

## Chapitre IV

### La certification des comptes

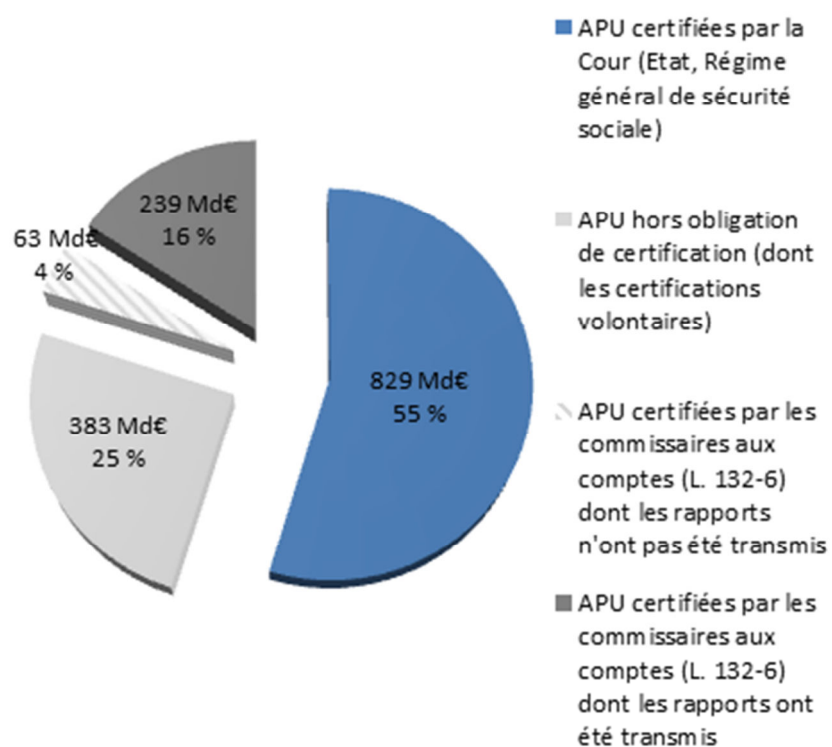
Aux termes de la Constitution, « les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

Suivant l'article L. 111-3-1 A du code des juridictions financières, la Cour s'assure de la qualité des comptes des administrations publiques, soit en les certifiant elle-même, dans le cas de l'État, du régime général de la sécurité sociale, soit en rendant compte des certifications assurées par les commissaires aux comptes de certaines administrations publiques. Pour l'exercice 2013, 75 % des 1 514 Md€ de charges brutes globales des administrations publiques ont été auditées, soit par la Cour (829 Md€ de charges brutes<sup>48</sup>) soit par un commissaire aux comptes (302 Md€).

---

<sup>48</sup> 460 Md€ au titre des comptes de l'État et 369 Md€ au titre des charges brutes relevant du régime de sécurité sociale.

**Graphique n° 1 : champ d'application de la certification des comptes des administrations publiques**



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

La certification est une opinion écrite et motivée sur les comptes d'une entité que la Cour formule sous sa propre responsabilité. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable – et non pas absolue – sur la conformité des comptes, dans tous leurs aspects significatifs, à un ensemble de règles et de principes.

À cette fin, dans le cadre des missions de certification qui lui sont confiées, la Cour des comptes met en œuvre une démarche d'audit qui, en application des normes internationales et de ses normes professionnelles<sup>49</sup>, est notamment fondée sur une approche par les risques et sur le concept de caractère significatif des éventuelles anomalies ou incertitudes relevées (cf. encadré).

Une fois ses vérifications achevées, la Cour utilise les modalités de présentation généralement applicables en matière de certification d'états financiers, qui prévoient notamment qu'une opinion sans réserve ne peut être exprimée si des anomalies significatives non corrigées subsistent ou si une ou plusieurs limitations ont empêché la réalisation de certaines vérifications. Si de telles difficultés sont identifiées, la Cour fonde son jugement professionnel en appréciant leur intensité et leur nombre et formule alors selon les cas une certification avec réserves, une impossibilité de certifier ou un refus de certifier.

Au-delà la Cour s'attache par ses observations et recommandations à accompagner l'amélioration permanente de la fiabilité et de la sincérité des comptes des entités dont elle a pour mission de certifier les comptes.

---

<sup>49</sup> Recueil des normes professionnelles, § V.3. « La Cour des comptes applique les dispositions des normes ISA et de la norme ISQC 1 dans la mesure de leur compatibilité avec la nature particulière de ses missions de certification ainsi qu'avec les dispositions du code des juridictions financières. ». Cf. également encadré première partie chapitre II.

### **La démarche d'audit de la Cour**

La Cour applique une démarche d'audit homogène, qui se concentre sur quatre enjeux principaux :

1- l'évaluation du risque, de la fréquence et de l'incidence financière des erreurs dans l'application des règles de gestion, ou dues à des écarts des règles de gestion par rapport aux règles de droit ;

2- l'existence d'un chemin de révision entre les opérations de gestion effectuées par l'entité et leur enregistrement en comptabilité générale ;

3- la conformité des états financiers aux référentiels comptables qui leur sont applicables, la permanence des méthodes, l'exhaustivité du recensement des actifs, passifs et engagements et la correcte évaluation des actifs, passifs et des estimations comptables, afin de s'assurer notamment de l'exactitude du résultat de l'exercice ;

4- l'évaluation de la qualité de l'information financière procurée par les états financiers, y compris l'annexe.

Une part significative des constats de la Cour se concentre sur l'évaluation du contrôle interne. En effet, au regard de la volumétrie des opérations effectuées, la qualité des comptes est subordonnée à la mise en place d'un dispositif de contrôle interne permettant de prévenir, détecter et corriger en temps voulu une anomalie de portée significative affectant les opérations effectuées et comptabilisées (notamment les contrôles embarqués dans les systèmes d'information, les procédures de gestion, les supervisions internes aux services ordonnateurs et les contrôles des agences comptables). La Cour examine également l'audit interne, qui doit permettre de vérifier l'effectivité du contrôle interne et d'apprécier son efficacité.

La Cour accompagne par ses constats l'amélioration des dispositifs mis en place par les entités certifiées. Elle évalue les progrès accomplis et l'importance des chantiers engagés, ainsi que les évolutions encore nécessaires pour fiabiliser les états financiers.

La certification des comptes est ainsi un puissant levier de modernisation de la gestion, en termes de fiabilité des procédures, de maîtrise des risques financiers et d'amélioration du service rendu aux citoyens et aux assurés sociaux.

Au-delà du champ des organismes dont les comptes sont certifiés par la Cour, celle-ci est chargée d'un rôle plus général d'appréciation de la qualité des comptes des administrations publiques, par l'avis qu'elle donne sur la qualité des comptes de ces administrations soumises à certification par un commissaire aux comptes, produit en 2014 pour la deuxième année.

## **I - La certification des comptes de l'État**

### **A - Le fondement et le périmètre de la certification**

La loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) a introduit une profonde réforme comptable pour l'État. Jusqu'alors, celui-ci tenait essentiellement une comptabilité budgétaire, largement fondée sur un système de caisse et retraçant uniquement ses recettes et ses dépenses. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, il tient également une comptabilité générale renouvelée, fondée sur un système de droits constatés et établie selon des principes proches de ceux applicables aux entreprises.

Ainsi, l'État publie désormais chaque année un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie et des notes annexes présentant notamment ses principaux engagements hors bilan.

Ces états financiers retracent les opérations des services, établissements ou institutions de l'État non dotés de la personnalité juridique. Ce périmètre inclut les pouvoirs publics au sens de la Constitution (principalement les assemblées parlementaires, la présidence de la République et le Conseil constitutionnel), les administrations centrales et déconcentrées de l'État, mais aussi les budgets annexes, les comptes de commerce et tous les fonds qui n'ont pas la personnalité juridique mais sur lesquels l'État détient des droits.

Fin 2013, cet ensemble représentait :

- 969 Md€ d'actifs, 1 476 Md€ de dettes financières et près de 3 000 Md€ d'engagements hors bilan ;
- 455 Md€ de charges et 515 Md€ de produits (montants bruts) ;
- 126 millions de lignes d'écritures comptables ;
- au moins 300 applications informatiques de gestion, dont une vingtaine alimente directement le progiciel comptable de l'État qu'utilisent environ 55 000 agents.

C'est dans ce contexte que le 5° de l'article 58 de la LOLF a confié à la Cour des comptes la mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État, cette certification visant à éclairer le Parlement chargé, conformément au III de l'article 37 de la LOLF, d'approuver les comptes de l'État.

La réalisation de cette mission à partir de 2006 a conduit la Cour à s'organiser pour disposer de procédures adaptées et de compétences spécialisées en audit financier.

Chaque année, elle exprime de manière indépendante sa position sur les comptes de l'État dans un document appelé « acte de certification », selon les modalités de présentation généralement applicables en matière de certification d'états financiers.

## **B - Les résultats depuis 2006**

La position de la Cour sur les premiers comptes de l'État produits sous l'empire de la LOLF, relatifs à l'exercice 2006, comportait 13 réserves, regroupant chacune de manière conventionnelle de nombreux points d'audit. Toutes ces réserves étaient qualifiées de substantielles, de manière à souligner tout à la fois l'importance des problématiques soulevées et leur caractère durable. Ce choix d'une certification initiale assortie d'un nombre élevé de réserves – plutôt que celui d'un refus ou d'une impossibilité de certifier – s'inscrivait dans la perspective d'accompagner de manière constructive une réforme comptable ambitieuse mais fragile, reposant sur une mobilisation considérable et inédite des services de l'État.

Par la suite, au travers d'un dialogue constant entre la Cour et les services de l'État, des progrès significatifs ont été réalisés chaque année dans la tenue d'une comptabilité générale de l'État en droits constatés, dans le cadre d'une trajectoire exigeante de fiabilisation.

Ainsi, le nombre de réserves formulées est passé de 13 sur les comptes de l'exercice 2006 à 12 sur ceux des exercices 2007 et 2008, puis à 9 sur ceux de l'exercice 2009, et à 7 sur ceux de l'exercice 2010. Ce nombre est resté inchangé sur les comptes des exercices 2011 et 2012, témoignant d'une pause dans la dynamique d'amélioration. En effet, la mise en place progressive à partir de 2009 du progiciel de gestion intégrée Chorus, en remplacement des anciennes applications comptables dites, et le passage de la comptabilité générale de l'État dans ce nouvel environnement au 1<sup>er</sup> janvier 2012, ont fortement mobilisé l'administration au cours de cette période.

La mise en place de Chorus s'étant achevée avec succès en 2012, la dynamique de progrès qui avait été constatée dans les premières années de la certification a pu être relancée et en mai 2014, la Cour a certifié les comptes de l'État pour l'exercice 2013 en formulant cinq réserves substantielles, contre sept un an auparavant.

De par son incitation forte et continue à l'amélioration des comptes, au travers d'un dialogue constant et nourri entre certificateur et producteur des comptes, la certification des comptes est un facteur important de la modernisation de l'action de l'État.

**Tableau n° 12 : la position de la Cour sur les comptes de l'État des exercices 2006 à 2013**

n°	Intitulé des réserves sur les comptes de 2006	Intitulé des réserves sur les comptes de 2007	Intitulé des réserves sur les comptes de 2008	Intitulé des réserves sur les comptes de 2009	Catégorie
1	Les systèmes d'information financière de l'État	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	RÉSERVES SUBSTANTIELLES
2	Le dispositif de contrôle et d'audit internes	Le dispositif de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	
3	Les actifs du ministère de la défense	Les actifs du ministère de la défense	Les opérateurs	Le recensement et la valorisation des opérateurs	
4	Les comptes des opérateurs	Les opérateurs	Les actifs du ministère de la défense	Les charges et les passifs d'intervention	
5	Les immobilisations corporelles et incorporelles spécifiques	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les actifs du ministère de la défense	
6	Les contrats d'échanges de taux pour la gestion de la dette	Les immobilisations spécifiques	Les passifs d'intervention	Les produits régaliens	
7	Le compte des opérations de la Coface effectuées avec la garantie de l'État	Le compte des procédures publiques gérées par la Coface et la section des fonds d'épargne centralisés à la CDC	Le patrimoine immobilier	Le patrimoine immobilier de l'État	
8	La section des fonds d'épargne centralisés à la CDC	Les passifs d'intervention	Les autres inventaires d'actifs et de passifs	La Caisse d'amortissement de la dette sociale	
9	Le réseau routier	Le parc immobilier	La Caisse d'amortissement de la dette sociale	Les autres immobilisations et stocks des ministères civils	AUTRES RÉSERVES
10	Le parc immobilier	Les comptes de trésorerie	Les comptes de trésorerie	-	
11	Les obligations fiscales	Les provisions pour risques	Les autres immobilisations financières de l'État	-	
12	Les passifs d'intervention	Autres inventaires d'actifs et de passifs	Les concessions de service public	-	
13	Les comptes des Pouvoirs publics	-	-	-	

Source : Cour des comptes



**Tableau n° 13 : la position de la Cour sur les comptes de l'État  
des exercices 2006 à 2013 (suite)**

n°	Intitulé des réserves sur les comptes de 2010	Intitulé des réserves sur les comptes de 2011	Intitulé des réserves sur les comptes de 2012	Intitulé des réserves sur les comptes de 2013	Catégorie
1	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	Les systèmes d'information financière et comptable	Le système d'information financière	Le système d'information financière	RÉSERVES SUBSTANTIELLES
2	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Le contrôle interne et l'audit interne ministériels	
3	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	
4	Les opérateurs et les autres immobilisations financières de l'État	Les passifs d'intervention et autres passifs non financiers	Les actifs et passifs du ministère de la défense	Les actifs et passifs du ministère de la défense	
5	Les actifs du ministère de la défense	Les actifs et passifs du ministère de la défense	Les participations et les autres immobilisations financières	Les immobilisations financières	
6	Les charges et les passifs d'intervention	Les participations et les autres immobilisations financières	Le patrimoine immobilier	-	AUTRES RÉSERVES
7	Le patrimoine immobilier de l'État	Le patrimoine immobilier	Les passifs non financiers	-	
8	-	-	-	-	
9	-	-	-	-	
10	-	-	-	-	
11	-	-	-	-	
12	-	-	-	-	
13	-	-	-	-	

Source : Cour des comptes

## **II - La certification des comptes du régime général de la sécurité sociale**

### **A - Le fondement et le périmètre de la certification**

En application des dispositions de l'article LO. 132-2-1 du code des juridictions financières, la Cour exprime chaque année neuf opinions distinctes au titre de la certification des comptes du régime général de sécurité sociale, portant sur :

- les comptes combinés de l'activité de recouvrement et de chacune des quatre branches du régime général : maladie, accidents du travail et maladies professionnelles (AT-MP), famille et vieillesse ;
- les comptes annuels des quatre établissements publics nationaux, têtes de réseaux d'organismes de base et entités combinantes des branches et de l'activité de recouvrement précitées.

Les réseaux des quatre branches et de l'activité de recouvrement regroupent les quatre établissements publics nationaux et 302 organismes de base.

Avec environ 60 millions de bénéficiaires, le régime général est caractérisé, du point de vue de l'audit financier, par l'importance des masses financières en jeu et la volumétrie des opérations effectuées et comptabilisées, qui se chiffrent chaque année à plusieurs centaines de millions.

L'activité du régime général comprend le recouvrement de cotisations et de contributions sociales et d'impositions pour son compte et pour le compte d'autres tributaires (autres régimes de sécurité sociale et de protection sociale, État, Unédic, etc.) et la gestion des prestations financées par lui-même et par des tiers (État et collectivités territoriales).

Les masses financières entrant dans le champ de la mission de certification de la Cour ont ainsi atteint, en 2013, 501,4 Md€ pour les ressources affectées aux branches du régime général et à d'autres tributaires et 415,9 Md€ pour les charges des branches du régime général, y compris celles financées par des tiers, soit respectivement 24,3 % et 20,2 % du PIB.

## **B - L'audit des comptes 2013**

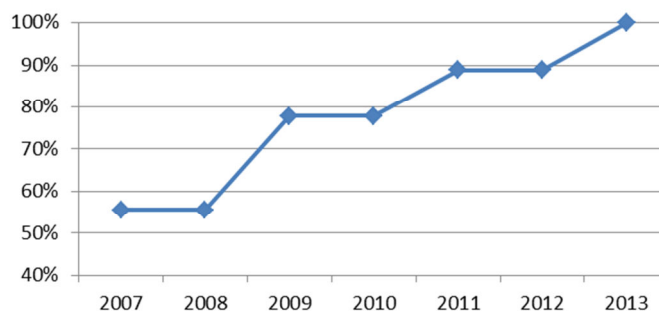
La campagne de certification des comptes de l'exercice 2013 a été marquée par un raccourcissement de 15 jours du calendrier de clôture des comptes des régimes de sécurité sociale. Cette accélération du calendrier de clôture a pour objectif de permettre d'améliorer les conditions de la notification à Eurostat du déficit des administrations publiques de la France. Une modification des textes devrait lui conférer un caractère définitif à partir des comptes de 2014. Ainsi, les versions provisoires des comptes ont été communiquées à la Cour le 24 février (au lieu de la date réglementaire du 10 mars), et les versions définitives le 17 mars (au lieu de la date réglementaire du 31 mars).

La Cour a effectué ses travaux dans les organismes nationaux, en leur double qualité d'établissement dont elle certifie les comptes et de têtes des réseaux dont elle certifie les comptes combinés. Elle a opéré également des vérifications dans 24 organismes de base des différents réseaux.

À l'issue des demandes d'ajustement acceptées par les organismes nationaux et leurs autorités de tutelle, le régime général de sécurité sociale a dégagé un résultat déficitaire, toutes branches confondues, de - 12,5 Md€ (contre - 13,3 Md€ pour 2012).

L'exercice 2013 a été marqué, pour la première fois depuis le premier exercice de certification en 2006, par la certification avec réserves des états financiers de la totalité des entités du régime général. La Cour avait certifié en 2012 les états financiers des branches maladie, famille, vieillesse et de l'activité de recouvrement mais avait exprimé une impossibilité de certifier la branche AT-MP.

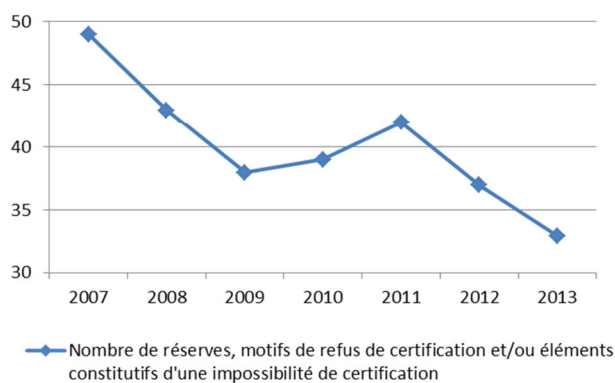
**Graphique n° 2 : pourcentage de comptes ayant obtenu la certification**



Source : Cour des comptes

La position de la Cour sur les comptes de l'exercice 2013 a été assortie de 33 réserves portant sur l'ensemble des branches et des établissements publics têtes de réseau. La Cour a réduit le nombre de réserves sur les comptes de la branche vieillesse et de l'activité de recouvrement. En revanche, elle a formulé deux nouvelles réserves sur les comptes de la branche famille et renforcé la plupart de ses réserves sur ceux des branches maladie et famille.

**Graphique n° 3 : évolution des positions de la Cour**



Source : Cour des comptes

La Cour s'inscrivant dans une démarche d'accompagnement des progrès des branches du régime général en matière de maîtrise des risques et de fiabilité de leurs comptes, la certification des comptes contribue à la qualité du service rendu aux assurés, à la sécurisation de la gestion des organismes de sécurité sociale et à la sauvegarde des intérêts financiers de la sécurité sociale. Comme pour l'État, elle constitue un puissant levier de modernisation.

### **III - L'avis de la Cour sur la qualité des comptes des administrations publiques dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes**

Pour la deuxième fois en 2014, la Cour a rendu un avis sur la qualité comptable des administrations publiques soumises à l'obligation de faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes, en application de l'article L. 132-6 du code des juridictions financières.

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

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

Le champ de l'avis porte en théorie sur 302 Md€ de charges brutes des administrations dont les comptes sont certifiés par un commissaire aux comptes – pour 2013, les charges brutes des administrations ayant fait l'objet d'un rapport de certification par un commissaire aux comptes, transmis dans les délais et exploité par la Cour, s'élèvent à 239 Md€.

L'avis rendu en 2014 sur les comptes de l'exercice 2013 relève un seul refus de certification (le régime social des indépendants) et conclut qu'un niveau minimal de qualité comptable a été globalement atteint par les administrations publiques examinées.

En outre, au titre de l'exercice 2013, la qualité des comptes peut être appréciée positivement au vu de la proportion de 87 % de rapports de

certification sans réserve contre 81 % pour l'exercice 2012. Seuls 72 rapports (soit 13 %) comportent au moins une réserve pour un total de 140 réserves. Cette évolution positive est toutefois nuancée dès lors que l'on raisonne en masses financières puisque la part des rapports sans réserve dans le montant total des charges est passée de 74 % au titre de l'exercice 2012 à 71 % en 2013.

Dans son avis 2014, et à la lumière des deux premiers exercices, la Cour a également proposé une évolution de son cadre et des méthodes employées en suggérant la rationalisation du périmètre concerné et en indiquant qu'elle formulerait à l'avenir son avis sur la base du regroupement de trois exercices.

## **IV - La certification des comptes des assemblées**

La mission de certification des comptes des assemblées se déroule dans un cadre *ad hoc* qui découle des dispositions fixant la compétence de la Cour et le régime juridique des assemblées (l'article 47-2 de la Constitution ; l'ordonnance du 17 novembre 1958 relative au fonctionnement des assemblées parlementaires ; l'article 58-5° de la LOLF ; le règlement de l'Assemblée nationale et celui du Sénat) et d'une convention signée avec le président de chaque assemblée, qui en définit les modalités.

Dans ce cadre, la Cour a réalisé en 2014, pour la première fois, deux audits en vue de la certification des comptes de l'exercice 2013 de l'Assemblée nationale d'une part et du Sénat d'autre part. Jusqu'à cette date, elle se limitait à faire état, dans le rapport de certification des comptes de l'État qu'elle publie en application de la LOLF, des vérifications conduites sur les comptes des assemblées parlementaires par des cabinets désignés à cet effet par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables.

La Cour apprécie désormais elle-même la conformité des états financiers aux référentiels comptables des assemblées, qui ne se distinguent que sur des points très limités du plan comptable général et des normes applicables à l'État.

Les comptes de l'Assemblée nationale et du Sénat sont distincts de ceux de l'État mais sont destinés à y être intégrés. Cela induit pour le teneur des comptes de veiller à ce que les retraitements nécessaires soient effectués de telle manière qu'ils répondent aux exigences du référentiel

comptable de celui-ci. Cela justifie aussi que l'audit annuel dont ils font l'objet soit mis en œuvre dans des conditions comparables. La mission a dès lors comporté, comme les autres travaux de certification conduits par la Cour, une phase préliminaire consacrée à l'examen du contrôle interne, c'est-à-dire des procédures et opérations qui interviennent en amont des comptes, et une phase finale, au cours de laquelle les tests pratiqués sur les états financiers ont conduit la Cour à formuler des demandes d'ajustement.

Deux documents ont conclu l'audit des comptes de 2013 :

- le Premier président a adressé en avril 2014 respectivement au Président de l'Assemblée nationale et au Président du Sénat, le rapport de certification par lequel la Cour, constatant qu'aucune des observations faites pendant l'audit n'avait mis en lumière un risque ou une incertitude de nature à affecter la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes, a certifié ces comptes sans réserve. Cette opinion est assortie, comme c'est l'usage en matière de certification, d'observations sur les corrections apportées aux comptes et sur les éléments les plus significatifs portés dans l'annexe, notamment ceux relatifs aux engagements sociaux à moyen et long terme ;
- le président de la 4<sup>e</sup> chambre a par ailleurs transmis au secrétaire général de la Questure de chacune des assemblées une synthèse, de nature plus technique, formulant un certain nombre de recommandations – 33 pour l'Assemblée nationale, 49 pour le Sénat – relatives aux comptes (la plupart ont été mises en œuvre) ou au contrôle interne (parmi lesquelles la nécessité d'une plus grande formalisation des procédures et d'une évaluation plus précise du montant des immobilisations).

L'audit de la Cour sur les comptes de l'exercice 2014 sera notamment l'occasion d'assurer un suivi de ces recommandations.

\*\*

Nouveauté instaurée par la LOLF qui lui imposait de développer un nouveau métier, de nature très différente de ses anciennes missions de juger et contrôler, la certification des comptes de l'État et du régime général de sécurité sociale est une mission dont la Cour a su se servir pour contribuer à la modernisation de la gestion publique.

Cette mission s'est enrichie, en 2013 et 2014, avec la production nouvelle d'un avis sur la qualité des comptes des administrations soumises à certification, et la certification des comptes des assemblées.