

PROTECTION SOCIALE

SÉCURITÉ SOCIALE : ORGANISATION, FINANCEMENT

MINISTÈRE DU TRAVAIL,
DES RELATIONS SOCIALES, DE LA FAMILLE,
DE LA SOLIDARITÉ ET DE LA VILLE

MINISTÈRE DE LA SANTÉ
ET DES SPORTS

MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE

Direction de la sécurité sociale

Mission comptable permanente,
sous direction de la gestion
et des systèmes d'information, bureau 4A

Circulaire DSS/MCP/4A n° 2009-159 du 10 juin 2009 relative à la gouvernance comptable des organismes de sécurité sociale (selon les modalités prévues par les décrets n° 2009-386 et n° 2009-387 du 7 avril 2009)

NOR : SASS0913141C

Date d'application : immédiate.

Résumé : la présente circulaire a pour objet de préciser les conditions d'application par les organismes de sécurité sociale des nouvelles règles de gouvernance comptable, selon lesquelles les comptes sont établis par l'agent comptable, arrêtés par le directeur et approuvés par l'instance délibérante. Ces nouvelles règles sont compatibles avec les dispositifs de certification et de validation des comptes.

Mots clés : arrêté des comptes, approbation, comptes annuels, comptes combinés annuels.

Textes de référence : articles L. 114-6-1 et R. 114-6-1 du code de la sécurité sociale.

Textes abrogés ou modifiés : articles R. 121-1, R. 122-3, R. 122-4, R. 256-1, R. 221-1, R. 221-10, R. 221-14, R. 221-15, R. 211-1-1, R. 211-1-2, R. 211-1-3, R. 135-4, R. 135-7, R. 135-8, R. 611-9, R. 611-16, R. 611-17, R. 611-26, R. 611-59, R. 641-6, R. 723-30 du code de la sécurité sociale, R. 723-214 du code rural, R. 14-10-1, R. 14-10-21, R. 14-10-22 du code de l'action sociale et des familles, D. 224-4, D. 253-57, D. 253-64 à D. 253-66, D. 253-67, D. 611-16, D. 611-22, D. 611-28, D. 611-35, D. 623-5, D. 623-10 à D. 623-10-4, D. 623-16 du code de la sécurité sociale, D. 723-178, D. 723-189, D. 723-190, D. 723-218 et D. 723-219 du code rural.

Annexes : décrets n° 2009-386 et n° 2009-387 du 7 avril 2009, décret n° 2008-460 du 15 mai 2008, arrêté du 3 janvier 2008 portant modification de l'arrêté du 30 novembre 2005. Ces textes sont publiés au *JO* Lois et décrets en ligne sur internet.

Le ministre du travail, des relations sociales, de la famille, de la solidarité et de la ville ; le ministre de la santé et des sports ; le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique à Mesdames et Messieurs les préfets de région (directions régionales des affaires sanitaires et sociales, directions de la santé et du développement social [pour information]) ; Mesdames et Messieurs les directeurs des organismes de sécurité sociale (pour exécution) ; Mesdames et Messieurs les agents comptables des organismes de sécurité sociale (pour exécution).

La loi n° 2007-1786 de financement de la sécurité sociale pour 2008 modifie l'article L. 114-6-1 pour poser le principe de règles communes pour l'arrêté et l'établissement des comptes annuels à l'ensemble des régimes et organismes de protection sociale et renvoie à un décret en Conseil d'Etat les modalités d'application de ce principe.

C'est le décret n° 2009-386 du 7 avril 2009, qui crée l'article R. 114-6-1 du code de la sécurité sociale et qui modifie les articles précités, qui harmonise et organise les nouvelles règles de « gouvernance comptable » de l'ensemble des régimes et organismes de sécurité sociale (régimes obligatoires de base et ceux concourant à leur financement).

Ces nouvelles règles s'inscrivent dans le prolongement des réformes précédemment intervenues qui ont conduit à :

- la mise en place, à compter des comptes 2006 pour le régime général et 2008 pour les autres régimes, du processus de certification des comptes des caisses nationales et du processus de validation pour ce qui concerne les comptes des caisses locales ;
- la disparition des comités régionaux d'examen des comptes (COREC), selon les modalités des décrets n° 2008-460 du 15 mai 2008 et n° 2008-549 du 11 juin 2008. Les COREC sont désormais remplacés par le nouveau système de contrôle de la Cour des comptes sur les organismes de sécurité sociale (dit « réseau d'alerte ») ;
- et la suppression de l'approbation des comptes des organismes de sécurité sociale par les DRASS et les SRITEPSA.

Ces nouvelles règles complètent ainsi le processus de réorganisation du contrôle et de clôture des comptes tant au plan national que local.

Elles répondent à plusieurs enjeux :

- un enjeu organisationnel, en définissant de manière claire les rôles de chacun, afin que l'ensemble des étapes du processus de clôture des comptes puisse être respecté. De cette façon, elles apportent une réponse aux attentes exprimées par les instances en charge de la certification des comptes (Cour des comptes et commissaires aux comptes), qui ont besoin d'avoir des interlocuteurs désignés pour échanger de façon pratique préalablement à l'arrêt des comptes et, le cas échéant, pour débattre sur les opérations de régularisations qui s'imposent ;
- un enjeu de gouvernance, en responsabilisant chacun des acteurs de ce processus (agent comptable, directeur, membres du conseil d'administration, instances de certification ou de validation) ;
- un enjeu de transparence et de renforcement de la fiabilité de comptes.

La présente circulaire a pour objet de préciser les nouvelles modalités d'arrêt et d'approbation des comptes définies par les décrets cités ci-dessus.

1. Les nouvelles règles

L'article 4 du décret n° 2009-386 du 7 avril 2009 dispose :

« *Art. R. 114-6-1.* – Pour l'ensemble des organismes et régimes de sécurité sociale visés à l'article L. 114-6-1 du présent code, les comptes annuels et les comptes combinés sont établis par l'agent comptable et arrêtés par le directeur. Les comptes annuels et les comptes combinés sont ensuite présentés par le directeur et l'agent comptable au conseil d'administration, instance ou commission délibérative compétente qui les approuve, sauf vote contraire à la majorité des deux tiers des membres :

1° Après avoir pris connaissance du rapport de certification prévu à l'article LO 132-2-1 du code des juridictions financières, pour ce qui concerne les comptes faisant l'objet de la certification prévue au même article ;

2° Au vu de l'opinion émise par l'instance chargée de la certification, pour ce qui concerne les comptes qui font l'objet de la certification prévue à l'article L. 114-8 du présent code ;

3° Au vu du rapport de validation prévu à l'article D. 114-4-2 du code de la sécurité sociale, pour ce qui concerne les organismes visés au deuxième alinéa de l'article L. 114-6.

II. – Pour l'application des troisième, quatrième et cinquième alinéas de l'article L. 114-6 du présent code, les comptes annuels et les comptes combinés, constitués du bilan, du compte de résultat et de l'annexe sont, selon un calendrier fixé par arrêté, établis pour être mis à la disposition des instances chargées de leur certification puis transmis au ministre chargé de la sécurité sociale, à la Cour des comptes, aux instances chargées de la certification et au ministre de l'agriculture pour ce qui concerne les comptes des régimes de protection sociale agricole. »

Les différentes étapes peuvent être exposées comme suit :

1.1. L'agent comptable établit les comptes

Cette mission demeure inchangée. Il s'agit de procéder à la réalisation du compte de résultat et du bilan (ou du compte de résultat et du bilan combinés dans le cas des organismes à réseau) ainsi que de l'annexe.

La réalisation de la balance d'inventaire (ou balance 13) doit également être préparée, car ce document reste de première importance pour le certificateur ou le valideur, dans l'examen qu'il va faire des comptes en amont de leur arrêt.

Pour les organismes nationaux ou les caisses ou services gérants un régime de base de sécurité sociale, conformément à l'arrêté du 3 janvier 2008, les comptes annuels ou comptes combinés annuels doivent être établis pour le 10 mars. Ces comptes, établis selon le calendrier ci-dessus, sont ensuite soumis aux instances chargées de la certification pour examen.

Pour les organismes locaux, la caisse nationale prévoit une date de remontée des états financiers, en général courant janvier. Ces comptes sont ensuite soumis à l'équipe nationale d'audit chargée de la validation, pour examen.

1.2. L'équipe de validation ou de certification examine les comptes et peut demander des modifications sur des points de désaccord sur les comptes

En pratique, il y a un échange, soit par le biais de réunion, soit par des observations écrites qui permet d'échanger sur d'éventuelles modifications des comptes. Cet échange n'a rien d'impératif mais la prise en compte, ou non, de ces demandes de rectification pourra influencer sur l'opinion finale dans le sens ou elles portent sur des désaccords significatifs.

La Cour des comptes ou les commissaires aux comptes peuvent envoyer leurs demandes de rectification sur les comptes jusqu'au 31 mars, date d'arrêté des comptes pour les caisses nationales ou les entités sans réseau.

Les caisses nationales peuvent demander aux organismes de leurs réseaux des rectifications sur les comptes avant de formuler son opinion.

1.3. Le directeur arrête les comptes

Auparavant, les comptes de l'organisme étaient très souvent arrêtés par l'instance délibérante. Désormais, cette mission est confiée au directeur de l'organisme. A ce titre, il est responsable de la décision de stopper tout enregistrement dans les comptes.

A ce stade, les comptes ont été éventuellement modifiés de tout ou partie des demandes du certificateur ou de l'équipe validation, lors de l'examen par ces derniers des comptes établis.

Il s'agit de la dernière intervention sur les comptes, avant l'opinion du valideur (qui est l'agent comptable national) ou du certificateur (que sont la Cour des comptes ou des commissaires aux comptes).

Cette intervention doit se faire au plus tard le 31 mars pour les caisses nationales ou les entités sans réseau, dont les comptes sont certifiés.

Cette intervention doit se faire au plus tard entre fin janvier et début février pour les caisses locales (dont les comptes sont validés), selon les modalités fixées par la Caisse nationale.

1.4. L'équipe de validation (sous la responsabilité de l'agent comptable national) ou de certification (la Cour des comptes ou des commissaires aux comptes) formule son opinion sur les comptes arrêtés. Cette opinion peut prendre la forme d'une certification sans réserve, d'une certification avec réserves ou d'un refus de certifier les comptes

Des observations peuvent également être émises par le certificateur (sauf dans le cas d'un refus), pour attirer l'attention sur certains points.

La certification avec réserves ou le refus de certification peuvent être dus à des désaccords, à des limitations ou des incertitudes.

Pour les organismes nationaux ou les caisses ou services gérant un régime de base de sécurité sociale, cette opinion intervient au plus tard le 30 juin pour le régime général et au plus tard le 1^{er} juin pour les autres régimes.

Pour les organismes dont les comptes sont validés par une caisse nationale, cette opinion intervient au plus tard le 30 avril, date à laquelle ont normalement été achevés les travaux sur les comptes annuels et les comptes combinés annuels.

1.5. L'instance délibérante approuve les comptes

L'approbation est désormais confiée à l'instance délibérante (conseil, conseil d'administration...). L'approbation des comptes peut être considérée comme l'action qui consiste à donner son agrément sur les comptes, après communication d'éléments d'information permettant d'éclairer la décision.

Le refus d'approbation n'est possible qu'à la majorité des deux tiers et n'emporte pas d'autre conséquence qu'une publication des comptes comme étant non approuvés.

Pour les organismes nationaux ou les caisses ou services gérant un régime de base de sécurité sociale, cette intervention doit se faire après l'obtention de l'opinion du certificateur, soit par son rapport de certification (pour le régime général), soit par son intervention en séance, en plus de la production du rapport.

Pour les organismes locaux, cette intervention doit se faire après l'obtention de l'opinion de l'agent comptable national valideur, présentée en séance.

2. La commission de contrôle

La commission de contrôle est supprimée dans toutes les branches, par abrogation des articles D. 224-4, D. 253-64 à D. 253-66, D. 253-67, D. 611-29 et D. 623-16 du code de la sécurité sociale et D. 723-190 du code rural.

Cette commission avait vocation à exercer un contrôle du conseil d'administration sur l'agent comptable, en procédant notamment à des vérifications sur les comptes produits. La mise en place du processus de validation et de certification des comptes permet désormais ce contrôle par les audits menés en caisses locales par la caisse nationale, pour les régimes à réseau, mais aussi pour tous les régimes, par les contrôles réalisés par les certificateurs. A ce titre, le conseil d'administration ou l'instance délibérante compétente a désormais une assurance sur les comptes, qui lui est apportée par ce processus.

Il est possible cependant de réunir une partie du conseil en amont de la séance d'approbation pour sensibiliser les administrateurs sur le processus d'élaboration des comptes, sur les différentes étapes que cela constitue et pour insister sur le fait que l'information sur les comptes est désormais produite par une entité externe et indépendante à la structure (auditeur, certificateur). Ce nouveau procédé permet une présentation des comptes « validés » ou « certifiés », donc sur lesquels un jugement externe a été porté quant à leur qualité.

3. Les liens avec le quitus

Pour faire suite aux questions posées par le décret du 15 mai 2008 et en complément de la circulaire DSS/4A n° 2008-224 du 8 juillet 2008, il est utile de relier ce nouveau dispositif de gouvernance comptable avec la notion de quitus.

Ainsi, plusieurs cas peuvent se présenter :

3.1. *Si le quitus est demandé pour un ou des exercice(s) antérieur(s) au dispositif de validation ou de certification (2006 pour les caisses locales et 2008 pour les autres), les dispositions transitoires prévues à l'article 4 du décret du 15 mai 2008 s'appliquent*

Si les comptes du dernier exercice contrôlé par le COREC ont fait l'objet d'un avis favorable, les comptes des années incluant cet exercice contrôlé et jusqu'à la dernière année avant le premier exercice validé ou certifié (2005 pour le régime général et 2007 pour les autres régimes) sont considérés comme approuvés.

En revanche, dans le cas où les comptes du dernier exercice contrôlé par le COREC ont fait l'objet d'un avis défavorable, ou si les comptes n'ont jamais été contrôlés (cas des organismes créés dans les années 2000), les comptes des années incluant cet exercice contrôlé et jusqu'à la dernière année avant le premier exercice validé ou certifié (2005 pour le régime général et 2007 pour les autres régimes) sont considérés comme approuvés, à condition que les comptes annuels du premier exercice faisant l'objet d'une validation ou d'une certification soient certifiés ou validés.

Cette approbation implicite ouvre au comptable concerné le droit de demander l'octroi d'un quitus selon la procédure créée par le décret n° 2007-1500.

Enfin, si les comptes du dernier exercice contrôlé par le COREC ont fait l'objet d'un avis défavorable, ou si les comptes n'ont jamais été contrôlés (cas des organismes créés dans les années 2000) et si les comptes du premier exercice faisant l'objet d'une validation ou d'une certification ont reçu un refus de certification ou de validation, le quitus ne peut être obtenu qu'en application des articles L. 122-3 et D. 122-19 du code de la sécurité sociale, soit après le 31 décembre de la sixième année suivant la fin de l'exercice concerné.

Exemple 1 : dernier COREC favorable en 2003 et opérations de validation ou de certification en 2008 (quel que soit le résultat des opérations de validation ou de certification). Les comptes 2003 à 2007 sont considérés comme approuvés et l'agent comptable peut demander le quitus.

Exemple 2 : dernier COREC défavorable en 2003 et comptes certifiés ou validés en 2008 (première année d'opérations de certification ou de validation). Les comptes 2003 à 2007 sont considérés comme approuvés et l'agent comptable peut demander le quitus.

Exemple 3 : dernier COREC défavorable en 2003 et refus de validation ou de certification des comptes en 2008 (première année d'opérations de certification ou de validation). Les comptes 2003 à 2007 sont considérés comme non approuvés et l'agent comptable doit attendre :

- le 1^{er} janvier 2010 pour obtenir le quitus implicite pour 2003 ;
- le 1^{er} janvier 2011 pour obtenir le quitus implicite pour 2004 ;
- le 1^{er} janvier 2012 pour obtenir le quitus implicite pour 2005 ;
- le 1^{er} janvier 2013 pour obtenir le quitus implicite pour 2006 ;
- le 1^{er} janvier 2014 pour obtenir le quitus implicite pour 2007.

3.2. *A partir de la mise en œuvre de la validation ou de la certification (2006 pour le régime général et 2008 pour les autres régimes), les conditions d'octroi du quitus sont fixées par l'article D. 122-19 du code de la sécurité sociale*

Les conditions d'octroi du quitus sont décrites au point 2.3 de la circulaire DSS/A4 n° 2008-224 du 8 juillet 2008 portant application du décret n° 2007-1500 du 18 octobre 2007 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des agents comptables des organismes de sécurité sociale.

L'application de la présente circulaire est immédiate.

Les éventuelles difficultés d'application des mesures mises en œuvre seront signalées à la direction de la sécurité sociale, mission comptable permanente pour la partie 1 et à la sous-direction de la gestion et des systèmes d'informations, bureau de la gestion budgétaire et comptable des organismes de sécurité sociale (4A) pour les points 2 et 3.

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