



**RAPPORT DU HAUT CONSEIL  
INTERMINISTÉRIEL  
DE LA COMPTABILITÉ  
DES ORGANISMES DE SÉCURITÉ SOCIALE**

**SEPTEMBRE 2007**



## SOMMAIRE

<b>PRÉAMBULE</b> .....	<b>5</b>
<b>INTRODUCTION</b> .....	<b>7</b>
<b>I. La pleine application du principe des droits constatés :</b> .....	<b>8</b>
1. La réécriture des articles D. 253-17 et suivants et D. 253-19 et suivants du CSS : .....	8
2. Les faits générateurs des impôts et taxes affectés.....	8
3. Les travaux de refonte du plan comptable unique (PCUOSS).....	9
4. La comptabilisation des actifs par composants : .....	10
<b>II. La recherche de la lisibilité et de la fiabilité des données comptables :</b> .....	<b>11</b>
1. Les travaux du groupe Lisibilité : .....	11
2. Le contrôle des opérations transmises à un organisme de sécurité sociale par des entreprises ou organismes mandataires : .....	12
3. Projet de décret d'application de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale : .....	12
4. Méthode de comptabilisation des provisions sur prestations .....	13
<b>CONCLUSION</b> .....	<b>15</b>
<b>ANNEXES</b> .....	<b>17</b>
<b>Compte-rendu de la réunion plénière du Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale du 23 novembre 2006</b> .....	<b>19</b>
<b>Compte-rendu de la réunion plénière du Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale du 25 janvier 2007</b> .....	<b>39</b>
FICHE : Risque de non recouvrement des ITAF .....	51
<b>Compte-rendu de la réunion plénière du Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale du 06 juillet 2007</b> .....	<b>53</b>
<b>Arrêté du 8 février 2007 portant définition des critères de rattachement à l'exercice des produits de nature fiscale</b> .....	<b>63</b>
<b>Décret no 2007-619 du 26 avril 2007 pris en application de l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale et relatif aux droits constatés</b> .....	<b>65</b>
<b>Arrêté du 27 novembre 2006 pris en application de l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale portant adoption des règles de combinaison des comptes des organismes de la sécurité sociale</b> .....	<b>67</b>
<b>Arrêté du 27 novembre 2006 pris en application de l'article D. 114-4-2 du code de la sécurité sociale portant adoption du référentiel de validation des comptes des organismes de la sécurité sociale</b> .....	<b>71</b>



# *Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale*

## ***PRÉAMBULE***

Instaurés par un décret du 19 septembre 2001 dont les dispositions sont codifiées à l'article D. 114-4-3 du code de la sécurité sociale, le Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de la sécurité sociale (HCICOSS) et la Mission comptable permanente (MCP), participent activement à la préparation des réformes relatives aux comptes des régimes obligatoires de base de la sécurité sociale et des organismes concourant à leur financement.

L'objectif premier de leurs travaux est de permettre de fournir à la collectivité nationale des comptes homogènes, sincères et fiables, dans le respect des délais nécessaires compatibles avec l'action publique, selon des regroupements pertinents pour l'analyse économique et financière.

Conformément aux règlements en vigueur, le présent rapport est transmis au Parlement afin de l'informer de l'évolution des principes et des règles qui régissent les comptes des organismes de sécurité sociale.

\*

\* \*



## ***INTRODUCTION***

Le Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale (HCICOSS) est chargé, en application des dispositions de l'article D. 144-4-3 du code de sécurité sociale (Décret du 19 septembre 2001) de « fixer les orientations et de superviser l'ensemble des travaux de la Mission comptable permanente des organismes de sécurité sociale (MCP), de donner un avis sur toute proposition de modification du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS), de présenter toutes recommandations nécessaires pour améliorer la lisibilité et la production des comptes des organismes de sécurité sociale ».

Le Haut Conseil a été installé en 2003. Le présent rapport, destiné au Parlement en application du texte susvisé couvre la période de septembre 2006 à août 2007.

Cette période a été particulièrement dense et sensible puisqu'elle a vu pour le régime général la fin de la démarche de préparation de la certification des comptes telle que définie par l'article L.O. 111-3 (VIII) du CSS. En effet, le 19 juin 2007, la Cour des comptes, a produit, son rapport de certification des comptes des organismes nationaux du régime général et des comptes combinés de chaque branche et de l'activité de recouvrement du régime général relatifs au dernier exercice clos (2006).

Dans le même temps, les travaux de préparation de la certification des comptes des autres régimes en application de l'article L. 114-8 du CSS se sont activement poursuivis.

Cette étape s'est accompagnée d'un aménagement de la présidence du Haut Conseil. Celui-ci comporte parmi ses membres un magistrat de la Cour des comptes, qui est depuis l'origine, un conseiller maître de la 6<sup>e</sup> chambre. Ce conseiller maître a assuré jusqu'en septembre 2006, la présidence du Haut Conseil. La 6<sup>e</sup> chambre étant chargée de préparer le rapport annuel de certification des comptes du régime général de sécurité sociale, il a paru nécessaire d'éviter un risque de confusion des rôles et des missions. Aussi, à l'initiative du Premier président de la Cour des comptes, les ministres concernés ont mis fin à cette dualité en nommant un président de chambre à la Cour maintenu en activité pour exercer les fonctions de conseiller maître, personnalité qualifiée (ce qui signifie qu'il ne représente pas l'institution en tant que telle), puis président du HCICOSS. Mais la Cour continue à être représentée au Haut Conseil par le conseiller maître de la 6<sup>e</sup> chambre précité. Ce réaménagement permet donc clairement au représentant de la Cour de s'exprimer *ès qualités*. D'autres membres du Haut Conseil ont été renouvelés ou remplacés en 2006-2007.

Cette période a en outre été marquée par une plus étroite association de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes aux travaux du Haut Conseil. La présence d'un représentant de la CNCC est essentielle dans la perspective, maintenant proche, de la certification des comptes des régimes autres que le régime général.

Ainsi, le caractère interministériel du HCICOSS et la présence d'experts dans le domaine de la comptabilité privée lui permettront de continuer à jouer un rôle d'intermédiaire entre les caisses nationales, les tutelles et les certificateurs.

En 2006-2007, le Haut Conseil a tenu 3 séances, les 23 novembre 2006, 25 janvier 2007 et 6 juillet 2007. Des groupes de travail, qui seront évoqués ci-après, ont en outre siégé avec la participation et l'appui de la Mission comptable permanente.

Les principaux travaux réalisés se rattachent d'une part à l'objectif de pleine application du principe des droits constatés, d'autre part à celui de la recherche de la meilleure fiabilité et lisibilité des données comptables.

En outre, le Haut Conseil a été tenu régulièrement informé des travaux de la Cour des comptes en matière de certification.

## **I. La pleine application du principe des droits constatés :**

### ***1. La réécriture des articles D. 253-17 et suivants et D. 253-19 et suivants du CSS :***

L'article L. 114-5 du Code de la sécurité sociale, issu des dispositions de la loi organique du 02 août 2005 dispose que « 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. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. »

Ces dispositions complètent et achèvent la réforme comptable engagée depuis 1996 dans les organismes de sécurité sociale et consacrent l'exhaustivité de la comptabilisation selon le principe des droits constatés. Il fallait donc en fixer les conséquences au regard des dispositions de niveau réglementaire et subséquemment faire disparaître les articles devenus sans utilité, afin de lever toute ambiguïté.

Dans les faits, il s'agit de la régularisation juridique d'une situation déjà majoritairement actée dans la comptabilité des OSS.

Cette démarche répond aux préconisations de la Cour des comptes, ainsi qu'à celles du groupe de travail "Référentiel", émanation du HCICOSS.

Dans sa séance du 23 novembre 2006, le Haut Conseil a émis un avis favorable à une rédaction concise, le plan comptable unique ayant vocation à définir les normes en la matière. A cette occasion, un débat s'est instauré sur l'utilité de la période complémentaire de dix jours qui était prévue pour l'émission des recettes et de dépenses. Ce délai n'a finalement pas été jugé nécessaire.

### ***2. Les faits générateurs des impôts et taxes affectés.***

Financée pour l'essentiel par des cotisations dues par les salariés et les employeurs, déclarées et versées par ces derniers (aux URSSAF pour le régime général) et par la CSG due sur les salaires et les revenus d'activité (recouvrée de la même façon), la sécurité sociale a bénéficié de l'affectation de divers impôts et taxes recouverts par le réseau du Trésor public : CSG sur le patrimoine et les jeux, prélèvement social sur les produits de placements et les revenus du capital ; contribution additionnelle de 0,3% sur les mêmes flux (ainsi que la CRDS recouvrée par la CADES).

A ces ressources fiscales sont venues s'ajouter, en application de l'article 56 de la loi de finances pour 2006, celles résultant des nouvelles modalités de financement des allègements généraux des charges sociales jusqu'alors compensés par des contributions budgétaires de l'État. L'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale indique que par dérogation aux articles L. 131-7 et L. 139-2, le financement des mesures d'allègements généraux est assuré par une affectation d'impôts et taxes : l'essentiel de la taxe sur les salaires, différents droits sur les alcools, droits sur les produits intermédiaires, TVA brute due par les grossistes en pharmacie, les fournisseurs de tabac...L'ACOSS est chargée de centraliser le produit de ces taxes et impôts, et d'en répartir le produit entre régimes dont les quotes-parts respectives sont fixées par arrêté interministériel.

La loi précise qu'un arrêté interministériel « adapte les règles comptables prises en application de l'article L. 114-5 (c'est-à-dire le PCUOSS) pour le rattachement des impôts et taxes mentionnés (supra). »

Sur le fond, le problème est celui de la correcte définition du fait générateur des impôts et taxes affectés à la sécurité sociale. En effet, le PCUOSS, arrêté en 2001, en contradiction avec le principe des droits constatés, a maintenu pour les impôts et taxes recouvrés par le réseau du Trésor public ou d'autres organismes habilités extérieurs aux OSS des règles d'enregistrement et de rattachement à l'exercice de caractère dérogatoire : il précise en effet que pour ces catégories de produits, et à la différence des cotisations et de la CSG sur les revenus d'activité (pour lesquelles sont garantis le rattachement à l'exercice du fait générateur qui est essentiellement le paiement du salaire), la comptabilisation chez le bénéficiaire n'a lieu qu'à la réception de la notification des reversements des services concernés. Cela permettait de maintenir une comptabilité de pur encaissement pour les impôts et taxes dus par l'Etat à la sécurité sociale, tempérée seulement par la période complémentaire de rattachement des recettes au début de l'année suivante.

Ce dispositif n'était pas conforme à l'article L. 114-5 du CSS issu de la loi organique aux termes duquel « les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. » En outre, il va à l'encontre des principes de sincérité et d'image fidèle posés par l'article L. O. 113-3 VII.

A l'initiative du Directeur de la sécurité sociale, et conformément au souhait de la Cour des comptes, un groupe de travail réunissant des représentants des administrations concernées (direction du budget, DGCP, DSS, agences comptables du régime général, MCP) s'est réuni courant 2006. Le Haut Conseil a débattu de la question dans ses séances des 23 novembre 2006 et 25 janvier 2007. A cette occasion, ont été mis en évidence, outre les problèmes de principe, les questions pratiques ou techniques relatives à la collecte par les administrations financières compétentes sur le terrain des données nécessaires au calcul de ce que seront les montants d'ITAF dus au titre de l'année écoulée et qui doivent être notifiés via l'ACCT<sup>1</sup> à l'ACOSS.

Dans sa séance du 25 janvier 2007, le Haut Conseil a examiné et amendé un projet d'arrêté interministériel définissant les faits générateurs relatifs aux impôts et taxes mentionnés au II de l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale par référence au code général des impôts ou au code de la sécurité sociale. Le Haut Conseil a en outre souhaité l'insertion d'un article reprenant les dispositions de la loi organique relative aux droits constatés, selon lequel les ITAF sont pris en compte au titre de l'exercice auquel ils se rattachent, sous réserve qu'ils puissent être mesurés de manière suffisamment fiable. Les modalités d'inscription en produits à recevoir dans les comptes des OSS ont par ailleurs été précisées.

L'arrêté interministériel du 8 février 2007 (J.O du 10 février), après avis du CNC, est conforme à l'avis du Haut Conseil. Il avait toutefois été rappelé, lors de la séance du 25 janvier 2007, que cet arrêté ne résolvait qu'une partie de la question et qu'il était impératif de modifier les fondements réglementaires de l'enregistrement des impôts et taxes autres que ceux mentionnés au II de l'article L. 131-8 du CSS.

### **3. Les travaux de refonte du plan comptable unique (PCUOSS).**

Le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) est approuvé en application du décret du 19 septembre 2001 (article D. 114-4-1) par arrêté conjoint des ministres chargés du budget, de la sécurité sociale et de l'agriculture. Il doit au préalable avoir fait l'objet d'un avis du Conseil national de la comptabilité (CNC. Art. 2 du décret n° 96.749 du 26 août 1976). L'actuel PCUOSS a reçu l'avis favorable du CNC le 20 avril 2000 et a été approuvé par un arrêté interministériel du 30 novembre 2001. Le PCUOSS a un double rôle, normatif et pratique (ou relatif aux modalités d'application).

---

<sup>1</sup> Le décret n° 2006-1703 du 23 décembre 2006 a supprimé l'ACCT à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007

Sur le plan normatif, le PCUOSS, déclinaison du plan comptable général pour les OSS :

- prend acte des écarts que les impératifs législatifs ou réglementaires imposent à la comptabilité des OSS ;
- doit répercuter les évolutions du PCG elles-mêmes ;
- doit traduire les adaptations induites par les spécificités mêmes de la sécurité sociale et leurs évolutions (notamment les changements affectant les cotisations, les prestations et autres aspects de la gestion technique)

Sur le plan pratique, le PCUOSS a vocation à rappeler les autres aspects de l'organisation de la comptabilité des OSS : centralisations, validation des comptes des organismes de base, combinaison des comptes, certification. Sur ces divers aspects, le PCUOSS peut détailler les processus et aussi mettre en perspective les calendriers et les flux d'échanges entre les OSS, avec la MCP, avec la Cour des comptes.

L'ampleur de la diversité des changements intervenus depuis 2001 impose une refonte.

Dans sa séance du 23 novembre 2006, le Haut Conseil a admis la restructuration du PCUOSS en deux parties, un arrêté et une circulaire. Il a été spécifié que le "noyau dur" des principes relatifs au fonctionnement des comptes et aux faits générateurs devait être compris dans l'arrêté. Au cours de la même séance, le Haut Conseil a approuvé la constitution d'un groupe de travail chargé de préparer la maquette du nouveau PCUOSS et composé de représentants du CNC, de la DGCP, de la MCP et des agents comptables de divers régimes ainsi que de la Cour des comptes. Le CNC a, dans le même temps, mis en place au sein de sa section "Autres organisations", un groupe de travail présidé par Monsieur Borgat. Plusieurs réunions ont eu lieu d'avril à juillet 2007.

Dans sa séance du 6 juillet 2007, le Haut Conseil a pris connaissance des projets mis au point par le groupe de travail qui ont été présentés par Monsieur Brouzes. Divers aménagements et précisions ont été souhaités par les membres du Haut Conseil.

Le projet d'actualisation doit être soumis au CNC qui devrait rendre son avis en octobre, étant entendu qu'il ne se prononcera pas sur la nature de la circulaire mais sur les quatre modifications substantielles apportées à la version initiale du PCUOSS.

#### **4. La comptabilisation des actifs par composants :**

Le traitement comptable des actifs régi par le règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable (CRC) relatif au PCG, a été modifié par les règlements n°2002-10 et 2003-07 relatifs à l'amortissement et la dépréciation des actifs et par le règlement n°2004-06 relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

Les principales évolutions apportées aux règles antérieures sont les suivantes :

- décomposition des actifs en plusieurs éléments (les « composants ») dès lors que ces éléments ont, dès l'origine, des utilisations et durées de vie différentes ;
- définition de plans d'amortissement traduisant l'utilisation économique attendue des actifs (la vie prévisionnelle des biens pris individuellement ou des composants) ;
- dépréciation des actifs dès lors que leur valeur nette comptable devient inférieure à leur valeur vénale.

Conformément à l'avis du CNC relatif au PCUOSS (n° 00-04), les nouvelles règles de comptabilisation des actifs, entrées en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2005, sont pleinement applicables aux OSS en l'absence de dispositions spécifiques du PCUOSS. Toutefois, l'application de ces règles a été reportée, avec l'accord du Haut Conseil au 1<sup>er</sup> janvier 2007.

Dans sa séance du 23 novembre 2006, le HCICOSS a été saisi de propositions émanant d'un groupe de travail ad hoc et consistant pour l'essentiel à réaliser la décomposition des actifs (au cas où les organismes ne disposeraient pas des pièces justificatives nécessaires) selon des taux moyens applicables à tous les types d'immeubles, la même clef de décomposition étant applicable à l'ensemble du réseau de chaque branche ou régime.

Outre les critiques de fond suscitées par la méthode proposée, le débat a mis en évidence la complexité et la lourdeur des travaux nécessaires, l'ampleur de la tâche étant à mettre en relation avec l'enjeu.

Le Haut Conseil n'a donc pas validé les propositions qui lui étaient faites. Il a souhaité que les travaux soient poursuivis en recherchant avec la collaboration des services des domaines pour expérimenter une méthode de reconstitution des évaluations.

## **II. La recherche de la lisibilité et de la fiabilité des données comptables :**

### ***1. Les travaux du groupe Lisibilité :***

Un groupe de travail avait été constitué en 2003 au sein du HCICOSS sous la présidence de Monsieur Rabourdin, expert comptable et commissaire aux comptes, siégeant comme personnalité qualifiée au Haut Conseil. Ce groupe avait travaillé dans un premier temps sur les modèles des états financiers des organismes de base ainsi que sur le rapport de l'agent comptable. Il a été réactivé en avril 2006 pour élaborer un modèle d'états financiers combinés. Ce travail était nécessaire pour deux raisons :

- dans sa version de 2001, le PCUOSS ne comportait pas de tels modèles, la notion de comptes combinés n'ayant été actée par la sécurité sociale qu'en 2005. En dehors des « tableaux de centralisation des données comptables », toujours produits au 15 mars de l'année N+1, notamment pour établir les tableaux de la commission des comptes et les comptes nationaux, chaque régime ou branche produisait des états financiers combinés sous une forme non harmonisée ;
- le dispositif réglementaire relatif aux règles de combinaison des comptes<sup>1</sup> (arrêté interministériel du 27 novembre 2006) prévoit que le bilan, le compte de résultat et l'annexe doivent être conformes dans leur contenu aux modèles présentés dans le PCUOSS, tout en donnant des indications sur la forme et le contenu des états financiers.

Le groupe présidé par Monsieur Rabourdin s'est réuni plusieurs fois au cours de l'année 2006. Il était composé d'agents comptables et de membres opérationnels des différentes caisses. Il a eu des échanges suivis avec les membres du secteur certification de la 6<sup>e</sup> Chambre de la Cour des comptes. Les travaux ont abouti à la présentation au Haut Conseil d'une synthèse comportant :

- le rappel des principes généraux d'établissement des comptes, poursuite d'un objectif d'image fidèle reflétée par les comptes, nécessaire hiérarchisation des informations pour mettre en évidence les informations pertinentes et significatives pour la compréhension de la situation financière, du patrimoine et des résultats.
- le modèle d'annexe.

Dans sa séance du 23 novembre 2006, le HCICOSS a validé les modèles d'états financiers proposés qui avaient vocation à être immédiatement mis en œuvre et inclus dans la nouvelle version du PCUOSS.

---

<sup>1</sup> On rappelle qu'à la demande du CNC et afin d'éviter toute confusion avec les normes applicables à la comptabilité générale de l'État, le terme de règles remplace celui de normes prévu par l'article D. 114-4-2.

## **2. Le contrôle des opérations transmises à un organisme de sécurité sociale par des entreprises ou organismes mandataires :**

La certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale par la Cour des comptes porte sur les comptes annuels des quatre branches (CNAM, CNAM AT-MP, CNAV, CNAF) et de l'activité du recouvrement (ACOSS) du régime général. Ces comptes annuels reflètent l'ensemble des opérations de l'entité, y compris celles qui sont gérées administrativement par un tiers, qu'il s'agisse notamment des mutuelles (de fonctionnaires, d'étudiants), d'entreprises (SNCF, RATP) ou de certains régimes spécifiques. Il convient alors d'avoir une assurance raisonnable sur la fiabilité des données comptables émanant de ces entités tierces. L'échéance la plus immédiate a concerné le régime général, dès l'exercice 2006 : pour cet exercice, la seule possibilité a été la production d'une attestation de conformité à la comptabilité du mandataire, rédigée par le commissaire aux comptes de chaque mutuelle nationale délégataire, sous sa responsabilité et sur la base d'un document établi par l'entité vérifiée. Il importe d'aller au-delà de cette simple attestation de conformité des flux à la comptabilité et d'identifier un cadre pour définir les diligences d'audit nécessaires sur les opérations.

L'ampleur et la complexité de ce chantier de première importance sont accrues par la nécessité de préparer rapidement, dans la perspective des comptes 2008, la certification des comptes des autres régimes pour lesquels la question est aussi sensible que pour le régime général.

Lors de sa séance du 25 janvier 2007, le Haut Conseil a entendu un exposé de Madame Edery, de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, qui a présenté les modalités d'une définition des besoins en matière de contrôle des opérations gérées par un tiers. Le référentiel international des normes d'audit propose deux options en vertu desquelles une assurance peut être apportée sur les informations financières provenant d'un tiers : la première consiste à produire une assurance sur les procédures mises en œuvre par le tiers pour gérer les flux, la seconde à délivrer une assurance sur les données financières résultant de ces flux.

Compte tenu de l'ampleur des réflexions à mener et du caractère nécessairement progressif de la démarche, le Haut Conseil a simplement pris acte des informations qui lui étaient communiquées, l'urgence de donner un support juridique aux interventions des commissaires aux comptes (application de l'article L. 114-8 du CSS) étant soulignée au cours des débats. Pour l'exercice 2006, la production d'attestations de conformité a été prévue *a minima*.

## **3. Projet de décret d'application de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale :**

Aux termes de l'article L. 114-8 du CSS, « les comptes des organismes nationaux de sécurité sociale, autres que ceux mentionnés à l'article L.O 132-2-1 du code des juridictions financières, ainsi que ceux des organismes créés pour concourir au financement de l'ensemble des régimes sont certifiés par un commissaire aux comptes. Lorsque ces organismes établissent des comptes combinés, la certification est effectuée par deux commissaires aux comptes au moins. »

Dans sa séance du 6 juillet 2007, le Haut Conseil a examiné un projet de décret tendant à préciser le cadre réglementaire afférent à la mission de certification des comptes des OSS, et plus particulièrement à la certification des comptes des organismes autres que ceux du régime général, pour lesquels l'article 31 III de la loi de financement de la sécurité sociale pour 2006 a précisé que « les dispositions de l'article L. 114-8 s'appliquent au plus tard aux comptes de l'exercice 2008 selon des modalités définies par décret. »

Le texte du projet avait été soumis, par la MCP, à un examen attentif des ministres signataires ainsi que de la mission juridique de la DSS. Les observations de la 6<sup>e</sup> Chambre de la Cour des comptes avaient en outre été recueillies.

Les débats en séance du Haut Conseil ont conduit à retirer du projet plusieurs dispositions, soit qu'elles aient paru faire double emploi avec d'autres dispositions, soit qu'elles aient paru relever d'un texte de catégorie juridique supérieure (décret en Conseil d'État, voire loi). Les débats ont également été l'occasion de confirmer le souhait de la Cour des comptes de voir évoluer la gouvernance (et pas seulement la gouvernance comptable) des organismes de sécurité sociale, l'objectif étant de revoir l'ensemble des textes relatifs à l'organisation des pouvoirs et de redéfinir les pouvoirs respectifs des directeurs et conseils d'administration.

La Cour a également souhaité que la date de transmission des documents annuels soit avancée du 30 juin au 1<sup>er</sup> juin, afin d'assurer une cohérence avec le calendrier de travail de la Commission des comptes de la sécurité sociale ainsi qu'avec celui de la Cour des comptes pour la préparation de son rapport de certification. Le Haut Conseil a émis un avis favorable au projet de décret allégé et amendé au cours de ses débats.

L'urgence de la définition d'un support juridique approprié pour définir les missions d'un commissaire aux comptes d'une entité mandataire d'un régime obligatoire de base a été rappelée.

#### ***4. Méthode de comptabilisation des provisions sur prestations***

Par ailleurs, dans sa séance du 23 novembre 2006, le Haut Conseil a pris acte d'une communication de la CNAMTS relative à la méthode de comptabilisation des provisions sur prestations.



## *CONCLUSION*

L'année 2007 a été celle du premier rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale par la Cour des comptes, pour l'exercice 2006. L'avis rendu par la juridiction financière marque l'aboutissement d'un très important travail de préparation de toutes les parties concernées. Il n'est cependant qu'une étape, les observations et les réserves de la Cour montrant l'ampleur de la tâche à accomplir pour parvenir à un niveau suffisant de qualité des comptes.

Le Haut Conseil a tenu et continuera à tenir sa place, en fonction des saisines dont il est l'objet, dans ce processus. De par sa composition, il constitue un lieu de débat et de réflexion adéquat entre les organismes de sécurité sociale, les certificateurs, les tutelles, les personnalités qualifiées apportant une expertise précieuse.

Comme on l'a vu, les travaux de l'année 2006-2007 ont d'abord contribué à parfaire l'application du principe des droits constatés. En témoignent les deux chantiers majeurs de la définition des faits générateurs des impôts et taxes et de la refonte du PCUOSS. Pour cette dernière, le Conseil national de la comptabilité a bien voulu s'associer de façon très active à la préparation du nouveau document en présidant un groupe de travail. Le CNC doit rendre prochainement son avis.

Un autre axe de travail de première importance est la préparation de la certification des comptes des régimes autres que le régime général, à une échéance maintenant proche. Dans cette perspective, l'association de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes aux travaux du Haut Conseil est indispensable. La Compagnie a déjà apporté un concours actif aux réflexions en cours. Le renforcement de ses liens avec le Haut Conseil devrait se concrétiser prochainement.

La diversité des compétences et des approches réalisée au sein du Haut Conseil devrait ainsi lui permettre d'accomplir au mieux sa mission d'accompagnement des organismes de sécurité sociale dans la recherche de la qualité comptable.

\*

\* \*



# **ANNEXES**



# Compte-rendu de la réunion plénière du Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale du 23 novembre 2006

*(La séance est ouverte à 14 heures 42.)*

## **I – PRÉSENTATION DU PRÉSIDENT DU HAUT CONSEIL**

**M. LIBAULT** remercie M. DELAFOSSE d'avoir accepté la charge de président du Haut conseil. Il souligne que M. DELAFOSSE est un expert en matière de comptes, puisqu'il a présidé la première chambre à la Cour des comptes au moment de la préparation de la certification des comptes de l'État. Par ailleurs M. DELAFOSSE a été directeur des hôpitaux et connaît aussi le milieu social en général. M. LIBAULT lui souhaite la bienvenue et lui cède la parole.

**M. DELAFOSSE** remercie le directeur de ses aimables paroles d'accueil. Il se réjouit que son prédécesseur M. VACHIA continue à siéger au sein du Haut comité en qualité de représentant de la Cour des comptes. M. DELAFOSSE revient sur les raisons du changement de président. Il rappelle que, depuis son origine, le conseil comporte parmi ses membres un magistrat de la Cour des comptes, qui a toujours appartenu à la sixième chambre de la Cour. Il ajoute que siègent au conseil trois personnalités qualifiées : Mme RUELLAN, - M. RABOURDIN et, depuis le mois de septembre dernier, M. DELAFOSSE lui-même. Jusqu'à septembre dernier, la présidence du Haut conseil était exercée par le conseiller maître représentant la sixième chambre. Cependant, cette chambre étant chargée de préparer le rapport annuel de certification des comptes du régime général, il a paru souhaitable d'éviter un risque de confusion des rôles et des missions. D'autant plus que M. VACHIA est également responsable du secteur certification à la sixième chambre et qu'à ce titre, il dirige et encadre les équipes chargées de préparer la future opinion de la Cour sur les comptes. À l'initiative du premier président de la Cour, les ministres concernés ont décidé de mettre fin à cette dualité en nommant M. DELAFOSSE.

M. DELAFOSSE relève qu'une solution symétrique a été mise en œuvre pour la comptabilité de l'État. Ce réaménagement correspond à un souci de clarification et permet aux représentants de la Cour de s'exprimer au nom de l'institution. Toutefois, M. DELAFOSSE déclare que les opinions qu'il pourrait être amené à émettre le seront en son nom propre et non au nom de la Cour, parce qu'il doit être détaché de toute adhérence institutionnelle.

M. DELAFOSSE observe que la recherche de la qualité des comptes conduit à une plus grande rigueur dans la définition des concepts et des procédures ainsi que dans la délimitation et dans le mode d'exercice des missions par les divers acteurs du processus de préparation et de certification de ces comptes. Cette plus grande rigueur dans la définition des rôles lui paraît très positive. D'autant plus que le Haut conseil est amené à se prononcer sur des évolutions normatives, qui sont liées au passage complet aux droits constatés, à un moment où les comptes combinés des organismes doivent être prochainement mis en état d'être certifiés.

M. DELAFOSSE précise qu'il a eu un doute sur sa qualification réelle à exercer cette charge, parce qu'il n'a eu dans sa carrière professionnelle aucune pratique directe des comptes des organismes de sécurité sociale. Cependant, il a une expérience longue des comptes de l'État. Il a présidé, après y avoir été conseiller maître, la première chambre de la Cour, au moment où la LOLF a commencé à être mise en œuvre. Il a eu à mettre en place le processus de certification des comptes de l'État. Il

pense que cet exercice lui sera profitable dans les champs de réflexion et de compétences du Haut Conseil. Il croit que les concepts, les principes et l'objectif sont fondamentalement les mêmes, même si la mise en œuvre est profondément différente. Il estime que, dans cette marche vers la certification des comptes, ce sont les problèmes pratiques de mise en œuvre et de suivi des processus qui sont les plus redoutables. M. DELAFOSSE considère comme très important que ce Haut conseil soit interministériel.

M. DELAFOSSE salue la présence de M. LIBAULT. Il souligne la participation importante du ministère de l'agriculture et du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, avec les deux directions du budget et la direction générale de la comptabilité publique. Il juge important que s'y ajoutent les représentants des grands corps d'inspection et de contrôle, ainsi que des responsables des services territoriaux de l'État. Il salue la présence et la participation de M. BRACCHI, président du Conseil national de la comptabilité, et de M. RABOURDIN, siégeant en tant que personnalité qualifiée. Il sait également que des liens de travail ont été établis avec les commissaires aux comptes. Enfin il souligne la présence essentielle des représentants des caisses, interlocuteurs opérationnels, sans lesquels le Haut Conseil ne pourrait avancer.

M. DELAFOSSE sait pouvoir compter sur la mission comptable permanente : Mme VANDAMME et ses collaborateurs. La mission joue un rôle essentiel de conception et de proposition, dont il appartient au Haut Conseil de discuter et de tirer le meilleur profit. Il passe la parole à M. BRACCHI, qui souhaite faire une communication au Haut Conseil.

**M. BRACCHI** réalise une communication pour le CNC et apporte des précisions sur son travail, tant avec la mission comptable permanente que relativement à sa présence au Haut conseil. Il indique que le CNC peut agir de diverses façons : soit par des avis soit par d'autres moyens.

M. BRACCHI déclare que son intervention par des avis est une procédure très formelle. Il cite également les autres moyens, qui sont le comité d'urgence, des communications ou des recommandations ou encore, comme dans le cadre de la sécurité sociale, une consultation, qui relève d'un processus informel. M. BRACCHI indique que les consultations résultent d'une demande de la part du conseil, venant de diverses sources, mais essentiellement de la mission comptable permanente, et sont basées sur une explicitation des circonstances et des conséquences relatives à la question qui est transmise au CNC. En aucun cas, le CNC ne cherche à vérifier ni les informations ni les conséquences, qui lui sont données. Il ne se base que sur la compréhension des faits, tels qu'ils lui sont rapportés, et ses connaissances techniques. Bien que n'effectuant aucune vérification, il peut cependant exercer un devoir de bon conseil, c'est-à-dire poser des questions et essayer de comprendre dans quel cadre ceci se pose. La consultation qui en résulte est indicative et n'a aucun caractère contraignant. Elle est simplement destinée à éclairer techniquement le sujet en cause.

M. BRACCHI espère que les connaissances assemblées au sein du CNC peuvent lui donner une certaine valeur consultative, mais il déclare que la décision finale demeure celle soit des services ou des organes opérationnels de la sécurité sociale, soit du Haut conseil. Le CNC donne un élément d'éclairage d'une situation donnée et le Haut Conseil a toute liberté de l'appliquer ou d'y déroger. Le CNC ne procédera à aucune vérification sur ces points.

**M. DELAFOSSE** croit que la communication de M. BRACCHI prend bien place dans la ligne de l'effort de clarification, qu'il évoquait dans son propos liminaire. Il remercie d'avance M. BRACCHI de l'accueil qu'il continuera à faire aux membres du conseil et à ceux de la mission comptable.

## **II – POINT SUR LES TRAVAUX DU GROUPE DE TRAVAIL « LISIBILITÉ »**

**M. RABOURDIN** indique que les travaux du groupe « lisibilité » se situent dans la poursuite de ceux entrepris par ce groupe en 2003 et 2004, dont à l'époque, –la mission était l'examen des documents financiers présentés aux tiers (tutelle, conseil d'administration, et autres). Il avait été constaté qu'il y avait autant de rapports différents que d'organismes, que les bilans et de comptes de résultat étaient présentés de manière relativement hétérogène, et les annexes comptables perfectibles. Il a paru pertinent que le groupe se reconstitue pour proposer au Haut Conseil des états financiers homogènes dans leur présentation entre les différents organismes.

Le groupe « lisibilité » s'est réuni plusieurs fois au cours de l'année 2006. Il était composé d'agents comptables et des membres opérationnels des différentes caisses, ce qui permettait d'avoir un retour sur ce que ressentaient les caisses sur le terrain. Les travaux ont abouti aux modèles de compte de résultat et de bilan, qui sont présentés dans le dossier et qui sont soumis à l'approbation du Haut conseil de ce jour.

**M. RABOURDIN** précise que l'idée de départ tenait au caractère synthétique des états à proposer. Elle consistait à présenter un bilan et un compte de résultat sur quatre pages de manière à homogénéiser la présentation et à faciliter la lecture des documents pour les utilisateurs des comptes. Le groupe a recherché les ventilations des comptes pertinentes dans la nomenclature comptable. Il a également essayé de raccrocher tous les numéros de comptes à deux ou trois chiffres du Plan Comptable. Par ailleurs le rapport de la Cour des comptes de septembre a recommandé d'améliorer la qualité et l'exhaustivité du contenu de l'annexe des comptes combinés, afin de respecter pleinement les exigences des normes comptables en la matière.

Sur cette base, le groupe « lisibilité » s'est attaché à élaborer un plan d'annexe utilisable par toutes les caisses.

**M. RABOURDIN** rapporte plusieurs remarques sur les documents présentés.

- L'unité monétaire ; certains pensent qu'il faut les mettre à l'euro et d'autres en millier d'euros. Il est proposé que les caisses aient le choix.
- Sur le bilan et le compte de résultat : à l'actif, il convient de remplacer « Amortissements et dépréciations » (au lieu d'« Amortissements et provisions ») pour mettre en conformité la présentation du bilan avec la norme comptable relative aux actifs.
- Un débat porte sur le fait de faire figurer ou non, dans le bilan, tant à l'actif qu'au passif, les comptes d'attente. **M. RABOURDIN** considère que la présentation de ces comptes dans le bilan porte plus de questions que de solutions. Il est probable que ces postes ne soient pas significatifs dans leur montant même s'il n'est pas souhaitable de détenir dans ses comptes de comptes de ce type, de plus si le seuil de significations retenus par le certificateur est en deçà de ces comptes d'attente le certificateur se chargera de demander des compléments d'information à la caisse, **Mr RABOURDIN** est d'avis que cette information si elle est significative doit plutôt figurer dans l'annexe comptable que dans le bilan.

Sur le fond et la conception de ces états, **M. DELAFOSSE** demande s'il y a d'autres observations que celles signalées par **M. RABOURDIN**. Il demande aussi dans quels délais et de quelle façon les éléments seront ensuite intégrés dans le plan comptable unique.

**M. RABOURDIN** indique que l'objectif du groupe lisibilité est de mettre à disposition, après avis du HCIOS, des trames de documents de synthèses pour application des les comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2006. Il ne préjuge pas de l'opinion de la Cour au cas particulier de chaque Caisse, mais si ces documents sont déjà sérieusement établis et exhaustifs, ils représentent, selon lui, une base pour la certification.

**M. VACHIA** s'exprime pour la première fois en tant que représentant de la Cour et très exactement en tant que représentant du certificateur du régime général. L'opinion sur les résultats du groupe « lisibilité » est favorable. Ce bon travail aboutit à un projet dans l'ensemble satisfaisant. Le secteur certification de la sixième chambre a eu un certain nombre d'échanges avec la mission comptable permanente et avec M. RABOURDIN pour exprimer les opinions du certificateur.

M. VACHIA répond à la seconde question c'est-à-dire les informations de caractère significatif ; Il lit le point 1.2 à la page 6 du document de M. RABOURDIN. Il exprime son parfait accord avec ce commentaire général, qui fait partie de la norme comptable. Ces modèles d'états financiers doivent être appliqués en fonction de l'importance relative des éléments de chacune des branches ou de chacun des régimes. Ces éléments ont vocation à être intégrés au futur PCUOSS, mais il est clair qu'il ne sera pas prêt d'ici la fin de l'année. Pour M. VACHIA, il convient absolument que, dès les comptes 2006, ces modèles puissent être mis en œuvre, parce qu'ils constituent le prolongement de l'arrêté en cours de signature relatif aux règles de combinaison des comptes et qui prévoit un bilan de synthèse, un compte de résultat de synthèse et une annexe, dont le contenu doit répondre au règlement général de 1999 modifié.

M. VACHIA, pour la sixième chambre, souligne que la mise en œuvre de ces recommandations suppose des efforts intellectuels et matériels importants de la part des organismes, puisqu'elle conduit à refondre totalement la présentation et le contenu des états financiers combinés. De plus, elle implique de mettre en place une organisation appropriée. La Cour prendra donc sa part du travail en explicitant dès maintenant aux agents comptables nationaux ses attentes dans le cadre ainsi tracé. La préparation notamment de la future annexe doit être prise en compte très en amont pour que, sur la base de ce document, les différentes branches du régime général et l'activité de recouvrement soient en mesure de préparer une annexe appropriée. Cela permettra de répondre aux observations du rapport préparatoire de 2006 de la Cour à ce sujet. M. VACHIA ajoute que les agents comptables auront certainement un travail important.

**M. LIBAULT** aimerait avoir la réaction des agents comptable nationaux par rapport à l'intensité des travaux à accomplir.

**M. DESSAINT** précise que les travaux du groupe présidé par M. RABOURDIN ont associé l'ensemble des régimes concernés. La CNAMTS y a participé et donc les spécialistes, les membres du groupe, ont pu exprimer eux-mêmes toutes leurs contraintes et leurs souhaits. Ces documents conviennent très bien à la CNAMTS. M. DESSAINT ne pense pas que leur mise en œuvre pose de problème grave à ce stade.

**M. THALAMY** répète que ses collaborateurs ont participé au groupe de travail. Il considère le travail accompli comme très précieux, parce qu'il a bien conscience que l'annexe n'était pas toujours à l'acmé de l'art. La Cour a constaté cette année dans son rapport que l'annexe pêchait peut-être par un manque d'explication, notamment sur les provisions et les produits à recevoir, note en a été prise.

**M. THALAMY** a pris aussi bonne note des propos de M. VACHIA. Le cadre normatif ne va pas être modifié et des éléments supplémentaires d'explication pourraient être apportés. Selon lui, le document constitue un très bon guide.

**M. LIBAULT** demande si l'amélioration va permettre aux agents comptables d'intéresser davantage l'ensemble des administrateurs à ce sujet, parce que ces documents sont aussi faits pour le conseil d'administration.

**M. DESSAINT** craint que les documents, si bien faits soient-ils sur le plan technique, ne changent pas beaucoup l'intérêt des administrateurs. Selon lui, pour retenir leur attention, les présentations

doivent faire sortir quelques chiffres essentiels, insister sur le résultat et peut-être donner plus de détails sur des éléments plus parlants pour les administrateurs que les données comptables.

**M. DESSAINT** ajoute que souvent, lorsque les documents sont présentés au conseil, les principaux chiffres sont déjà connus, parce que la presse s'en est fait l'écho. L'aspect révélation est donc assez inexistant. Les administrateurs s'intéressent plus à des explications d'ordre économique ou posent des questions sur des points particuliers. Généralement l'annexe ou le rapport, plus littéraire, de l'agent comptable permet de donner la réponse.

**M. DESSAINT** souligne aussi que les administrateurs ont pointé le volume en quantité de papier. À la CNAMTS, ils ont demandé à avoir l'essentiel des documents sous forme dématérialisée.

**M. VACHIA** rappelle que ces états financiers sont également destinés au Parlement. Notamment, en s'appuyant sur l'annexe, des commentaires devront être faits sur ce que sont les chiffres de la sécurité sociale, dans la mesure où un travail d'explicitation doit donner la mesure de l'importance des charges et des produits calculés dans ces comptes. Pour la seule branche maladie, M. VACHIA indique que sept milliards de provisions sont calculés sur une base statistique. Pour lui, cela doit être véritablement mis en évidence, ne serait-ce que dans un but pédagogique.

**M. BRACCHI** estime que les comptes sont composés de trois éléments : le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Si une annexe doit être réduite en volume, il ne faut pas la confondre avec un rapport de l'agent comptable ou un rapport de gestion. Pour lui, elle est destinée à compléter la compréhension des chiffres et à donner des éléments d'appréciation du chiffre, de la manière dont il a été fabriqué, et des éléments de comparaison.

**M. BRACCHI** pense que les commentaires, évaluations, ratios, etc. doivent figurer dans le rapport de l'agent comptable et non dans l'annexe, sinon cette dernière sera tellement dense et longue que personne ne la lira. Il différencie les problèmes de l'annexe de ceux tenant au fait d'attirer l'attention des administrateurs ou de personnes autres sur des points particuliers.

**M. VACHIA** poursuit sur les comptes d'attente. Il déclare que si cet élément n'est pas significatif, ce n'est pas la peine de le faire apparaître et s'il est significatif, il apporte une loupe pour voir le problème par rapport à la certification. À terme, il a de bons espoirs que ce ne soit pas significatif et donc que ce ne soit pas un sujet de préoccupation. Cependant, actuellement, un problème de ce type demeure, signalé dans le rapport public préparatoire de 2006 et devra être réglé pour la clôture des comptes 2006. M. VACHIA parle de l'inscription en comptes d'attente des dépassements des crédits de fonds d'action sanitaire et sociale.

## **CONCLUSION**

**Le Haut conseil donne son accord sur les documents tels que présentés. Quelques points d'interrogation mineurs subsistent, mais des ajustements peuvent être réglés. Il ressort de la réaction des agents comptables que cela leur paraît possible pour les comptes 2006 au niveau national présentés en temps voulu au certificateur. La rubrique des comptes d'attente sera revue ultérieurement.**

### III – FAITS GÉNÉRATEURS DES IMPÔTS ET TAXES AFFECTÉS (ITAF)

**Mme VANDAMME** indique que la loi de finances pour 2006 a créé un changement fondamental en matière de financement de la sécurité sociale, au travers de neuf taxes désormais affectées à ce financement. Au vu de ce nouveau chantier, le directeur de la sécurité sociale a diligenté un groupe de travail dès l'exercice 2005 pour réfléchir à la comptabilisation de ces taxes, au plus près des exigences du certificateur, sachant qu'aujourd'hui les impôts et taxes affectés étaient comptabilisés à la date de notification à l'organisme.

Il est nécessaire de réfléchir sur les faits générateurs actuels pour arriver à un rattachement des impôts et taxes, qui satisfasse aussi bien le certificateur que l'État et la sécurité sociale. Le groupe de travail a associé la direction du budget, la DGCP, la DSS, la MCP pour essayer de définir ces faits générateurs. Il a effectué plusieurs réunions depuis son lancement et il est arrivé *in fine* à définir des circuits, en accord également avec les directions générales des impôts et des douanes. Le sujet en est aujourd'hui à une saisine du MINEFI pour essayer de chiffrer l'impact de cette réforme.

L'objectif est de donner une définition de ces faits générateurs et de les retracer au sein d'un document ayant une base réglementaire. Le choix a été fait de les intégrer dans un tableau, tel qu'il existe aujourd'hui dans le PCU, remanié et publié par arrêté. La mise en œuvre de cette réforme vise à comptabiliser, dès cette fin d'année, selon les nouvelles règles, avec une officialisation du dispositif lors de la mise en œuvre du PCU rénové.

**M. DELAFOSSE** est plus que dubitatif sur la dernière phrase de la fiche. Si la situation n'est pas plus avancée, il est impossible, selon lui, de mettre en œuvre une telle réforme pour les comptes 2006.

**M. GROSSE** représente la direction du budget, qui a rempli un rôle de synthèse et de coordination au sein du MINEFI. Selon lui, la situation n'est pas tout à fait satisfaisante en vertu de la règle des droits constatés et un peu hétérogène selon les organismes et les impôts et taxes concernés, pour lesquels, même du point de vue de l'État, les faits générateurs peuvent être variables et pour lesquels les circuits de versement diffèrent selon les organismes.

La direction du budget a suivi les travaux menés par la direction de la sécurité sociale et la mission comptable permanente. Une commande a été passée aux différentes directions du MINEFI concernées il y a presque un mois et est en train d'être instruite. La direction du budget juge certes important de modifier les règles le plus rapidement possible de manière à ce qu'elles soient cohérentes et compatibles avec les normes de droits constatés, mais il faut aussi qu'au moment où la décision est prise, soit précisément apprécié l'impact sur les comptes la même année. Par le passé, les modifications de règles comptables ont eu des impacts non négligeables sur les comptes. Ces impacts font encore débat avec le ministère de la santé et suscitent des échanges réguliers avec la Cour des comptes. Pour la direction du budget, ce travail d'appréciation de l'impact financier est fondamental. Elle va essayer d'avancer le plus rapidement possible sur la mesure de cet impact.

**M. DELAFOSSE** voit que tout ceci mérite d'être instruit et interroge **M. VACHIA** sur les perspectives relatives au calendrier.

**M. VACHIA** fait part de l'extrême préoccupation de la Cour sur ce sujet. Elle l'a dit dans son rapport préparatoire. Le sujet des impôts et taxes affectés à la sécurité sociale a pris une ampleur accrue avec l'article 56 de la loi de finances pour 2006 en ce qui concerne les compensations d'allègements généraux de charges et il vient se surajouter à l'existence d'impôts et taxes affectés à la sécurité sociale auparavant.

**M. VACHIA** précise que l'actuelle situation normative ne convient plus. Il y a désormais le principe de la comptabilisation des produits à l'exercice auquel ils se rattachent (indépendamment

de la date d'encaissement) qui est inscrit à l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale. La disposition de l'actuel PCUOSS sur ce sujet est clairement illégale, puisqu'elle prévoit le rattachement au moment de la notification.

Deux points sont importants pour la Cour. Il faut bien acter dès ce jour que le principe applicable doit être celui du rattachement à l'année des faits générateurs de l'impôt. Ceci étant dit, le fait générateur administratif de l'impôt, c'est-à-dire le fait générateur de l'administration fiscale doit être soigneusement précisé, impôt par impôt ou taxe par taxe ; c'est donc un travail de recensement. En second lieu la Cour reconnaît bien volontiers la difficulté technique de mise en œuvre de cette évolution. Elle suppose que les administrations financières compétentes sur le terrain soient en mesure de rassembler les données nécessaires au calcul de ce que seront essentiellement des produits à recevoir, qui devraient être notifiés ensuite via l'ACCT à l'ACOSS. L'ACOSS devrait être ensuite en mesure de les répercuter aux branches du régime général, et le raisonnement est également valable pour les ITAF affectés aux autres régimes. Ce n'est pas propre au régime général.

**M. VACHIA** estime qu'il est urgent d'afficher le principe et d'arrêter les mesures d'application. Il déclare qu'il est tout à fait naturel de vouloir en évaluer l'impact financier, ne serait-ce que pour indiquer, si cela se fait effectivement dans les comptes 2006, quel est l'impact de ce changement de méthode. Pour lui, il est évident que l'année 2006 sera atypique.

Il souligne une autre urgence. L'article 56 de la loi de finances pour 2006 a renvoyé à un arrêté le soin de préciser les modalités de rattachement des produits à recevoir dus au titre des allègements généraux dus pour le dernier trimestre ou le mois de décembre 2005. Un système transitoire a été prévu par un arrêté du 6 février 2006, mais il faut absolument avoir une inscription pérenne des principes. La Cour des comptes souhaite vivement que ce dossier soit finalisé avant la clôture 2006, et elle estime qu'il faudrait un texte provisoire en attendant la parution du nouveau PCUOSS pour acter les principes. L'annexe aux comptes 2006 devra porter la marque de ces modifications. Lorsqu'elle émettra son opinion sur les comptes de l'exercice 2006, la Cour ne manquera pas de porter son attention sur ce dossier. Il est souhaitable pour l'État, la sécurité sociale et la Cour qu'il soit réglé avant qu'elle ait à émettre son opinion.

**M. DELAFOSSE** demande de quel ordre sera le texte provisoire.

Ce sujet n'a pas échappé à **M. LIBAULT**, qui est à l'origine du groupe de travail. Le sujet n'est pas neuf. Le problème concerne les recettes fiscales gérées par des administrations, qui ne sont pas des administrations de sécurité sociale. La commission DENIEL avait abordé ce dossier en son temps, lorsqu'elle avait réfléchi sur le plan comptable. Faute d'expertise, elle avait préconisé l'idée de ce qui figure actuellement dans le PCU. **M. LIBAULT** est pleinement conscient de vivre sur une hétérogénéité de faits générateurs. Si le droit constaté était appliqué strictement, il pense que cela améliorerait les comptes, parce que les produits seraient améliorés en anticipant. Il souhaite que les changements soient réalisés de façon très homogène et en toute clarté.

Pour **M. CHADELAT**, le problème du fait générateur en matière de comptabilisation en droits constatés est fondamental. Le fait de jouer sur la notion de faits générateurs pour arriver à un chiffre plutôt qu'à un autre revient à altérer la sincérité des comptes et met en cause leur certification. Il croit profondément au fait de définir des règles en toute clarté et transparence et en toute logique mathématique de manière à ce que la notion de faits générateurs corresponde à une règle, qui ne soit pas définie en fonction du résultat.

**M. LIBAULT** pense que pour un bon fonctionnement futur, il faut d'une part choisir le bon fait générateur et d'autre part disposer, en droits constatés, d'estimations les plus exactes possibles. C'est le travail effectué avec l'ACOSS. Pour obtenir des comptes sincères, il pointe la nécessité de disposer d'un impact sur les comptes des nouveaux faits générateurs puisqu'il va falloir estimer en fin d'année ce qui reste à recevoir au titre de l'année. Le problème est complexe, puisque le

recouvrement est fait par des administrations, qui ne sont pas des administrations de sécurité sociale. Les agents comptables des caisses nationales incorporent dans leurs comptes des produits venant d'estimations d'administrations. Il estime que cela nécessite au préalable la mise au point de conventions de relations pour avoir quelque idée de ce qu'on leur demande d'incorporer dans les comptes. M. LIBAULT soulève le problème de détermination et celui de la méthode pour être à peu près sûr que les estimations qui devront être faites en fin d'année seront fiables.

**M. THALAMY** partage l'analyse du directeur de la sécurité sociale. L'ACOSS va être soucieuse de ses relations avec les administrations fiscales qui vont recouvrer, parce qu'elles vont lui donner des produits et des estimations. Elle va devoir faire certifier ses comptes. Elle sera attentive à avoir des séries pour vérifier que ce qui est estimé par l'administration fiscale correspond bien à ce qui a été encaissé les années précédentes et à essayer d'observer une cohérence. Quand elle recouvre des cotisations de sécurité sociale pour son propre compte, elle encaisse des montants, mois par mois, et s'assure qu'ils sont cohérents avec des évolutions de paramètres tels que la masse salariale pour les cotisations sur salaires, par exemple. Le fait que l'information vienne de l'extérieur pose problème. M. THALAMY veut avoir la certitude que ses méthodes sont bien calées et qu'il n'y a pas de différences qui pourraient générer des écarts et des observations de la part du certificateur, voire des conséquences plus graves.

**M. DELAFOSSE** a le sentiment que le Haut conseil ne peut pas se prononcer ce jour sur un dossier qui n'est pas abouti, mais qu'il doit, en revanche, prendre bonne note des observations de la Cour et peut-être émettre le souhait que le dossier aboutisse dans les meilleurs délais. Si ce n'est pas le cas pour les comptes 2006, à son avis, chacun prendra ses responsabilités : à la fois les teneurs de comptes et les certificateurs.

**Mme VANDAMME** précise que le groupe de travail est arrivé à un accord et à définir des faits générateurs pour chacune des taxes. Ces derniers sont cités dans un tableau récapitulatif. Elle pense qu'il est important de préciser qu'un chiffrage est nécessaire pour passer une écriture de rattachement. Elle se demandait s'il n'était pas possible d'acter en séance que les faits générateurs étaient aujourd'hui clairement définis.

**M. DELAFOSSE** pense que si les membres du conseil n'ont pas en main un dossier précis, ils ne peuvent pas donner leur accord. Il prend note de ce que la responsable de la mission comptable permanente précise que les travaux sur la définition des faits générateurs ont bien avancé.

**M. LIBAULT** est tout à fait d'accord. Il faut que, pour une prochaine séance, les membres disposent des propositions de faits générateurs et que le Haut conseil puisse statuer en toute connaissance de cause. Il en profite pour demander à la direction du budget quand elle pourra donner l'impact des propositions.

**M. GROSSE** rappelle que les différentes directions ont été saisies directement. Il ne les a pas contactées une à une, il sait que les douanes sont sur le point de répondre. Concernant la DGI, il ne sait pas.

**M. MONIER** dit que si l'examen a lieu à la prochaine séance, cela signifie que cela ne s'applique pas à 2006.

**M. DELAFOSSE** est tout à fait d'accord.

**M. VACHIA** maintient que si ce n'est pas prêt pour la clôture des comptes 2006, on ne peut que le déplorer. Le rapport de certification de la Cour aura alors à en tirer les conséquences que celle-ci estimera appropriées.

**Mme VANDAMME** indique que, dans le nouveau PCU validé par arrêté, figurera un tableau des faits générateurs, qui intégrera les faits générateurs de ces neuf taxes. Donc la validation du PCU validerait de fait le tableau des faits générateurs nouvelle formule.

**M. LIBAULT** a compris que M. VACHIA ne souhaitait pas que ce soit exposé aujourd'hui.

**M. VACHIA** explique que ce n'est pas tout à fait cela. Dans le tableau qui avait été préparé par la MCP, figurait un entremêlement des faits générateurs en général et des faits générateurs fiscaux. Or il s'agit pour l'instant d'avoir un tableau des faits générateurs pour le rattachement à l'exercice des ITAF. Il suffit de reprendre la liste des impôts et taxes. M. VACHIA ajoute qu'un memorandum sur ce sujet a été communiqué par le secteur certification de la Cour aux administrations compétentes (finances et sécurité sociale et santé), qui expose une classification possible par fait générateur.

## CONCLUSION

**Le Haut conseil est dans l'attente d'un retour par les directions du MINEFI Bercy. Il ne peut pas se prononcer sur des documents virtuels. Il a bien pris acte de la position de la Cour des comptes et du point d'avancement des travaux.**

## IV – PROJET DE REFONTE DU PCUOSS

**Mme VANDAMME** présente une proposition de refonte du plan comptable unique, qui se fera en deux temps au niveau des séances du Haut conseil.

Le plan comptable unique, depuis 2001, n'a pas fait l'objet d'une réédition hormis les mises à jour informatiques que la mission comptable diffuse aux organismes au fur et à mesure de la création de nouveaux comptes. Il avait besoin d'un fort toilettage. En menant cette réflexion en interne, la mission comptable a réfléchi à une proposition de nouvelle présentation, sur laquelle elle souhaiterait avoir l'avis, la position ou l'accord du Haut conseil.

Le plan comptable unique tel qu'il existe aujourd'hui pose des difficultés de mise à jour du document papier, du fait de la totalité du document paru au *Journal officiel*. L'objectif est de scinder le document en deux parties distinctes. Une partie ferait l'objet d'un arrêté de validation, pour lequel les mises en jour sont moindres et l'autre ferait l'objet d'une circulaire interministérielle, plus facile à modifier et donc à republier au fur et à mesure des évolutions. Une mise à jour semestrielle était proposée au vu des modifications informatiques actuelles. La circulaire devait aussi développer davantage ce qui pouvait être les spécificités, pour lesquelles l'explication existante mérite davantage de compléments.

L'arrêté comprendrait trois parties :

- les dispositions générales applicables à la comptabilité des organismes de sécurité sociale (avec un plan de compte et les commentaires des comptes) ;
- l'actuel système de la comptabilité développée ;
- les modalités de centralisation, le tableau des faits générateurs, lui aussi toiletté, et les modèles de documents de synthèse issus des travaux du groupe « lisibilité ».

La circulaire ministérielle, elle, présenterait :

- une liste complète des comptes ouverts pour tous les risques, avec un niveau explicatif détaillé sur les comptes dits de gestion technique pour faciliter l'harmonisation des imputations comptables ;
- des schémas comptables et des précisions sur les modalités comptables propres à la sécurité sociale ;
- les balances et tableaux de centralisation des données comptables ;
- un lexique et une table des sigles et abréviations.

Mme VANDAMME indique que les travaux en interne ont permis d'arriver à une trame générale des deux documents. Elle demande au conseil d'acter ce dispositif en deux documents ainsi que la présentation avec les parties telles que définies sur la fiche. Tout document plan comptable unique sera soumis à l'avis du Conseil national de la comptabilité. Le groupe de travail peut commencer à travailler dans un délai très rapide sur le développement de ces documents, parce que le service de Mme VANDAMME dispose d'une maquette. Lors de la prochaine séance, le Haut conseil aura examiné la maquette finalisée et pourra donner son accord. Cette maquette sera travaillée dans le sens de la présentation que Mme VANDAMME expose, donc elle attend la validation du conseil et l'accord pour le point de départ d'un groupe de travail, qui permettra de faire relire la maquette et éventuellement de la valider, de l'annoter et de la mettre à jour.

**M. DELAFOSSE** résume les trois points sur lesquels le conseil doit se prononcer : le principe d'une répartition de la matière entre deux textes de nature juridique différente, la répartition de la matière entre les deux textes et le contenu même des dispositions. À son avis, le conseil peut se prononcer ce jour seulement sur le premier point.

**M. BRACCHI** partage son avis.

**M. VACHIA** est d'accord sur l'importance et l'urgence de la révision du PCUOSS ainsi que sur la nécessité de finaliser ce document en 2007. En l'état actuel, la Cour estime que, concernant le PCUOSS, un noyau dur de principes sur le fonctionnement général des comptes et sur les faits générateurs doit se trouver dans l'arrêté. Elle ne voit pas d'obstacle au fait qu'à côté, par voie de circulaire par exemple, soient précisés les comptes à 12 ou 15 chiffres. Toutefois, il ne faut pas se tromper sur ce qui est important et qui doit figurer dans l'arrêté et ce qui ne l'est pas.

La Cour des comptes pense que le contenu et le fonctionnement des comptes, qui correspond à l'actuelle première partie, doit rester dans le niveau arrêté, et qu'il doit être assez sérieusement réécrit pour tenir compte de l'évolution des textes législatifs intervenus depuis 2001. La Cour estime que la définition générique des faits générateurs doit figurer dans le noyau dur du PCUOSS avec un tableau, qui établisse l'essentiel. En revanche, elle ne voit pas de difficulté à rebasculer dans la circulaire des éléments de type modalités pratiques de centralisation des comptes par la MCP..

Dans le PCUOSS, à la quatrième partie intitulée « état financier », M. VACHIA pense qu'il faut davantage distinguer les états financiers des organismes de base, ceux des organismes nationaux et les états financiers combinés. Un travail de rédaction assez soigné doit être réalisé pour qu'il n'y ait pas d'ambiguïté sur ce qui est à faire.

M. VACHIA ajoute un point. La proposition du groupe de M. RABOURDIN sur la lisibilité des états financiers concerne les états financiers combinés et sans doute aussi les états financiers produits par les régimes à organisme unique. Il faudra faire des adaptations, en ce qui concerne les exigences actuelles de bilan, compte de résultat et annexe, pour les organismes de base. C'est un peu moins pressé, parce qu'ils ne sont pas certifiés, mais il faudra sans doute faire un toilettage de ce PCUOSS.

**Mme VANDAMME** énonce la proposition de composition du groupe de travail : les agents comptables du régime général, du régime agricole, du régime social des indépendants, deux représentants des autres régimes, un représentant de la Cour des comptes, un représentant de la DGCP, un représentant du CNC, la mission comptable. Elle ajoute qu'il y aura aussi une personne qualifiée.

**M. LIBAULT** déclare que les faits générateurs seront indiqués dans le plan comptable. Ensuite l'objet du certificateur sera de vérifier leur bonne application. Si un jour lesdits faits générateurs

devaient être modifiés, il faudrait toujours passer par le plan comptable. À l'inverse, il pose la question tant que n'est pas modifié le plan comptable.

**M. VACHIA** rappelle les principes élémentaires du droit public et la hiérarchie des normes. L'article L. 114-5, qui inscrit en toutes lettres le principe du rattachement des charges et des produits à l'exercice d'origine, a une valeur supérieure à l'arrêté portant publication du PCUOSS. Le conflit de normes est résolu par l'application des principes du droit public, c'est la norme supérieure qui l'emporte.

**M. LIBAULT** répète que le certificateur considère que la base est le plan comptable. S'il considère qu'à un moment donné le plan comptable n'est pas conforme à des principes de nature supérieure, ce sont ces principes-là pour le certificateur qui s'imposent.

**M. VACHIA** le confirme.

**M. LIBAULT** dit qu'il peut y avoir sur certains sujets des interprétations différentes. C'est pourquoi il voyait l'intérêt d'un référentiel commun.

**M. VACHIA** estime qu'en l'absence d'un tableau mis à jour, conformément à la loi, des faits générateurs, la Cour aura à en tirer les conséquences dans son rapport. Ses observations, dans cette hypothèse, s'adresseront sans doute moins aux organismes qu'à la tutelle.

## CONCLUSION

**Le Haut Conseil est d'accord pour la restructuration du PCUOSS entre arrêté et circulaire. Un groupe de travail va être constitué pour présenter une maquette dans les meilleurs délais.**

## V – RÉÉCRITURE DES ARTICLES D. 253-17 ET SUIVANTS ET D. 253-19 ET SUIVANTS

**Mme VANDAMME** indique que l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale pose un problème aux règles juridiques, qui y sont directement rattachées et notamment les articles D. 253-17 et suivants et D. 253-19 et suivants. La loi organique du 2 août 2005 achève et complète la réforme relative à la comptabilité selon le principe des droits constatés. Il faut toiler les textes inférieurs pour arriver à des dispositions, au niveau du code de la sécurité sociale, qui ne posent plus aucune ambiguïté par rapport à la règle des droits constatés.

Ce dispositif répond également aux observations de la Cour des comptes. Le groupe de travail relatif au référentiel de validation, qui était une émanation du Haut conseil, avait mené une réflexion, qui avait préconisé la réécriture de ces articles.

Dans les faits, il apparaît que les organismes appliquent déjà les règles de droits constatés, donc il ne s'agit pas d'un profond bouleversement de leur pratique et de leur méthode de comptabilisation, mais bien plutôt d'une régularisation juridique d'une situation, qui est actée majoritairement.

**Mme VANDAMME** précise que la dernière version du document est distribuée en séance.

**M. VACHIA** indique que la Cour est d'accord sur l'objectif poursuivi, qui répond bien à ses observations et à celles des agents comptables à travers le groupe référentiel.

Les articles D. 253-17 et 17-1 à 17-5 et 19 et 19-1 à 19-4 ont eu une très grande utilité, lorsque les droits constatés ont été mis en œuvre à partir de 1996. À présent, ils n'ont plus guère de pertinence puisque, « au-dessus » l'article L. 114-5 définit les principes génériques et « en dessous » (au niveau arrêté interministériel) le plan comptable unique a vocation à contenir les normes en la

matière. Ils doivent disparaître pour éviter toute ambiguïté et une distinction qui n'a plus lieu d'être entre les principes applicables à la gestion technique et les principes applicables à la gestion budgétaire. La question est résolue dans le plan comptable unique.

**M. VACHIA** précise que le plus simple est de s'en tenir à une phrase, parce que l'article L. 114-5 dit que le PCUOSS est fondé sur le principe du rattachement des produits et des charges à l'exercice ( donc principe des droits constatés) dans des conditions définies par un décret. Les dispositions réglementaires actuelles sont le D. 114-4-1, qui prévoit la publication d'un plan comptable unique, et l'article D. 114-4-2, qui porte sur différents points, notamment sur la validation. Le nouvel article serait une sorte de réplique du principe législatif et renverrait au plan comptable unique. Il s'agit d'un support pour permettre d'abroger l'essentiel des articles du livre II, mais aussi sous réserve d'expertise, les articles du livre VI concernant d'autres régimes et des articles du code rural.

La Cour des comptes s'interroge néanmoins sur le fait de conserver une période complémentaire de dix jours pour la gestion budgétaire. Elle est un peu dubitative sur son utilité, sachant qu'il n'est pas question ici des opérations d'inventaire comptable. Cette période complémentaire de dix jours porte sur l'émission des ordres de recettes et de dépenses. Sur ce plan, le texte proposé conserve cette phrase.

**M. LIBAULT** se tourne vers les caisses, qui peuvent dire si elles ont besoin de ces dix jours ou pas et quelle est leur utilité. Il n'a pas d'opinion irréfragable sur le sujet.

**Mme DURIS-PARIENTE** déclare que, compte tenu des délais actuels, les comptes leur sont remontés avant les dix jours, et que donc ce délai ne leur servira pas.

**M. PERRAUD** du RSI s'exprime sur la suppression de la période complémentaire. Si l'on considère les opérations dites budgétaires, cette suppression peut obliger les directeurs à ordonnancer rapidement, parce que souvent, nombre d'opérations sont liquidées et ordonnancées en fin d'année. Il ne sait pas s'il en va de même pour les autres institutions. Pour les opérations budgétaires, il y voit un intérêt certain.

**M. PERRAUD** évoque les opérations dites « techniques ». Il s'agit de bien constater toutes les opérations correspondants à des faits générateurs se rapportant à l'exercice. Pour les caisses régionales, il s'agit des prestations et des cotisations. Cependant, les organismes nationaux ont des échanges d'informations entre eux, qui les obligent à constater réciproquement les mêmes opérations. Ces opérations parce que très complexes, nécessitent des centralisations et sont plutôt concentrées durant la deuxième quinzaine de janvier, voire à la fin du mois de janvier. Elles doivent être intégrées en charges et non en provisions pour éviter un problème de réconciliation de comptes important. Le leader dans cette affaire est, la plupart du temps, la CNAMTS. Les dix jours autorisés pour les opérations budgétaires sont intéressants, mais pour le bon rattachement des cotisations et des prestations, ils peuvent peut-être poser problème.

Selon **M. VACHIA**, il s'agissait d'une disposition sur les aspects budgétaires, mais les opérations d'inventaire comptable que **M. PERRAUD** décrit se passent peu ou prou ainsi dans les différentes branches ou régimes. Le RSI a des spécificités, compte tenu des relations avec la branche maladie du régime général, mais **M. VACHIA** pense que ce problème est réglé par le PCUOSS, qui ne donne pas de date précise pour les opérations d'inventaire. L'objectif est que les comptes soient prêts pour être envoyés à la MCP aux dates prévues par les textes.

**M. LIBAULT** n'est pas très attaché spontanément à cette période complémentaire.

**M. DELAFOSSE** propose de la supprimer. Il rappelle que, d'après **Mme VANDAMME**, elle devait permettre aux comptables de faire pression sur les directeurs en leur donnant un butoir.

Mme RUELLAN précise que le butoir sera le 31 décembre.

M. LANGLET, secrétaire général et ordonnateur, pense que ces dix jours ne servent à rien.

## CONCLUSION

**Le Haut conseil est d'accord pour supprimer le délai de dix jours et acter la rédaction des articles telle que proposée sous ces conditions.**

## VI – COMPTABILISATION DES ACTIFS PAR COMPOSANTS

M. PASSELERGUE déclare que l'inscription du sujet de la comptabilisation des actifs par composants à l'ordre du jour de cette séance a pour objectif de faire état de l'avancée des réflexions, et de soumettre à la validation du HCICOSS un ensemble de résolutions sur les modalités et le calendrier d'application de la réforme.

Une démarche de refonte des règles du PCG applicables en matière de comptes sociaux des entreprises françaises a été engagée par le CRC, sur avis du CNC dès 2002, en application des normes comptables internationales (IFRS).

Les règles prévues en matière de définition, d'évaluation, de comptabilisation, de dépréciation et d'amortissement des actifs ont notamment été modifiées par les règlements du CRC n° 2002-10 et n° 2004-06.

Les dispositions de ces règlements sont applicables aux comptes sociaux des entreprises pour les exercices ouverts à compter de 2005.

Il est apparu évident que ces nouvelles méthodes étaient également applicables aux OSS mais que le délai imparti ne leur permettait pas d'effectuer les travaux de reclassement au 1<sup>er</sup> janvier 2005, de sorte qu'une application différée au 1<sup>er</sup> janvier 2006 fut d'abord envisagée.

Afin de limiter l'impact de ce changement de méthode sur la charge de travail des organismes, les travaux ont initialement opté pour une hypothèse de comptabilisation simplifiée, s'orientant vers une comptabilisation selon quatre composants. Après étude, cette solution, appréhendée par un groupe de travail associant les agences comptables des caisses du régime général et du régime agricole, n'a cependant pas été retenue comme pertinente et adaptée à l'environnement de la sécurité sociale. Les dispositions du PCG avancent effectivement une comptabilisation par cinq composants au minimum, ce nombre pouvant aller jusqu'à huit. Ce sont ces dispositions qui sont en définitives retenues pour les OSS.

Partant, les différentes résolutions soumises à la validation du Haut conseil ;

- les organismes ne disposant pas toujours des pièces justificatives qui pourraient leur permettre d'opérer une décomposition conforme aux nouvelles règles, il est proposé d'appliquer les taux moyens figurant au bas de la fiche de présentation, lorsque les factures ne sont pas disponibles. Ces taux s'appuient sur une enquête menée auprès des organismes de chaque branche pour obtenir des taux moyens de décomposition des immeubles.

- ces taux moyens seraient applicables à tous les types d'immeubles, productifs de rapport ou non,

- la même clef de décomposition vaudrait application pour l'ensemble du réseau de chaque branche ou régime, afin de garantir homogénéité et cohérence dans la perspective de la validation des comptes locaux par l'Agent comptable national

- enfin, **M. PASSELERGUE** précise qu'il subsiste une difficulté quant à l'évaluation des terrains, isolée de celle des biens immeubles ; les normes comptables obligeant effectivement à les dissocier. Il est proposé au HCICOSS par modalité d'application de la règle générale de retenir une évaluation des terrains fondée sur le critère de la localisation géographique doublée d'une saisine du service des domaines. Le principe énoncé ne trouverait naturellement de traduction qu'après constat de l'absence de toute pièce justificative et d'acte authentique autorisant la ventilation recherchée.

Il est proposé au Haut conseil de différer sur 2007 le premier exercice d'application de la nouvelle méthode de comptabilisation des actifs par composants, sachant que si elle est opérante au cours de l'exercice 2007, les organismes auront à reclasser et à reventiler leur actif en date du 31 décembre 2006.

**M. DELAFOSSE** déclare que ce qui est proposé s'applique par défaut.

**M. PASSELERGUE** confirme que c'est seulement à la marge.

**M. DELAFOSSE** demande à avoir une idée de la fréquence d'une telle occurrence, parce que les taux moyens ne sont pas satisfaisants *a priori*.

**M. MOSZKOWICZ**, membre de la direction du RSI, déclare qu'il est demandé de reclasser sur l'année  $n - 1$  suivant les méthodes des composants et que cela signifie que les résultats vont être modifiés.

**M. PASSELERGUE** répond par la négative. La méthode projetée vise à reclasser l'actif en date du 31 décembre 2006, donc c'est seulement le bilan.

**M. MOSZKOWICZ** répond que, si le bilan est retraité, le résultat de l'année  $n - 1$  est modifié. Il demande dans quelles conditions la modification du résultat va être impactée.

Sur l'exercice de transition, **M. PASSELERGUE** pense que la difficulté pourrait être contournée en introduisant une colonne à vocation temporaire, qui introduirait une présentation « pro forma ».

**M. PERRAUD** comprend que l'on puisse considérer le bilan au 31 décembre 2006, dans lequel la présentation des immobilisations est effectuée selon les dispositions actuelles. Au 1<sup>er</sup> janvier 2007, cette classification des immobilisations est reprise. Il s'agit ensuite de contre-passer la réouverture des comptes d'immobilisations effectuée selon le classement comptable actuel et de procéder à une réouverture selon le nouveau classement comptable des immobilisations. C'est ainsi qu'il voit la situation des immobilisations par composants retraitée au 31 décembre 2007. Il ne s'agit pas de revenir sur la comptabilité de l'année 2006, (parce que l'année 2006 aura pu, par exemple, être été certifiée en ce qui concerne le régime général).

**M. VACHIA**, au nom de la Cour, dit qu'il est clair que cette comptabilisation par composants s'applique, faute de dispositions différentes dans le PCUOSS ou dans une norme spécifique applicable à la sécurité sociale. La préoccupation du Haut conseil ne doit pas se limiter à cet aspect « composants », car les règlements 2002 et 2004 sur les actifs prévoient aussi des tests de dépréciation, au cas où la valeur nette comptable historique s'avérerait supérieure à la valeur réelle des actifs. Dans la mesure où l'application de ce règlement du CRC implique un travail assez approfondi d'analyse du patrimoine et de sa comptabilisation, il faudrait aussi regarder cette évaluation des actifs.

**M. VACHIA** a bien conscience que c'est un lourd travail. La Cour sera obligée de se référer aux normes comptables applicables et de tenir compte dans son opinion du fait que cela ne soit pas pris en compte dès 2006, mais il tient à préciser que l'appréciation éventuelle de la Cour ne serait pas de la même importance ou de la même nature que celle relative au problème des ITAF évoqué précédemment.

La Cour considère que le tableau de la fiche est un tableau par défaut. Le travail normal consiste à reprendre le patrimoine et à faire une décomposition par composants, en fonction des données dont on dispose. De plus, le seul intérêt de la comptabilisation par composants est d'avoir des durées de vie différentes en fonction des composants.. Cela amène à revoir les tableaux de durées type d'amortissement, qui se trouvent dans le PLACAIR. Le programme de travail suppose, dans les branches, au niveau des organismes de base, de réaliser un chiffrage sommaire des impacts de cette nouvelle comptabilisation s'agissant des principaux ensembles immobiliers. La logique est toujours celle de seuil de signification. Il s'agit de s'assurer des durées d'amortissement des principales catégories d'immobilisations et de faire un test de dépréciation par rapport à la valeur nette comptable. Pour aller au bout de la logique du règlement du CRC, il ne faut pas se contenter de plaquer le tableau. Ce travail énorme, fastidieux et compliqué est un investissement non négligeable, qui mobilise les agents comptables et les services de gestion. En attendant, il faudrait, dans l'annexe aux comptes, indiquer qu'en 2006 cette règle n'est pas appliquée pour telle raison et s'efforcer de le justifier en indiquant, si l'on peut, l'impact chiffré (il se peut que finalement la non application ne soit pas significative).

**M. DELAFOSSE** remercie M. VACHIA, qui élargit considérablement la portée et la difficulté de l'exercice, et il est personnellement d'accord avec sa réaction.

**M. ALFONSI** réagit par rapport aux propos de M. MOSZKOWICZ. Si la nouvelle balance d'entrée des immobilisations en fonction de la nouvelle règle de répartition est retraitée pro forma au 1<sup>er</sup> janvier 2007, il sera fait état également d'amortissements passés différents de ceux qui auront été réellement comptabilisés au 31 décembre 2006. Donc il y a un impact sur le résultat. Ce n'est pas cohérent avec les résultats qui ont pu être affichés dans les exercices précédents sous l'ancien régime de comptabilisation des immobilisations. **M. ALFONSI** pense qu'il doit y avoir des solutions du type ajustements à l'actif et au passif, du report ou des capitaux propres, en fonction du déficit complémentaire ou de l'excédent. Pour lui, c'est une solution.

**M. LANGLET** dit que l'ordonnateur a fait le calcul. Il a une pièce qui fait état des différences d'amortissements et pourrait la mettre en annexe du bilan.

**M. DELAFOSSE** répond par l'affirmative.

**M. LANGLET** précise que cela augmente les amortissements en l'occurrence.

**M. DELAFOSSE** déclare que si le travail a été fait, il faut le traduire.

**M. LANGLET** ajoute que c'est l'illustration du fait que cela peut modifier les amortissements du 31 décembre au 1<sup>er</sup> janvier.

**M. DORISON** déclare que la question des composants n'est pas simplement liée aux normes internationales. Le rythme de dépréciation d'un mur n'est pas le même que celui d'un ascenseur ou des installations électriques. C'était une mesure de bons sens.

Pour les entreprises industrielles et commerciales, le problème est complexifié par l'incidence fiscale. Ainsi, des pratiques d'amortissement étaient reconnues et admises par l'administration fiscale de façon fongible pour des immeubles par exemple. Dans le cas particulier, il n'y a pas d'incidence fiscale.

**M. DORISON** indique que selon la méthode prospective qui consiste à réallouer les valeurs nettes comptables, les amortissements, qui ont été pratiqués dans le passé, sont considérés comme irréversibles. Ainsi, les immobilisations totalement amorties ne sont pas reconstituées.

Par contre la méthode dite de reconstitution du coût amorti conduit à reconstituer le coût réel historique des composants ainsi que les amortissements qui auraient dû être pratiqués. Cette méthode est beaucoup plus lourde que la précédente et apparaît inadaptée au cas présent.

Un point mérite également d'être souligné. Celui relatif aux dépréciations qui devraient être ultérieurement enregistrées sur un actif décomposé lorsqu'il existe un indice de perte de valeur par exemple lorsque la valeur actuelle déterminée sur la base des flux nets de trésorerie attendus devient inférieure à la valeur nette comptable de l'actif concerné. Les dépréciations à constituer sont enregistrées dans le compte de résultat. L'incidence de la ventilation des actifs par composants est à la fois en terme de présentation au bilan mais également en termes de résultats futurs : comptabilisation d'amortissements et éventuellement de dépréciations sur la base des composants, l'incidence fondamentale de tous ces nouveaux composants, et donc le rythme d'amortissement, est en fait sur le résultat futur.

**M. DORISON** pense qu'il faut repréciser ces notions importantes, sinon il va y avoir des incidences un peu perverses.

**M. LANGLET** indique que c'est la phrase du texte au 31 décembre qui est ambiguë.

**M. DORISON** propose de communiquer des expériences d'entreprises industrielles et commerciales. Ce sont les utilisateurs, qui connaissent leur patrimoine, qui peuvent le décomposer en fonction des factures et des éléments qui permettent cette décomposition. Ceux, qui ne disposent pas de cette décomposition, doivent essayer de ventiler leurs immobilisations sur la base de mesures statistiques, internes aux entreprises concernées.

**Mme DURIS-PARIENTE** déclare que cette réforme des actifs par composants sera lourde pour ses services. Elle se demande si l'objectif est vraiment de rendre l'image du bilan des organismes plus sincère. Le bilan des organismes de sécurité sociale et ses immobilisations ne seront pas revalorisés. Elles figurent dans les bilans pour la valeur d'acquisition. Pour tout ce qui concerne les immobilisations corporelles, les valeurs d'acquisition remontent à de très longues années et n'ont plus aucun rapport avec leur valeur économique. Mme DURIS-PARIENTE se pose des questions sur l'intérêt de cette réforme.

**M. DESSAINT** n'est plus très certain de comprendre ce qui doit être fait. Si les amortissements sont irréversibles, il se demande s'il est utile de s'intéresser à la décomposition des immobilisations déjà amorties.

**M. DORISON** répond à Mme DURIS-PARIENTE sur l'intérêt de ventiler des actifs par composants, alors qu'on est applique la règle du coût historique. À part les OPCVM et certains organismes sur des points spécifiques, aucun secteur applique la « juste valeur ». Par conséquent, ce principe de coût historique est appliqué sans discontinuité. Donc on travaille à l'intérieur du coût historique, y compris dans les normes internationales, sauf cas particuliers. Par conséquent, un immeuble est ventilé en composants et ne doit pas être pris comme un immeuble en entier. En effet, les parties des immeubles se déprécient avec des modalités différentes ( ex : toiture, ascenseur...). C'est une mesure de cohérence.

Concernant la seconde question, M. DORISON précise que les immobilisations complètement amorties doivent pas être retraitées dans la méthode prospective qui plus simple, lui apparaît adaptée au cas présent.

**M. PERRAUD**, pour le RSI, indique qu'en 2007, la grande partie des immeubles de service va être vendue au profit du rachat de nouveaux sièges ou de locations. Il demande si doivent être retraitées pour un affichage au 1<sup>er</sup> janvier 2007 toutes ces immobilisations, figurant bien au 31 décembre 2006, reprises début 2007, mais qui vont être cédées. Il pose la question dans le droit fil de la question précédente.

**M. DELAFOSSE** indique que la mission de ce conseil est de bien faire respecter les principes comptables dans leur pureté et rigueur, mais il doit aussi éviter que l'on se lance dans des travaux lourds et compliqués, dont le résultat n'apparaît pas d'un intérêt évident. Il retire l'impression de ce tour de table que la question doit être retravaillée en liaison avec la mission comptable permanente et le CNC, s'il le veut bien.

**Mme VANDAMME** précise que les travaux présentés font l'objet d'une concertation en groupe de travail PLACAIR, dont elle est ici le porte-parole. Au titre des travaux réalisés, le groupe a décidé de poser sur la fiche un tableau. Elle aimerait avoir un point de vue clair sur l'orientation des travaux. Elle aurait aimé savoir, si une mise en œuvre de cette réforme aurait pu être actée en 2007, le point du RSI restant à trancher. Elle considère aussi que le tableau n'est pas valide. Ce qui était proposé aujourd'hui était soit le tableau soit le principe de la localisation géographique doublée d'une saisine du service des domaines. Ce dernier dispositif est plus correct que le tableau.

**M. DELAFOSSE** déclare que, suite à la discussion, nombre de questions se posent sur cette orientation. Il ne faut surtout pas continuer dans une direction qui soulève toutes ces interrogations. Le Haut conseil ne peut rien valider et demande de retravailler la question.

**M. VACHIA** pense que se pose un problème de normes comptables. Les objections levées sont assez compréhensibles et les certificateurs sont attachés au seuil de signification et à l'importance relative des informations. Ce débat a lieu d'être, mais ce n'est pas le débat principal de cet après-midi. Il s'exprime à titre personnel. Il croit qu'il faudrait essayer, à l'occasion du travail sur la nouvelle version du PCUOSS, de définir quelques principes et un *modus operandi*. La MCP pourrait demander une expertise, qui essaierait d'aller voir les principaux organismes pour examiner les enjeux et dont la mission serait de traduire les exigences des règlements de 2002 et 2004, dans une norme ou des règles facilement applicables par les organismes de sécurité sociale. Il croit que l'application de ces règlements pose des problèmes. Il pense qu'il est difficile d'aller au-delà de ce qui est dit ce jour.

**M. DORISON** confirme que le seuil de signification est une donnée essentielle. La décomposition par composants ne vaut que pour les immobilisations d'une certaine importance.

Il ajoute que l'amortissement et la dépréciation constituent "l'accessoire du principal". Ventiler par composants vise à avoir une image fidèle du bilan certes, mais surtout du compte de résultat et des modalités de dépréciation de ces éléments d'actifs.

**M. DELAFOSSE** déclare que c'est une proposition de méthode.

**M. LANGLET** demande si on l'applique au 31 décembre 2006.

**M. DELAFOSSE** répond que cela ne lui paraît pas possible.

**Mme VANDAMME** propose d'acter une mise en œuvre pour l'exercice 2007 et de constater que la réalisation d'un tableau uniforme n'est pas la bonne solution. Le critère de la localisation géographique doublée d'une saisine des services des domaines est choisi. Il faut mettre en contact les directeurs du service des domaines et de la sécurité sociale pour arriver à un accord et à des travaux.

## **CONCLUSION**

**Le Haut Conseil ne valide pas le tableau qui figure à la fin de la fiche. Il demande que soit recherché avec les services des domaines le montage d'une expérimentation auprès de quelques organismes représentatifs. C'est dans ce sens que le groupe continuera à travailler.**

## VII – NOTE D'INFORMATION RELATIVE À LA MÉTHODE DE COMPTABILISATION PAR LA CNAMTS DES PROVISIONS SUR PRESTATIONS

**M. DESSAINT** indique qu'il s'agit d'une information sur une modification apportée à la méthode de comptabilisation des provisions sur prestations. La branche maladie constitue des provisions sur prestations importantes. Il s'agit de provisions pour tenir compte des soins qui ont été effectués dans l'année n, mais non encore payés au 31 décembre de l'année n et qui sont donc payés dans l'année n + 1.

Depuis plusieurs années, la caisse nationale calcule un montant global et le répartit ensuite entre les caisses avec une clef, tenant compte du poids de chaque caisse. Elle communique ce montant à chaque caisse, qui l'incorpore dans ses propres comptes. Ces comptes, comprenant ces provisions, sont consolidés pour donner les comptes combinés. **M. DESSAINT** précise que l'évolution récente complique un peu la tâche pour deux raisons.

Depuis 2005, les provisions sur les soins de ville et les cliniques mais aussi sur les hôpitaux doivent être comptabilisées, du fait du changement du mode de financement des hôpitaux par la tarification à l'activité. À la fin d'une année, des provisions doivent être considérées pour la partie activité des hôpitaux de la fin de l'année précédente, qui n'a pas encore été payée. S'y ajoutent des arrêtés modificatifs, dits « arrêtés tardifs », des budgets hospitaliers de l'année qui se termine et qui ne sont pas encore parvenus dans les caisses chargées de verser aux hôpitaux leur dotation. Pour ces deux raisons, depuis l'année précédente, les provisions pour les hôpitaux ont considérablement augmenté le montant des provisions. Comme la mécanique n'est pas encore parfaitement rodée, il n'existe aucune méthode de calcul et les montants sont communiqués par la direction des hôpitaux du ministère. L'année précédente, la réalisation s'est avérée assez différente des montants communiqués. **M. DESSAINT** souhaiterait, pour avoir des provisions les plus justes possibles, disposer des chiffres le plus tard possible.

De plus, la certification des comptes doit amener à calculer les provisions le mieux possible, mais peut aussi conduire la Cour des comptes à demander à la CNAMTS, alors qu'elle n'a pas encore fini d'arrêter les comptes, de modifier le montant de provisions qui était envisagé, parce qu'il est jugé trop ou pas assez élevé.

Pour ces deux raisons, la CNAMTS souhaite arrêter son montant de provisions le plus tard possible. D'un autre côté, elle est prise par une autre contrainte, qui est que les caisses doivent lui communiquer leurs comptes le plus tôt possible pour qu'elle ait le temps de faire les opérations de contrôle et de combinaison. Ces deux impératifs sont donc contradictoires.

Une solution recueille l'accord de la Cour des comptes et de la mission comptable permanente. Elle consiste à procéder en deux temps. Dans un premier temps, la caisse nationale communique, dès la première quinzaine de janvier, aux caisses des montants de provisions calculés sur les estimations. Dans un second temps, fin février, elle recalcule une provision au niveau national. La différence entre ce calcul et le premier sera mise directement dans les comptes de la caisse nationale.

Du point de vue des comptes combinés, cela ne change rien, puisqu'ils agrègent les comptes de la caisse nationale et des caisses locales. Par ailleurs ce processus permet de respecter les textes, qui prévoient qu'il doit bien y avoir des droits constatés dans les comptes des organismes locaux et de concilier les contraintes de calendrier.

**Le Haut conseil prend acte de cette communication.**

## **VIII – QUESTIONS DIVERSES**

**M. DELAFOSSE** aborde la question de l'agenda. Le calendrier 2007 des réunions du Haut conseil doit être arrêté. La réunion du premier semestre aura lieu le jeudi 26 avril 2007. La réunion du second semestre sera le jeudi 29 novembre. Il précise que ces dates seront confirmées.

Il remercie les membres pour leur contribution à la discussion et la mission comptable pour son travail fort substantiel et lève la séance.

*(La séance est levée à 17 heures 20.)*



# Compte-rendu de la réunion plénière du Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale du 25 janvier 2007

*(La séance est ouverte à 14 heures 42.)*

## **I – INTRODUCTION**

**M. DELAFOSSE** remercie les membres du Haut conseil de leur présence à cette réunion qui n'avait pas été programmée lors de la séance plénière du 23 novembre 2006, revêtant de fait un caractère quelque peu exceptionnel eu égard à l'importance des sujets à traiter.

**M. DELAFOSSE** salue la nouvelle affectation de **M. DORISON** et se félicite que le Haut conseil puisse continuer à bénéficier de son précieux concours et de son expertise sur les sujets traités. Le Président informe en effet les membres du Haut conseil que **M. DORISON** a été nommé Inspecteur général des finances et, par ailleurs a été proposé comme représentant de l'IGF par son chef de service, en remplacement de Monsieur LALLIER.

Il rappelle ensuite l'ordre du jour de la présente réunion, dont en premier lieu la détermination des faits générateurs applicables aux impôts et taxes affectés (ITAF) à la sécurité sociale et laisse le soin à Monsieur VAQUIER d'en effectuer la présentation.

## **II – FAITS GÉNÉRATEURS DES IMPÔTS ET TAXES AFFECTÉS (ITAF)**

**M. VAQUIER** rappelle les éléments significatifs tels qu'énoncés dans la fiche de présentation jointe à la convocation de cette séance plénière.

Il précise que du point de vue de l'historique des travaux, un courrier du 7 janvier 2006 du Directeur de la sécurité sociale a conduit à la création d'un groupe de travail « recettes fiscales », destiné à faire une analyse détaillée des circuits comptables et à définir des faits générateurs en la matière. Les travaux ont associé à la fois les agents comptables nationaux du régime général et les services de la direction générale de la comptabilité publique et de la direction du budget.

Plusieurs réunions se sont déroulées de février à octobre entre des représentants des agences comptables du régime général, la DGCP, la direction du budget, la DSS et la MCP. Il était convenu d'arriver à la définition d'un fait générateur et de règles de rattachement qui permettent l'enregistrement des opérations de fin d'exercice en conformité avec le principe des droits constatés. Ceci a permis de clarifier les circuits (périodicité de transfert, destinataires, chiffrage des opérations de rattachement,...) de préciser les moyens pratiques d'appliquer les règles de rattachement définies en tenant compte des contraintes spécifiques aux arrêtés de comptes des organismes de sécurité sociale, notamment celles relatives au calendrier des opérations.

Une lettre de la DSS a été adressée fin octobre à chacune des directions du MINEFI concernées afin de faire valider les propositions de circuits d'information et notamment le principe de production, dans certains cas, d'une attestation.

Dans un second temps, **M. VAQUIER** expose les dispositions comptables relatives aux ITAF prévalant pour la clôture des comptes 2006. Sur l'extourne des produits à recevoir (PAR) comptabilisés en 2005, il souligne que ceux-ci ont été comptabilisés globalement sur le compte « Autres ITAF ». Suite à la création de comptes distinguant les différentes recettes fiscales du panier, ces derniers devront désormais être ventilés au moment de l'extourne selon les différentes

subdivisions présentes au PCUOSS. La ventilation entre les 9 recettes fiscales est effectuée selon une clé de répartition calculée par la DSS et identique pour chaque régime attributaire.

M. VAQUIER poursuit sur la comptabilisation des recettes fiscales au titre de l'exercice 2006, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2006 calendaires ; les recettes fiscales comptabilisées par les régimes en 2006 correspondront aux montants d'exonérations générales à compenser par le panier de recettes fiscales. Deux situations peuvent se présenter : si les recettes fiscales sont supérieures aux exonérations à compenser l'excédent sera affecté en 2007 à la CNAMTS conformément aux dispositions de l'art 41 de la LFI pour 2007, dans le cas inverse, il y a lieu de comptabiliser un produit à recevoir sur l'État du montant de l'écart conformément aux dispositions de l'art 56 de la LFI pour 2006.

Enfin, M. VAQUIER complète la présentation et introduit les modalités de comptabilisation du PAR 2006 telles que proposées pour validation au HCICOSS ; un arrêté est en effet prévu pour définir les faits générateurs des taxes du panier et la règle de rattachement, et soumis à l'approbation du Haut conseil. Le plan comptable unique rénové tiendra compte dans son tableau des faits générateurs de ces évolutions.

**M. DELAFOSSE** remercie M. VAQUIER de cet exposé et rappelle que la nouvelle inscription de ce dossier à l'ordre du jour du Haut conseil fait suite aux interrogations nées au cours de la dernière séance plénière, lors de laquelle il avait notamment été décidé de prolonger l'instruction du dispositif projeté, alors estimé encore comme insuffisamment abouti. M. DELAFOSSE cède la parole à M. BRACCHI qui désire faire part de ses observations sur le projet de texte réglementaire.

**M. BRACCHI** souligne que le Recueil des normes comptables de l'État comporte, en sa norme 3, un certain nombre de prises de décisions fondamentales sur la détermination des faits générateurs à partir desquelles les règles adoptées par le présent Haut conseil doivent s'inscrire en parfaite cohérence, voire en stricte similitude.

M. BRACCHI observe que si les faits générateurs définis à l'article 1 du projet d'arrêté sont exacts pour l'État, il n'est pas évident qu'ils le seraient pour d'autres entités telles que les organismes de sécurité sociale et établit un parallèle avec les collectivités territoriales pour lesquelles certaines recettes sont réputées affectées et déterminées à l'avance, l'État prenant en cette situation la responsabilité d'assumer les risques de non-recouvrement. Une interrogation liminaire porte dès lors sur l'identité des entités portant le risque final de non-recouvrement, fluctuations de montants et autres évolutions de masses, cette question étant non détachable de la définition à retenir des faits générateurs des impôts et taxes affectées. Une incertitude subséquente est relative aux variations ou non, pouvant affecter les ITAF, à l'exception de la prime d'assurance et des taxes patronales; en définitive, si ce sont les organismes de sécurité sociale qui ont la charge des aléas du recouvrement, alors les faits générateurs de l'arrêté sont conformes. Dans l'hypothèse où les montants ne sont plus appelés à subir de variations, alors les faits générateurs à retenir ne devraient plus être les faits générateurs primaires mais bien davantage ceux dits secondaires, c'est-à-dire l'établissement des déclarations.

M. BRACCHI poursuit en exposant que cette considération de cohérence est à rapporter à l'éventuelle consolidation de l'ensemble des comptes sociaux et nationaux telle qu'elle pourrait être envisagée un jour.

Selon **M. MARIEL**, le parallèle précédemment établi avec les ressources des collectivités locales n'est pas adapté et en tout état de cause pas de nature à éclairer le débat puisque les impôts et taxes envisagés ce jour revêtent le caractère de droits au comptant.

**M. VACHIA** souscrit aux propos de M. MARIEL, les recettes des collectivités locales étant recouvrées par voie de rôles, et confirme au surplus que la norme 3 de l'État ne porte pas sur des impôts et taxes recouverts par les tiers.

M. VACHIA renvoie ensuite aux dispositions de l'article 56 de la Loi de finances pour 2006, codifié à l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale, lesquelles précisent que les régimes et caisses de sécurité sociale concernés par les mesures d'allègement général de cotisations sociales bénéficient d'une quote-part des recettes, soit la signification que le risque est réellement transféré aux organismes attributaires.

**M. DORISON** partage cette conception mais attire l'attention des membres du Haut conseil sur la subsistance d'une difficulté quant à la rédaction actuelle des faits générateurs relatifs à la taxe sur les salaires et aux contributions patronales. Les notions de paiements, versements et inscriptions mériteraient en ce sens d'être harmonisées.

**M. LIBAULT** indique que l'ensemble de ces sujets n'est traité directement ni par la loi, non plus que par le règlement. Toutefois, l'esprit général des textes est bien de faire supporter à la Sécurité sociale le risque de non-recouvrement des créances. Une analyse sera faite pour bien vérifier que les conventions actuelles sont conformes à ce principe.

**Mme RAVON** approuve la conception précédemment exposée par M. LIBAULT, et souligne que pour la direction du budget la situation antérieure n'était pas tout à fait satisfaisante en vertu de la règle des droits constatés et un peu hétérogène selon les organismes et les impôts et taxes concernés. Il n'a par ailleurs jamais été question que l'État compense le non recouvrement de certaines recettes. La direction du budget a participé aux travaux initiés par la direction de la sécurité sociale et la mission comptable permanente, de telle sorte que le projet d'arrêté interministériel aujourd'hui présenté recueille l'assentiment de chacun des ministères concernés, toutes directions confondues.

**M. THALAMY** considère que sur ce sujet de grande importance il convient, du point de vue de l'administration fiscale, de faire la part des choses entre ce qui ressort de la livraison des produits et de l'établissement des déclarations. Pourtant, c'est bien sur le fondement des déclarations que l'administration fiscale va générer la liquidation des droits.

**M. DELAFOSSE** réitère la dissociation à opérer entre les droits au comptant, et ceux recouverts par voie de rôle, le risque n'étant en ce premier cas pas porté par l'entité collectrice. Il note un consensus entre les ministères compétents pour considérer que le risque final est bien supporté par la sécurité sociale.

**M. BRACCHI** demande de vérifier cependant ce point.

**M. VACHIA** est d'accord avec la philosophie générale de l'arrêté projeté, l'esprit étant que pour cette partie des impôts et taxes affectés le « fait générateur fiscal » soit identique au « fait générateur comptable » dans une terminologie impropre. La Cour des comptes ne peut que soutenir l'adoption d'un texte réglementaire qui corrige les faits générateurs posés par l'actuel Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale selon les principes dits de l'encaissement/décaissement. M. VACHIA explicite enfin que la publication de cet acteregistraire satisfait, pour cette partie des recettes fiscales, au-delà de l'impératif de sincérité des comptes, à l'objectif assigné d'exacte information des assemblées parlementaires et de contrôle par le législateur des principes afférents à la compensation ex-post. Il ajoute en réponse aux propos de M. THALAMY, une précision sur les droits aux comptants pour lesquels la déclaration est concomitante.

**M. DELAFOSSE** donne la parole à M. BRACCHI qui souhaite fait état des autres remarques du Conseil national de la comptabilité sur la rédaction du projet d'arrêté.

**M. BRACCHI** comprend la philosophie générale du texte mais formule encore quelques réserves sur ses incidences pratiques. Sous l'aspect formel, il propose de compléter la rédaction de l'article 1 du projet d'arrêté en faisant explicitement mention des bases légales par lesquelles sont définis les faits générateurs ; « les faits générateurs relatifs aux impôts et taxes mentionnés au II de l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale et listés ci dessous sont définis par référence au code général des impôts ou au code de la sécurité sociale ».

**M. DELAFOSSE** soumet ce complément à la validation des membres du Haut conseil qui l'approuvent.

**M. BRACCHI** poursuit ses commentaires en exposant que le code général des impôts emploie fréquemment la notion de « versement », moins restrictive que celle de « paiement ».

Pour **M. CHADELAT** il convient de se prémunir contre toute dissymétrie des faits générateurs, au cas d'espèce de la taxe sur les salaires et des contributions patronales, étant bien considéré que c'est la période qui ouvre droit à rémunération qui est constitutive du fait générateur.

**M. DELAFOSSE** propose au Haut conseil qui l'accepte de retenir la notion de « versement » de préférence à celle de « paiement », sachant qu'en droit comptable le versement vaut inscription en compte.

**M. BRACCHI** reconnaît que le projet d'arrêté traite des situations prévalant lors des périodes d'arrêté des comptes, mais sans appréhender les opérations courantes. Il propose d'amender le texte élaboré par l'insertion d'un nouvel article.

**M. VACHIA** n'a pas d'objection de principe à ce qui serait la déclinaison réglementaire d'un principe posé par la loi organique du 2 août 2005.

Les membres s'accordent pour retenir l'insertion d'un article reprenant les dispositions de la loi organique relatives aux droits constatés, selon lesquelles les impôts et taxes sont pris en compte au titre de l'exercice auquel ils se rattachent sous réserve qu'ils puissent être mesurés de manière suffisamment fiable.

Enfin, **M. BRACCHI** suggère d'introduire un paragraphe traitant des produits des redressements.

**M. DORISON** attire l'attention sur la pluralité des organismes et administrations collecteurs, ceux-ci allant au-delà de la seule administration fiscale. Dès lors, la qualification juridique des titres émis mérite d'être complétée.

**M. GUILLOU** soumet qu'une terminologie générique visant les « titres exécutoires » est de nature à satisfaire cette remarque.

**M. DELAFOSSE** soumet à l'approbation du Haut conseil, qui l'accepte, le principe d'un paragraphe supplémentaire visant à ce que les produits des redressements soient rattachés à l'exercice d'émission des titres exécutoires à l'encontre des redevables.

**M. THALAMY** souhaite apporter deux compléments au texte projeté ; la première, de nature formelle, répond au parallélisme de présentation des comptes annuels entre l'ACOSS et les régimes tributaires, de sorte que « les administrations et organismes chargés du recouvrement certifient les montants qu'ils versent, le cas échéant avec des réserves dont il est fait mention dans l'annexe des comptes de l'agence centrale et des autres organismes bénéficiaires. »

Cette suggestion est acceptée par le Haut conseil.

**M. THALAMY** s'interroge ensuite sur les faits générateurs des autres impôts et taxes affectés que ceux envisagés à mentionnés au II de l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale, et sollicite des autorités de tutelle que ces dispositions réglementaires puissent être étendues afin d'apporter la stabilité juridique requise.

**M. VACHIA** souscrit complètement à ces propos et regrette que les impôts et taxes affectés non inclus dans le périmètre du projet d'arrêté demeurent soumis à l'emprise de l'actuel PCUOSS, reproduisant au titre de l'exercice 2006 les errements dénoncés sur ce point avec récurrence par la Cour des comptes.

**Mme VANDAMME** précise que ce sujet est à l'étude et soumis à l'instruction du groupe de travail constitué dans la perspective du Plan comptable unique rénové. En tout état de cause, les travaux initiés doivent donner lieu à restitution finale d'ici la fin du premier semestre 2007.

**M. GUILLOU** exprime que certaines des dispositions du PCUOSS contraires aux droits constatés ne sont déjà plus respectées en pratique par les organismes, qui les adaptent dans le sens d'un strict respect des règles afférentes à la naissance des droits et obligations.

**M. VACHIA** se félicite de cette morale comptable, qui n'atténue cependant pas l'impératif de modifier les fondements réglementaires de la constatations des droits et obligations. Il ajoute que si le projet d'arrêté lève une partie des difficultés dénoncées par la Cour des comptes, toutes ne sont pas résolues pour autant. En ce sens, il appartiendra à l'ACOSS d'explicitier à l'annexe de ses comptes annuels les écritures et montants comptabilisés en droits constatés, à strictement différencier de ceux qui demeurent soumis au principe de l'encaissement/décaissement.

**M. VACHIA** prolonge la précédente recommandation et souligne que les organismes devront nécessairement présenter des comptes *pro forma* lors de l'exercice de passage à l'exhaustivité des droits constatés, le certificateur reconnaissant que les opérations de retraitement seront alors délicates pour les organismes.

Devant l'ampleur des travaux à réaliser, **M. BRACCHI** exprime que les entités ne *sauraient a minima* se soustraire à la présentation de l'impact sur les comptes lors de l'exercice du changement de méthode.

**M. THALAMY** souligne l'urgence de procéder à une publication rapide du texte réglementaire étant considéré les contraintes du calendrier d'arrêté des comptes pour l'ACOSS, qui ne saurait excéder le 15 février, le Conseil d'administration de l'Agence centrale devant par ailleurs se prononcer le lendemain de la présente séance sur le projet d'acte réglementaire qui lui a été soumis pour avis préalable.

## **CONCLUSION**

**Sous réserve de prise en comptes des amendements acceptés par le Haut conseil lors de sa rédaction finale, et en conditionnant son avis à la levée des incertitudes nées des observations liminaires sur les entités portant le risque de non-recouvrement, le HCICOSS émet un avis favorable sur le projet d'arrêté interministériel portant définition des critères de rattachement à l'exercice des produits de nature fiscale.**

### III – CONTRÔLE DES OPÉRATIONS TRANSMISES À UN ORGANISME DE SÉCURITÉ SOCIALE PAR DES ENTREPRISES OU ORGANISMES MANDATAIRES

**M. DELAFOSSE** rappelle que ce sujet a déjà fait l'objet d'inscription à l'ordre du jour des travaux du Haut conseil. L'importance d'une instruction rapide et d'une définition normative de ce thème a été également manifestée par la Cour des comptes à l'occasion de son dernier rapport de septembre 2006.

L'ampleur et la complexité des réflexions imposent donc de tenir le Haut conseil informé de l'avancée des travaux engagés. Il cède la parole à Mme VANDAMME pour une présentation de la fiche jointe à la convocation, avant que Mme EDERY de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes n'intervienne sur les différentes hypothèses décelées.

**Mme VANDAMME** souligne que ce sujet traite des conséquences, pour le certificateur des comptes des organismes de sécurité sociale de l'existence de la gestion par un tiers, d'une partie de ses opérations, et de la nécessaire assurance qu'il convient d'obtenir sur ces données financières. Cet exposé a pour objectif d'abonder en éléments d'informations les membres du Haut conseil, et de présenter les solutions permettant de répondre à ces situations.

**Mme VANDAMME** présente dans un premier temps les situations concernées et leurs conséquences sur la démarche d'audit du certificateur: D'une manière générale l'agent comptable valideur peut obtenir du certificateur du « mandataire » certaines assurances. Du point de vue sémantique, il est entendu que le mandataire équivaut au tiers gestionnaire, quelle que soit l'origine de cette situation : habilitation légale ou mandat conventionnel notamment.

Lesdites assurances peuvent par exemple donner lieu :

- à la production d'un rapport du certificateur du « mandataire », confirmant sur la base d'une description faite par le « mandant », les procédures et le contrôle interne (norme 2-303)
- à la production d'un rapport d'audit portant sur les données financières résultant de ces situations (norme 2-607).

Même si cette assurance a pour premier but de permettre au valideur d'avoir une vision claire des opérations comptabilisées, il convient cependant que le certificateur du « mandant » précise ses besoins afin de définir la réponse normative la plus adaptée.

Sur ces fondements, le calendrier d'application devrait être marqué par une démarche progressive. En 2006, plusieurs raisons ont pu faire obstacle à une mise en œuvre immédiate d'un dispositif de contrôle tel que précédemment présenté, notamment l'absence de certificateur dans certaines entités « mandataires », l'absence de normes d'exercice professionnel homologuées applicables aux commissaires aux comptes, le processus d'homologation étant en cours, ainsi que l'absence de support légal ou réglementaire pour exercer cette intervention.

**Mme VANDAMME** précise qu'il est envisageable de mettre en œuvre dès les comptes 2006 une intervention qui pourrait être la suivante : la nécessité d'émettre une assurance sur des flux relevant d'un exercice clos, suppose l'existence d'une traçabilité, qui n'existe qu'en comptabilité. En conséquence, au titre de l'exercice 2006, les commissaires aux comptes du « mandataire » pourraient, si cela leur est demandé, émettre une attestation de conformité à la comptabilité des flux résultant de cette gestion. Le commissaire aux comptes n'étant pas dispensateur d'information, son attestation porterait sur des données financières retracées dans un document établi par la direction du « mandataire ».

L'étape suivante, d'application en 2007-2008, pourrait consister en une intervention visant, pour le commissaire aux comptes, à délivrer une assurance sur les données financières ou les processus résultant de cette gestion externalisée telle que décrite plus avant et définie par décret. Cette intervention pourra être exercée dès lors que les « mandataires » seront dotés d'un commissaire aux comptes.

**M. DELAFOSSE** remercie Mme VANDAMME de sa présentation et précise que le sujet ne saurait raisonnablement être tranché ce jour. Il cède la parole à Mme EDERY afin d'exposer les propositions soumises par la Compagnie nationale des commissaires aux comptes.

**Mme EDERY** rappelle que la certification des comptes des organismes nationaux de sécurité sociale par la Cour des comptes porte sur les comptes annuels des 4 branches du régime général: CNAM (assurance maladie), CNAF (allocations familiales), CNAV (allocations vieillesse), ACOSS (recouvrement des cotisations). Ces comptes annuels reflètent l'ensemble des opérations de l'entité y compris celles qui sont gérées administrativement par un tiers.

**Mme EDERY** présente ensuite les situations visées par la gestion par un tiers : la CNAM, la CNAF, la CNAV intègrent dans leurs comptes des données financières issues d'opérations gérées par des tiers que, sont notamment des mutuelles (ex: mutuelles des fonctionnaires, des étudiants), des entreprises (ex : RATP, SNCF..) et certains régimes spécifiques.

Ainsi, les prestations sont payées directement aux allocataires ou adhérents par les tiers gestionnaires et font l'objet d'un remboursement et d'une intégration dans les comptes des organismes nationaux du régime général.

Certaines entreprises ou régimes gèrent également pour le compte de l'ACOSS l'appel et le prélèvement des cotisations.

Le fondement juridique de ces situations diffère : habilitation légale, mandat...

Les procédures conduisant à intégrer ces données financières dans les comptes du régime général diffèrent également, notamment en considération :  
de la complexité des procédures suivies par le traitement des flux,  
de la périodicité de réintégration dans les comptes.

Il peut ou il pourrait à l'avenir, exister des situations suivant lesquelles les opérations de certaines entreprises ou régimes spécifiques, sont gérées par les organismes du régime général.

La question posée porte sur la détermination des contrôles à partir desquels une entité puis *in extenso* son certificateur peut s'appuyer au titre de ces opérations gérées par un tiers, déclinés sous les deux grandes classifications suivantes ;

- les contrôles internes exercés dans le cadre de la validation interne ;
- les contrôles externes effectués, sur demande, par le commissaire aux comptes de l'entité mandataire sur les flux ou les systèmes, dans le cadre de la délivrance d'un rapport d'assurance.

**Mme EDERY** précise en ce sens que l'objet de cette présentation est de définir les besoins et de proposer les réponses normatives existantes.

Le référentiel international des normes d'audit propose deux options en vertu desquelles une assurance peut être apportée sur des informations externalisées.

La première, dite « Option n° 1 » consiste en une assurance sur les procédures mises en œuvre pour gérer ces flux, la seconde option, « Option n° 2 » visant à la production d'une assurance sur les données financières résultant de ces flux.

**Mme EDERY** poursuit en détaillant les grandes caractéristiques de l'option 1. Pour que le commissaire aux comptes puisse délivrer une assurance sur les procédures :  
le mandataire doit décrire les procédures en place et leurs contrôles,

le commissaire aux comptes vérifie alors que cette description est conforme aux systèmes en place, et que les systèmes et leurs contrôles sont correctement conçus pour atteindre les objectifs fixés et sont opérationnels, enfin le commissaire aux comptes peut également vérifier l'efficacité du fonctionnement des systèmes.

Cette intervention, étendue ou non à la vérification de l'efficacité du fonctionnement des systèmes, peut être effectuée par un commissaire aux comptes en application de la norme 2-303 de la CNCC ;  
Existence d'une étape préalable importante à la charge du « mandataire » portant sur la documentation des procédures,  
Assurance positive,  
Informations sous jacentes descriptives.

Pour ce qui ressort de l'option 2, et afin que le commissaire aux comptes puisse délivrer une assurance sur les données financières retraçant ces flux :  
le mandataire élabore un document qui présente uniquement ces données financières,  
le commissaire aux comptes réalise un audit des données financières concernées, en fixant un seuil de signification propre.

Le rapport du commissaire aux comptes comporte une opinion suivant laquelle, à son avis, ces données présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs, les opérations relevant du mandat. Le commissaire aux comptes peut effectuer cette intervention en application de la norme 2-607 de la CNCC ;  
Le document établi par le « mandataire » est limité à celui qui retrace les données financières,  
Assurance positive,  
Informations sous jacentes de nature financière.

Sans préjuger de l'option finale retenue, les éléments afférents au calendrier sont à intégrer aux réflexions, et nécessitent de s'interroger sur la pertinence d'un calendrier à l'ordonnement progressif.

Il est ajouté que le commissaire aux comptes ne peut s'appuyer sur traçabilité des systèmes uniquement en fin d'année. Aussi la seule possibilité à cette date avancée est la production d'une attestation de conformité à la comptabilité, que le commissaire aux comptes rédige sous sa responsabilité, suite à la présentation d'information par l'entité contrôlée. Le choix de cette option supplémentaire pour l'exercice 2006 permet d'appréhender les difficultés en une première étape pour certaines entités seulement choisies parmi les plus significatives et exclusivement pour la CNAMTS.

**Mme EDERY** récapitule ainsi les étapes possibles :

2006 : une attestation de conformité à la comptabilité des informations financières résultant de la délégation de gestion, émise par les commissaires aux comptes des mutuelles considérées comme les plus significatives dans la gestion du régime obligatoire ;

2007 : l'intervention du commissaire aux comptes telle que prévue à la norme 2-303 ou 2-607 dans les entités dotées d'un commissaire aux comptes ;

2008 : l'intervention du commissaire aux comptes telle que prévue à la norme 2-303 ou 2-607 dans toutes les entités concernées.

**M. DELAFOSSE** remercie Mme EDERY pour la clarté de sa présentation et donne la parole à M. VACHIA afin de connaître le sentiment de la Cour des comptes sur les précédents développements et leurs options subséquentes.

**M. VACHIA** confirme qu'il y a effectivement en ce domaine un des principaux sujets de complexité afférents à la certification des comptes. L'échéance la plus immédiate concerne naturellement le régime général et ce dès l'exercice 2006, la certification des autres régimes s'inscrivant dans la perspective des comptes 2008. M. VACHIA souhaite qu'il ne soit pas oublié le

caractère de sensibilité des opérations de la CCMSA, sur cet aspect, en tant que gestionnaire d'importance du risque maladie.

Selon **M. VACHIA** cette considération déborde par ailleurs la seule dimension du risque maladie mais englobe également la branche famille du régime général, par exemple, en tant que celle-ci réintègre dans ses comptes des données communiquées par la SNCF ou la RATP, notamment.

Enfin, au regard des questions posées et selon les alternatives exposées, la solution à privilégier semble plutôt consister en la seconde modalité visant à la production d'un rapport d'audit portant sur les données financières. Pour l'immédiat, l'émission d'une attestation de conformité à la comptabilité des flux résultant de cette gestion n'apparaît pas être difficile à concevoir. **M. VACHIA** attire l'attention du Haut conseil sur les opérations de contrôle interne, élément fondamental du dispositif. La CNAMTS par exemple, doit ainsi se faire sa propre analyse des flux afin de pouvoir élaborer un cahier des charges pertinent, sachant par ailleurs que les sections locales mutualistes qui gèrent le régime obligatoire de base disposent elles-mêmes de leurs propres normes qui sont celles des Fédérations. L'agent comptable national ne pouvant pas tout faire, et n'étant pas investi de tous les droits il y a bien lieu d'identifier un produit supplémentaire posant les diligences requises. Cette complexité intellectuelle se double d'une dimension pécuniaire et des coûts générés par le dispositif. Au final, et malgré les efforts déployés pour instituer un palliatif *a minima* sur l'exercice 2006, la Cour des comptes craint qu'il ne soit déjà trop tard.

Pour la branche famille du régime général, **M. VACHIA** pense qu'un dispositif doit être envisagé dès 2007, la définition du périmètre et des conditions d'intervention des CAC ne devant pas s'avérer sur ce point trop délicate.

**M. LIBAULT** confirme que la Direction de la sécurité sociale a pleinement conscience de l'importance du sujet. Etant donné l'envergure des réflexions à mener, le processus est nécessairement progressif, comme le traduisent l'ensemble des travaux déjà engagés. En ce sens, un dialogue constructif a été institué avec les mutuelles afin d'être en état de produire, dès les comptes de l'exercice 2006, un document portant attestation d'une assurance raisonnable sur les flux transmis et intégrés. Par ailleurs, **M. LIBAULT** souligne que la question de la délégation de gestion concerne aussi la branche vieillesse, depuis la mise en place d'opérations d'adossement.

Sans préjuger des entités auxquelles il appartiendra en dernier lieu d'en supporter le financement, le Directeur de la sécurité sociale souligne l'absence de visibilité, sur les questions de coûts.

**M. DESSAINT** fait part des travaux et des opérations de test menés avec les mutuelles nationales sur la production d'une attestation visant à l'obtention d'une assurance sur la transmission des flux de prestations et de trésorerie. Cette première étape se révèle utile à la détection d'éventuelles erreurs, de sorte que la CNAMTS souhaite la mettre en application dès les comptes 2006 pour les 7 mutuelles nationales (les 6 mutuelles nationales des fonctionnaires civils et militaires et celle des étudiants de l'enseignement supérieur).

**M. DESSAINT** complète son propos en exprimant que pour l'avenir ces opérations devraient être simplifiées grâce au regroupement informatique des mutuelles qui va s'opérer. A l'horizon de quelques mois, il ne devrait plus subsister que 3 systèmes informatiques pour les 7 mutuelles citées plus avant.

**M. DESSAINT** désire cependant soumettre à Mme EDERY une interrogation sur l'option 1, à savoir jusqu'où portent les contrôles réalisés. La vérification des procédures peut effectivement viser à s'assurer que chacune est conforme à la réalité telle qu'elle est décrite et transmise pour, mais il peut également convenir de garantir que les procédures sont conformes à ce qu'elles doivent être. Enfin, **M. DESSAINT** partage le besoin d'information exprimé par **M. LIBAULT** sur la dimension pécuniaire du sujet, et sur l'identité des entités supportant la charge en dernier ressort.

**M. LIBAULT** approfondit ce propos et suggère que l'on puisse imaginer articuler les missions imparties aux commissaires aux comptes et les fonctions dévolues aux agents comptables nationaux.

**M. VACHIA** confirme que le schéma envisagé est certainement de nature à avoir une assurance raisonnable sur la qualité de la liquidation et ainsi améliorer la détection des indus, notamment, l'essentiel étant de parvenir à un consensus sur les objectifs à atteindre.

**M. EDERY** revient sur les précédentes interrogations, et précise que la réponse sera nécessairement conditionnée à la détermination des points de sensibilité sur lesquels sont désirées des assurances particulières, ce caractère prévalant pour la Cour des comptes comme pour la Compagnie nationale des commissaires aux comptes. Par ailleurs, la satisfaction des missions des CAC ne saurait être atteinte sans dialogue avec les agents comptables nationaux.

Pour **M. DESSAINT**, il convient d'expertiser juridiquement dans quelle mesure et sous quelles conditions il serait possible d'envisager que le travail des commissaires aux comptes se fonde sur l'existence d'un cahier des charges, actant que leurs investigations interviennent en complément de ce que les agents comptables nationaux réalisent déjà. Il reviendrait alors aux CAC de définir quels sont les aspects les plus cruciaux et significatifs, sur lesquels porteraient leurs missions.

A une question posée par M. DELAFOSSE, M. DESSAINT ajoute que dans la pratique des audits sont dès à présent diligentés auprès des sections locales mutualistes, de sorte que le terrain est sous cet aspect-là déjà balisé.

**M. EDERY** suggère qu'une solution à expertiser puisse consister en l'insertion des clauses souhaitées dans le cahier des charges des mutuelles elles-mêmes.

**M. DORISON** apporte un complément en ce sens, et établit une comparaison avec les OPCVM qui dans leurs relations avec les CAC reprennent certaines des dispositions intégrées dans le cahier des charges dressé par les établissements bancaires. Il ajoute que selon lui le commissaire aux comptes non seulement peut vérifier l'efficacité du fonctionnement des systèmes mais doit absolument le faire au nom à la fois de la réalité et de l'exhaustivité.

Pour **Mme EDERY**, en définitive la question posée est celle du CAC et du valideur. Il y aura à construire et définir les contours de cette relation.

**M. DESSAINT** confirme la nécessité d'un cahier des charges conçu par le valideur en concertation avec son certificateur et fait en fonction de l'utilité et des besoins de chacun mais il s'interroge sur cette possibilité le commissaire aux comptes étant soumis aux seules exigences et demandes de son commanditaire.

**M. GELARD** confirme que le commissaire aux comptes n'a de relations qu'avec son client mais que sur le fond la description de son plan de contrôle interne soumis à validation pourrait reprendre les éléments d'un cahier des charges établi comme précédemment. Une mutuelle intégrerait par exemple dans sa description du contrôle interne les éléments définis avec le valideur et la Cour.

**M. LIBAULT** confirme qu'il est favorable à l'option choisie pour 2006 et que pour continuer à avancer dans les discussions avec les mutuelles, il convient d'étudier les conditions précises de chacun des scénarii exposés. Ce sujet permettra de surcroît de retravailler sur les relations de l'assurance maladie avec les délégataires de gestion.

**M. DELAFOSSE** estime que le sujet n'étant pas suffisamment abouti, il n'y a pas lieu pour le Haut conseil d'arbitrer ce jour sur les options soumises. Au-delà de l'attestation de conformité établie en 2006, il convint de poursuivre en 2007 l'ordonnancement juridique du dispositif et de donner corps au support réglementaire pris en application de l'article L. 114-8 CSS. M. DELAFOSSE remercie la compagnie nationale des commissaires aux comptes pour sa contribution très précieuse et demande à Mme VANDAMME quel pourrait être le contenu de ce projet de décret et à quelle échéance il pourrait être publié.

**Mme VANDAMME** précise que le décret qui sera pris en application de l'article L. 114-8 CSS doit appréhender de manière précise les missions et les conditions d'intervention des CAC. Son contenu pourrait être structuré en trois temps ; les dispositions afférentes à la nomination des CAC, la déclinaison des interventions attendues des CAC sans trop se lier cependant par des contraintes rédactionnelles et laissant de fait offertes des évolutions pratiques dans le temps, et enfin des considérations relatives au périmètre de leurs interventions.

Mme VANDAMME ajoute que le projet de texte sera naturellement soumis à l'approbation du Haut conseil.

## **CONCLUSION**

**Le Haut conseil prend acte de l'ensemble des éléments qui lui ont été communiqués. Il est établi que seront produites *a minima*, au titre de l'exercice 2006, des attestations de conformité sur lesquelles il appartiendra à la Cour des comptes de se prononcer.**

## **IV – Présentation par la 6<sup>ème</sup> chambre de la Cour des comptes du calendrier de la certification**

**M. VACHIA** fait mention de la lettre adressée par la 6<sup>ème</sup> chambre de la Cour des comptes à la Direction de la sécurité sociale exposant le calendrier retenu dans le cadre du premier exercice de certification des comptes du régime général.

Les caisses ont fait l'objet de missions intermédiaires d'examen du contrôle interne dans un échantillon d'organismes de base. La cartographie des systèmes d'information a ainsi pu être réalisée. Les applications informatiques des quatre branches ont toutes fait l'objet d'une description exhaustive.

Une deuxième phase a permis de mesurer le risque inhérent à chaque système et une dernière phase d'auditer une application de gestion technique par branche (SNV2, CRISTAL, Outil retraite,..)

Les agents comptables nationaux vont recevoir une note de synthèse sur ces missions intermédiaires et sur les missions finales y compris dans les organismes de base.

**M. VACHIA** précise que la Cour souhaite avoir communication impérative des TCDC le 15 mars sous forme électronique et papier puis dans les plus brefs délais les comptes annuels, et ce tant pour les EPN que les comptes combinés ce qui lui permettra de faire d'éventuelles observations avant le 15 avril, date limite de bouclage des comptes annuels.

Avant le 15 mars pourront être envoyées les balances des comptes nationaux pour examen et demandes de corrections éventuelles le point sensible étant naturellement la gestion technique.

La Cour se penchera également sur la concordance des opérations réciproques avec l'Etat.

Ensuite la Cour enverra au fur et à mesure de l'examen des comptes annuels des observations aux caisses nationales et à la tutelle avec une demande de réponse dans un délai de 5 jours).

**M. VACHIA** conclut sur le rapport de certification qui comportera l'ensemble des diligences et observations de la Cour. Son opinion sera arrêtée en Chambre du Conseil et le rapport d'ensemble sera diffusé le 9 mai aux intéressés qui disposeront d'un délai de 8 jours pour la contradiction.

**M. LIBAULT** note ce calendrier précis mais exigeant et confirme le vaste travail technique de recensement des dettes et créances Etat/sécurité sociale, nécessaire à la confection du bilan d'ouverture de l'Etat dont il a pu mesurer avec le Directeur général de la comptabilité l'intérêt puisque cette réconciliation préalable doit normalement assurer la symétrie des écritures.

**Le Haut conseil prend acte de cette communication.**

## **VIII – QUESTIONS DIVERSES**

**M. DELAFOSSE** aborde la question de l'agenda. Le calendrier 2007 des réunions du Haut conseil doit être modifié.

La réunion du premier semestre, initialement fixée au jeudi 26 avril 2007 doit être décalée à la première quinzaine du mois de juillet, deux dates potentielles, respectivement les 6 et 10 juillet étant envisagées et définitivement arrêtées selon l'avancement du dossier « refonte du PCUOSS ». La réunion du second semestre est maintenue au jeudi 29 novembre. Il précise que ces dates seront confirmées.

Il remercie les membres pour leur contribution à la discussion et lève la séance.

*(La séance est levée à 17 heures 25.)*

## **FICHE : Risque de non recouvrement des ITAF**

Dans le cadre de la définition des règles de rattachement (faits générateurs) des recettes fiscales affectées au financement des organismes de sécurité sociale, a été posée la problématique de l'entité supportant les risques de non recouvrement des recettes.

Le questionnement principal porte sur le circuit financier des recettes fiscales et la nature des montants affectés aux organismes de sécurité sociale/

Le tableau ci dessous retrace, recette par recette, le circuit financier jusqu'au versement à l'ACOSS.

<b>NATURE DE RECETTE</b>	<b>CIRCUIT FINANCIER</b>
Droits sur les boissons et alcools	Circuit Douanes avec centralisation des montants à reverser par l'ACCT. Les montants reversés correspondent aux <b>encaissements reçus</b> par le réseau des douanes. Le risque de non recouvrement des droits est donc, in fine, supporté par les bénéficiaires.
Droits sur les tabacs	Circuit Douanes avec centralisation des montants à reverser par l'ACCT. Les montants reversés correspondent aux <b>encaissements reçus</b> par le réseau des douanes. Le risque de non recouvrement des droits est donc, in fine, supporté par les bénéficiaires.
Taxe sur les salaires	Circuit DGI avec centralisation des montants à reverser par l'ACCT. Les montants reversés correspondent aux <b>encaissements reçus</b> par le réseau DGI. Le risque de non recouvrement est donc, in fine, supporté par les bénéficiaires
TVA brute sur produits pharmaceutiques et tabacs	Circuit DGI avec centralisation des montants à reverser par l'ACCT. Les montants reversés correspondent <b>aux montants calculés par la DGI</b> à partir des déclarations reçues. Le risque de non recouvrement est donc, in fine, supporté par l'Etat.
Contribution sur primes d'assurance automobile	Circuit ACOSS. Le recouvrement est assuré par l'ACOSS, les montants affectés au panier fiscal <b>sont ceux encaissés</b> et pas ceux calculés. Le risque de non recouvrement est donc, in fine, supporté par les bénéficiaires
Taxe sur la prévoyance	Circuit URSSAF et centralisation par l'ACOSS Le recouvrement est assuré par les URSSAF, les montants affectés au panier fiscal <b>sont ceux encaissés</b> et pas ceux calculés. Le risque de non recouvrement est donc, in fine, supporté par les bénéficiaires



# **Compte-rendu de la réunion plénière du Haut conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale du 06 juillet 2007**

*(La séance est ouverte à 15 heures 10.)*

## **I – INTRODUCTION**

M. DELAFOSSE remercie les membres du Haut conseil de leur présence à cette réunion et présente l'ordre du jour qui comporte l'examen d'une part du projet de décret pris en application de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale, relatif à la mission de certification des comptes des organismes de sécurité sociale par les commissaires aux comptes et d'autre part des modifications apportées au plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS).

Par ailleurs, il informe les membres de la communication qui sera faite en fin de séance par Monsieur VACHIA, conseiller maître à la 6<sup>ème</sup> chambre de la Cour des comptes, sur la certification des comptes combinés 2006 des branches et de l'activité du recouvrement du régime général et des comptes des organismes nationaux de ce même régime, opérée par la Cour des comptes.

M. LIBAULT reprend les propos tenus par Monsieur WOERTH, ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, lors de la commission des comptes de la sécurité sociale de printemps, lequel a largement évoqué la certification des comptes des organismes de sécurité sociale, en soulignant l'importance du travail accompli, le résultat obtenu et mesuré le chemin restant à parcourir et les progrès à réaliser.

## **II – PRÉSENTATION ET VALIDATION DU PROJET DE DÉCRET RELATIF À L'ARTICLE L. 114-8**

M. DELAFOSSE précise que le projet sur table est différent de celui communiqué en préalable dans la mesure où sa rédaction tient compte d'observations formulées à réception du précédent. La version proposée est simplifiée suite au travail de concertation interministérielle et aux observations formulées par la Cour des comptes, le premier projet posant toute une série de questions d'ordre juridique portant notamment sur la hiérarchie des textes. Toutefois, ce texte s'avère nécessaire dans la mesure où le travail des commissaires aux comptes doit, dès le début de l'année 2008, pouvoir se référer à un support juridique à jour et non contestable. Il a sur ce sujet rencontré Monsieur BAILLOT, président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) en début de semaine. Il laisse la parole à Madame VANDAMME pour présenter la nouvelle version du projet de décret.

Mme VANDAMME rappelle que la parution de l'article L. 114-8 du code de la sécurité sociale (CSS) oblige à publier un décret exposant a minima les missions des commissaires aux comptes pour certifier les comptes des régimes de sécurité sociale autres que le régime général. Cela a nécessité notamment une expertise commune avec la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP) du fait du statut d'Établissement public à caractère administratif (EPNA) de certaines des entités concernées par ce décret.

Elle présente succinctement l'objet de chacun des articles : l'article premier reprend le contexte et l'articulation avec la loi, l'article 2 explique sur quoi porte la certification, l'article 3 qui portait, dans la version initiale, sur les règles relatives aux marchés publics est supprimé, l'article 4 pose le principe de la nomination des commissaires aux comptes, l'article 5 pose le principe de transmission des informations par le commissaire aux comptes, l'article 6 qui portait, dans la version initiale, sur le rôle du conseil d'administration en matière de comptes est supprimé, l'article 7 fixe l'autorité

compétente pour approuver les comptes, l'article 8, supprimé car il relève d'un décret en conseil d'État, portait sur les rémunérations des commissaires aux comptes et l'article 9, lui aussi supprimé, relevant d'un décret en conseil d'État, introduisait la notion d'un rapport spécifique pour les opérations réalisées sous mandat par une entité extérieure au périmètre de combinaison.

M. DELAFOSSE demande aux participants s'ils ont des remarques d'ordre général à formuler sur le projet de texte.

M. VACHIA intervient au nom de la Cour des comptes qui ne méconnaît pas la complexité juridique posée par ce texte.

En premier lieu, la Cour estime qu'il est nécessaire de faire évoluer la gouvernance comptable des organismes nationaux, la réforme de l'assurance maladie en ayant été en ce sens un élément précurseur, et que le directeur doit être investi de la compétence pour arrêter les comptes. Il cite en ce sens l'exemple du ministre des Finances qui arrête le compte général des administrations financières, approuvé ensuite par le Parlement dans le cadre du vote de la loi de règlement. Ces dispositions n'empêchent pas le conseil d'administration de se prononcer par un vote au sens « quitus » du terme. Toutefois, tel ne saurait être l'objet de ce décret. En effet ces questions relèvent à tout le moins d'un décret en Conseil d'Etat et seraient à traiter en cohérence avec les travaux de la DGCP relatifs à la révision du décret de 1962.

En deuxième lieu, M. VACHIA rappelle que l'article 31 de la LFSS pour 2006, dont est issu l'article L. 114-8 du CSS, indiquait que la certification s'appliquait au plus tard aux comptes 2008 selon des modalités définies par décret. Il convient donc, à tout le moins, que le décret dise explicitement que le premier exercice concerné est l'exercice 2008.

Ce texte a également pour but de permettre aux régimes autres que le régime général de désigner leurs CAC.

S'agissant des rôles respectifs du directeur, du conseil d'administration et de la tutelle en matière de comptes, le projet de texte doit s'inscrire dans le cadre existant actuellement pour la gouvernance.

Il ne doit pas, par ailleurs, énoncer des règles déjà fixées par le Code des marchés publics ou les règles du code de commerce qui fixent les missions des commissaires aux comptes.

En troisième lieu? il convient, pour les honoraires des commissaires aux comptes, que les organismes de sécurité sociale soient ajoutés à la liste de l'article R. 823-17 du code de commerce qui énumère les entités pour lesquelles ne s'applique pas le barème de l'article R. 823-13 du même code (fixation du nombre d'heures de travail en fonction du montant des masses financières des organismes à certifier). M. VACHIA rappelle que figurent parmi ces exceptions des organismes comme les mutuelles ou les compagnies d'assurance.

S'agissant des compétences en matière d'arrêtés des comptes, M. LIBAULT précise que la Direction de la sécurité sociale (DSS) n'a pas de doctrine préétablie en la matière. Il constate objectivement que la gouvernance des caisses de sécurité sociale est de nature hétérogène, y compris au sein même du régime général. M. LIBAULT désire interroger les représentants des organismes et des ministères représentés sur leurs positions par rapport à la 1<sup>ère</sup> remarque de la Cour, la Direction de la sécurité sociale souhaitant recueillir l'avis de chacun afin d'aller dans le sens souhaité par la Cour. Il interroge également la Cour des comptes sur la pérennité des dispositions à prévoir par le présent décret pour le cas où soit décidé l'évolution de la gouvernance des organismes de sécurité sociale.

A propos de la nomination des commissaires aux comptes, M. VACHIA cite l'exemple des établissements publics dont les comptes sont certifiés : c'est le ministre des Finances qui désigne le commissaire aux comptes sur proposition de l'établissement public. En effet, le responsable des comptes ne doit pas être celui qui choisit le commissaire aux comptes. Il peut être conservé l'idée que la nomination est faite par le conseil d'administration, l'essentiel étant que le directeur ne soit pas juge et partie.

M. PHILIPPART précise que, pour ce qui concerne la caisse des clercs et employés de notaire, le projet de texte a été soumis à la commission de la réglementation qui déplore que le conseil d'administration n'ait plus la compétence d'arrêter les comptes, alors qu'il revient à ce conseil

d'affecter les résultats du régime. De plus, en application du décret n° 2006-511 du 4 mai 2006 modifiant le décret n° 90-1215 du 20 décembre 1990 portant application de la loi du 12 juillet 1937 instituant une caisse de retraite et de prévoyance des Clercs et employés de notaires, deux experts comptables ont été adjoints à la commission de contrôle de l'organisme. Ceci représente déjà un coût pour l'organisme qui devra par ailleurs prendre en charge la mission des commissaires aux comptes. Il s'interroge enfin sur l'articulation entre les travaux de cette commission et ceux du commissaire aux comptes.

Mme SAINT-MARTIN indique que suite à la présentation du projet au conseil d'administration, la MSA émet les mêmes réserves concernant la gouvernance du régime agricole du fait, d'une part, de la modification du rôle du conseil d'administration avec la proposition d'arrêt des comptes par le directeur et d'autre part, la modification de la tutelle de la MSA par la proposition d'approbation des comptes du régime agricole par le ministère en charge de la sécurité sociale et non celui en charge de l'agriculture. Elle souhaite savoir si cette modification de la gouvernance ne touchera que les aspects comptables.

M. PERRET indique que pour le ministère de l'agriculture et de la pêche, la rédaction initiale posait les mêmes problèmes que ceux relevés par la caisse centrale de la mutualité sociale agricole. Une clarification est nécessaire sur ce que serait la compétence du Conseil d'administration si le directeur arrête les comptes. Quelle serait la nature et la portée de la prise d'acte par le Conseil d'administration évoquée dans le projet ? L'objet principal du décret n'était pas de changer la gouvernance.

M. VACHIA indique que la 6<sup>ème</sup> chambre de la Cour des comptes serait favorable à une réforme touchant tous les domaines de la gouvernance et pas seulement l'aspect comptable, l'objectif étant de repenser l'ensemble des textes relatifs à l'organisation des pouvoirs et redéfinir les pouvoirs respectifs des directeurs et des conseils d'administration.

Mme DUPIN précise que si la Direction générale de la comptabilité publique n'a pas à apprécier l'opportunité de cette réforme, se pose néanmoins la question de la compatibilité juridique entre les textes de niveau réglementaire (pris en Conseil d'État) applicables aux EPN et le projet de décret concernant les organismes de sécurité sociale, des dispositions particulières pouvant être prises pour ces derniers. Le projet doit s'inscrire dans un cadre global de gouvernance comptable et suppose que soit clairement explicité le rôle des différents acteurs notamment celui du conseil d'administration..

M. LEPEZ, représentant des régimes spéciaux, indique que les remarques qui lui ont été rapportées s'inscrivent dans la droite ligne de celles précédemment évoquées. Le conseil d'administration est l'instance adéquate pour arrêter les comptes, ce mode de gouvernance comptable faisant partie de leurs fondements. La Caisse nationale des industries électriques et gazières a d'ailleurs fait valoir que son mode de gouvernance est fixé par un décret en conseil d'État d'un niveau supérieur au texte proposé.

Monsieur PERRAUD, pour ce qui concerne le régime social des travailleurs indépendants (RSI), souhaite une clarification du rôle de la commission de contrôle si les comptes font l'objet de la certification (responsabilité, impact de ses conclusions, ...).

M. DELAFOSSE répond que la commission de contrôle ne fait pas double emploi avec le travail de certification des comptes par les commissaires aux comptes qui sont les seuls intervenants juridiquement habilités pour exercer cette mission.

M. LIBAULT indique que le rôle des commissions de contrôle, avec la mise en œuvre de la certification, devra être fixé avec les services concernés et les partenaires sociaux. Il explique que cette réforme doit permettre de continuer à présenter les comptes au conseil d'administration et qu'il doit s'instaurer un dialogue pédagogique avec le conseil sur les comptes.

M. DELAFOSSE demande à ce qu'il soit procédé à l'analyse des remarques sur chacun des articles du nouveau projet de décret.

M. VACHIA propose de supprimer le premier alinéa de l'article premier et de fusionner celui-ci avec l'article 2. Il conviendrait, comme il l'a fait remarquer précédemment, de rappeler dans ce premier article que le premier exercice à certifier est celui de 2008

M. LIBAULT revient sur la durée de la mission des commissaires aux comptes prévue à l'article 4 pour 6 ans et s'interroge sur les motifs pouvant conduire à l'arrêt de la mission avant son terme normal.

Mme EDERY, représentante de la CNCC indique que parmi les motifs pouvant être invoqués figurent la démission du commissaire aux comptes, son empêchement, sa récusation ou bien encore une décision de justice.

M. PERRET indique que la rédaction proposée de l'article 5 préjuge de la réforme de la gouvernance évoquée plus tôt dans la mesure où il fixe le calendrier et le mode de transmission des observations des commissaires aux comptes.

M. DELAFOSSE répond que le commissaire aux comptes doit pouvoir travailler avec le directeur et l'agent comptable et que ses observations ne peuvent pas être faites directement au conseil d'administration.

M. PERRET dit qu'une distinction est à opérer entre le dialogue sur les comptes et le fait de porter à connaissance, ceci relevant d'un acte juridique.

M. DELAFOSSE demande à Mme EDERY comment s'articule la communication des informations dans le cadre de la certification exercée par des commissaires aux comptes.

Mme EDERY explique que le commissaire aux comptes, après son audit, présente l'ensemble de ses observations à l'instance qui arrête les comptes. Certaines de ces observations qui n'ont pas été prises en compte avant l'arrêté peuvent l'être dans le cadre de cette étape d'arrêté des comptes. Ses conclusions finales exprimées dans son rapport d'opinion, sur la base des comptes arrêtés par l'instance, s'adressent par contre à celui qui les approuve. La rédaction proposée peut laisser penser à une double compétence.

M. DELAFOSSE s'interroge sur la nécessité pour le conseil d'administration de se prononcer sur les comptes après avoir analysé chaque observation formulée.

M. LIBAULT revient sur la nécessaire homogénéité quant aux suites à donner par les régimes aux observations des commissaires aux comptes. Le directeur de l'organisme, en lien avec la tutelle, semble le mieux placé pour donner suite aux observations. Le texte devrait aller dans le sens demandé par la Cour compte tenu des observations formulées par Mme EDERY car un tel processus prendrait beaucoup de temps pour aboutir dans l'état actuel du droit.

M. VACHIA souligne la nécessité de conserver à l'article 5 des précisions quant aux observations formulées par les commissaires aux comptes. Il n'est en effet pas possible de se contenter d'un simple renvoi aux dispositions de l'article L. 823-16 du code de commerce selon lequel « les commissaires aux comptes portent à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration et, « le cas échéant », de l'organe chargé de la direction. » Il est indispensable de bien établir que le dialogue se fait aussi (en fait essentiellement) avec le directeur.

M. PERRET propose de rédiger la phrase comme suit "...les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration, du directeur et de l'agent comptable...".

Mme EDERY précise, à propos des informations qui doivent être légalement communiquées par le commissaire aux comptes, et notamment les conclusions de ses contrôles, irrégularités et inexactitudes relevées, que celles-ci sont présentées en une seule fois au conseil d'administration qui arrête les comptes pour ce qui concerne le secteur privé.

M. DELAFOSSE estime toutefois que cette présentation au conseil d'administration est le fruit de plusieurs semaines de travaux qui impliquent nécessairement le directeur.

Mme EDERY précise que la communication régulière au directeur au fur et à mesure de l'avancement de sa mission est inhérente à la fonction de commissaire aux comptes.

M. PERRET dit que sa proposition de rédaction n'a pas pour objet d'impliquer un travail quotidien du conseil d'administration pour recevoir les observations du commissaire aux comptes.

M. VACHIA précise que les observations formulées par des commissaires aux comptes au conseil d'administration ne constituent pas le rapport des commissaires aux comptes. Il s'agit là d'un stade préalable non visible de l'extérieur. Le travail préalable doit se faire avec le directeur et le conseil d'administration, instance délibérante, doit avoir connaissance des observations formulées par les commissaires aux comptes. Les documents doivent être envoyés au directeur.

M. LIBAULT propose d'utiliser la formule « Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration, du directeur et de l'agent comptable, dans le cadre de leurs compétences respectives et selon un calendrier fixé en conséquence... » qui resterait valable en cas d'évolutions ultérieures.

M. TISON propose de supprimer l'article 5 qui contient des informations déjà prévues dans le Code de commerce.

M. VACHIA n'est pas d'accord avec cette proposition car l'article 5 permet de préciser comment s'applique le cadre déterminé par le Code de commerce.

M. DELAFOSSE propose de ne supprimer que la mention "en préalable".

M. RABOURDIN s'interroge sur la forme que doit prendre la communication par le commissaire aux comptes de ses observations.

Mme EDERY rappelle que la loi ne prévoit pas la forme de la présentation faite par le commissaire aux comptes au conseil d'administration. Elle ne pense pas qu'un décret simple puisse imposer un formalisme que la loi n'a pas prévu.

M. VACHIA dit qu'il doit il y avoir une traçabilité des observations, celles-ci pouvant être utiles à la Cour dans le cadre de l'avis qu'elle doit formuler sur la cohérence des tableaux d'équilibre inclus dans la LFSS, en application de la compétence définie par l'article LO 132-3 du CJF.. Le dossier du commissaire aux comptes doit contenir l'ensemble des documents supports, le secret professionnel n'étant pas opposable à la Cour des comptes, conformément aux dispositions du Code des juridictions financières.

Mme EDERY dit que le compte-rendu du conseil d'administration relate d'une manière générale, l'ensemble de la présentation du commissaire aux comptes.

Mme SAINT-MARTIN précise que pour ce qui concerne le régime agricole, qui fait appel à des commissaires aux comptes pour sa gestion administrative, l'ensemble des supports utilisés par le commissaire aux comptes est joint en annexe du procès-verbal du conseil d'administration.

M. GUILLOU s'interroge sur l'articulation entre les observations formulées sur les erreurs et les rectifications à porter avant la présentation au conseil d'administration.

M. VACHIA revient à ce qui a été constaté par la Cour lors de la certification des comptes du régime général. Les observations, lorsqu'elles sont prises en compte, donnent lieu à rectification. Toutefois, il subsiste des cas ou des modifications significatives ne sont pas faites.

Mme EDERY se demande à qui le commissaire aux comptes devra présenter ses remarques résiduelles, c'est à dire celles qui n'ont pas été suivies d'effet avant l'arrêté des comptes.

M. VACHIA suggère de retenir la proposition formulée par M. LIBAULT et la rédaction formule « Les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration, du directeur et de l'agent comptable, dans le cadre de leurs compétences respectives et selon un calendrier fixé en conséquence, les documents et informations visés à l'article L. 823-16 du code de commerce ».

M. DELAFOSSE valide cette rédaction, celle-ci n'appelant pas d'autres observations de la part des participants.

M. VACHIA revient sur le contenu de l'article 7 et de la date de transmission des documents annuels fixée au 30 juin. Cette date coïncide avec celle fixée pour que la Cour des comptes remette son rapport de certification au Parlement. Il précise que les pouvoirs publics sont informés en amont du contenu du rapport de certification. Seule l'opinion n'est pas formulée à ce stade. Si la date retenue était le 1<sup>er</sup> juin, cela permettrait au ministre en charge de la sécurité sociale d'avoir l'ensemble des rapports de certification en cohérence avec le calendrier de travail de la Commission des comptes de la sécurité sociale (CCSS) et à la Cour des comptes d'en disposer pour émettre l'avis sur les tableaux d'équilibre mentionné précédemment. L'ensemble des informations serait détenu à une date certaine qui permettrait d'établir ensuite les tableaux d'équilibre en vue de leur intégration dans le Projet de loi de financement de la sécurité sociale (PLFSS).

M. PERRET redit que le ministre de l'Agriculture ne peut accepter la rédaction actuelle qui donne prérogative au ministre chargé de la Sécurité sociale pour approuver les comptes du régime agricole.

M. LIBAULT comprend cette observation qui devra faire l'objet d'une expertise complémentaire et nécessite de vérifier dans les textes l'articulation des compétences respectives de chacun des ministres intéressés.

Mme VANDAMME précise que les travaux menés en préalable à la rédaction du projet de texte ont fait apparaître que plusieurs ministères exercent leur tutelle sur les organismes de sécurité sociale.

M. DELAFOSSE estime que le ministre de tutelle doit exercer sa compétence et que le texte dont il est débattu ne devrait pas traiter ce point déjà défini semble-t-il.

M. LIBAULT fait observer que pour ce qui concerne le régime général, trois ministères se partagent la tutelle. Dans le cadre de la certification des comptes de l'exercice 2006, la question s'est posée de savoir lequel devait répondre aux observations de la Cour des comptes. La rédaction proposée avait vocation à faire progresser les choses dans la mesure où elle permettait de clarifier les rôles et de faciliter le travail préalable.

M. PASSELERGUE revient sur l'origine de la proposition de rédaction et notamment la considération relative au rapport de certification et à sa transmission à l'autorité ministérielle qui est chargée de l'approbation des comptes. Celle-ci devait être définie de façon très claire et c'est le choix formulé dans le décret.

Mme EDERY complète ce propos en soumettant le cas d'une triple tutelle : si chacune d'entre elle ne tire pas les mêmes conséquences du rapport du commissaire aux comptes? dans quelle condition peut intervenir une approbation explicite.

M. TISON ajoute que la certification des comptes combinés nationaux est une nouveauté qui diffère de l'approbation administrative déjà en vigueur pour les comptes individuels. Il ne semble donc rester que deux ministres de tutelle, celui en charge de l'agriculture et celui en charge de la sécurité sociale.

M. VACHIA souligne à nouveau la complexité juridique du sujet. Le dispositif réglementaire est à construire compte tenu notamment du vide juridique laissé par l'abrogation de l'article L. 134-2 du Code des juridictions financières et des dispositions statutaires propres à chaque organisme.

M. DORISON dit qu'il semble inopportun de chercher à régler, dans un texte traitant des commissaires aux comptes, les modalités de l'approbation des comptes par les autorités ministérielles.

M. DELAFOSSE confirme que les autorités chargées de l'approbation des comptes des organismes de sécurité sociale sont diverses et propose une nouvelle rédaction "...transmis à l'autorité chargée de l'approbation...".

M. MARIEL revient sur la date de transmission proposée par M. VACHIA et s'interroge sur la réalité d'un conseil d'administration qui se tiendrait le 15 avril.

M. DELAFOSSE ne relevant aucune opposition sur ce sujet de la part des représentants des régimes, valide la proposition de date faite par M. VACHIA.

Mme EDERY demande à ce que soient tirées les conséquences de la suppression de l'article 8. cette disposition relevant d'un décret en conseil d'État, une parution avant le 31/12/2007 ne semble pas envisageable. Qu'advient-il de la remarque formulée par la Cour des comptes sur la nécessaire justifications d'opérations venant d'entités extérieures au périmètre de combinaison ?

M. VACHIA répond que la Cour attend qu'un support juridique approprié soit utilisé pour définir les missions d'un commissaire aux comptes d'une mutuelle ou d'un organisme conventionné. Il distingue les contraintes posées par la production d'un rapport par un régime de base vers l'une des branches du régime général des difficultés à définir la mission du CAC qui intervient dans un organisme externe type mutuelle.

## **CONCLUSION**

**Le Haut conseil émet un avis favorable sur le projet de décret pris en application de l'article L. 114-8 du CSS amendé selon l'ensemble des observations validées en séance.**

### **III – PRÉSENTATION ET VALIDATION DES MODIFICATIONS DU PLAN COMPTABLE UNIQUE DES ORGANISMES DE SÉCURITÉ SOCIALE**

M. DELAFOSSE rappelle les principes actés lors du dernier Haut conseil. Il informe les participants que le Conseil national de la comptabilité (CNC) a mis en place un groupe de travail qui a permis d'établir l'avant-projet d'avis de modification qui sera présenté en séance par Monsieur BROUZES. Ce projet sera soumis pour adoption à la section "Autres organisations" du CNC. Auparavant, il laisse le soin à Monsieur VAQUIER d'effectuer la présentation succincte des travaux effectués par le groupe "Refonte du PCUOSS" mis en place par le Haut conseil.

M. VAQUIER présente les travaux réalisés afin de ventiler l'actuel PCUOSS en deux parties, l'une correspondant à la partie réglementaire faisant l'objet d'un arrêté et soumise au CNC, l'autre faisant l'objet d'une circulaire reprenant l'ensemble des dispositions à caractère pédagogique permettant l'application du PCUOSS. Cette circulaire ayant été rédigée, elle fait l'objet d'une relecture par les membres du groupe de travail.

M. BROUZES après avoir évoqué la lettre de saisine du 11 avril 2007 du Président du HCICOSS soumettant à l'avis du Conseil national de la comptabilité les modifications apportées au PCUOSS, présente les travaux du groupe présidé par Monsieur BORGAT. Il rappelle que le premier avis rendu par le CNC avait fait l'objet de longues discussions auxquelles avaient participé messieurs MARIEL et DORISON présents aujourd'hui. Le CNC ne se prononcera pas sur le contenu de la circulaire mais simplement sur les quatre modifications apportées à la version initiale du PCUOSS. Une table de concordance entre la version initiale et la version consolidée sera annexée à l'avis du CNC.

La première modification porte sur la détermination des faits générateurs compte tenu de la réaffirmation du principe de la constatation des droits et obligations et du rattachement des opérations à l'exercice avec la publication de l'article D. 114-4-4 du CSS qui abroge les dispositions des articles D. 253-17 à D. 253-17-5 et D. 253-19 à D. 253-19-4 du CSS. Conformément à l'arrêté du 8 février 2007, portant définition des critères de rattachement à l'exercice des produits de nature fiscale, le fait générateur retenu pour le rattachement de l'ensemble des impôts et taxes affectés à la sécurité sociale est celui retenu par l'administration fiscale. L'annexe 1 du PCUOSS initial est donc abrogée.

La deuxième modification est relative aux documents de synthèse. Les modèles de documents de synthèse retenus pour les comptes combinés sont rendus applicables aux comptes locaux qui seront ensuite combinés. Les notes de l'annexe numérotées de 1 à 32 seront à compléter pour autant qu'il y ait une information à donner. Ces notes seront complétées par des modèles de tableaux qui seront présentés dans la circulaire d'application du PCUOSS afin de les normer et de faciliter ainsi le traitement de la combinaison.

La troisième modification concerne les régimes spéciaux qui devront tenir une comptabilité développée des risques qu'ils gèrent.

La quatrième modification porte sur la combinaison, les dispositions propres aux organismes de sécurité sociale étant reprises dans le PCUOSS.

M. DELAFOSSE remercie les membres des différents groupes de travail qui ont permis d'aboutir aux documents présentés.

M. VACHIA indique que la Cour a un avis favorable sur le projet d'avis d'actualisation présenté. Il présente toutefois deux observations qui devront être prises en compte.

La première porte sur la nécessité de présenter lors de la prochaine séance du Haut conseil une version consolidée du nouveau PCUOSS et de la circulaire.

La seconde est relative à la présentation de la liste des faits générateurs et notamment l'alinéa traitant des décisions administratives. Les compensations doivent faire l'objet d'un alinéa spécifique car celles-ci sont définies par le Code de la sécurité sociale. Il relève par ailleurs que la dotation globale hospitalière (DGH) n'existant plus, elle ne doit plus être citée.

M. DESSAINT précise que si la DGH n'existe plus en tant que telle, la CNAMTS continue de verser des dotations qui sont globales et forfaitaires.

M. DELAFOSSE propose d'utiliser le terme de "dotations attribuées aux établissements de santé et médico-sociaux".

M. VACHIA dit qu'il est prudent d'avoir prévu le cas où d'autres impôts ou taxes seraient affectés à la sécurité sociale mais il demande à ce que la référence faite à la loi de finances soit vérifiée.

M. MARIEL indique que la CSG sur les revenus du patrimoine est recouvrée par la DGCP et non par la Direction générale des impôts (DGI) comme indiqué dans l'annexe 2.

M. BOSREDON précise que le rôle est émis par la DGI et que l'intitulé de la colonne doit être modifié et propose "Administration compétente" à la place de "Administration de collecte". Il signale également que le terme "mobilière" doit être remplacé par "immobilière" car ce sont les plus-values immobilières qui entrent désormais dans le champ de l'article L. 136-7 du CSS.

M. DORISON relève qu'en page 5, les deux tirets relatifs à l'inscription en produit à recevoir des déclarations non reçues à la clôture de l'exercice, peuvent prêter à confusion dans la mesure où l'un parle de "date d'arrêt" et l'autre de "date de clôture".

M. VACHIA rappelle qu'il s'agit de la reprise exacte des termes de l'arrêté du 8 février 2007 précité.

M. THALAMY précise que l'ACOSS procède à l'estimation des produits à recevoir pour les cotisations du mois de décembre. Cette estimation est réalisée à partir des encaissements constatés jusqu'au 24 janvier de N+1. Ces produits sont rattachables à l'exercice N qui est clôturé au 31 décembre, et les comptes sont arrêtés fin février.

M. BROUZES indique que dans le cas où les déclarations ne sont pas parvenues à la clôture des comptes l'estimation faite au 31 décembre est soit ajustée par rapport aux encaissements reçus pendant la période d'arrêt des comptes, soit maintenue telle quelle en l'absence d'encaissement.

M. BOSREDON ajoute qu'il s'agit de deux cas exclusifs selon que les documents sont reçus ou pas pendant la période d'arrêt.

M. GAUDEMET s'interroge sur la procédure à suivre si l'estimation des produits à recevoir n'est pas fournie par l'administration fiscale.

M. GUILLOU dit alors que la réalité de la traduction dans les comptes de l'arrêté du 8 février 2007 précité n'est pas présente. Rien n'est fait pour l'enregistrement comptable des restes à recouvrer, des annulations ou des contestations. Par exemple, le Fonds CMU a dû mettre dans son annexe des explications sur la non-application de la norme.

M. VACHIA lui rappelle que ce débat a déjà eu lieu lors de la séance du 25 janvier et qu'il avait été tranché en vue de l'arrêté portant définition des critères de rattachement à l'exercice des produits de nature fiscale. Pour ce qui concerne le régime général, la Cour a pu constater qu'il y a bien eu un document de l'administration fiscale matérialisant les produits à recevoir à comptabiliser au titre de l'exercice 2006.

M. THALAMY précise que l'administration des finances reverse aux organismes de sécurité sociale ce qu'elle a encaissé et qu'elle supporte en ce sens le non-recouvrement.

M. GUILLOU conclut en disant que ce qui est inscrit dans les comptes n'est pas le produit mais l'encaissement notifié.

M. DORISON indique que le dispositif retenu ne déroge en rien aux règles usuelles d'enregistrement des opérations de fin d'exercice et respecte le principe de sincérité des comptes.

## **CONCLUSION**

**Le projet d'actualisation du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale sera discuté par le CNC dans un premier temps en section puis en assemblée générale. Le PCUOSS consolidé sera présenté lors de la prochaine séance du Haut conseil.**

## **IV – INFORMATIONS SUR LA CERTIFICATION DES COMPTES 2006**

M. VACHIA indique que la Cour des comptes a exprimé neuf opinions dans le cadre de la certification des comptes 2006 du régime général. Le rapport de la Cour a été rendu public le 19 juin 2007 sous la forme prévue à l'article LO 132-2-1 du Code des juridictions financières. Après l'exposé des diligences menées par la Cour, le rapport expose les observations qui ont porté sur les procédures de contrôle interne et d'audit interne. La Cour a pris en compte le dispositif de validation des comptes locaux par l'agent comptable national qui est propre à la sécurité sociale et qui constitue une exception nationale si l'on se réfère aux normes internationales d'audit.

La stratégie d'audit comptable de la Cour a un caractère triennal. Dès la première année, la Cour s'est attachée à regarder, au-delà des comptes, le contrôle interne (y compris dans les organismes de base), la supervision du contrôle interne et les audits internes en vue de la validation sur la base d'une approche par les risques. Le rapport de la Cour des comptes, comprenant l'ensemble des observations qu'elle a formulées est disponible auprès de la Documentation française ou en version imprimable sur le site Internet de la Cour des comptes.

Il souligne que le calendrier de reddition des comptes est important dans la mesure où la Cour doit intervenir dans l'organisme et disposer du temps suffisant pour faire ses observations avant que celui-ci ne produise son Tableau de centralisation des données comptables (TCDC). En ce sens la Cour souhaite que l'arrêté prévu par l'article D. 114-4-2 du CSS soit modifié afin de laisser à ses équipes de certification un temps suffisant pour effectuer des observations d'audit aboutissant à des ajustements ou des reclassements ;

La Cour tient à remercier les agents comptables et leurs services pour leur disponibilité, l'effort considérable et la mobilisation des équipes n'étant pas méconnus par la Cour. Elle a elle aussi fourni d'importants moyens pour réaliser dans les délais la mission de certification qui lui a été confiées par la loi.

**Le Haut conseil prend acte de cette communication.**

## **VIII – QUESTIONS DIVERSES**

**M. DELAFOSSE** rappelle que la prochaine séance a été fixée au vendredi 30 novembre 2007 à 15 heures.

*(La séance est levée à 17 heures 15.)*

## **Arrêté du 8 février 2007 portant définition des critères de rattachement à l'exercice des produits de nature fiscale**

Le ministre de la santé et des solidarités, le ministre de l'agriculture et de la pêche et le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement,

Vu le code général des impôts ;

Vu le code de la sécurité sociale, et notamment les articles L. 114-5 et L. 131-8 ;

Vu l'avis de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale en date du 26 janvier 2007 ;

Vu l'avis du Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale en date du 25 janvier 2007,

Arrêtent :

**Art. 1er.** – Pour l'établissement des comptes des organismes de sécurité sociale, à compter de l'exercice 2006, les faits générateurs relatifs aux impôts et taxes mentionnés au II de l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale et listés ci-dessous sont définis par référence au code général des impôts ou au code de la sécurité sociale :

<b>Impôt ou taxe</b>	<b>Fait générateur</b>
Droits sur les alcools, les boissons alcooliques et les boissons non alcoolisées mentionnés aux articles 402 bis, 403, 438 et 520 A du code général des impôts	Mise à la consommation au sens du 1° du 1 du I et II de l'article 302 D, de l'article 302 H et 302 I du CGI
Taxe sur les salaires mentionnée à l'article 231 du code général des impôts	Versement des salaires ou inscription en compte
Taxe sur la valeur ajoutée brute collectée par les commerçants de gros en produits pharmaceutiques ainsi que par les fournisseurs de tabac	Livraison des produits concernés
Taxe sur les primes d'assurance mentionnée à l'article L. 137-6 du code de la sécurité sociale	Emission des primes
Taxe sur les contributions patronales au financement de la prévoyance mentionnée à l'article L. 137-1 du code de la sécurité sociale	Versement des contributions à l'organisme assureur ou inscription en compte
Droit de consommation sur les tabacs mentionné à l'article 575 du code général des impôts	Mise à la consommation ou importation des produits

**Art. 2.** – Les impôts et taxes mentionnés au II de l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale sont pris en compte au titre de l'exercice auquel ils se rattachent sous réserve qu'ils puissent être mesurés de manière suffisamment fiable. Les produits des redressements sont rattachés à l'exercice d'émission des titres exécutoires à l'encontre des redevables.

**Art. 3.** – Sont inscrits en produits à recevoir dans les comptes des organismes de sécurité sociale les droits dont le fait générateur est intervenu avant la clôture de l'exercice, et :

– dont la déclaration aux administrations ou organismes chargés du recouvrement intervient avant la clôture de l'exercice mais dont le paiement intervient après la clôture de l'exercice ;

– dont la déclaration aux administrations ou organismes chargés du recouvrement intervient après le début de l'exercice suivant.

Cette inscription intervient dans les conditions suivantes :

– si les déclarations rendues obligatoires par des dispositions législatives, réglementaires ou conventionnelles sont intervenues au cours de la période d'arrêté des comptes pour permettre l'inscription, dans les comptes des organismes de sécurité sociale, des sommes exactes en cause, ces sommes sont inscrites telles quelles ; les administrations et organismes chargés du recouvrement certifient les montants qu'ils versent, le cas échéant, avec des réserves dont il est fait mention dans l'annexe des comptes de l'agence centrale et des autres organismes bénéficiaires ;

– si ces mêmes déclarations ne sont pas entièrement connues et recensées à la clôture des comptes des organismes de sécurité sociale, les administrations ou organismes chargés du recouvrement des impôts et taxes susmentionnés fournissent une estimation aussi exacte que possible des sommes susceptibles d'être recouvrées, estimation basée notamment sur les paiements reçus au cours de la période d'arrêté des comptes. Ils fournissent l'explication de leurs calculs. Cette explication est, le cas échéant, sous une forme résumée, incluse dans l'annexe des comptes de l'agence centrale et des autres organismes bénéficiaires.

**Art. 4.** – L'agence centrale notifie aux caisses et régimes mentionnés au III de l'article L. 131-8 du code de la sécurité sociale le produit des impôts et taxes mentionnés au II de ce même article, en distinguant entre les produits ayant fait l'objet d'un encaissement effectif et les produits à recevoir.

**Art. 5.** – Les dispositions des articles 1er à 4 ci-dessus sont insérées dans le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale mentionné à l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale.

**Art. 6.** – L'arrêté du 6 février 2006 fixant les règles comptables relatives à l'application de l'article 56 de la loi no 2005-1719 du 30 décembre 2005 est abrogé.

**Art. 7.** – Le présent arrêté sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 8 février 2007.

*Le ministre de la santé et des solidarités,*  
Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur de la sécurité sociale,*  
D. LIBAULT

*Le ministre de l'agriculture et de la pêche,*  
Pour le ministre et par délégation :  
*Le sous-directeur de la protection sociale,*  
J. PERRET

*Le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État,*  
*porte-parole du Gouvernement,*  
Pour le ministre et par délégation :  
*Le directeur du budget,*  
P. JOSSE

## **Décret no 2007-619 du 26 avril 2007 pris en application de l'article L. 114-5 du code de la sécurité sociale et relatif aux droits constatés**

Le Premier ministre,

Sur le rapport du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, du ministre de la santé et des solidarités et du ministre de l'agriculture et de la pêche,

Vu le code de la sécurité sociale, et notamment l'article L. 114-5 ;

Vu le code rural ;

Vu l'avis de la Caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines en date du 20 décembre 2006 ;

Vu l'avis du Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale en date du 23 novembre 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés en date du 3 janvier 2007 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale des allocations familiales en date du 9 janvier 2007 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés en date du 10 janvier 2007 ;

Vu l'avis de la commission des accidents du travail et des maladies professionnelles en date du 10 janvier 2007 ;

Vu l'avis de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale en date du 16 janvier 2007 ;

Vu l'avis du conseil d'administration de la Caisse nationale du régime social des indépendants en date du 6 février 2007 ;

Vu l'avis de la Caisse centrale de mutualité sociale agricole en date du 8 février 2007,

Décète :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – Il est inséré au chapitre IV *bis* du titre I<sup>er</sup> du livre I<sup>er</sup> du code de la sécurité sociale un article D. 114-4-4 ainsi rédigé :

« Les produits et les charges de toute nature sont rattachés à l'exercice au cours duquel est intervenu le fait générateur qui leur a donné naissance dans les conditions prévues par le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale mentionné à l'article D. 114-4-1. »

**Art. 2.** – Les articles D. 253-17 à D. 253-17-5 et les articles D. 253-19 à D. 253-19-4 du code de la sécurité sociale sont abrogés.

**Art. 3.** – Les articles D. 723-165, D. 723-166, D. 723-168 et D. 723-169 du code rural sont abrogés.

**Art. 4.** – Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le ministre de la santé et des solidarités, le ministre de l'agriculture et de la pêche et le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte parole du Gouvernement, sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 26 avril 2007.

DOMINIQUE DE VILLEPIN

Par le Premier ministre :

*Le ministre de la santé et des solidarités,*  
PHILIPPE BAS

*Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,*  
THIERRY BRETON

*Le ministre de l'agriculture et de la pêche,*  
DOMINIQUE BUSSEREAU

*Le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État,*  
*porte-parole du Gouvernement,*  
JEAN-FRANÇOIS COPÉ



## **Arrêté du 27 novembre 2006 pris en application de l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale portant adoption des règles de combinaison des comptes des organismes de la sécurité sociale**

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le ministre de la santé et des solidarités, le ministre de l'agriculture et de la pêche, le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement, et le ministre délégué à la sécurité sociale, aux personnes âgées, aux personnes handicapées et à la famille,

Vu la loi organique n° 2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, et notamment son article 22 ;

Vu le code de la sécurité sociale, notamment ses articles LO 111-3, L. 114-5, L. 114-6, L. 114-8 et D. 114-4-2 ;

Vu l'arrêté du 30 novembre 2001 relatif à l'application du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale ;

Vu le règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, modifié par les règlements n° 2000-07 du 7 décembre 2000, n° 2002-12 du 12 décembre 2002, n° 2004-03 du 4 mai 2004, n° 2004-14 du 23 novembre 2004 et n° 2005-10 du 3 novembre 2005 ;

Vu le règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, modifié par les règlements nos 99-08 et 99-09 du 24 novembre 1999, n° 2000-06 du 7 décembre 2000, n° 2002-10 du 12 décembre 2002, nos 2003-01 et 2003-04 du 2 octobre 2003, n° 2003-05 du 20 novembre 2003, n° 2003-07 du 12 décembre 2003, n° 2004-01 du 4 mai 2004, nos 2004-06, 2004-07, 2004-08, 2004-13, 2004-15 du 23 novembre 2004 et n° 2005-09 du 3 novembre 2005 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés en date du 24 mai 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés en date du 7 juin 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale des allocations familiales en date du 6 juin 2006 ;

Vu l'avis de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale en date du 2 juin 2006 ;

Vu l'avis de la commission des accidents du travail et des maladies professionnelles en date du 24 mai 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse centrale de mutualité sociale agricole en date du 18 mai 2006 ;

Vu l'avis du conseil d'administration de la Caisse nationale du régime social des indépendants en date du 12 juin 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines en date du 28 juin 2006

Vu l'avis du Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale en date du 27 avril 2006 ;

Vu l'avis favorable n° 2006-09 du Conseil national de la comptabilité en date du 30 juin 2006,

Arrêtent :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – Les comptes combinés des organismes de sécurité sociale sont établis conformément aux règles comptables de combinaison annexées au présent arrêté.

**Art. 2.** – Les organismes nationaux de sécurité sociale appliquent les dispositions relatives aux règles de combinaison des comptes à partir du premier exercice faisant l'objet de la procédure de certification visée aux articles LO 111-3 (VIII, 3<sup>o</sup>) et L. 114-8 du code de la sécurité sociale.

**Art. 3.** – Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le ministre de la santé et des solidarités, le ministre de l'agriculture et de la pêche, le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement, et le ministre délégué à la sécurité sociale, aux personnes âgées, aux personnes handicapées et à la famille sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié ainsi que les règles comptables de combinaison annexées au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 27 novembre 2006.

*Le ministre de la santé et des solidarités,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur de la sécurité sociale,*

D. LIBAULT

*Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le sous-directeur,*

F. TANGUY

*Le ministre de l'agriculture et de la pêche,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le sous-directeur de la protection sociale,*

J. PERRET

*Le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le sous-directeur,*

F. CARAYON

*Le ministre délégué à la sécurité sociale, aux personnes âgées, aux personnes handicapées et à la famille,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur de la sécurité sociale,*

D. LIBAULT

\* \* \*

\* \*

\*

## **ANNEXE RELATIVE AUX RÈGLES APPLICABLES À LA COMBINAISON DES COMPTES DES ORGANISMES DE SÉCURITÉ SOCIALE**

### **Dispositions comptables**

#### *I. – Principes généraux*

L'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale crée l'obligation d'établir des comptes combinés annuels pour les organismes nationaux qui gèrent un régime obligatoire de base de sécurité sociale et qui sont dotés d'un réseau de caisses locales ou régionales afin de rendre compte de la situation financière et patrimoniale :

- de chacune des quatre branches du régime général de la sécurité sociale, et de l'activité de recouvrement dudit régime général ;
- des autres régimes obligatoires de base disposant d'un réseau.

Lorsqu'un dispositif législatif ou réglementaire pose le principe de la segmentation par branche à l'intérieur d'un régime qui en comprend plusieurs, il devra pouvoir être rendu compte de la situation financière et patrimoniale de chacune de ces branches dans les comptes combinés.

Les comptes combinés des organismes de sécurité sociale sont établis et présentés conformément aux dispositions de la section VI « combinaison » du règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, tel que modifié et complété par le règlement n° 2002-12 du 12 décembre 2002 du CRC, sous réserve des dispositions spécifiques de la présente norme, arrêtée en application de l'article D. 114-4-2-II du code de la sécurité sociale.

La combinaison s'entend comme un cumul des éléments d'actif et de passif, des charges et des produits, en éliminant les résultats internes, les opérations et les comptes réciproques des comptes individuels des entités combinées, établis selon des règles identiques et préalablement retraités aux normes de l'ensemble et conformes au plan comptable unique des organismes de sécurité sociale et dans des conditions telles qu'exposées au règlement n° 99-02 modifié susmentionné.

#### *II. – Périmètre de combinaison*

Le périmètre de combinaison de chaque branche du régime général, de celui de l'activité de recouvrement dudit régime général et celui de chaque autre régime obligatoire de base de la sécurité sociale est constitué par l'ensemble des entités qui sont soit combinées entre elles, soit combinées ou, le cas échéant, consolidées par une ou plusieurs des entités combinées.

Lorsque des organismes qui gèrent un régime obligatoire de base gèrent également un régime complémentaire, les comptes combinés qu'ils présentent doivent distinguer clairement les opérations afférentes au régime obligatoire de base de celles des régimes complémentaires.

L'entité combinante et les entités combinées constituent un ensemble.

Les entités à retenir en vue de l'établissement des comptes combinés sont :

– d'une part, l'organisme national au sens de l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale, entité combinante de droit ;

– d'autre part, les entités de droit privé combinées telles que définies aux *a* à *d* ci-après.

*a)* Entités combinées comprises en totalité au sein d'un seul périmètre de combinaison :

*a-1.* Cas des entités soumises à un contrôle juridique et financier par l'entité combinante :

– organismes régionaux et locaux du régime général de la sécurité sociale qui assurent, dans les conditions prévues par le livre II du code de la sécurité sociale, le service des prestations relevant de la branche concernée ou le recouvrement des cotisations et autres ressources affectées au régime général ;

– organismes régionaux et locaux des autres régimes obligatoires de base de la sécurité sociale disposant d'un réseau et qui participent à la gestion du service des prestations relevant du régime concerné ou au recouvrement des cotisations et autres ressources affectées audit régime.

*a-2.* Autres cas : entités ayant entre elles des liens de combinaison et ayant conclu avec l'organisme national une convention de combinaison au sens de l'article 61 du règlement n° 99-02 susdit.

*a-3.* Sont également combinées toutes entités qui, financées directement et majoritairement par des dotations allouées par l'organisme national sur ses crédits budgétaires et contrôlées par lui en droit ou en fait, assurent des prestations de services au bénéfice des entités combinées mentionnées aux *a-1* et *a-2* ci-dessus et *b* ci-après.

*b)* Entités faisant l'objet d'une combinaison partagée en application des situations de contrôle partagé visées à la section VI « Combinaison » du règlement n° 2002-12 du comité de la réglementation comptable du 12 décembre 2002 modifiant et complétant l'annexe au règlement n° 99-02 du 29 avril 1999 du CRC relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques.

Sont combinées et intégrées dans les comptes combinés de chaque branche du régime général ou de l'activité de recouvrement dudit régime général ou de chaque autre régime obligatoire de base de la sécurité sociale, au prorata de la part des opérations qui leur sont respectivement imputables, les entités relevant, aux termes d'une disposition législative ou réglementaire, de plus d'une entité combinante et répondant aux conditions de contrôle mentionnées au *a-1* ci-dessus.

Les organismes nationaux, entités combinantes, et les entités combinées concernées définissent conventionnellement dans un document écrit la ventilation par branche, activité ou régime des actifs, passifs, fonds propres et résultats (de telle manière que la somme des prorata d'intégration soit égale à 100 %) afin de donner une meilleure image fidèle de la réalité des activités économiques de l'entité partagée.

*c)* Autres entités :

Sont également combinées toutes entités qui, financées indirectement par des dotations allouées par l'organisme national ou par des crédits provenant des entités mentionnées aux *a* et *b* ci-dessus, assurent des prestations de services au bénéfice desdites entités, ou toutes autres entités contrôlées en droit ou en fait par l'organisme national ou par une ou des entités précédemment mentionnées et financées de la même manière et exécutant des prestations de services de toute nature au bénéfice des assurés sociaux et dont l'incidence est significative dans les comptes combinés pour assurer leur image fidèle.

Lorsque l'activité de ces dernières, qui sont tenues de par une disposition législative ou réglementaire de présenter leurs comptes selon une norme et un plan de comptes différents du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, est distincte de l'activité de la branche ou du régime et non significative au regard des incidences comptables, c'est-à-dire que le montant de leurs flux financiers sont non significatifs, elle n'est pas reprise dans les comptes combinés de la branche ou du régime.

Toutefois, le cas échéant, une provision pour risques devra être constituée dans les comptes combinés, en vue de couvrir les risques d'importance significative de toute nature assumés par ces entités. Par ailleurs, la justification de l'exclusion du périmètre de combinaison ainsi qu'une information concernant les éléments significatifs, notamment le patrimoine immobilier, de ces entités devront figurer à l'annexe des comptes combinés.

*d)* Lorsqu'une entreprise ou entité comprise dans le périmètre de combinaison vient à détenir un contrôle exclusif ou conjoint ou une influence notable au sens respectivement des paragraphes 1002, 1003 et 1004 de la section I du règlement n° 99-02 du CRC dans une société de capitaux, cette dernière est consolidée et par conséquent incluse dans le périmètre de combinaison, dès lors qu'elle présente une importance significative.

### III. – *Transmission des informations en vue de la constitution des comptes combinés*

Les entités combinées garantissent la transmission de toutes les informations nécessaires ou utiles à l'établissement des comptes combinés annuels, dans les délais fixés par l'entité combinante.

Les conditions et modalités de diffusion de ces données sont définies soit par une circulaire annuelle ou lettre réseau émanant de l'autorité compétente de l'entité combinante, soit par la convention de combinaison mentionnée au II, *a-2*, ci-dessus.

#### IV. – Règles de combinaison

Les règles de combinaison sont celles mentionnées au paragraphe 62 du règlement n° 99-02 en tant qu'elles s'appliquent utilement aux organismes de sécurité sociale.

La date d'entrée d'une entité dans le périmètre de combinaison est effective à sa date de création ou lors de sa prise de contrôle par l'entité combinante, dès lors qu'elle remplit les conditions mentionnées aux *a, b, c,* ou *d* du II ci-dessus.

La date de sortie du périmètre de combinaison est effective à la dissolution d'une entité combinée ou à celle à laquelle l'entité combinante cesse de la contrôler dans le sens susdit.

#### V. – Méthode d'évaluation et de présentation

Le référentiel comptable à retenir par les ensembles combinés est celui du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale et celui du règlement n° 99-03 du comité de la réglementation comptable relatif au plan comptable général, en tant que ce dernier n'est pas contraire aux dispositions spécifiques de nature législative ou réglementaire applicables à la sécurité sociale.

A cet égard, la présentation des comptes combinés des organismes nationaux, qui gèrent un régime obligatoire de base de sécurité sociale et qui sont dotés d'un réseau de caisses locales ou régionales, s'inscrit dans le cadre défini par la loi organique du 2 août 2005 sur les lois de financement de la sécurité sociale.

#### VI. – Les comptes combinés annuels

##### a) Généralités :

Les comptes combinés annuels comprennent obligatoirement le bilan, le compte de résultat et l'annexe qui forment un tout indissociable et doivent être présentés sous une forme comparative avec l'exercice précédent.

Les comptes combinés sont établis à la clôture de l'exercice au vu des enregistrements comptables et de l'inventaire.

Les documents ci avant désignés doivent être conformes, dans leur contenu, aux modèles présentés dans le plan comptable unique des organismes de sécurité sociale sous réserve des dispositions énoncées au *b* ci-après, et retracer les opérations relatives aux risques et gestions ouverts dans la comptabilité des organismes.

Les éléments d'informations chiffrées annexés aux comptes combinés annuels doivent présenter une importance significative par rapport aux données contenues dans le bilan et le compte de résultat.

##### b) Forme et contenu des états financiers combinés :

Les états financiers combinés doivent respecter les formes suivantes :

Le bilan combiné est présenté, avant et après affectation, sous forme de tableau synthétique sur deux pages au titre des exercices N – 1 et N.

Le compte de résultat combiné est présenté sous forme de tableau synthétique sur deux pages, selon un classement des produits et des charges par nature.

L'annexe doit comporter :

– toute information de caractère significatif permettant aux utilisateurs des comptes combinés de porter une appréciation sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'ensemble constitué par les entités comprises dans le périmètre de combinaison. L'information porte au minimum sur l'exercice écoulé et sur le précédent.

Il y a lieu de se référer aux dispositions du paragraphe 64 du règlement n° 2002-12 du CRC, qui lui-même renvoie aux paragraphes 422 et 424 du règlement n° 99-02 du CRC dans la mesure de leur caractère pertinent pour les organismes de sécurité sociale.

Toutefois, l'annexe devra fournir des informations propres aux comptes combinés de la sécurité sociale telles que les suivantes :

– identité de l'entité combinante ;

– indication des critères retenus pour la définition du périmètre de combinaison ;

– justification et indication des motifs pour les cas d'exclusion du périmètre de combinaison, et notamment les cas des activités non significatives non combinées définies au paragraphe *c* du II. – Périmètre de combinaison ;

– dans les cas prévus au *c* du II. – Périmètre de combinaison, mention en annexe des informations concernant le patrimoine immobilier de l'entité exclue du périmètre, ainsi que le cas échéant les raisons ayant motivé la comptabilisation d'une provision pour risques ;

– détail des opérations du régime général de base ayant fait l'objet d'une compensation intégrale ;

– un bilan détaillé classé par branche ou gestion en vertu d'une disposition législative ou réglementaire propre au régime ou à la branche concernés ;

– un compte de résultat détaillé décliné chaque fois que nécessaire par branche ou gestion en vertu d'une disposition législative ou réglementaire propre au régime ou à la branche concernés ;

– tout document complémentaire estimé nécessaire pour des besoins spécifiques.

## **Arrêté du 27 novembre 2006 pris en application de l'article D. 114-4-2 du code de la sécurité sociale portant adoption du référentiel de validation des comptes des organismes de la sécurité sociale**

Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le ministre de la santé et des solidarités, le ministre de l'agriculture et de la pêche, le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement, et le ministre délégué à la sécurité sociale, aux personnes âgées, aux personnes handicapées et à la famille,

Vu le code de la sécurité sociale, notamment ses articles L. 114-6 et D. 114-4-2 ;

Vu le décret n° 2005-1771 du 30 décembre 2005 pris en application de l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale relatif à la validation des comptes par l'agent comptable de la caisse nationale ;

Vu l'arrêté du 30 décembre 2005 pris pour l'application du décret n° 2005-1771 du 30 décembre 2005 relatif à la validation des comptes par l'agent comptable de la caisse nationale ;

Vu l'avis de la Caisse nationale d'assurance maladie des travailleurs salariés en date du 24 mai 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés en date du 7 juin 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse nationale des allocations familiales en date du 6 juin 2006 ;

Vu l'avis de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale en date du 2 juin 2006 ;

Vu l'avis de la commission des accidents du travail et des maladies professionnelles en date du 24 mai 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse centrale de mutualité sociale agricole en date du 18 mai 2006 ;

Vu l'avis du conseil d'administration de la Caisse nationale du régime social des indépendants en date du 12 juin 2006 ;

Vu l'avis de la Caisse autonome nationale de la sécurité sociale dans les mines en date du 28 juin 2006 ;

Vu l'avis du Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale en date du 27 avril 2006,

Arrêtent :

**Art. 1<sup>er</sup>.** – Les principes du référentiel de validation des comptes des organismes de base de sécurité sociale, prévu par l'article D. 114-4-2-II du code de la sécurité sociale, sont énumérés à l'annexe jointe au présent arrêté. Ce référentiel est commun aux organismes nationaux mentionnés au quatrième alinéa de l'article L. 114-6 du même code. Il est constitué d'un document assorti d'annexes, proposé par les agents comptables des organismes nationaux, transmis à la mission comptable permanente instituée au II de l'article D. 114-4-3 du code de la sécurité sociale et soumis pour avis au Haut Conseil interministériel de la comptabilité des organismes de sécurité sociale.

Ce document et ses annexes font l'objet d'actualisations régulières selon les mêmes modalités.

Chaque organisme national est responsable de la mise en œuvre du référentiel commun et en définit les modalités d'application pour son réseau par circulaire annuelle ou lettre réseau. Celles-ci comprennent en outre les règles spécifiques à chaque organisme national.

**Art. 2.** – Les organismes nationaux de sécurité sociale appliquent le référentiel de validation à compter du premier exercice faisant l'objet de la procédure de certification visée aux articles LO 111-3 (VIII, 3<sup>o</sup>) du code de la sécurité sociale et L. 114-8 du code de la sécurité sociale.

**Art. 3.** – Les organismes nationaux mentionnés au quatrième alinéa de l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale vérifient, notamment au moyen d'audits, l'application du référentiel de validation des comptes par les organismes de leur réseau respectif. A cette fin, les guides d'audit décrivent les différentes étapes permettant d'aboutir à la formulation d'une opinion sur les comptes des organismes audités au regard des objectifs généraux de l'audit des comptes.

**Art. 4.** – Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, le ministre de la santé et des solidarités, le ministre de l'agriculture et de la pêche, le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement, et le ministre délégué à la sécurité sociale, aux personnes âgées, aux personnes handicapées et à la famille sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié ainsi que son annexe au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 27 novembre 2006.

*Le ministre de la santé et des solidarités,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur de la sécurité sociale,*

D. LIBAULT

*Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le sous-directeur,*

F. TANGUY

*Le ministre de l'agriculture et de la pêche,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le sous-directeur de la protection sociale,*

J. PERRET

*Le ministre délégué au budget et à la réforme de l'État, porte-parole du Gouvernement,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le sous-directeur,*

F. CARAYON

*Le ministre délégué à la sécurité sociale, aux personnes âgées, aux personnes handicapées et à la famille,*

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur de la sécurité sociale,*

D. LIBAULT

\* \* \*

\* \*

\*

## ANNEXE

Le référentiel de validation comprend obligatoirement les éléments suivants :

### 1. *Le plan de comptes annoté inter régimes*

Le plan de comptes annoté inter régimes détaille et commente, dans le cadre du plan comptable unique des organismes de sécurité sociale, la liste des comptes communs aux différents régimes. Les dictionnaires des comptes établis par les organismes nationaux mentionnés au quatrième alinéa de l'article L. 114-6 du code de la sécurité sociale sont conformes à ce plan de comptes.

### 2. *Une liste de contrôles des comptes locaux*

Cette liste comporte obligatoirement :

- les contrôles communs assurés par les organismes nationaux en les distinguant selon la périodicité (annuelle ou mensuelle) et leurs conséquences en cas de résultat négatif du contrôle (rejet du compte ou alerte) ;
- les contrôles communs que les organismes locaux doivent pratiquer eux-mêmes. Ces contrôles portent au minimum sur la maîtrise des données entrantes dans la comptabilité, la sécurisation des traitements comptables, la vérification des flux de sortie comptables.

### 3. *Des indicateurs de délai et de qualité des comptes*

Il existe un indicateur commun de délai de transmission des comptes par les organismes locaux à l'organisme national et au moins un indicateur de qualité de ces comptes. Cet indicateur est constitué à partir d'un ou plusieurs des contrôles pratiqués par la caisse nationale et figurant dans la liste de contrôles des comptes locaux.

### 4. *Les principes du contrôle interne du domaine de la comptabilité générale et des domaines des gestions budgétaires*

Il existe des règles communes concernant :

- la description du système d'information comptable et ses modalités de mises à jour ;
- la description des évolutions prévues de ce système d'information, en particulier des évolutions destinées à améliorer la traçabilité des opérations ;
- le contenu du plan de contrôle interne du domaine comptabilité et des domaines des gestions budgétaires.

### 5. *Les principes du contrôle interne des gestions techniques*

Il existe des règles communes du contrôle interne des gestions techniques. Parmi ces règles figurent obligatoirement :

- une structuration par processus ;
- un objectif de couverture de l'ensemble des processus par les règles de contrôle interne définies par la caisse nationale ;
- une information de l'organisme national par les organismes locaux sur la mise en œuvre de ces règles ;
- un calcul par la caisse nationale d'un indicateur reflétant cette mise en œuvre.

#### 6. *Les principes du contrôle interne informatique*

Il existe des règles du contrôle interne informatique qui couvrent *a minima* les domaines suivants :

- organisation de la politique de sécurité du système d'information ;
- gestion documentaire ;
- sécurité du patrimoine ;
- sécurité physique ;
- sécurité des informations ;
- sécurité logique des traitements et des communications ;
- sécurité et cycle de vie des projets ;
- exploitation du système d'information ;
- sécurités liées aux personnes.

L'organisme national calcule au moins un indicateur pour chaque domaine montrant le taux de couverture atteint dans chaque organisme.

#### 7. *Le dossier de clôture des gestions budgétaires*

Il existe des règles communes pour l'élaboration du dossier de clôture des gestions budgétaires. Parmi ces règles figure obligatoirement la présence, pour chaque cycle identifié :

- d'une présentation, sous forme de feuilles maîtresses, des comptes pertinents permettant la comparaison avec l'exercice antérieur et faisant ressortir les évolutions en montant et pourcentage ;
- des éléments d'explication sur les évolutions les plus significatives (revue analytique) ;
- des travaux de contrôle et de justification des comptes effectués par la caisse, sous forme d'un programme de travail (contrôles comptables et contrôle interne).

#### 8. *Le dossier de clôture des gestions techniques*

Il existe des règles communes retenues pour l'élaboration du dossier de clôture des gestions techniques. Parmi ces règles figurent obligatoirement la structuration selon les processus définis par la caisse nationale, la référence aux travaux de contrôle interne définis par la caisse nationale et la présence, pour chaque processus :

- d'une présentation, sous forme de feuilles maîtresses, des comptes pertinents permettant la comparaison avec l'exercice antérieur et faisant ressortir les évolutions en montant et pourcentage ;
- des éléments d'explication sur les évolutions les plus significatives (revue analytique) ;
- des travaux de contrôle et de justification des comptes effectués par la caisse sous forme d'un programme de travail (contrôles comptables et contrôle interne).



