synthétique des normes*. https://www.cncc.fr

[36] Arrêté du 18 juillet 2007 portant homologation de la norme d'exercice professionnel relative au rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés, Journal officiel n° 174 du 29 juillet 2007.

La normalisation de l'opinion

L'obligation faite à tout commissaire aux comptes de retenir l'une des trois opinions normées facilite l'exploitation statistique des rapports, ce qui permet de dresser une première synthèse quantitative.

Le refus de certification intervient en cas de désaccord ou de limitation dans la mise en œuvre des diligences du commissaire aux comptes. Il doit être justifié par l'intensité ou par la répétition des anomalies ou des limitations. Il peut être fondé sur l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Les travaux de la Cour confirment que le refus de certification est très rare et que le simple pourcentage de comptes certifiés ne suffit pas à caractériser la qualité comptable des administrations publiques.

En revanche, le pourcentage de rapports de certification sans réserve fournit un indicateur de qualité comptable exploitable qui peut s'appliquer à un groupe ou à un sous-groupe d'administrations publiques.

Ce premier indicateur donne une information utile mais encore fruste de la qualité comptable entendue comme le respect de l'ensemble des principes comptables. La Cour a souhaité en complément identifier les points de faiblesse les plus fréquents relevés dans les réserves exprimées par les commissaires aux comptes.

La motivation des réserves

La NEP 700 prévoit que le commissaire aux comptes puisse assortir son opinion de certification de deux types de réserves : pour désaccord ou pour limitation.

Il formule une réserve pour désaccord lorsqu'il a identifié des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées, que leur incidence comptable est clairement circonscrite et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement. La motivation de la réserve doit quantifier au mieux l'incidence comptable des anomalies identifiées et non corrigées ou bien indiquer les raisons d'une absence de quantification.

Il formule une réserve pour limitation lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures nécessaires pour fonder son opinion, que l'incidence comptable des limitations est clairement circonscrite et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement.

L'exploitation des rapports transmis à la Cour a révélé que le pourcentage des désaccords ou des limitations dans le total des réserves ne constituait pas un indicateur suffisamment fiable en pratique, notamment parce dans un nombre significatif de rapports, en particulier ceux qui comportaient plusieurs réserves, le rattachement de chaque réserve à la catégorie du désaccord ou à celle de la limitation n'était pas explicite ni aisé à identifier. En plus, la coexistence d'éléments de limitation et de désaccord rend souvent difficile la quantification de l'incidence des réserves.

Il conviendrait, afin de permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause, d'affirmer de façon plus explicite et systématique la distinction entre la part des limitations, liées à l'impossibilité technique de conclure, et celle des désaccords, qui reflètent une déficience manifeste de la qualité comptable. Il n'en subsiste pas moins que l'impossibilité matérielle pour le commissaire aux comptes de se prononcer crée une présomption défavorable à l'égard de la qualité des comptes.

Au-delà de la distinction des limitations et des désaccords, la motivation de chaque réserve pourrait préciser quels sont les critères de qualité comptable qui n'ont pas été satisfaits.

Dans la pratique professionnelle des commissaires aux comptes, ces critères sont explicités sous la forme d'assertions d'audit.

Les assertions d'audit

Certaines assertions concernent les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période: 1) réalité : les opérations et les événements qui ont été enregistrés se sont produits et se rapportent à l'entité ; 2) exhaustivité : toutes les opérations et tous les événements qui auraient dû être enregistrés sont enregistrés ; 3) mesure : les montants et autres données relatives aux opérations et événements ont été correctement enregistrés ; 4) indépendance des exercices : les opérations et les événements ont été enregistrés dans la bonne période ; 5) classification : les opérations et les événements ont été enregistrés dans les comptes adéquats.

D'autres concernent les soldes des comptes en fin de période : 1) existence : les actifs et les passifs existent ; 2) droits et obligations : l'entité détient et contrôle les droits sur les actifs, et les dettes correspondent aux obligations de l'entité ; 3) exhaustivité : tous les actifs et les passifs qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été ; 4) évaluation et imputation : les actifs et les passifs sont inscrits dans les comptes pour des montants appropriés et tous les ajustements résultant de leur évaluation ou imputation sont correctement enregistrés.

D'autres, enfin, concernent la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe : 1) réalité et droits et obligations : les événements, les transactions et les autres éléments fournis se sont produits et se rapportent à l'entité; 2) exhaustivité : toutes les informations relatives à l'annexe des comptes requises par le référentiel comptable ont été fournies; 3) présentation et intelligibilité : l'information financière est présentée et décrite de manière appropriée, et les informations données dans l'annexe des comptes sont clairement présentées; 4) mesure et évaluation : les informations financières et les autres informations sont données fidèlement et pour les bons montants.

Source : Compagnie nationale des commissaires aux comptes, NEP 700.

Dans les faits, l'expression de la motivation des réserves revêt des formes variables, ce qui s'explique notamment par les pratiques propres à chaque signataire de rapport d'opinion et par les spécificités des entités examinées, notamment leur activité principale.

En effet, il est souvent difficile d'expliciter et de distinguer de manière uniforme les assertions d'audit qui fondent les réserves. Néanmoins, les comptes ou les opérations pour lesquels des assertions n'ont pas été satisfaites sont généralement identifiés, ce qui permet de mettre en œuvre une analyse quantitative des principaux motifs ou plus exactement des principaux sujets de réserve.

Enfin, comme indiqué ci-avant, l'étendue des diligences du commissaire aux comptes dépend de la confiance que celui-ci accorde, à la suite de ses travaux, au dispositif de contrôle interne mis en place dans l'entité auditée en vue de maîtriser les risques d'erreur dans les comptes. L'insuffisance caractérisée de ce dispositif peut conduire à la formulation de réserves, voire à un refus de certification.

Indépendamment de la distinction entre limitations et désaccords, la proportion des comptes certifiés sans réserve constitue, dans une première analyse, un indicateur pertinent de qualité comptable.

Dans un deuxième temps, la part dans le total des réserves de celles qui concernent certains comptes ou certaines opérations, à titre d'exemple, les immobilisations ou bien les dépenses de personnel, constitue un deuxième indicateur permettant d'identifier des faiblesses et des progrès possibles.

Pour finir, une analyse plus fine des motivations est possible dans certains cas où les sujets de réserve, dès lors qu'ils sont suffisamment fréquents, peuvent être subdivisés. Ainsi, à titre d'exemple, parmi les réserves relatives aux immobilisations peut-on distinguer celles qui

portent soit sur le parc immobilier, soit sur d'autres immobilisations corporelles, voire incorporelles.

C - Une synthèse qui tient compte des particularités et des enjeux financiers

La disparité des administrations publiques entrant dans le champ d'application de l'article L. 132-6 a été déjà soulignée. Dans ces conditions, une synthèse qui se limiterait à une synthèse globale manquerait de pertinence et d'intérêt.

C'est pourquoi la Cour tient compte des particularités des administrations publiques et fait porter ses appréciations non seulement sur l'ensemble indifférencié des administrations publiques entrant dans le champ de l'article L. 132-6 mais aussi sur des ensembles plus homogènes.

Les catégories qui justifient d'un examen particulier sont en premier lieu les sous-secteurs des administrations publiques que sont les ODAC, les ODAL et les régimes ou caisses d'assurance et ODASS. À l'intérieur de chacun de ces blocs, des ensembles peuvent être identifiés en fonction d'activités ou de statuts juridiques comparables.

La synthèse tient compte également des enjeux financiers car des catégories peu nombreuses mais représentant des enjeux financiers élevés peuvent justifier une attention particulière. Aussi, les indicateurs de qualité comptable décrits ci-dessus (pourcentage des rapports sans réserve, part d'un objet de réserve dans le total) ont été complétés, lorsque c'était possible, par le pourcentage des masses financières certifiées sans réserve, sous l'angle du total du bilan et du total des charges.

Outre une synthèse générale et des synthèses portant sur les trois sous-secteurs d'administrations publiques, la Cour présente une analyse plus approfondie portant sur les universités et autres établissements d'enseignement supérieur et de recherche (EPSCP) soumis au régime des responsabilités et compétences élargies.

II - Synthèse générale

A - L'échantillon examiné

La synthèse générale présentée ci-après porte sur 488 rapports dont 18 sur des comptes consolidés, transmis par 478 entités parmi lesquelles 9 ont transmis les comptes sociaux et les comptes consolidés[37].

Tableau n° 2 : champ de la synthèse

	Nb des rapports attendus	Nb des rapports transmis	Taux de transmission	Masses financières correspondant aux rapports attendus (Md€)	Masses financières correspondant aux rapports reçus (Md€)	Poids de l'échantillon
légende	*A*	*B*	*C=B/A*	*D*	*E*	*F=E/D*
ODAC	172	129	75%	23,9	16,38	69%
dont EPSCP	99	89	90%	NC	10,54	
Caisses et régimes de SS	30	24	80%	243,12	159,55	66%
ODASS	165	47	28%	NC	2,12	
ODAL	428	288	67%	5,3	5,25	99%
dont SAFER	27	20	74%	NC	0,259	
dont CCI	166	139	84%	NC	4,1	
dont CMA CFA	235	129	55%	NC	0,863	
Total	795	488	61%	272,32	183,3	67%

Source : Cour des comptes.

Les rapports examinés représentent, de par leur nombre et leur poids financier, un échantillon globalement représentatif qui autorise, en dépit de l'absence d'exhaustivité, des remarques à portée générale.

À l'intérieur de chacune des catégories susmentionnées, de très fortes disparités de taille existent. Ainsi les dépenses brutes vont-elles de 0,43 M€ (Fonds de garantie des assurances obligatoires de dommage) à plus de 5 278 M€ (Fonds stratégique d'investissement) dans la catégorie des ODAC, de 0,39 M€ (CFA du Livradois-Forez) à 445 M€ (CCI de la Haute-Marne) dans celle des ODAL. Le tableau qui suit illustre la disparité des tailles financières des entités dont les rapports ont été

[37] Les rapports sur les comptes sociaux des entités ayant transmis également les rapports sur les comptes consolidés ont été neutralisés dans les calculs relatifs aux différents agrégats afin d'éviter un double comptage pour une même entité.

examinés en indiquant quels ont été dans chaque catégorie le plus faible et le plus important volume financier relevé pour deux grandeurs significatives, le total des charges et le total du bilan.

Tableau n° 3 : illustration de la disparité de taille des entités examinées

Catégorie	Nb de rapports exploités	Total Bilan (en millions €)		Total Charges (en millions €)	
		Montant le plus faible	Montant le plus élevé	Montant le plus faible	Montant le plus élevé
ODAC	**129**	**0,3**	**18 830**	**0,4**	**5 278**
EPSCP	89	1,5	1 076	0,6	513
autre ODAC	40	0,3	18 830	0,4	5 278
ODAL	**288**	**0,1**	**738**	**0,4**	**445**
CCI	139	2	738	1	445
SAFER	20	1	61	1	30
CMA	74	1	71	1	41
CFA	55	0,1	23	0,4	42

Source : Cour des comptes.

B - Résultats de la synthèse

Sur les 488 rapports, quatre seulement expriment un refus de certification, ce qui représente un pourcentage infime (0,8 %).

Il serait néanmoins erroné d'inférer de ce seul pourcentage un jugement positif sur la qualité 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.

La Cour a relevé que 394 rapports (soit 81 %) délivrent une certification sans réserve et que 90 (soit 18 %) comportent au moins une réserve.

Les 255 réserves sont réparties dans 90 rapports comme indiqué ci-dessous. Il est à noter que l'expression de réserves par les commissaires aux comptes est variable, dans la mesure où certains regroupent plusieurs assertions d'audit sous un même thème, tandis que d'autres les individualisent ; cela nuit à leur décompte et limite de fait les comparaisons entre les entités.

Tableau n° 4 : distribution des réserves

Nb de réserves	Nombre de rapports concernés				
	Total	ODAC	ODAL	ASSO	ODASS
1	**37**	20	13	3	1
2	**20**	19	1	//	//
3	**16**	16	//	//	//
4	**8**	8	//	//	//
5	**4**	4	//	//	//
6	**3**	3	//	//	//
7	**1**	1	//	//	//
9	**1**	1	//	//	//

Source : Cour des comptes.

Neuf rapports comportent cinq réserves et plus, soit 10 % des rapports avec réserves. Tous concernent des ODAC, soit sept universités ainsi que l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM) et l'Institut national de recherches en informatique et en automatique (INRIA). Ces rapports comprennent entre une et quatre réserves sur les immobilisations, motivées le plus souvent par une absence d'inventaire empêchant la valorisation comptable des biens ou par une absence d'amortissement par composants. Dans sept cas, les réserves sur les immobilisations s'accompagnement d'une réserve sur les subventions d'investissement. Le troisième motif récurrent de réserve est l'insuffisance du contrôle interne qui compromet le rattachement des charges et des produits à l'exercice.

Parmi les 255 réserves, 197, soit 77 %, portaient sur le bilan – tout en ayant dans certains cas une incidence sur le compte de résultat - dont 134, soit 53 %, portaient plus précisément sur la comptabilisation des immobilisations.

Tableau n° 5 : motivation des réserves

Nb de réserves	%	Problématique
134	53%	Immobilisations
26	10%	Dettes sociales, fiscales, fournisseurs
26	10%	Contrôle interne
20	8%	Produits
15	6%	Capitaux propres (subventions d'investissement)
11	4%	Autres actifs
11	4%	Provisions pour risques et charges
6	2%	Charges
6	2%	Autres
255		*Total*

Source : Cour des comptes.

Les rapports délivrant une certification sans réserve représentent un poids financier qui peut être estimé comme indiqué au tableau ci-après, fondé sur les données des comptes annexés aux rapports transmis.

Tableau n° 6 : enjeux financiers des rapports sans réserve

en Md €	Nb des rapports attendus	Nb des rapports transmis	Taux de transmission	Nb de rapports sans réserve (SR)	Part rapports sans réserve (SR)	Montant cumulé des charges de l'échantillon	Montant cumulé des charges pour SR	Part SR dans le montant total des charges	Montant cumulé du total de bilan de l'échantillon	Montant cumulé du total de bilan pour SR	Part SR dans le montant total de bilan
légende	*A*	*B*	*C=B/A*	*D*	*E=D/B*	*F*	*G*	*H=G/F*	*I*	*J*	*K=J/I*
ODAC	**172**	**129**	**75%**	**57**	**44%**	**16,38**	**3,06**	**19%**	**47,62**	**24,26**	**51%**
dont EPSCP	99	89	90%	24	27%	10,54	1,97	19%	18,21	3,66	**20%**
ASSO	**30**	**24**	**80%**	**19**	**79%**	**159,55**	**125,21**	**78%**	**109,32**	**102,86**	**94%**
ODASS	**165**	**47**	**28%**	**44**	**94%**	**2,12**	**2,08**	**98%**	**2,2**	**2,15**	**98%**
ODAL	**428**	**288**	**67%**	**274**	**95%**	**5,25**	**5,1**	**97%**	**8,48**	**8,17**	**96%**
dont SAFER	27	20	74%	20	100%	0,259	0,259	100%	0,369	0,369	100%
dont CCI	166	139	84%	134	96%	4,1	3,99	97%	7,03	6,79	97%
dont CMA CFA	235	129	55%	120	93%	0,863	0,826	96%	1,06	0,99	93%
Total	**795**	**488**	**61%**	**394**	**81%**	**183,30**	**135,45**	**74%**	**167,62**	**137,44**	**82%**

Source : Cour des comptes.

Les rapports sans réserve, soit 81 % des rapports transmis, représentent 74 % du montant cumulé des charges et 82 % du montant cumulé des bilans.

C - Les comptes consolidés, combinés ou agrégés

Aux termes du code de commerce, les sociétés commerciales publient des comptes consolidés dès lors qu'elles contrôlent, de manière exclusive ou conjointe, une ou plusieurs autres entreprises ou qu'elles exercent une influence notable sur celles-ci. La loi de sécurité financière a étendu cette obligation aux établissements publics de l'État qui contrôlent au moins une personne morale ou exercent sur celle-ci une influence notable dans les conditions prévues au code de commerce[38].

Les sociétés sont cependant dispensées d'établir des comptes consolidés lorsqu'elles sont elles-mêmes sous le contrôle d'une entreprise qui les inclut dans ses comptes consolidés, lorsque l'ensemble constitué par une société et les entreprises qu'elle contrôle ne dépasse pas deux années de suite une certaine taille ou lorsque l'ensemble consolidable est d'importance négligeable. Ces exceptions s'appliquent aux établissements publics.

Les sociétés cotées sont tenues d'établir leurs comptes consolidés selon les normes IFRS, alors que les autres sociétés peuvent se référer soit à ces normes, soit aux normes nationales fondées sur le règlement CRC n° 99-02.

Les associations et les fondations ne sont pas tenues d'établir des comptes consolidés. Toutefois, si, en raison de relations proches ou d'accords, elles disposent soit d'une direction commune, soit de services communs qui créent un comportement social, commercial, technique ou financier constituant un « lien de combinaison », indépendant de tout lien en capital[39], elles ont la faculté de tenir des « comptes combinés ».

Sur les 18 rapports portant sur les comptes consolidés transmis à la Cour, cinq[40] avaient fait l'objet de réserves (9 au total) dont aucune ne visait la technique ou les règles de la consolidation.

---

[38] Article L. 233-16 modifié par la loi de sécurité financière (article 133).
[39] Règlement CRC 99-02 § 61.
[40] Caisse centrale de la mutualité sociale agricole, Voies navigables de France, Université d'Aix-Marseille, Université de Nantes, Institut supérieur de l'aéronautique et de l'espace.

Tableau n° 7 : rapports sur des comptes consolidés et combinés

Nature de l'opinion	Nombre de rapports	Montant cumulé des charges (Md€)	Montant cumulé des bilans (Md€)
Sans réserves	13	69,43	113,09
Avec réserves	5	33,41	12,29
Total	18	102,84	125,37

Source : Cour des comptes.

Ces réserves 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 des subventions d'exploitation.

Le seul rapport relatif à des comptes combinés transmis à la Cour, concernant la Caisse centrale de la mutualité sociale agricole (CCMSA), formule une réserve portant sur la comptabilisation de flux financiers notifiés par des organismes extérieurs ou par l'État. Cette réserve est motivée par le constat que les comptes de certains de ces organismes extérieurs (État, régime général et autres régimes de sécurité sociale) ont été certifiés avec des réserves en raison des insuffisances de leur contrôle interne et que la CCMSA elle-même n'est pas en mesure de mettre en place de contrôles compensatoires portant sur l'enregistrement des flux en cause.

D - Les refus de certification

Les quatre refus de certification portent sur des organismes de sécurité sociale (régimes et caisses d'assurance et ODASS) et sont motivés dans deux cas, par une mise en cause du principe de continuité d'exploitation et, dans les deux autres cas, par des défaillances du contrôle interne.

Aux termes de la norme d'exercice professionnel -NEP 570-, lorsque le commissaire aux comptes estime que la continuité d'exploitation est définitivement compromise, il refuse de certifier les comptes si ceux-ci ne sont pas établis en valeur liquidative. C'est pour ce motif que les commissaires aux comptes ont refusé de certifier les états financiers de deux associations gérant de petites cliniques.

Dans les cas de la Caisse autonome nationale de sécurité sociale des mines et du Régime social des indépendants, le refus de certifier est motivé, au premier chef, par les insuffisances des dispositifs de contrôle interne applicables à leurs activités, qui ne permettent pas de prévenir avec une efficacité suffisante le risque d'anomalies de portée particulièrement significative dans leurs états financiers (cf. *infra* synthèse relative aux ASSO).

Les résultats de la synthèse globale sont à interpréter avec prudence, d'une part parce qu'ils s'appliquent à un ensemble disparate, d'autre part parce leur signification en termes de qualité comptable est difficile à apprécier en raison de l'absence de points de comparaison soit dans le temps soit avec d'autres domaines que celui des administrations publiques.

Il est néanmoins possible de souligner que la grande majorité des comptes d'administrations publiques faisant l'objet d'une certification en vertu de la loi ont été certifiés sans réserve au titre de 2012 (81 %). Ces comptes représentent un poids financier légèrement inférieur par référence au total des charges (74 %) mais une proportion comparable en pourcentage du total de bilan, soit 82 %. La Cour suivra avec attention l'évolution dans le temps de ces données.

III - Synthèse relative aux ODAC

A - Vue d'ensemble

La majorité des rapports de certification des comptes d'ODAC examinés comportent des réserves. Les organismes certifiés sans réserve représentent ainsi 44 % des opinions et 51 % du total des bilans mais seulement 19 % du total des charges de la catégorie.

Même en l'absence de références statistiques disponibles sur la qualité comptable des ODAC, il est possible de constater que la qualité des comptes de 2012 de ces organismes est inférieure à la qualité moyenne des comptes des administrations publiques entrant dans le champ d'application de l'article L. 132-6.

La plupart des réserves formulées sur les comptes des ODAC concernent les immobilisations (55 % des réserves relatives aux ODAC), essentiellement les immobilisations corporelles et incorporelles. Les autres réserves portent principalement sur le contrôle interne (23, soit 10 % du total des réserves sur les ODAC), sur les dettes non financières

(sociales, fiscales, en particulier) (23, soit 10 % du total) et sur les subventions d'investissements (14, soit 6 % du total).

Les réserves relatives aux immobilisations portent principalement sur la valeur comptable des biens inscrits à l'actif, jugée soit impossible à établir faute d'inventaire (49 cas, soit 40 % du total des réserves sur les immobilisations des ODAC), soit contestable dans son calcul. Elles sont motivées par le constat d'une non-application de la réglementation, notamment l'approche par composants[41] (20 cas, soit 16 % du total des réserves sur les immobilisations des ODAC).

Elles ont souvent pour corollaire une réserve sur l'amortissement et sur la reprise des subventions d'investissement, bien que les réserves sur ces points puissent exister indépendamment.

Tableau n° 8 : réserves sur les comptes des ODAC

Distribution des réserves	Nombre de réserves	Part dans le total des réserves sur les ODAC
Immobilisations	**123**	**55%**
dont immobilisations corporelles et incorporelles	*106*	*86%*
Contrôle interne	**23**	**10%**
Dettes (sociales, fiscales, d'exploitation)	**23**	**10%**
Subventions d'investissement	**14**	**6%**
Autres	**40**	**18%**
Total réserves ODAC L. 132-6	**223**	**100%**
Total réserves APU L.132-6	255	

Source : Cour des comptes.

Les rapports relatifs aux établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP), dont les universités, font l'objet d'une synthèse particulière présentée infra.

Les réserves formulées sur les états financiers des 39 ODAC hors EPSCP résultent principalement, soit d'insuffisances du contrôle interne qui ne permettent pas de garantir le respect du principe de rattachement à

[41] Un composant est un élément d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. Il doit donc être identifié et comptabilisé de manière séparée dès sa comptabilisation au bilan. À titre d'exemple, un bâtiment peut se décomposer en structure, menuiseries extérieures, embellissements, toitures.

l'exercice des charges et des produits, soit d'anomalies de valorisation et d'exhaustivité des immobilisations corporelles (absence d'inventaire physique, défaut de mise en œuvre de l'approche par composants, documentation insuffisante des hypothèses et des méthodes de valorisation retenues).

B - Remarques particulières

Les comptes annuels du Centre national de la recherche scientifique (total du bilan : 2,9 Md€, total des charges : 3,3 Md€) font l'objet d'une réserve récurrente depuis 2008 au motif que la destruction antérieure de pièces comptables empêche le commissaire aux comptes de se prononcer sur l'existence et la valorisation des immobilisations.

Les comptes annuels de Voies navigables de France (total du bilan : 5,2 Md€, total des charges : 337 M€) ont été certifiés avec deux réserves, l'une sur les provisions pour risques et charges, qui n'ont pu être auditées du fait de la nomination tardive des commissaires aux comptes, l'autre sur les amortissements et les reprises de subventions d'investissement, qui n'ont été ni évalués ni comptabilisés[42].

Les comptes annuels de l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (total du bilan : 493 M€, total des charges : 837 M€) ont été certifiés avec 9 réserves déjà formulées au titre de 2011. Elles concernent principalement l'évaluation des immobilisations et des dettes fournisseurs, la comptabilisation des contrats pluriannuels (qui ne tient pas compte de l'avancement des projets) et l'absence de provisions au titre des jours acquis par les agents sur leur compte épargne temps.

[42] Les réserves fondées sur des limitations subies par le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission créent une présomption d'insuffisance de la qualité comptable suffisamment forte pour être examinées au même titre que les réserves fondées sur des désaccords. La portée juridique des réserves pour limitation n'est pas inférieure à celle des réserves pour désaccord car les unes et les autres sont susceptibles de fonder un refus de certifier.

IV - Synthèse relative à la certification des comptes des établissements d'enseignement supérieur et de recherche[43] de 2009 à 2012

A - Présentation

La loi relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU[44]) prévoit que les universités qui accèdent au régime des responsabilités et compétences élargies (RCE) font certifier leurs comptes annuels par un commissaire aux comptes. Cette disposition est précédée de la précision suivante : « l'établissement (…) se dote d'instruments d'audit interne et de pilotage financier et patrimonial selon des modalités précisées par décret ».

Aux termes du décret du 27 juin 2008[45], l'établissement accédant au régime des RCE doit se doter d'instruments d'analyse et d'outils de restitution et de valorisation de l'information financière destinés au pilotage de la masse salariale et des emplois, de l'exécution et de la performance budgétaire, de l'équilibre financier et de la gestion patrimoniale.

Le compte financier approuvé par le conseil d'administration est communiqué sans délai au recteur d'académie, ou, pour les établissements qui lui sont directement rattachés, au ministre chargé de l'enseignement supérieur.

Depuis 2013, l'ensemble des universités françaises relèvent du régime des RCE, à l'exception de celles des Antilles-Guyane, de la Polynésie française et de La Réunion. Certains établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP) n'ayant pas le titre d'université sont également soumis à ce régime.

L'entrée dans le régime des RCE a été progressive ; elle a concerné 18 établissements en 2009, 38 en 2010, 30 en 2011, 14 en 2012 et 8 en 2013.

---

[43] Établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPSCP)
[44] Loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités (article L. 712-9 du code de l'éducation).
[45] Décret n° 2008-618 du 27 juin 2008 relatif au budget et au régime financier des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel bénéficiant du régime des responsabilités et compétences élargies.

La Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) a communiqué en 2013 à la Cour des comptes une synthèse remise au ministre de l'enseignement supérieur sur les résultats de la certification des comptes des universités par des commissaires aux comptes de 2009 à 2011. La Cour a utilisé ce document pour situer ses constats relatifs à l'exercice 2012 dans une perspective d'évolution de la qualité comptable[46].

Les données factuelles relatives aux exercices 2009 et 2011 qui sont utilisées ci-après, chiffres ou motifs de réserves, sont celles qui ont été relevées par la CNCC. Les commentaires et analyses, quelle que soit l'année considérée, sont de la seule responsabilité de la Cour. Il est également précisé que les commentaires qui suivent ne portent pas sur la mise en œuvre de la loi LRU par les universités mais sur les seuls éléments de qualité comptable mis en évidence par les rapports des commissaires aux comptes.

B - Vue d'ensemble

Sur les 89 rapports de certification de comptes des EPSCP au titre de 2012 qui ont été transmis à la Cour, 24 expriment une certification sans réserve, soit 27 %, 65 comportent au moins une réserve[47], soit 73 %, et aucun ne formule de refus de certification. Trois de ces rapports concernent des comptes consolidés (universités de Nantes et d'Aix-Marseille et école centrale de Paris). Le poids financier de ces 89 rapports représente 18,21 Md€ de total de bilan (soit 38 % du total du bilan des ODAC) et 10,54 Md€ de charges (soit 64 % des charges des ODAC).

Le tableau qui suit suggère une légère amélioration de la qualité comptable entre 2009 et 2012.

[46] Cette utilisation des travaux de la CNCC s'inscrit dans une coopération institutionnelle matérialisée par la lettre conjointe que le Premier président et le président de la CNCC ont adressé le 19 avril 2012 à l'ensemble des commissaires aux comptes pour les informer de la mise en œuvre de la procédure prévue à l'article L. 132-6.

[47] Les 65 rapports totalisent 173 réserves.

Tableau n° 9 : qualité comptable et passage au régime des responsabilités et compétences élargies

	2009	2010	2011	2012
Nombre cumulé d'établissements au régime RCE	18	56	86	89*
Sans réserves	0	5	8	24
Avec réserves	18	51	78	65
% AR	100%	91%	91%	73%

Source : CNCC pour les données 2009 à 2011, Cour des comptes pour les données 2012.
** Au titre de 2012, seuls 89 rapports transmis sur 100 ont pu être exploités.*

La Cour a cherché à identifier la part des réserves dues aux nouveaux accédants au régime des RCE, étant entendu qu'une première certification est susceptible de donner lieu à davantage de réserves et qu'il est légitime d'attendre une amélioration de la qualité comptable avec le temps en raison de la dynamique vertueuse enclenchée par la certification.

Pour rechercher un lien entre l'ancienneté dans la certification et la qualité comptable, appréciée au vu du nombre de réserves, la Cour a examiné sur plusieurs exercices chaque groupe successif d'établissements ayant accédé au régime des RCE.

Parmi les 89 rapports examinés, 14 concernent des entités qui ont accédé au régime des RCE en 2009 et appartiennent à la première vague de 18 universités qui a connu quatre campagnes de certification. A la lecture du tableau n°10, on peut constater que le nombre de rapports avec réserves diminue : on passe de 18 à 11 (ou 15, si on suppose que les 4 rapports non transmis dans les délais, comportent tous au moins une réserve). Cette diminution peut paraître faible après quatre campagnes de certification, elle traduit néanmoins l'importance et la complexité des problématiques comptables des EPSCP ainsi que le caractère progressif de l'amélioration. Par ailleurs, pour confirmer la dynamique d'amélioration de la qualité comptable, il conviendrait de suivre le nombre de réserves. Faute de données disponibles antérieures à 2012, on peut seulement constater que les 11 rapports avec réserves en 2012 en totalisent 30, soit, en moyenne, près de 3 réserves par entité.

Au vu de ces constats, il existe donc bien un lien, qui gagnerait à être confirmé à l'avenir, entre l'ancienneté de la certification et la qualité des comptes.

Tableau n° 10 : ventilation par année de passage au régime des RCE et suivi dans le temps

	2009	2010	2011	2012 (rapports transmis)	2012 (rapports attendus)
Entités ayant adopté le régime RCE en 2009	**18**	**18**	**18**	**14**	**18**
Nombre de rapports Avec réserves	18	17	15	11	
% AR	100%	94%	83%	79%	
Entités ayant adopté le régime RCE en 2010		**38**	**38**	**30**	**38**
Nombre de rapports Avec réserves		34	34	23	
% AR		89%	89%	77%	
Entités ayant adopté le régime RCE en 2011			**30**	**29**	**30**
Nombre de rapports Avec réserves			28	18	
% AR			93%	62%	
Entités ayant adopté le régime RCE en 2012				**14**	**14**
Nombre de rapports Avec réserves				11	
% AR				79%	
Total entités en RCE par année	18	56	86	87	100

Source : CNCC pour les données 2009 à 2011, Cour des comptes pour les données 2012.

L'examen plus détaillé du contenu des réserves permet de relever des insuffisances comptables dans trois domaines principaux qui sont le patrimoine immobilier, les passifs sociaux et les contrats de recherche avec l'État.

Tableau n° 11 : distribution des réserves des EPSCP

Pourcentage de réserves portant sur	2009	2010	2011	2012
les immobilisations	42 %	47 %	53 %	53 %
les passifs sociaux	19 %	20 %	18 %	6 %
les contrats de recherche avec l'État	7 %	5 %	3 %	4 %

Source : CNCC pour les données 2009 à 2011, Cour des comptes pour les données 2012.Part calculée dans le total des réserves, toutes catégories confondues.

C - Les immobilisations

La majeure partie des réserves des EPSCP portent sur les immobilisations, soit 92 des 173 réserves en 2012 (53 %). Près d'un quart de ces réserves (24 %) porte sur le patrimoine immobiliser.

Le principal motif de réserve demeure l'imprécision, voire l'absence, des hypothèses et des méthodes d'évaluation du patrimoine immobilier mis à la disposition des établissements (17 % du total des réserves). Les commissaires aux comptes ont en particulier relevé dans de nombreux cas (21 en 2012) que les documents fournis par France Domaine ne leur permettaient pas d'apprécier la justesse des valeurs retenues et des amortissements comptabilisés en regard. Dans un cas, l'absence de comptabilisation des bâtiments, à l'origine de la réserve, provient d'un désaccord exprimé par l'établissement lui-même sur la valeur établie par France Domaine (75 M€).

Un autre motif de réserve a trait à l'avancement insuffisant de la fiabilisation comptable du patrimoine immobilier, chantier prioritaire pour les établissements accédant au régime des RCE. Lorsque ce chantier n'est pas mené à son terme, les régularisations comptables nécessaires ne sont pas effectuées, ce qui a motivé dix-sept réserves en 2012.

D'autres réserves portent sur l'amortissement du patrimoine immobilier selon la méthode des composants[48], qui n'est pas mise en œuvre, l'est partiellement ou n'est pas correctement documentée. Ce sujet motive huit réserves (4 %) en 2012 mais sa part diminue (9 % en 2011).

[48] Introduite par l'instruction comptable n° 06-007-M9 du 23 janvier 2006. Voir aussi la note de bas de page n° 41.

Le transfert du patrimoine immobilier repose sur le régime de la mise à disposition et sur un régime nouveau, celui de la dévolution, en pleine propriété, proposé à partir de 2011 aux universités, qui ont toute latitude pour y adhérer (au total, sept[49] d'entre elles ont opté pour ce régime). L'une des trois universités pilotes de la dévolution du patrimoine (Poitiers) a vu ses comptes certifiés avec une réserve portant précisément sur la fiabilité de l'inventaire immobilier.

[49] En 2011, Clermont 1, Toulouse 1 et Poitiers ; en 2012, Paris 2, Marne-la-Vallée et Cergy-Pontoise.

Tableau n° 12 : motifs de réserves sur les immobilisations

Pourcentage de réserves	2009	2010	2011	2012
Parc immobilier mis à disposition	**23 %**	**31 %**	**31 %**	**24 %**
absence de comptabilisation en l'absence de rapport de France domaine	10 %	3 %	2 %	6 %
comptabilisation contestée en l'absence de précisions méthodologiques suffisantes dans le rapport de France domaine	4 %	11 %	11 %	11 %
comptabilisation effectuée sans recours à la méthode de l'immobilisation par composants	4 %	9 %	9 %	4 %
autres motifs	5 %	9 %	9 %	4 %
Autres immobilisations	**15 %**	**13 %**	**20 %**	**26 %**
inventaire physique absent ou non exploité	14 %	11 %	17 %	21 %
autres motifs	2 %	2 %	3 %	5 %
Amortissement des immobilisations	**4 %**	**3 %**	**2 %**	**3 %**
durées d'amortissement non homogènes	1 %	0 %	0 %	1 %
absence de modification des plans d'amortissement en cas de changement des durées d'amortissement des immobilisations anciennes	1 %	0 %	0 %	0 %
amortissement incomplet notamment du fait de mises en service tardives	2 %	3 %	1 %	2 %
autres motifs	0 %	0 %	0 %	0 %

Source : CNCC pour les données 2009 à 2011, Cour des comptes pour les données 2012. Le pourcentage rapporte le nombre de réserves de chaque ligne au nombre total des réserves, toutes catégories confondues.

D - Les passifs sociaux

Ce sujet de réserves qui présentait une certaine stabilité sur la période de 2009 à 2011, diminue en 2012 sous l'effet de la fiabilisation de la provision pour heures supplémentaires et complémentaires. Il représente 10 réserves, soit 6 % des 173 réserves des EPSCP sur les comptes de 2012.

Sont principalement concernées les provisions pour congés payés et les comptes épargne temps (6 % des réserves de 2012).

Tableau n° 13 : motifs de réserves sur les passifs sociaux

	2009	2010	2011	2012
Pourcentage des réserves sur les passifs sociaux	**19 %**	**20 %**	**18 %**	**6 %**
absence ou insuffisance de provisions pour congés payés des personnels de droit privé et contractuels de droit public	9 %	9 %	6 %	5 %
absence ou une insuffisance de provisions pour compte épargne temps	5 %	3 %	2 %	1 %
absence ou insuffisance de provisions pour heures supplémentaires et complémentaires	3 %	7 %	6 %	0 %
autres	3 %	2 %	3 %	1 %

Source : CNCC pour les données 2009 à 2011, Cour des comptes pour les données 2012.

E - Les contrats de recherche avec l'État

La synthèse de la CNCC et les travaux de la Cour ont mis en évidence des problèmes comptables caractéristiques des EPSCP, liés aux contrats pluriannuels de recherche passés avec l'État (7 réserves, soit 4 % des 173 réserves en 2012).

Les contrats de recherche sont une source de financement importante pour les universités et autres EPSCP. Ces dispositifs comportent des clauses complexes qui doivent être correctement reflétées en comptabilité. Une des difficultés les plus couramment relevées concerne la date de comptabilisation des produits liés au contrat, qui ne sont acquis que lorsque les prestations attendues de l'université ont pu être constatées (principe de la rémunération à l'avancement).

Les insuffisances mises en évidence concernent très souvent, d'une part la régularité et l'exhaustivité du rattachement des charges et des

produits à l'exercice comptable concerné et d'autre part l'application correcte de la méthode de comptabilisation des produits à l'avancement.

Tableau n° 14 : motifs de réserves sur les contrats pluriannuels avec l'État

	2009	2010	2011	2012
Pourcentage des réserves sur les contrats de recherche avec l'État	**7 %**	**5 %**	**3 %**	**4 %**
comptabilisation des produits liés au contrat à l'encaissement et non à l'avancement	2 %	3 %	1 %	1 %
comptabilisation non exhaustive des dépenses et recettes afférentes aux contrats	3 %	3 %	1 %	3 %
mauvaise transcription comptable des conventions liant l'université et ses filiales	2 %	1 %	1 %	0 %
autres motifs	1 %	0 %	0 %	0 %

Source : CNCC pour les données 2009 à 2011, Cour des comptes pour les données 2012.

Les insuffisances de qualité comptable relevées nécessitent la mise en place ou le déploiement de dispositifs de contrôle interne adaptés. Cette problématique reste un véritable enjeu de la qualité comptable des EPSCP et plus globalement des administrations publiques, ce dont témoigne la part des réserves relatives au contrôle interne, soit 20 % des rapports comportant au moins une réserve (18 rapports dont 16 concernant les EPSCP) ou 10 % des réserves exprimées.

Les insuffisances relatives au contrôle interne mises en exergue dans le cadre de ce rapport sont relayées par d'autres travaux de la Cour. Ainsi en 2013, dans le cadre des travaux de certification des comptes de l'État, la Cour a évalué le dispositif de contrôle interne de 26 universités. Ses travaux corroborent, en partie, le résultat de l'audit mené par les commissaires aux comptes. Ainsi les entités dont le dispositif de contrôle interne a été jugé insuffisant ou inexistant par la Cour (21) sont également celles qui ont été certifiées par les commissaires aux comptes avec réserves (20), six d'entre elles ont fait l'objet de réserve spécifique sur le dispositif de contrôle interne et son impact sur la qualité des comptes. Les insuffisances de contrôle interne relevées par les commissaires aux comptes ont très souvent mis en évidence des difficultés dans la mise en œuvre du principe de rattachement des charges et des produits à l'exercice.

Le déploiement de dispositifs de contrôle interne effectifs et efficaces doit permettre à terme d'atténuer le nombre des réserves et ainsi d'améliorer la qualité comptable.

Tableau n° 15 : maturité du contrôle interne et réserves

Maturité du contrôle interne	Nombre d'entités	Nombre d'entités avec réserves	Taux d'entités avec réserves	Nombre d'entités avec réserves contrôle interne	Taux d'entités avec réserves contrôle interne
Dispositif satisfaisant	5	3	**60%**	1	**20%**
Dispositif insuffisant	20	19	**95%**	4	**20%**
Absence de dispositif	1	1	**100%**	1	**100%**

Source : Cour des comptes, certification des comptes de l'État, évaluation du dispositif interne des 26 universités.

V - Synthèse relative aux ODAL

A - Vue d'ensemble

Dans la catégorie des organismes divers d'administration locale, parmi les 288 rapports qui ont été transmis à la Cour (84 % des rapports attendus pour les chambres de commerce et d'industrie, 74 % des rapports attendus pour les SAFER et 55 % des rapports attendus pour les chambres des métiers et d'artisanat et leurs centres de formation d'apprentis), 274 délivrent une certification sans réserve, soit un taux de 95 % représentant une proportion quasi-identique des masses financières, soit 97 % du total des charges et 96 % du total des bilans de la catégorie.

Le taux de rapports sans réserve est très élevé tant pour les CCI (96 %) que pour les CMA et CFA (93 %) et les SAFER (100 %). La proportion des masses financières certifiées sans réserve (total du bilan et du total des charges) est quant à elle : pour les CCI de 97 % (bilan et charges), pour les SAFER de 100 % (bilan et charges) et pour les CMA de 93 % (bilan) et de 96 % (charges).

B - Les chambres de commerce et d'industrie

Sur les 166 rapports de certification attendus, 139 ont été transmis à la Cour. Parmi ces rapports, 24 concernent des CCI de région et quatre portent sur les comptes consolidés en application de la loi de sécurité financière.

Les rapports examinés portent sur des comptes d'entités présentant une disparité de taille aussi bien en ce qui concerne le bilan (de 738 M€ à 1,7 Md€) que le compte de résultat (de 445,2 M€ à 2,8 Md€).

Parmi ces rapports, quatre (3 %) ont été établis avec une réserve. Trois réserves portent sur les provisions pour risques et charges, que ces provisions n'aient pas été constituées ou l'aient été de façon non conforme. Dans ce dernier cas, une provision irrégulière a pour effet de minorer le résultat.

Une réserve porte sur les immobilisations et plus spécifiquement sur la dotation aux amortissements de caducité d'une concession aéroportuaire[50], qui doit être amortie au terme de la concession. Substituer à l'amortissement de caducité un amortissement technique a pour conséquence la majoration des capitaux propres de l'entité.

En plus des réserves, les rapports examinés contiennent des observations[51] récurrentes sur l'harmonisation du traitement comptable des engagements envers le personnel (retraite, avantages postérieurs à l'emploi, indemnités de fin de carrière, allocations d'ancienneté) et la constitution de provisions sur ces engagements au passif des CCI de région[52]. D'autres observations récurrentes portent sur la mise en équivalence dans les comptes consolidés des CCI de leurs participations dans les sociétés d'exploitation des aéroports et sur le traitement des ressources fiscales (taxe d'apprentissage et taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises).

---

[50] L'amortissement de caducité (ou de précarité) intervient dans le cas où l'actif doit être remis gratuitement à l'autorité concédante en fin de concession. Lorsque la concession prend fin, l'actif a pour valeur, pour le concessionnaire, la différence entre sa valeur d'acquisition et le total des amortissements industriels annuels, c'est à dire sa valeur comptable nette. C'est cette valeur comptable nette qui se trouve perdue par le concessionnaire du fait de l'abandon gratuit. Il doit amortir cette valeur comptable nette sur la durée totale de la concession. C'est en cela que consiste l'amortissement de caducité. L'actif subira ainsi deux amortissements, l'amortissement industriel suivant la règle normale, plus l'amortissement de précarité. Par la somme de ces deux amortissements, l'actif doit se trouver totalement amorti en fin de concession.

[51] Les normes d'exercice professionnel prévoient que les rapports sur les comptes annuels puissent comporter des observations destinées à attirer l'attention des gestionnaires.

[52] Conséquences de la réforme du réseau consulaire par la loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 et le décret n° 2010-1463 du 1er décembre 2010 prévoyant un transfert des personnels entre les CCI territoriales et les CCI de région.

C - Les SAFER

Sur les 27 rapports de certification attendus pour les sociétés d'aménagement foncier et d'établissement rural, 20 ont été transmis à la Cour, correspondant à des entités dont la taille du bilan va de 1 M€ à 61 M€. Ces rapports délivrent une certification sans réserve et n'appellent pas de commentaire.

D - Les chambres des métiers et de l'artisanat et les centres de formation des apprentis (CMA-CFA)

La certification des comptes des chambres des métiers et de l'artisanat (CMA) a été introduite par la loi du 23 juillet 2010. La plupart des CMA gèrent des centres de formation des apprentis, établissements de formation professionnelle par alternance dont les comptes sont également certifiés par un commissaire aux comptes.

Sur les 235 rapports de CMA et CFA attendus, 129 (55 %) ont été transmis à la Cour.

Parmi ces rapports, 74 concernaient des chambres des métiers et de l'artisanat proprement dites portant sur des entités dont le total du bilan est compris entre 0,8 M€ et 71 M€ et le total des dépenses entre 0,9 M€ et 41 M€. Trois de ces rapports (4 %) comportent des réserves motivées respectivement par la valorisation des immobilisations corporelles en l'absence d'inventaire physique, par des lacunes du contrôle interne conduisant à méconnaître le code des marchés publics et par une incertitude relative à la continuité d'activité en présence de ressources propres permanentes négatives.

Les 55 rapports transmis concernant des centres de formation d'apprentis portaient sur des entités dont la taille du bilan est comprise entre de 0,14 M€ et 23 M€ et le montant des charges entre 0,39 M€ et 42 M€.

Sept de ces rapports (13 %) sont assortis d'une réserve portant dans cinq cas sur l'obligation faite aux CFA, en application du décret n° 2000-470 du 31 mai 2000, 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.

En plus des réserves, les rapports examinés comportent des observations récurrentes relatives à la mise en œuvre du nouveau référentiel comptable du réseau des CMA, dont certaines dispositions bénéficient d'une application différée, et à la non-application de l'amortissement par composants.

VI - Synthèse relative aux entités du sous-secteur ASSO

A - Les régimes et caisses d'assurance sociale

Le rapport de la Cour des comptes sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale publié annuellement comporte des observations sur la qualité comptable des régimes dont les comptes font l'objet d'une procédure de certification par des commissaires aux comptes. Les développements qui suivent reposent sur l'examen des rapports de certification reçus par la Cour dans le cadre de l'article L. 132-6 et sur les analyses mises en œuvre dans le cadre du rapport sur l'application des lois de financement de la sécurité sociale, fondées sur une expérience déjà ancienne de la qualité comptable des régimes concernés.

Sur les 30 rapports d'opinion sur les comptes de régimes d'assurance maladie (caisses, fonds spéciaux, régimes complémentaires de vieillesse) attendus, 24 (79 %) ont été transmis à la Cour.

Trois de ces rapports concernant des entités représentant 34,4 % des charges brutes des régimes de base de sécurité sociale, autres que le régime général, délivrent une certification avec une réserve unique motivée par l'incertitude portant sur la fiabilité des flux financiers reçus.

Les commissaires aux comptes du régime agricole (MSA) ont reconduit une réserve 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 et du refus de certification des commissaires aux comptes du régime social des indépendants.

La réserve sur les comptes de l'Établissement national des invalides de la marine vise à nouveau les prestations en nature 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).

Celle sur 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.

Le rapport sur les comptes annuels de la Caisse autonome nationale de sécurité sociale dans les mines (CANSSM) exprime comme l'année précédente un refus de certifier. Tout en relevant une amélioration du dispositif de contrôle interne et de la qualité des processus comptables, le commissaire aux comptes motive son nouveau refus par la persistance d'insuffisances de ces contrôles et processus et par des anomalies comptables relatives notamment à l'absence de dépréciation de certaines créances.

Le rapport sur les comptes du Régime social des indépendants (RSI), reconduit également un refus de certification en raison du maintien d'incertitudes majeures sur l'exhaustivité et l'exactitude des cotisations sociales et d'un traitement comptable inapproprié de ces dernières au regard du principe d'indépendance des exercices[53], de la permanence des insuffisances du contrôle interne des organismes conventionnés (qui assurent des tâches de gestion pour le compte des caisses du RSI) et des incidences de la réserve exprimée par la Cour sur le contrôle interne des prestations en nature comptabilisées par la branche maladie du régime général.

Parmi les régimes certifiés sans réserve, figurent notamment des régimes gérés par la caisse des dépôts et consignations (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).

---

[53]. Les appréciations des commissaires aux comptes du RSI rejoignent la réserve de portée générale exprimée par la Cour sur le contrôle interne des prélèvements sociaux dus par les travailleurs indépendants et celle relative à l'enregistrement comptable de ces mêmes prélèvements en fonction d'un critère non conforme au principe de la tenue des comptes des organismes de sécurité sociale en droits constatés. Voir Cour des comptes, *Rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale pour l'exercice 2012*, p. 155-159 et p. 160-161. La Documentation française, 204 p., disponible sur www.ccomptes.fr

B - Les ODASS

Les entités relevant du périmètre du présent rapport sont des établissements de santé privés d'intérêt collectif (ESPIC) à but non lucratif, antérieurement dénommés PSPH (participant au service public hospitalier). Sur les 166 rapports de certification attendus, 47 (28 %) ont été transmis à la Cour. Ce taux s'explique en partie par une divergence de perception par ces entités de leur appartenance au champ des administrations publiques en dépit du classement de l'INSEE.

Deux rapports refusent la certification des comptes au motif d'incertitudes sur la continuité d'exploitation qui auraient dû amener à établir les comptes en valeur liquidative.

Un rapport délivre une certification assortie d'une réserve unique motivée par l'absence de provisionnement dans les comptes des droits acquis au titre des congés payés.

Chapitre IV

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, en application de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières. Elles 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 des commissaires aux comptes des organismes concernés.

Cette mission recouvre en partie des travaux menés par la Cour des comptes dans le cadre de la préparation, d'une part, de la certification des comptes de l'État, d'autre part, de l'avis rendu sur les tableaux d'équilibre et patrimonial des régimes obligatoires de base de sécurité sociale. Dans le premier cas, pour auditer la valorisation des participations contrôlées inscrites au bilan de l'État, la Cour examine les rapports de certification de celles des entités qui ont l'obligation de faire certifier leurs comptes. Dans le second cas, la Cour effectue la synthèse des rapports de commissaires aux comptes sur les comptes des régimes obligatoires de base de sécurité sociale et des organismes concourant à leur financement.

La mission nouvelle de la Cour au titre de l'article L. 132-6 s'articule avec ses autres missions que sont le contrôle et la certification et lui permet de compléter sa vision sur la qualité d'ensemble des comptes publics afin d'en informer les pouvoirs publics et les citoyens.

I - La limite des appréciations portées au titre de l'article L. 132-6

Le présent rapport ne traite pas des administrations publiques dont les comptes sont certifiés par la Cour des comptes, c'est-à-dire l'État[54] et les organismes nationaux, les branches et l'activité de recouvrement du régime général de sécurité sociale[55]. Il ne traite ni de celles, trop peu nombreuses, qui font certifier leurs comptes sans obligation légale ni, *a fortiori*, de celles qui demeurent extérieures à toute certification, en particulier la totalité des collectivités locales mais aussi des entités représentant souvent des enjeux financiers importants.

Le champ d'application de l'article L. 132-6 couvre un nombre limité d'administrations publiques (795 sur 110 000, soit 0,7 %) mais une part plus significative des dépenses brutes des administrations publiques (18 %).

À cette limite s'ajoute une restriction due au fait, détaillé *supra*, que la synthèse effectuée par la Cour au titre de la première mise en œuvre de l'article L. 132-6 porte sur moins des deux tiers (61 %) des rapports de certification attendus, les autres n'ayant pas été transmis. Ce caractère partiel ne fait toutefois pas obstacle à une appréciation générale en raison de la représentativité de l'échantillon étudié.

II - Les premiers résultats de la synthèse des rapports des commissaires aux comptes

Pour retrouver une certaine cohérence, la Cour s'est attachée à apprécier la qualité des comptes au sein de groupes plus homogènes que l'ensemble indifférencié des administrations publiques visées à l'article L. 132-6. Ces groupes sont d'abord les trois sous-secteurs principaux que sont les APUC (parmi lesquelles ne sont à retenir que les ODAC), les APUL (les ODAL mais non les collectivités locales) et les ASSO (à la fois les régimes et caisses d'assurance et les ODASS). Ensuite, à l'intérieur de ces sous-ensembles, peuvent être prises en considération des catégories ayant en commun une activité ou un statut juridique.

---

[54] Article 58-5° de la LOLF du 1er août 2001.

[55] Article L.O. 132-2-1 du code des juridictions financières introduit par la LOLFSS du 2 août 2005.

Ces précautions rappelées, les travaux de synthèse de la Cour dont le détail figure à l'annexe 4, conduisent aux appréciations suivantes :

- le refus de certification demeure exceptionnel et représente moins d'un pour cent des cas examinés, ce qui indique qu'un niveau minimal de qualité comptable a été globalement atteint parmi les administrations publiques soumises à l'obligation légale de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. Toutefois, ce pourcentage n'est pas assez discriminant pour caractériser la qualité comptable ;
- au titre de l'exercice 2012, 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 81 % de rapports de certification sans réserve parmi ceux qui ont été transmis à la Cour au titre de l'article L. 132-6.

Ce constat global appelle toutefois de fortes nuances.

Au sein de la catégorie des ODAC, la Cour observe ainsi que la qualité comptable, illustrée par un taux de 44 % d'opinions sans réserve dans l'échantillon examiné, est inférieure à la qualité moyenne des comptes des administrations publiques, en raison principalement des progrès insuffisants accomplis en matière de comptabilité patrimoniale et en particulier de comptabilisation du patrimoine immobilier.

En particulier, grâce aux données communiquées par la CNCC sur la certification des universités et des autres EPSCP de 2009 à 2011, la synthèse effectuée par la Cour met en évidence la nécessité d'un effort significatif de mise à niveau du contrôle interne, les progrès enregistrés en 2012 demeurant limités, comme le suggère un taux d'opinions sans réserve de 27 % seulement. Cette mise à niveau doit porter sur la comptabilité du patrimoine immobilier, qui représente un point faible récurrent.

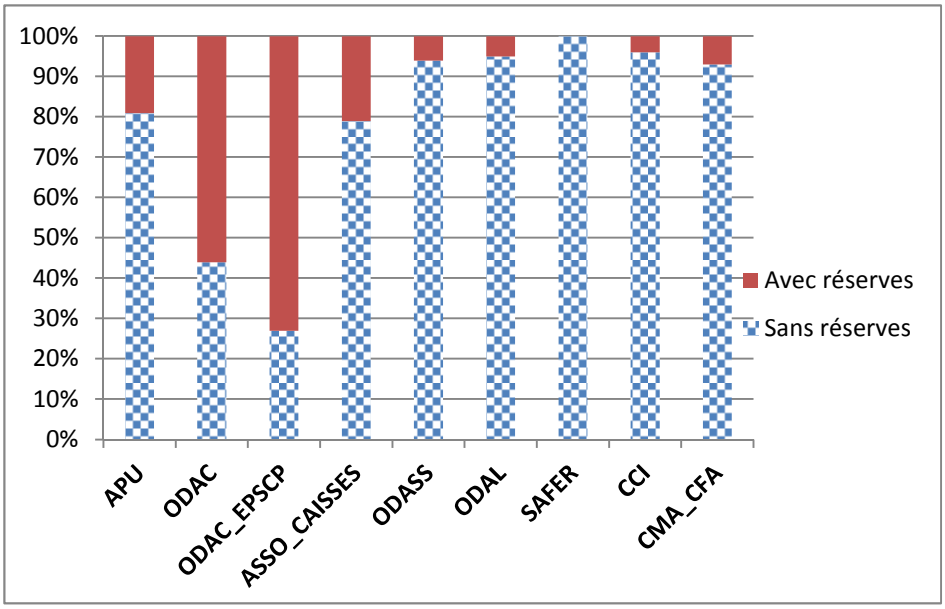
Dans la catégorie des ODAL, en revanche, le taux moyen de certification sans réserve observé pour les organismes qui ont transmis leurs rapports est de 95 % et représente une part équivalente des enjeux financiers, ce qui suggère, avec les précautions précitées, une qualité comptable supérieure à la moyenne des administrations publiques. La portée de ce constat est toutefois limitée par la faible proportion des ODAL qui sont soumises à certification.

S'agissant du sous-secteur des ASSO, enfin, la Cour distingue la catégorie des régimes et caisses d'assurance et celles des ODASS.

Dans la catégorie des régimes et caisses d'assurance sociale, le taux de certification sans réserve de 79 %, représentant 78 % des charges brutes des régimes concernés, relevé à l'examen des 24 rapports de certification transmis pourrait, en regard de la moyenne de 81 % susmentionnée, être analysé comme le signe d'une qualité comptable globalement satisfaisante. Cette appréciation est toutefois à relativiser en raison, d'une part, de la persistance dans le temps des insuffisances comptables relevées, et d'autre part, de deux cas sur les quatre dénombrés au total, de refus de certification, représentant des enjeux financiers élevés.

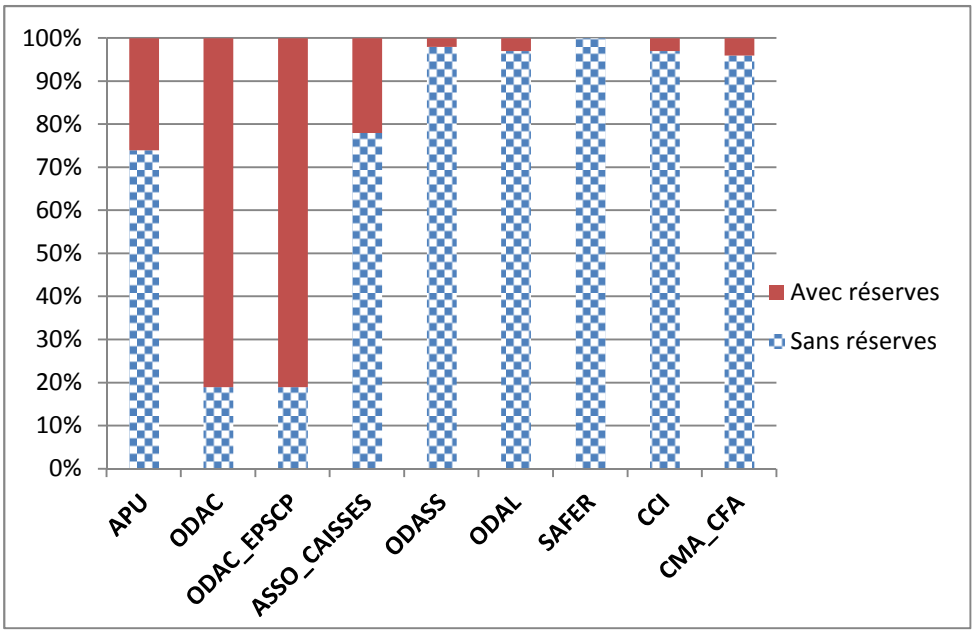
Pour la catégorie des ODASS, le fort taux de certification sans réserve relevé (94 %) est peu significatif en raison, d'une part, de la faible proportion de rapports transmis (28 %), et, d'autre part, de la présence à l'intérieur de cette catégorie, des deux autres cas de refus de certification dénombrés au total.

Graphique n° 4 : répartition des opinions sans réserve



Source : Cour des comptes. Part calculée sur 488 rapports examinés.

Graphique n° 5 : répartition des masses financières certifiées sans réserve



Source : Cour des comptes. Part des charges certifiées sans réserve dans le montant total des charges de chaque catégorie de l'échantillon examiné.

Au-delà des appréciations, encore partielles, qu'autorise une première synthèse, les insuffisances susmentionnées sont à suivre dans une perspective d'amélioration progressive du taux de réponse des entités soumises à l'article L. 132-6.

III - La trajectoire de progrès de la certification des comptes des administrations publiques dans le champ de l'article L. 132-6

Les effets positifs de la certification des comptes

L'expérience acquise par la Cour des comptes au titre de ses différentes missions de contrôle et de certification confirme l'utilité d'une certification annuelle des comptes des organismes d'une taille significative.

Cette utilité dépasse le domaine de la stricte conformité des comptes car la qualité comptable doit être considérée aussi sous l'angle des progrès qu'elle peut apporter à la gestion publique.

En effet, l'amélioration de la qualité comptable, que la certification peut attester et accompagner, requiert, au sein de chaque entité, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne, effectif et efficace complété par un audit interne dans les organismes les plus importants, dont l'objet est de maîtriser les risques ayant une incidence sur les données retracées par les comptes.

En outre, parce que la mise en place d'une comptabilité fiable associée à un contrôle interne structuré permet le développement d'une véritable comptabilité analytique, elle conduit à mieux connaître les coûts et par conséquent aide à mieux les maîtriser.

Un autre effet positif de la certification qui peut être recherché dans les administrations publiques dotées d'un comptable public, à l'exemple de l'État, est le renforcement et le renouvellement de la collaboration de l'ordonnateur et du comptable, dans le respect de la responsabilité personnelle et pécuniaire de ce dernier.

L'intérêt d'une extension de la certification obligatoire

Le constat des effets vertueux de la certification conduit à poser la question de l'extension de l'obligation de certification.

En effet, comme évoqué ci-avant, le champ d'application de l'article L. 132-6, fondé sur l'obligation de certification, comporte des lacunes significatives et laisse de côté des administrations publiques importantes.

L'extension de la certification obligatoire aurait d'abord pour effet de donner toute leur portée aux dispositions combinées de l'article L. 111-3-1 A et de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières et de mieux répondre aux attentes et aux intentions du législateur qui souhaite disposer d'une information d'ensemble sur la qualité des comptes publics.

Cette extension permettrait une meilleure diffusion de l'exigence de qualité comptable au sein des administrations publiques. À l'inverse, l'inégale répartition actuelle de l'obligation de certification, si elle perdurait, renforcerait le risque que l'écart de qualité comptable entre les entités soumises à une certification annuelle et celles qui demeurent extérieures à la certification se creuse avec le temps.

Pour autant, le développement de la certification obligatoire des comptes des administrations publiques doit se faire avec discernement, en tenant compte de la diversité des organismes.

Afin de donner toute sa portée à l'article L. 132-6, il convient que les administrations publiques comparables et d'une taille significative soient soumises à l'obligation de certification de la façon la plus homogène possible par le législateur ou par des textes statutaires réglementaires. Le cas du secteur public local illustre bien la difficulté d'une généralisation indifférenciée de la certification à plus de 110 000 entités de tailles très diverses et montre, au contraire, l'intérêt d'une démarche progressive et expérimentale qui concernerait les collectivités les plus importantes, démarche que la Cour appelle de ses vœux.

Dans la plupart des cas, le champ de la certification obligatoire pourrait être défini à partir des seuils financiers comme pour les entreprises.

L'extension de la certification devrait aussi s'accompagner d'une réflexion sur l'emploi de méthodes alternatives adaptées aux entités de taille réduite, comme la revue limitée des comptes ou l'espacement du rythme annuel de la certification.

Conclusion

En dépit de ses limites et de son caractère incomplet, le matériau collecté et analysé en 2013 dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 132-6 du code des juridictions financières permet une première analyse synthétique de la qualité comptable de ces administrations publiques. Cette analyse complète les appréciations que la Cour tire tant de ses contrôles que de la certification des comptes de l'État et de ceux du régime général de la sécurité sociale.

Il importe, dans ces conditions, que lors de la deuxième mise en œuvre de cette procédure, les rapports de certification visés par la loi soient transmis à la Cour des comptes sans délai et sans exception.

Par ailleurs, comme l'a montré la synthèse de la qualité comptable des universités, fondée sur des travaux portant sur trois exercices, la synthèse des rapports de certification prend toute sa signification au fil du temps.

Dans l'exercice de ses missions, les juridictions financières ne manqueront pas d'attirer l'attention des administrations publiques ou de leur tutelle sur l'intérêt d'une certification obligatoire des administrations publiques dont les activités comportent des enjeux significatifs.

Enfin, la Cour recommande que la liste des administrations publiques soumises par la loi à l'obligation de certification de leurs comptes soit réexaminée et harmonisée à partir de critères financiers, ce qui conduirait à assurer l'homogénéité du champ d'application de l'article L. 132-6.

Annexes

Annexe n° 1 : secteurs institutionnels du système européen des comptes nationaux et régionaux dans la Communauté (SEC)

Secteur	Exemple français
Sociétés non financières (S.11)	
Sociétés non financières publiques (S.11001)	SNCF, RFF, AFPA
Sociétés non financières privées nationales (S.11002)	Entreprises privées
Sociétés non financières sous contrôle étranger (S.11003)	Filiales d'entreprises étrangères
Sociétés financières (S.12)	
Banque centrale (S.121)	Banque de France
Autres institutions financières monétaires (S.122)	CDC, AFD, Banque postale
Autres intermédiaires financiers, à l'exclusion des sociétés d'assurance et de fonds de pension (S.123)	OSEO SA
Auxiliaires financiers (S.124)	Bourses de valeurs
Sociétés d'assurance et fonds de pension (S.125)	Mutuelles
Administrations publiques (S.13)	
Administrations publiques centrales S. 1311	
État (S. 13111) dont Pouvoirs publics (S.131115)	État
Organismes divers d'administration centrale (S.13112)	Universités, Météo France, OSEO Epic, FSI
Administrations d'États fédérés (S.1312) (pour mémoire)	
Administrations locales (S.1313)	
Collectivités locales (S. 13131)	Collectivités territoriales
Organismes divers d'administration locale (S.13132)	SDIS, CCAS
Administrations de sécurité sociale (S.1314)	
Régimes d'assurance sociale (S. 13141)	CNAF, CADES
Organismes dépendant des administrations. de sécurité sociale (S.13142)	Pôle emploi
Ménages (S.14)	
Employeurs (y. c. travailleurs indépendants) (S.141 et S.142)	
Salariés (S.143)	
Bénéficiaires de revenus de la propriété (S.1441)	
Bénéficiaires de pensions (S.1442)	
Bénéficiaires d'autres revenus de transferts (S.1443)	
Autres ménages (S.145)	
Institutions sans but lucratif au service des ménages (S.15)	**Associations, Syndicats**
Reste du monde (S.2)	

Source : Cour des comptes
CCAS : Centre communal d'action sociale
CNAF : Caisse nationale d'allocations familiales
CADES : Caisse d'amortissement de la dette sociale
CDC : Caisse des dépôts et consignations
AFD : Agence française de développement
SDIS : Service départemental d'incendie et de secours
AFPA : Association pour la formation professionnelle des adultes
FSI : Fonds stratégique d'investissement

Annexe n° 2 : textes instituant une obligation de certification

La loi n° 2003-706 du 1er août 2003 de sécurité financière, dite LSF, soumet les établissements publics de l'État à l'obligation d'établir et de publier des comptes consolidés ou combinés dès lors qu'ils contrôlent une ou plusieurs personnes morales ou qu'ils exercent une influence notable dans les conditions prévues aux articles L. 233-16 du code de commerce, et de les faire certifier.

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.

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.

Code de commerce

Les articles L. 612-1 et L. 612-4 instituent une certification pour les associations percevant plus de 153 000 euros de subventions publiques.

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).

Code l'artisanat

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

Code de la sécurité sociale

L'article L. 114-8 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

Code du travail

L'article R. 6233-6 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.

Décrets statutaires

Un certain nombre de décrets statutaires instituent l'obligation de certification pour les organismes qu'ils régissent : Pôle emploi[56], Institut national du cancer.

[56] Décret 2008-1010 du 29 septembre 2008, article 5 codifié dans le code du travail, article R. 5312-6.

Annexe n° 3 : dispositions du code des juridictions financières régissant les relations entre la Cour des comptes et les commissaires aux comptes

Article L. 141-3

Les magistrats, conseillers maîtres en service extraordinaire et rapporteurs de la Cour des comptes peuvent demander aux commissaires aux comptes, y compris les commissaires aux apports et les commissaires à la fusion, tous renseignements sur les sociétés qu'ils contrôlent ; ils peuvent en particulier se faire communiquer les dossiers et documents établis en application des dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession et au statut des commissaires aux comptes de sociétés.

Pour l'application de l'article LO 132-2-1 du présent code, les membres et personnels de la Cour des comptes peuvent demander aux commissaires aux comptes des organismes et régimes de sécurité sociale visés par l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale et de l'organisme visé par l'article L. 135-6 du même code tous renseignements sur les entités dont ces derniers assurent la mission de certification des comptes ; ils peuvent en particulier se faire communiquer, pour l'exercice comptable sous revue, les dossiers et documents établis en application des dispositions législatives et réglementaires relatives à la profession et au statut des commissaires aux comptes.

Au titre de la mission visée à l'article LO 132-2-1 5 du présent code, les membres et personnels de la Cour des comptes sont habilités à communiquer aux commissaires aux comptes des organismes et régimes de sécurité sociale visés par l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale tous renseignements sur les opérations effectuées pour le compte de ces derniers par les organismes, branches ou activité visés par l'article LO 132-2-1, et sur les vérifications qu'ils ont opérées, en tant qu'ils sont utiles à leur mission légale de certification des comptes de l'exercice sous revue et sous réserve des dispositions de l'article L. 120-3 du présent code. Ils disposent d'une faculté identique à l'égard des commissaires aux comptes d'autres entités dont une partie des opérations est gérée par les organismes, branches ou activité visés par l'article LO 132-2-1 du même code.

Article L. 141-5

Les agents des services financiers ainsi que les commissaires aux comptes des organismes contrôlés sont déliés du secret professionnel à l'égard des membres et personnels de la Cour des comptes mentionnés aux sections 1 à 4 du chapitre II du titre Ier du présent livre, à l'occasion des enquêtes que ceux-ci effectuent dans le cadre de leurs attributions.

Article R. 133-2

Les organismes visés au premier alinéa de l'article R. 133-1 envoient à la Cour leurs comptes annuels dans le mois qui suit l'adoption de ces documents par le conseil d'administration ou par l'organe en tenant lieu. La Cour reçoit en outre les rapports des commissaires aux comptes.

Article R. 137-5

(…) Les renseignements communiqués aux membres et personnels de la Cour des comptes peuvent être constitués d'attestations ou de rapports prévus par les normes d'exercice professionnel applicables à la profession de commissaire aux comptes ainsi que de tous documents établis par les commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission légale.

II.- Les membres et personnels de la Cour des comptes désignés à cet effet par le président de la formation compétente indiquent par écrit aux commissaires aux comptes, avant le 1er octobre de l'exercice comptable considéré, la nature, l'étendue, la forme et le calendrier de transmission des renseignements dont ils estiment nécessaire la communication.

L'élaboration de ces demandes de renseignements fait l'objet d'une concertation préalable entre la Cour des comptes et les commissaires aux comptes.

Le cas échéant, les membres et personnels de la Cour des comptes peuvent effectuer des demandes complémentaires postérieurement au 1er octobre, si sont détectés de nouveaux risques ou si doivent être réévalués des risques antérieurement identifiés. Les modalités prévues aux deux alinéas précédents s'appliquent à ces demandes.

III.- Les renseignements communiqués aux membres et personnels de la Cour des comptes sont couverts par le secret des investigations de la Cour des comptes conformément à l'article L. 141-7.

Article R. 241-3 (CRC)

Les (…) commissaires aux apports, les commissaires à la fusion, (…) sont tenus de communiquer aux rapporteurs, sur leur demande, tous

documents et de fournir tous renseignements relatifs à la gestion des services et organismes dont les actes sont soumis à l'examen de la chambre régionale des comptes ou qui font l'objet de son contrôle.

Annexe n° 4 : résultats de l'analyse

en M d €	Nb des rapports attendus	Nb des rapports transmis	Taux de transmission	Nb de rapports sans réserve (SR)	Part rapports sans réserve (SR)	Nb de raports avec réserve (AR)	Part rapports avec réserve (AR)	Nb de raports avec refus de certification (RC)	Part rapports avec le refus de certification (RC)	Montant cumulé des charges de l'échantillon	Montant cumulé des charges pour SR	Part SR dans le montal total des charges	Montant cumulé des charges pour AR	Part AR dans le montal total des charges	Montant cumulé des charges pour RC	Part RC dans le montal total des charges	Montant cumulé du total de bilan de l'échantillon	Montant cumulé du total de bilan pour SR	Part SR dans le montal total de bilan	Montant cumulé du total de bilan pour AR	Part AR dans le montal total de bilan	Montant cumulé du total de bilan pour RC	Part RC dans le montal total de bilan
légende	*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/J*	*P*	*Q=P/J*	*I*	*J*	*K=J/I*	*U*	*V=U/R*	*W*	*Z=W/R*
ODAC	**172**	**129**	**75%**	**57**	**44%**	**72**	**56%**	**0**	**0%**	**16,38**	**3,06**	**19%**	**13,32**	**81%**	**0**	**0%**	**47,62**	**24,26**	**51%**	**23,36**	**49%**	**0**	**0%**
dont EPSCP	99	89	90%	24	27%	65	73%	0	0%	10,54	1,97	19%	8,57	81%	0	0%	18,21	3,66	**20%**	14,55	80%	0	0%
ASSO	**30**	**24**	**80%**	**19**	**79%**	**3**	**13%**	**2**	**8%**	**159,55**	**125,21**	**78%**	**34,34**	**22%**	**NC**	**NC**	**109,32**	**102,86**	**94%**	**6,46**	**6%**	**NC**	**NC**
ODASS	**165**	**47**	**28%**	**44**	**94%**	**1**	**2%**	**2**	**4%**	**2,12**	**2,08**	**98%**	**0,008**	**0%**	**0,035**	**2%**	**2,2**	**2,15**	**98%**	**0,012**	**1%**	**0,030**	1%
ODAL	**428**	**288**	**67%**	**274**	**95%**	**14**	**5%**	**0**	**0%**	**5,25**	**5,1**	**97%**	**0,153**	**3%**	**0**	**0%**	**8,48**	**8,17**	**96%**	**0,31**	**4%**	**0**	**0%**
dont SAFER	27	20	74%	20	100%	0	0%	0	0%	0,259	0,259	100%	0	0	0	0%	0,369	0,369	100%	0	0%	0	0%
dont CCI	166	139	84%	134	96%	5	4%	0	0%	4,1	3,99	97%	0,117	**3%**	0	0%	7,03	6,79	97%	0,236	3%	0	0%
dont CMA CFA	235	129	55%	120	93%	9	7%	0	0%	0,863	0,826	96%	0,037	**4%**	0	0%	1,06	0,99	93%	0,077	7%	0	0%
Total	**795**	**488**	**61%**	**394**	**81%**	**90**	**18%**	**4**	**1%**	**183,30**	**135,45**	**74%**	**47,821**	**26%**	**0,035**	**0,019%**	**167,62**	**137,44**	**82%**	**30,142**	**18%**	**0,030**	**1%**

Source : Cour des comptes

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	*International Audit and Assurance Standards Board*
IAS	*International Accounting Standards*
IASB	*International Accounting Standards Board*
IASC	*International Accounting Standards Committee*
IFAC	*International Federation of Accountants*
IFREMER	Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer
IFRIC	*International Financial Reporting Standards Interpretations Committee*
IFRS	*International Financial Reporting Standards*
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	*International public sector accounting standards board*
IRCANTEC	Institutions de retraite complémentaire des agents non-titulaires de l'État et des collectivités publiques
IRD	Institut de recherche pour le développement

ISA	*International Standards on Auditing*
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