

Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

**CERTIFICATION
DES COMPTES
DE L'ÉTAT**

Exercice 2023

Avril 2024

Sommaire

Procédure et méthodes	5
Délibéré	7
Opinion avec réserve sur le compte général de l'État pour 2023.....	9
Fondements de l'opinion avec réserve.....	11
A - Anomalies significatives.....	11
B - Insuffisances d'éléments probants	15
Compte rendu des vérifications	25
A - Caractéristiques de la mission de la Cour	25
B - Caractéristiques des comptes annuels soumis à certification	28
C - Vérifications réalisées par la Cour	30
D - Communication des résultats de l'audit à l'administration.....	34
Liste des abréviations	37
Annexe	39

Procédure et méthodes

L'exercice par la Cour de sa mission de certification des comptes de l'État fait application des trois principes fondamentaux qui gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes :

- l'indépendance institutionnelle des juridictions financières et l'indépendance statutaire de leurs membres ;
- la contradiction avec les administrations ou organismes concernés, s'il y a lieu après audition ;
- la collégialité, qui intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication.

Les vérifications ont été conduites conformément à ces principes, sous la responsabilité d'un magistrat, rapporteur général.

Le projet de rapport soumis à la chambre du conseil a été préparé par la formation permanente « Comptes, budget de l'État et finances publiques » présidée par Mme Camby, présidente de chambre.

Le projet de rapport a été examiné et approuvé, le 2 avril 2024, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes.

Le rapport de certification a ensuite été délibéré par la chambre du conseil.

*
**

L'acte de certification des comptes de l'État est accessible en ligne sur le site internet de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes : <https://www.ccomptes.fr>.

Il est également diffusé par La Documentation française.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil en formation ordinaire, conformément aux dispositions du décret n° 2020-438 du 17 avril 2020 portant adaptation des règles applicables à la chambre du conseil de la Cour des comptes, a adopté le présent « *Acte de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2023* ».

Elle a arrêté ses positions au vu du projet communiqué au préalable au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique et au ministre délégué chargé des comptes publics.

La Cour souligne que, pour la deuxième année consécutive, les comptes de l'État sur lesquels elle a rendu son opinion ont été établis et arrêtés sans qu'une loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'exercice précédent ait été adoptée, comme le prévoit pourtant le III de l'article 37 de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001.

Ont participé au délibéré : M. Moscovici, Premier président, M. Charpy, Mme Camby, M. Bertucci, Mme Hamayon, MM. Meddah, Rolland, Mme Mercereau, présidentes et présidents de chambre, MM. Barbé, Lefebvre, Ténier, Guérault, Frentz, Machard, Guillot, Mme Périn, MM. Miller, Chailland, Allain, Mmes Riou-Canals, Pailot-Bonnétat, Roche, MM. Colin, Bonnaud, Mme Lignot-Leloup, MM. Lion, Burekel, Fourier, Ledroit, Rivoisy, Herbin, conseillers maîtres, Mme Prost, M. Richier, Mme Reynier, MM. Pelé, Keïta, conseillers maîtres en service extraordinaire, MM. Albertini, Strassel, présidents de chambre régionale des comptes.

Ont été entendus :

- en sa présentation, Mme Camby, présidente de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels l'acte de certification est fondé et de la préparation du projet de rapport ;
- en son rapport, M. Rolland, rapporteur général, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de M. Soubeyran, conseiller maître, M. Zerah, conseiller référendaire en service extraordinaire,

Mme Loisey, experte de certification, rapporteurs devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Fulachier, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;

- en ses observations orales, sans avoir pris part au délibéré, M. Gautier, procureur général, accompagné de Mme Bossière, avocate générale.

Mme de Castries, secrétaire générale adjointe, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 10 avril 2024.

Opinion avec réserve sur le compte général de l'État pour 2023

En exécution de la mission qui lui a été confiée par la loi, la Cour a effectué l'audit du compte général de l'État pour l'exercice clos le 31 décembre 2023, arrêté le 10 avril 2024, dont un résumé est annexé au présent rapport.

La Cour certifie que, sous réserve des incidences des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », le compte général de l'État est, au regard du recueil des normes comptables de l'État, régulier et sincère, et donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'État à la clôture de l'exercice.

En outre, la Cour constate que, tout en étant affectés des mêmes problèmes que le compte lui-même, le rapport de présentation, celui sur le contrôle interne et la plaquette de communication financière ne comportent pas de discordance significative avec le compte général de l'État.

Fondements de l'opinion avec réserve

Conformément aux normes ISA, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies constatées sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers ;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives, mais non généralisées.

La Cour a constaté que, dans cinq cas, les comptes de l'État de l'exercice 2023 sont affectés d'anomalies significatives (A). Dans 11 autres cas, elle ne dispose pas de suffisamment d'éléments probants pour pouvoir se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur l'absence d'anomalies significatives (B).

Ces anomalies et insuffisances d'éléments probants sont détaillées ci-après dans un ordre de présentation similaire à celui que retient le compte général de l'État (CGE) pour les postes comptables concernés : actifs, passifs, trésorerie ; charges et produits de fonctionnement, d'intervention, financiers, puis produits régaliens ; engagements hors bilan.

A - Anomalies significatives

Une anomalie est un écart entre :

- le montant, le classement ou la présentation d'un élément dans les comptes audités ou les informations qui y sont fournies à son sujet ;
- et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon les normes comptables applicables.

1 - La sous-évaluation des provisions et dépréciations liées aux matériels militaires

Les matériels militaires sont inscrits pour une valeur nette de 44,1 Md€ à l'actif du bilan de l'État. Les provisions et les dépréciations les concernant sont sous-évaluées.

a) La sous-évaluation des provisions pour charges de « gros entretiens » et de « grandes visites »

Le ministère des armées procède, à intervalles réguliers, à des « gros entretiens » et à des « grandes visites » de ses matériels les plus importants, comme les bâtiments de la marine ou les flottes d'aéronefs, afin qu'ils conservent un état normal de fonctionnement sur leur durée prévue d'utilisation.

Les charges significatives liées à ces opérations ne sont aujourd'hui comptabilisées qu'au moment où les travaux correspondants sont réceptionnés, alors que les conditions normatives d'un provisionnement progressif sont réunies dès la mise en service des matériels concernés. Il en résulte une sous-évaluation des provisions pour charges d'au moins 3 Md€.

b) L'insuffisante dépréciation de la valeur de certains matériels militaires

Selon les normes comptables applicables à l'État, la dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable, qui ne correspond plus au potentiel de service résiduel attendu par l'État dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.

Pour certains matériels militaires dont les performances opérationnelles sont manifestement inférieures à leur niveau nominal, la perte de potentiel de service correspondante n'est qu'en partie traduite dans les comptes de l'État. Il en résulte une sous-évaluation des dépréciations des équipements concernés d'au moins 3 Md€.

2 - La surévaluation de la participation de l'État dans EDF

La participation de l'État au capital d'Électricité de France (EDF) figure dans ses comptes pour une valeur, dite d'équivalence, de 60,3 Md€. Elle correspond au montant des capitaux propres consolidés (part

du groupe) de l'entreprise, que l'État détient en totalité à la clôture de l'exercice 2023.

Cependant, ces capitaux propres incluent des titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI)¹. Ces titres ayant été souscrits par des tiers et non par l'État, c'est à tort qu'ils sont inclus dans la base de calcul servant à déterminer la valeur d'équivalence d'EDF revenant à l'État. Il en résulte, au 31 décembre 2023, une surévaluation de 12,0 Md€ des participations financières de l'État.

3 - La sous-évaluation de la Caisse des dépôts et consignations et le traitement incorrect du fonds d'épargne

Au sein des immobilisations financières de l'État, la Caisse des dépôts et consignations (CDC) et le fonds d'épargne sont présentés globalement pour une valeur nette de 31,6 Md€.

a) Le classement à tort de la section générale de la CDC en participation non contrôlée

Depuis 2006, la section générale de la CDC est présentée dans les comptes de l'État parmi ses participations financières, dans la catégorie des entités qu'il ne contrôle pas. Elle est en conséquence évaluée à sa situation nette figée depuis cette date.

Cependant, l'État exerce des pouvoirs de contrôle importants :

- l'organisation de la CDC est fixée par décret en Conseil d'État ; son directeur général est nommé en conseil des ministres et voit son action encadrée par une lettre de mission signée par le ministre chargé de l'économie et des finances ;
- le groupe doit remplir des missions d'intérêt général « *en appui des politiques publiques conduites par l'État et les collectivités territoriales* » ;
- l'État ne détient pas la majorité des droits de vote dans la commission de surveillance, mais peut s'opposer aux décisions d'investissement du comité exécutif et rejeter le budget ;
- une partie du résultat de l'activité pour compte propre de la CDC revient à l'État qui le classe budgétairement dans la catégorie des « *dividendes et recettes assimilées* ».

¹ C'est-à-dire des obligations « hybrides » qui offrent des options de remboursement et de rémunération sous le seul contrôle d'EDF.

Le contrôle exercé par l'État sur la section générale de la CDC devrait conduire à inscrire cette dernière à l'actif du bilan de l'État pour sa valeur d'équivalence, soit 52,0 Md€ au 31 décembre 2023, et non pour la valeur historique de 23,9 Md€ établie au 1^{er} janvier 2006.

b) Le classement de la section du fonds d'épargne en participation non contrôlée

Le fonds d'épargne, géré par la Caisse des dépôts et consignations, est présenté indistinctement de celle-ci parmi les participations financières de l'État.

Pourtant, le fonds d'épargne n'est pas compris dans le périmètre de consolidation de la CDC et n'est, surtout, pas doté de la personnalité juridique, condition posée par les normes comptables de l'État pour qu'une entité puisse être qualifiée de participation.

Il en résulte une surévaluation des participations financières de l'État de 7,6 Md€ au 31 décembre 2023.

4 - L'absence de mention de certains engagements pris par l'État actionnaire

Pour ses émissions sur les marchés financiers, la société anonyme Bpifrance Financement bénéficie d'une garantie autonome à première demande, inconditionnelle et irrévocable, accordée par l'établissement public Bpifrance.

Sur le fondement de la convention conclue à cet effet par les deux entités, qu'il a cosignée, l'État est engagé à se substituer à elles en cas de défaut pour assurer le remboursement des titres obligataires émis par la société anonyme Bpifrance Financement. Cet engagement est mentionné dans les prospectus d'émission visés par l'Autorité des marchés financiers.

Cependant, les comptes de l'État n'en font pas mention. Il en résulte que les engagements hors bilan de l'État sont sous-évalués de 44,6 Md€ au 31 décembre 2023.

Par ailleurs, l'engagement pris par l'État, en 2012 et de nouveau en 2020, de préserver à tout moment la viabilité financière de l'établissement de crédit SFIL et de sa filiale, la Caisse française de financement local (CAFFIL), en cas de défaillance de la Caisse des dépôts et consignations, n'est pas mentionné dans ses comptes.

5 - L'absence de chiffrage de l'engagement pris au titre du plan de relance européen

Pour financer le plan de relance européen *Next Generation EU* (750 Md€), la Commission européenne a été autorisée à émettre des emprunts sur les marchés de capitaux et prévoit de recourir à de nouvelles ressources² pour assurer le remboursement du capital et des intérêts. À défaut de décision sur des ressources nouvelles d'un montant suffisant, les États membres se sont engagés à augmenter leur contribution, si nécessaire au-delà du « *cadre financier pluriannuel* », pour permettre le remboursement de ces emprunts³.

Alors que l'engagement pris par la France au titre du cadre financier pluriannuel est mentionné dans le tableau des engagements donnés, celui, distinct, pris au titre du plan de relance et qui porte au maximum sur 75 Md€, ne l'est pas.

B - Insuffisances d'éléments probants

Les vérifications réalisées par l'auditeur doivent lui permettre de fonder son opinion sur les états financiers à partir d'éléments probants⁴ suffisants et appropriés.

S'agissant des comptes de l'État pour 2023, les situations dans lesquelles la Cour n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants sur des postes comptables significatifs sont présentées ci-après. Selon les cas, elles résultent de procédures de gestion ou comptables défectueuses, de systèmes d'information inadaptés ou de contrôles internes inefficaces, et souvent d'une combinaison de ces différents facteurs.

1 - La valeur du patrimoine immobilier

L'État inscrit à l'actif de son bilan les terrains et bâtiments qu'il contrôle. Ceux utilisés à des fins d'habitation et de bureaux le sont pour une valeur vénale de 40,9 Md€ au 31 décembre 2023, tandis que les terrains

² Par exemple, une ressource propre fondée sur les déchets plastiques non recyclés, un mécanisme d'ajustement carbone, etc.

³ Accord interinstitutionnel du 16 décembre 2020 entre le Parlement, le Conseil et la Commission, dite « *décision ressources propres* ».

⁴ Pièces comptables, documents justificatifs, informations provenant d'autres sources internes ou externes à l'entité auditée, notamment.

et bâtiments qui ne sont pas exclusivement destinés à ces usages⁵ sont présentés pour un coût historique de 12,8 Md€⁶.

Plusieurs difficultés pratiques affectent cependant la fiabilité des valeurs figurant dans le compte général de l'État à ce titre.

D'une part, les données d'inventaire (techniques et fonctionnelles), renseignées dans le système d'information financière *Chorus*, ne concordent pas avec celles figurant dans les applications ministérielles de gestion immobilière dans les cas des ministères de la justice et des armées ainsi que de la direction générale de la gendarmerie nationale et de la direction générale de l'aviation civile.

D'autre part, dans le cas des terrains et bâtiments évalués au coût historique, ce coût correspond à la dernière valeur vénale connue au 31 décembre 2017 (date après laquelle cette méthode comptable a été abandonnée), alors même que sa fiabilité était très incertaine. En outre, la charge annuelle d'amortissement des constructions est surévaluée, car elle est calculée en prenant en compte les terrains, par nature non amortissables, sur lesquels sont édifiés les immeubles.

Par ailleurs, dans le cas des bâtiments à usage d'habitation et de bureaux, les vérifications réalisées chaque année depuis 2018 sur un échantillon, à chaque fois différent, d'une centaine de sites font systématiquement ressortir, dans un cas sur quatre en moyenne, une ou plusieurs des anomalies suivantes : superficies non documentées, absence de visite sur place, données utilisées à des fins de comparaison peu pertinentes, défaut de justification des décotes appliquées.

2 - La valeur du réseau routier

Le réseau routier de l'État comprend, au 31 décembre 2023, environ 12 000 km d'autoroutes et de routes, d'une valeur nette de 157 Md€, auxquels s'ajoutent 9 000 km d'autoroutes concédées, d'une valeur nette de 196 Md€.

Les normes comptables applicables à l'État prévoient que ces infrastructures sont évaluées selon la méthode du coût de remplacement

⁵ Bâtiments techniques, sanitaires et sociaux, d'enseignement ou à usage sportif.

⁶ Il est rappelé que les biens historiques et culturels identifiés jusqu'à l'entrée en vigueur, le 1^{er} janvier 2013, de la norme comptable qui leur est applicable ont été comptabilisés, soit, dans un nombre limité de cas, pour une valeur non révisable et non amortissable, soit, dans tous les autres cas, à l'euro symbolique (car réputés incessibles).

déprécié⁷, les coûts estimés de remise en état étant déterminés par observation physique des chaussées et ouvrages d'art.

a) L'absence de fiabilité des inventaires comptables et physiques

Après la mise en service du progiciel *Chorus*, le 1^{er} janvier 2012, le suivi des autoroutes concédées a continué d'être assuré à l'aide d'un inventaire comptable détaillé, mais ce dernier n'a plus été rapproché des bases techniques disponibles (longueur de route, nombre de voies, etc.). Dans le cas du réseau routier non concédé, il a été décidé de ne pas tenir d'inventaire comptable et de le suivre de manière globale.

S'agissant des autoroutes concédées, la comparaison de l'inventaire physique connu de la Cour avec celui tenu par les concessionnaires fait ressortir des écarts inexpliqués.

S'agissant du réseau routier non concédé, aucun inventaire physique n'a été produit à la Cour et il n'est pas possible de reconstituer la valeur globale figurant dans les comptes.

b) Les insuffisances des modalités d'évaluation retenues

La valeur « à neuf » du réseau routier en service est déterminée en appliquant, au nombre de kilomètres de routes inventoriées, des valeurs unitaires kilométriques mesurées dans les années 1990 et actualisées chaque année en fonction de l'évolution de l'indice général du coût des travaux publics (TP01).

Cependant, pour arrêter les comptes de l'État de l'exercice 2023 :

- aucun rapprochement n'a été réalisé entre ces données, devenues théoriques, et les coûts de construction observés dans la période récente afin de confirmer qu'elles sont toujours pertinentes ;
- la valeur de l'indice d'août 2023 a été utilisée, alors même que celle de décembre était disponible, ce qui conduit à une sous-évaluation de 1,1 Md€ de la valeur nette des deux réseaux, toutes choses égales par ailleurs.

Dans le cas des infrastructures routières non concédées, une dépréciation a été constatée à hauteur de 4 % de leur valeur brute au 31 décembre 2023. Ce faible taux semble traduire un excellent état

⁷ Dans le cas des autoroutes concédées, aucune dépréciation n'est cependant constatée dès lors que l'obligation de remise en état incombe aux concessionnaires à l'issue de la concession.

physique, pourtant démenti par une enquête récente de la Cour⁸. Il n'a été justifié par aucune documentation probante.

3 - La valeur des actifs liés aux programmes d'armement

La valeur des matériels militaires et des coûts de développement des programmes d'armement, qui représente 52,2 Md€ dans les comptes pour 2023, n'intègre pas les dépenses, notamment de personnel, nécessaires à leur mise en service. Les coûts de maîtrise d'ouvrage ne sont ainsi pas immobilisés, faute pour le ministère des armées de produire les données analytiques qui permettraient d'allouer ces coûts aux différents programmes.

Dans le cas des matériels militaires dont la production est confiée à un établissement public, l'évaluation des biens livrés ne prend pas en compte certains coûts engagés en vue de leur fabrication et de leur mise en service et financés par la subvention versée par l'État, contrairement à ce que prévoient les normes comptables. Une grande partie de la subvention versée par l'État (environ 19 Md€ au total depuis 2006) devrait être intégrée à la valeur des matériels produits.

4 - La valeur de certaines entités contrôlées par l'État

Au 31 décembre 2023, l'État détenait 637 participations financières dans des entités qu'il contrôlait de manière exclusive et qui étaient inscrites à l'actif de son bilan pour une valeur nette de 220 Md€.

a) L'application de la méthode d'évaluation par équivalence à des comptes non retraités

Les entités contrôlées par l'État relèvent de statuts juridiques variés : établissements publics nationaux sous leurs diverses dénominations, groupements d'intérêt public, sociétés d'économie mixte, sociétés anonymes cotées ou non, groupements d'intérêt économique, fondations, associations, etc.

À la clôture de l'exercice, conformément aux normes comptables applicables à l'État, ces participations sont évaluées par équivalence à l'actif du bilan de l'État, en déterminant la quote-part de ce dernier dans leur situation nette, telle qu'elle ressort de leurs comptes annuels.

⁸ Cour des comptes, *L'entretien des routes nationales et départementales*, rapport public thématique, mars 2022.

Or, à cette diversité de statuts juridiques correspondent de multiples référentiels comptables, dont certains comportent des dispositions différentes des normes comptables de l'État, s'agissant par exemple de l'évaluation des actifs immobiliers.

En l'absence de retraitement des comptes des principales entités concernées par ces divergences, les valeurs inscrites à l'actif du bilan ne sont pas homogènes.

b) Le manque de fiabilité des comptes de certaines entités contrôlées

Pour apprécier la fiabilité des comptes des participations contrôlées par l'État, la Cour s'appuie, lorsqu'une certification est prévue, sur les rapports des commissaires aux comptes. À défaut, elle utilise d'autres sources d'informations (rapports d'audit interne, questionnaires de l'administration, etc.). À la date du présent acte :

- les rapports des commissaires aux comptes de 28 entités, figurant pour 15,7 Md€ à l'actif du bilan de l'État⁹, n'avaient pu être obtenus pour l'exercice 2023 ; toutefois, les rapports disponibles pour les exercices précédents faisaient état d'une certification sans réserve ;
- pour 27 entités figurant pour 34,6 Md€ au bilan de l'État, les rapports des commissaires aux comptes pour l'exercice 2023 font état de réserves, et d'une impossibilité de certifier pour deux d'entre elles ;
- s'agissant des 358 entités, évaluées à 26,0 Md€, dont les comptes ne sont pas soumis à la certification d'un commissaire aux comptes, les éléments portés à la connaissance de la Cour font apparaître des insuffisances sur le plan comptable dans près de la moitié des cas.

5 - La valeur des stocks militaires

Les stocks militaires représentent une valeur nette de 27,9 Md€ dans les comptes au 31 décembre 2023. À la suite de directives prises en mai 2019, ils doivent faire l'objet d'un recensement complet au moins une fois tous les cinq ans. Cependant, sur la base des résultats de ce recensement portés à sa connaissance, la Cour n'a pas obtenu l'assurance du caractère réel et exhaustif des enregistrements comptables relatifs aux stocks militaires.

⁹ Parmi lesquelles le Commissariat à l'énergie atomique et aux énergies alternatives (4,9 Md€) et la société de gestion de participations aéronautiques (3,7 Md€).

Par ailleurs, dans la mesure où l'état physique des stocks du ministère des armées ne fait pas l'objet d'une évaluation régulière, il existe une incertitude sur la fiabilité des dépréciations comptabilisées.

S'agissant en particulier des stocks aéronautiques, qui représentent près de la moitié des stocks militaires en valeur nette, soit 12,4 Md€ au 31 décembre 2022 :

- l'absence de liaison informatique entre le système d'information financière *Chorus* et les applications logistiques utilisées par l'administration oblige, pour comptabiliser les stocks, à extraire de nombreux fichiers d'inventaire et à consolider, à l'aide d'un simple tableur, un volume de données très important ; ces opérations manuelles présentent des risques élevés d'erreurs, de nature à affecter l'exhaustivité et l'évaluation des stocks comptabilisés ;
- de plus, les systèmes d'information logistique utilisés ne permettent pas de déterminer la valeur brute des stocks selon l'une des deux méthodes (« premier entré, premier sorti » ou coût unitaire moyen pondéré) prévues par les normes comptables applicables à l'État.

6 - La valeur des créances fiscales

Au 31 décembre 2023, le montant des créances fiscales exigibles s'élève à 30,6 Md€, compte tenu d'une dépréciation de 40,8 Md€ qui traduit les situations dans lesquelles un défaut de recouvrement est probable ou avéré.

Dans le cas des créances détenues par l'État sur des professionnels, cette dépréciation est déterminée sans que le millésime des créances fiscales soit suivi en comptabilité. L'ancienneté des créances est pourtant une information nécessaire pour mesurer le risque que certaines d'entre elles ne puissent finalement être recouvrées.

S'agissant des créances détenues par l'État sur des particuliers, la connaissance du millésime est limitée à celles d'entre elles qui sont devenues exigibles depuis moins de deux ans. Cette situation conduit l'administration à déprécier faiblement ces dernières, et très fortement les autres, sans être en mesure de justifier le bien-fondé de ce choix.

Dans les deux cas, enfin, l'information nécessaire pour identifier les créances fiscales faisant l'objet d'un litige est indisponible en comptabilité. Dès lors, les créances sont dépréciées pour prendre en compte le seul risque d'insolvabilité des redevables. Elles devraient l'être aussi lorsque la probabilité est forte que des contentieux avec des redevables, par ailleurs solvables, connaissent une issue défavorable pour l'État.

7 - Le provisionnement des obligations de dépollution et de désamiantage

En application, notamment, du code de l'environnement, l'État doit, sauf exceptions, limiter les conséquences des pollutions de toute nature sur les sites qu'il contrôle.

Un correct provisionnement des charges susceptibles d'être engagées pour satisfaire à cette obligation supposerait de disposer d'un recensement des faits de pollution et de leurs caractéristiques qui ne se limite pas aux sites historiques. À défaut, il n'est pas possible de se prononcer sur le caractère exhaustif de la provision comptabilisée au 31 décembre 2023, soit 0,1 Md€.

De même, les bâtiments de l'État exposés au risque d'amiante, parmi les 92 000 environ qu'il contrôle, ne sont pas correctement recensés, faute de disposer d'un outil adapté à cette fin. De ce fait, le montant des provisions constituées au titre des coûts de désamiantage, soit 37 M€ au 31 décembre 2023, est manifestement sous-évalué, sans qu'il soit possible d'estimer le montant de la correction à y apporter.

8 - Le montant des charges relatives aux dispositifs d'intervention dans le domaine de l'énergie

En 2022, l'État a décidé de plafonner la hausse des prix de l'électricité et du gaz supportée par les particuliers et certaines entreprises. Dans le cadre de dispositifs appelés « boucliers tarifaires »¹⁰, il s'est ainsi engagé à compenser les pertes des fournisseurs d'énergie engendrées par ce plafonnement.

Dans les comptes de l'État de 2023, les charges nettes des reprises de provisions relatives aux boucliers tarifaires représentent 21,7 Md€. Ce montant est cependant affecté de plusieurs incertitudes :

- les provisions pour charges de 10,1 Md€ comptabilisées fin 2022 ont été reprises en totalité, mais les charges constatées définitivement se sont élevées à seulement 5,4 Md€, sans que cet écart important ait pu être expliqué ; de ce fait, le solde des opérations de l'exercice a été dégradé de 4,7 Md€ en 2022 et amélioré du même montant en 2023 ;

¹⁰ Article 181 de la loi n° 2021-1900 du 30 décembre 2021 de finances pour 2022 ; décret n° 2022-514 du 9 avril 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix du gaz naturel ; décret n° 2022-967 du 1^{er} juillet 2022 instituant une aide visant à compenser la hausse des coûts d'approvisionnement de gaz naturel et d'électricité des entreprises particulièrement affectées par les conséquences économiques et financières de la guerre en Ukraine ; décret n° 2022-1764 du 30 décembre 2022 relatif à l'aide en faveur de l'habitat collectif résidentiel face à l'augmentation du prix de l'électricité au second semestre.

- des provisions pour charges ont été comptabilisées fin 2023 à hauteur de 26,4 Md€ en se fondant sur des hypothèses de consommation et de prix arrêtées au 30 juin 2023, ce qui pourrait conduire à une surévaluation de cette provision ;
- des charges de 10 Md€ ont été constatées d'avance à l'actif, mais ce montant n'a pas pu être réconcilié avec les versements constatés au cours de l'exercice ;
- des engagements hors bilan pris par l'État pour 1,3 Md€ sont peu justifiés.

Par ailleurs, les informations communiquées à la Cour ne lui ont pas permis de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des produits à recevoir de 5,6 Md€ et des charges de 6,9 Md€ constatées d'avance au 31 décembre 2023 s'agissant des dispositifs de soutien au développement des énergies renouvelables¹¹ regroupés sous l'appellation « charges de service public de l'énergie » (CSPE).

9 - Le montant des charges d'intervention payées par des opérateurs pour le compte de l'État

Les entités du régime général de sécurité sociale gèrent des dispositifs d'intervention pour le compte de l'État. Elles lui notifient périodiquement, pour remboursement, les montants correspondant aux sommes dont elles font bénéficier les ménages et les entreprises au titre de ces dispositifs.

Dans le cas, notamment, de la prime d'activité, des aides au logement et de l'allocation aux adultes handicapés, les indicateurs de contrôle interne des caisses d'allocations familiales révèlent des erreurs significatives (indus, rappels), estimées à 3,6 Md€ en 2023¹² sur un total de charges de 38,2 Md€, dans les liquidations effectuées, ce qui a pour effet de majorer les charges de l'État.

En outre, la fiabilité des montants des exonérations de cotisations ciblées en faveur de certains cotisants, secteurs économiques ou territoires (6,1 Md€ en 2023) reste affectée par les insuffisances du contrôle interne du réseau des unions de recouvrement des cotisations de Sécurité sociale (Urssaf), sans que le montant des erreurs soit évalué de manière fiable.

Des insuffisances similaires sont aussi susceptibles d'affecter les montants pris en charge par l'État au titre de dispositifs d'intervention gérés pour son compte par d'autres organismes publics. Pour les 11 plus

¹¹ Les fournisseurs d'électricité concernés bénéficiant d'un tarif minimum et suffisant pour couvrir leurs surcoûts.

¹² Compte tenu de la taille de l'échantillon, le taux d'incidence financière des anomalies est compris entre 8,7 % et 11,8 % du montant des prestations versées, soit respectivement 3,1 Md€ et 4,2 Md€, avec une probabilité de 95 %.

importants d'entre eux, qui ont été à l'origine de 15,4 Md€ de dépenses prises en charge par l'État en 2023, aucune mesure du risque résiduel d'erreur n'est disponible.

10 - Le montant des produits fiscaux

La gestion des impôts et taxes s'appuie sur des applications informatiques anciennes, conçues à l'origine pour en retracer les flux en comptabilité de caisse et qui n'ont pas été significativement modernisées depuis la mise en place, en 2006, de la comptabilité générale de l'État.

C'est notamment le cas pour les impôts « auto-liquidés »¹³ par les professionnels, suivis à l'aide de l'application *Médoc*, qui présente une importante « dette technique »¹⁴, et de plus d'une vingtaine d'applications auxiliaires à celle-ci.

En comptabilité générale, cette situation oblige à réaliser des traitements de masse multiples et complexes tout au long de l'année et à enregistrer un grand nombre d'écritures manuelles à fort enjeu financier au moment de l'arrêté des comptes.

En dépit du risque élevé d'erreurs dans les comptes que cette situation fait courir :

- les produits enregistrés en matière d'impôts sur les sociétés et sur le revenu ne sont pas rapprochés des données issues des déclarations fiscales, comme l'administration le fait dans le cas, par exemple, du produit brut de la taxe sur la valeur ajoutée ;
- des réconciliations annuelles entre les enregistrements comptables du progiciel *Chorus* et les informations des applications de gestion fiscale à l'origine de ces enregistrements ne sont complètement réalisées que dans le cas de *Médoc*.

En outre, les dispositifs de contrôle interne ne couvrent pas l'ensemble des traitements automatisés et des procédures d'évaluation des écritures de fin d'exercice.

Par ailleurs, suite à la réforme qui a conduit en 2023 à remplacer la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) et son dégrèvement barémique antérieurement supporté par l'État par une fraction de TVA :

¹³ C'est-à-dire dont ils calculent et déclarent eux-mêmes le montant : taxe sur la valeur ajoutée (209,4 Md€ en 2023), impôt sur le revenu au titre du prélèvement à la source (63,7 Md€), impôt sur les sociétés (59,9 Md€), droits de mutation à titre gratuit (21,0 Md€) et taxe sur les salaires (16,3 Md€), principalement.

¹⁴ Cour des comptes, *Les systèmes d'information de la DGFIP et de la DGDDI : investir davantage, gérer autrement*, avril 2019, pages 32 et suivantes.

- la fraction de TVA d'environ 4,7 Md€ qui a été versée en janvier 2024 aux collectivités territoriales au titre des déclarations du mois de décembre 2023 n'a pas été enregistrée en dettes au 31 décembre 2023 ;
- les acomptes de CVAE de 2023 ont été comptabilisés en produits régaliens à hauteur de 4,1 Md€, au lieu d'être enregistrés en dettes non financières dans l'attente des déclarations définitives.

11 - Le montant de l'engagement de l'État au titre des prêts garantis dans le cadre de la crise sanitaire

Afin de soutenir le financement bancaire des entreprises pendant la crise sanitaire, un dispositif de prêts garantis par l'État (PGE) a été mis en place en 2020. Au 31 décembre 2023, ces garanties représentent un engagement hors bilan de 52,7 Md€ et une provision pour risques de 2,9 Md€, soit un engagement total pour l'État de 55,6 Md€.

De son côté, pour estimer le risque de sinistralité sur ces prêts, la Banque de France a retenu un montant de capital restant dû au 30 novembre de 69,6 Md€, soit un encours garanti par l'État de 62,6 Md€.

Les éléments portés à la connaissance de la Cour ne lui ont pas permis de réconcilier ces deux montants.

Compte rendu des vérifications

Dans le cadre de sa mission constitutionnelle d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, détaillée à l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), la Cour se prononce chaque année sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'État. Cette opinion est annexée au projet de loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année écoulée et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées.

A - Caractéristiques de la mission de la Cour

1 - L'objet de la certification

La certification est une opinion écrite et motivée que l'auditeur formule sous sa propre responsabilité¹⁵. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable sur la conformité des comptes de l'État, dans tous leurs aspects significatifs, aux règles et principes comptables qui lui sont applicables.

2 - Les normes d'audit appliquées

En tant qu'institution membre de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), la Cour des comptes se réfère dans l'exercice de ses différentes missions aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle (ISSAI).

Dans le domaine de la certification des comptes, les normes ISSAI sont, au 31 décembre 2023, une transposition directe des normes internationales d'audit (ISA) et de la norme internationale de contrôle qualité en matière d'audit financier (ISQC 1), édictées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC).

¹⁵ Conformément à la norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit ».

Conformément à l'arrêté du Premier président n° 24-205 du 25 mars 2024 portant sur les normes professionnelles de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes, pris en application de l'article L. 120-4 du code des juridictions financières (CJF), la Cour des comptes applique les normes ISA et la norme ISQC 1 dans la mesure de leur compatibilité avec la nature particulière de ses missions de certification ainsi qu'avec les dispositions du CJF.

Ainsi, dans le cas de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2023, les normes suivantes n'ont pas trouvé à s'appliquer, pour tout ou partie de leurs dispositions :

- ISA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit », qui n'est que partiellement applicable du fait des dispositions de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances qui fondent le caractère obligatoire de la mission de certification de la Cour ;
- ISA 220 « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers » et ISQC 1 « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », qui ne sont que partiellement applicables pour ce qui concerne les dispositions relatives à la traçabilité des divergences internes, en partie contraires aux dispositions du CJF en matière de secret des délibérations ;
- ISA 402 « Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services », en l'absence d'externalisation, auprès d'entités tierces, d'aspects significatifs de processus, d'activités ou de fonctions internes à l'État ;
- ISA 510 « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture », cette norme ayant seulement concerné jusqu'à présent les vérifications spécifiques réalisées en 2006 lors du premier établissement des comptes de l'État et celles réalisées en 2012 lors du passage à *Chorus* ;
- ISA 570 « Continuité de l'exploitation », cette notion étant inapplicable à l'État ;
- ISA 800 « Aspects particuliers : audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique », ISA 805 « Aspects particuliers : audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier » et ISA 810 « Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés », ces trois normes concernant des missions sans équivalent dans le cadre de la certification des comptes de l'État.

3 - Responsabilité de la Cour des comptes à l'égard des comptes

Conformément aux normes internationales d'audit, en particulier la norme ISA 200, l'auditeur doit chercher à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent d'erreurs ou de fraudes. Ces vérifications doivent être étendues aux entités qui réalisent des prestations spécifiques pour l'entité dont les comptes sont audités.

À cette fin, il incombe notamment à l'auditeur :

- d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ces risques ;
- de répondre de manière appropriée aux cas d'erreurs ou de fraudes avérées ou suspectées identifiés au cours de l'audit ;
- de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit.

Les anomalies, y compris les omissions, sont considérées comme significatives lorsqu'il est raisonnable de s'attendre à ce que, prises individuellement ou en cumulé, elles puissent influencer les décisions économiques que les utilisateurs des états financiers prennent en se fondant sur ceux-ci¹⁶.

Pour pouvoir en juger, l'auditeur doit fixer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, qui correspond souvent à un pourcentage appliqué à un élément de référence, par exemple le total de l'actif (1 294 Md€ au 31 décembre 2023 dans le cas de l'État), le montant des charges brutes (637 Md€ en 2023), etc.

En raison des limites inhérentes à cette démarche, le risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées ne peut être totalement écarté, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes.

¹⁶ Norme ISA 320 « Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit ».

B - Caractéristiques des comptes annuels soumis à certification

1 - Les comptes de l'État

En application de l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, l'État tient une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. L'article 30 dispose que les règles de cette comptabilité ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

Les comptes de l'État sont présentés dans un document intitulé « Compte général de l'État » (CGE) qui comprend un bilan, un compte de résultat, un tableau des engagements hors bilan, ainsi qu'une annexe qui fournit les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des états précités.

Les opérations retracées par ces comptes annuels sont celles des services, des établissements et des institutions de l'État qui ne sont pas dotés d'une personnalité juridique distincte de ce dernier.

Outre les administrations centrales et déconcentrées de l'État, ce périmètre comprend les Pouvoirs publics au sens de la Constitution (principalement les assemblées parlementaires, la Présidence de la République et le Conseil constitutionnel), les budgets annexes, les comptes spéciaux et tous les fonds dénués de la personnalité juridique qui sont gérés pour le compte de l'État ou sur lesquels il détient des droits.

Les entités dotées de la personnalité juridique (les établissements ou entreprises publics, par exemple) ne sont intégrées à l'actif du bilan de l'État qu'à hauteur d'une valeur représentative des droits qu'il détient sur elles.

Le CGE est accompagné d'un rapport de présentation, qui expose les faits marquants de l'exercice et analyse les comptes de manière synthétique, d'un rapport sur le contrôle interne, qui décrit les actions réalisées au cours de l'exercice pour renforcer la maîtrise des risques financiers, et d'une plaquette de communication financière.

Ces documents sont joints, avec le présent acte de certification, au projet de loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année écoulée. Ils contribuent à informer les citoyens et leurs représentants sur la situation financière de l'État.

L'absence d'approbation des lois de règlement pour 2021 et 2022

Les projets de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes des années 2021 et 2022 ont été définitivement rejetés par l'Assemblée nationale et le Sénat, respectivement le 5 juin et le 3 juillet 2023.

La non-adoption de ces textes a pour conséquence que le solde des opérations des exercices 2021 et 2022 ne sont pas affectés au report à nouveau. En outre, le bilan et le compte de résultat pour ces mêmes années ne sont pas approuvés.

L'absence d'approbation des comptes de ces deux années ne remet pas en cause l'opinion avec réserve exprimée par la Cour, ceux-ci ayant été valablement signés par le ministre chargé des comptes publics.

Dans les comptes de l'exercice 2023, les soldes des opérations des exercices 2021 et 2022 sont présentés au bilan, dans la situation nette, sur une ligne distincte du report à nouveau des exercices antérieurs. Ces soldes sont également présentés sur une ligne distincte dans le tableau qui introduit la note n° 17 « Situation nette » de l'annexe.

2 - Responsabilité de l'administration à l'égard des comptes

Aux termes de l'article 31 de la LOLF, la responsabilité de la tenue de la comptabilité générale de l'État incombe aux comptables publics, dans le respect des dispositions du décret modifié n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, ainsi que des normes comptables de l'État arrêtées par le ministre chargé des comptes publics après avis du Conseil de normalisation des comptes publics.

Les états financiers de l'exercice clos sont préparés par le comptable centralisateur des comptes de l'État en application des articles 86 et 169 du décret précité et de l'arrêté du 17 décembre 2021, puis arrêtés par le ministre chargé des comptes publics.

En particulier :

- les services gestionnaires sont chargés des opérations courantes et des opérations d'inventaire en fin d'exercice ;
- les comptables sont responsables de la comptabilisation des opérations et garants de leur fiabilité : en administration centrale, ce rôle est assuré par les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ; en administrations déconcentrées, ce rôle revient aux directeurs régionaux ou départementaux des finances publiques ;

- un service de la direction générale des finances publiques (DGFIP) est chargé de la fonction financière et comptable de l'État ainsi que de l'élaboration du CGE.

C - Vérifications réalisées par la Cour

1 - Le système d'information financière de l'État

Afin d'évaluer les risques associés au système d'information financière de l'État, la Cour examine selon une approche pluriannuelle les applications qui le composent, en tenant compte des enjeux qui s'attachent à celles-ci et des évolutions intervenues depuis leur précédent examen.

Ces vérifications portent, en particulier, sur le progiciel de gestion intégré dénommé *Chorus* et la soixantaine d'applications de gestion qui l'alimentent (directement ou indirectement), dont trente par interfaçage avec son module comptable.

S'agissant de *Chorus*, des facteurs de risque pèsent sur la fiabilité des enregistrements comptables :

- environ 2,3 million d'enregistrements dans *Chorus*¹⁷ sont le fait de saisies manuelles, qui sont, par nature, une source potentielle d'erreurs ; pour prévenir leur survenance, des contrôles automatisés au sein du progiciel alertent les utilisateurs et, dans certains cas, bloquent la saisie d'écritures erronées, mais leur mise en place n'a pas été précédée d'une analyse systématique des risques relatifs aux enregistrements manuels ;
- près de 65 000 utilisateurs ont accès à *Chorus* ; or, les vérifications destinées à limiter les risques résultant de la réalisation, par une même personne, d'opérations qui relèvent de fonctions distinctes (par exemple, autorisation, enregistrement et contrôle d'une dépense) restent insuffisantes ;
- les schémas comptables mis en œuvre pour enregistrer les opérations effectuées par l'État font appel à de multiples comptes intermédiaires, ce qui est peu propice à un suivi satisfaisant des opérations comptables ; la documentation des schémas, qui sont antérieurs pour la plupart à la mise en place du progiciel et n'ont pas été réexaminés depuis lors, est insuffisante ; de surcroît, les fonctionnalités de rapprochement des écritures comptables n'offrent pas la possibilité d'analyser *a posteriori* le correct dénouement des soldes et, le cas échéant, de s'assurer de leur bien-fondé.

¹⁷ Soit 2 % environ du nombre total des enregistrements, mais 10 % des montants des mouvements comptables qu'ils entraînent.

Cette situation conduit la Cour à réaliser des vérifications spécifiques sur les enregistrements comptables (cf. *infra*). Par ailleurs, une analyse des données de comptabilité générale est conduite sur la totalité des comptes de gestion des postes comptables centralisateurs, en collaboration avec l'administration. Les écritures comptables qui présentent une nature particulière ou un montant significatif sont identifiées et des éléments probants permettant d'en justifier le bien-fondé sont collectés par la Cour.

Enfin, la Cour a audité en 2023 la nouvelle version de l'outil informatique *Pablo*, qui sert à calculer les engagements de retraite, et a lancé un audit de l'application fiscale *Médoc*, qui se poursuivra en 2024.

2 - Les dispositifs ministériels de maîtrise des risques

L'État a mis en place un cadre de référence¹⁸ qui prévoit notamment que les ministères conçoivent et mettent en œuvre un contrôle interne¹⁹ formalisé et permanent, propre à leur permettre de maîtriser les risques liés à la réalisation de leurs objectifs. La fiabilité de l'information financière constitue l'un de ces objectifs.

La Cour examine les modalités de gouvernance et de mise en œuvre du contrôle interne de l'État. Elle vérifie notamment si des dispositifs de contrôle ont été mis en place aux différentes étapes des processus de gestion susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'État. Le cas échéant, la Cour apprécie la capacité de ces dispositifs à prévenir la survenance des principaux risques identifiés ou, à défaut, à en détecter la survenance et à en corriger les effets.

En 2023, après avoir examiné le contrôle interne de la rémunération des agents civils titulaires de l'État, la Cour relève que :

- les contrôles sont réalisés et formalisés selon des modalités variables entre services d'un même ministère et, *a fortiori*, d'un ministère à l'autre ;
- les résultats des contrôles ne sont pas toujours collectés et exploités, ni présentés au comité ministériel des risques ou au directeur d'administration centrale concerné ; de ce fait, les ministères ne fondent

¹⁸ Décret du 22 avril 2022 relatif au contrôle et à l'audit internes de l'État ; arrêté du 18 décembre 2018 relatif au cadre de référence interministériel du contrôle interne financier applicable aux contrôles internes budgétaire et comptable de l'État.

¹⁹ La norme ISA 315 définit le contrôle interne comme « le système dont la conception, la mise en place et le maintien sont assurés par les responsables de la gouvernance, la direction et d'autres membres du personnel et dont l'objet est de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entité en ce qui concerne la fiabilité de son information financière, l'efficacité et l'efficience de ses activités et la conformité aux textes légaux et réglementaires applicables ».

pas systématiquement leur analyse des risques sur des éléments probants (fréquence et portée financière des anomalies détectées, notamment) propres à permettre une correcte appréhension du niveau de risque réel ;

- des tests d'efficacité des contrôles internes se rencontrent surtout dans la sphère comptable, de manière non systématique et, le cas échéant, selon des modalités qui ne permettent pas de déterminer des taux d'erreurs résiduelles représentatifs ;
- le risque est néanmoins faible que des erreurs significatives ne soient pas détectées.

Les lacunes qui persistent, en revanche, dans d'autres domaines rendent indispensables, lors de l'audit, des travaux approfondis, tels que décrits ci-après, sur les enregistrements comptables et les données de gestion sous-jacentes.

3 - Les enregistrements comptables et l'information financière

Les vérifications sur les comptes ont été définies par référence aux assertions d'audit relatives aux flux d'opérations et aux soldes des comptes en fin de période ainsi qu'aux informations les concernant fournies dans les états financiers²⁰.

Elles ont notamment consisté en des tests portant sur le détail des opérations et des soldes, et des revues analytiques visant à expliquer l'évolution des données comptables sur l'exercice écoulé. Elles ont aussi eu pour objet de vérifier la correcte réconciliation des enregistrements en comptabilité avec les données de certaines applications dont sont issues les opérations comptabilisées, notamment celles relatives à la paie et à la gestion des impôts.

En plus des dossiers justificatifs établis par la DGFIP et se rapportant à certains postes des états financiers, la mise en œuvre de ces vérifications a nécessité de recourir au traitement de données comptables et de pièces justificatives produites dans les services de l'État.

Pour réaliser ses diligences, la Cour porte une attention particulière à la correcte mise en œuvre des éventuelles évolutions du référentiel comptable. Au titre des comptes de l'exercice 2023, aucun changement n'est intervenu.

²⁰ Les assertions - ou critères - sont précisées par la norme ISA 315 « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives » pour les flux d'opérations (réalité, exhaustivité, exactitude, séparation des périodes, classification, présentation) et les soldes des comptes (existence, droits et obligations, exhaustivité, exactitude, classement, présentation).

La Cour a examiné la correcte intégration des comptes des Pouvoirs publics à ceux de l'État et la fiabilité des données reprises à cette occasion au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2023. À cet égard :

- les comptes des assemblées parlementaires sont audités²¹ chaque année par la Cour ;
- les comptes du Conseil constitutionnel font, chaque année, l'objet d'un examen limité réalisé par son conseiller financier.

Certains sujets significatifs, nouveaux ou récurrents, ont donné lieu à des vérifications approfondies, parmi lesquels :

- le parc immobilier ;
- les infrastructures routières concédées et non concédées ;
- les stocks du ministère des armées ;
- les prêts garantis par l'État dans le cadre de la crise sanitaire ;
- la trésorerie ;
- l'impact de l'évolution des prix de l'énergie sur le coût du service public de l'énergie ;
- la retraite des fonctionnaires civils de l'État et des militaires ; compte tenu des enjeux financiers qui s'y attachent, ce sujet continuera de faire l'objet de vérifications approfondies au cours des prochaines campagnes de certification.

Afin d'apprécier l'organisation du système comptable et financier et la fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État, la Cour s'est appuyée sur les rapports des commissaires aux comptes de ces entités lorsqu'ils étaient disponibles, ainsi que sur les rapports des audits réalisés par la mission « risques et audits » de la DGFIP et par le contrôle général économique et financier (CGefi).

La Cour a examiné les règles d'élaboration du bilan, du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets et du tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, afin de s'assurer de leur pertinence et du respect du principe de permanence de la présentation des états financiers. Elle a appliqué ces règles aux données comptables qu'elle a auditées afin de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des états financiers présentés au titre de l'exercice 2023.

La Cour a revu les informations contenues dans les notes de l'annexe des comptes de l'État, certaines lui ayant cependant été remises très tardivement.

²¹ Dans les conditions fixées par des conventions signées le 23 juillet 2013 par le Premier président de la Cour avec les présidents de l'Assemblée nationale et du Sénat.

La Cour a aussi examiné la présentation, dans le compte général de l'État de 2023, du solde des opérations des exercices 2021 et 2022, non affectés au report à nouveau des exercices antérieurs (cf. § B.1. *supra*).

Conformément à la norme ISA 720 – « Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations », la Cour a pris connaissance des informations contenues dans le rapport de présentation, dans celui sur le contrôle interne et dans la plaquette de communication financière afin simplement d'en vérifier la concordance avec celles qui figurent dans le CGE.

La Cour a par ailleurs vérifié la cohérence et l'articulation du résultat en comptabilité générale avec le solde d'exécution des lois de finances de l'exercice, tous deux soumis à l'approbation du Parlement dans le cadre du projet de loi relative aux résultats de la gestion et portant approbation des comptes de l'année 2023.

Conformément à la norme ISA 580 – « Déclarations écrites », la Cour a été destinataire d'une lettre d'affirmation, datée du 29 mars 2024, de la part du comptable centralisateur des comptes de l'État. Celui-ci y indique notamment avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des comptes de l'État et y confirme, par ailleurs, les informations et les hypothèses importantes ayant concouru à l'arrêté des comptes de l'État de l'exercice 2023.

Enfin, la Cour a examiné les événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2023 et le 10 avril 2024, date d'approbation du présent acte de certification par la chambre du conseil, afin de vérifier que, le cas échéant, leurs incidences ont été correctement traitées dans les comptes de l'État de l'exercice 2023.

D - Communication des résultats de l'audit à l'administration

La Cour réalise des vérifications dites « intermédiaires » puis des vérifications dites « finales ». Au cours de ces deux phases, les échanges entre la Cour, la DGFIP et les administrations concernées ont été continus.

1 - À l'issue de la mission intermédiaire

Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juin à novembre 2023, principalement au sein des 17 ministères (au sens de la loi de finances initiale pour 2023). Elles ont eu pour objet d'évaluer le risque

d'erreurs significatives dans les comptes afin d'adapter, en mission finale, l'intensité des vérifications sur les comptes.

Au terme des vérifications intermédiaires, la Cour a notamment adressé :

- sur le fondement de l'article R. 143-19 du CJF, au chef du service de la fonction financière et comptable de l'État au sein de la DGFIP, 6 rapports d'audit comportant 45 recommandations et cinq synthèses par ministère, comportant 71 recommandations, de l'évaluation du contrôle interne de la rémunération des agents civils titulaires de l'État ;
- sur le fondement de l'article R. 143-20 du CJF, au directeur général des finances publiques, à la directrice du budget et au directeur général du Trésor, une synthèse des rapports et synthèses précités.

2 - À l'issue de la mission finale

Les vérifications finales se sont déroulées de janvier à avril 2024. Après une période dite « préfinale », consacrée à leur préparation ainsi qu'à la poursuite des vérifications intermédiaires éventuellement inachevées, les comptes ont été audités à mesure que les éléments définitifs les justifiant ont été communiqués par la DGFIP.

Au terme des vérifications sur les comptes de l'exercice 2023, auront été communiqués aux services concernés dans l'administration :

- 43 observations d'audit ;
- 5 rapports d'audit détaillant les vérifications réalisées et leurs résultats.

Les anomalies détectées dans les comptes dont le montant individuel était inférieur à 300 M€ et qui n'avaient pas d'incidence significative de manière cumulée n'ont pas fait l'objet d'observations d'audit, mais ont néanmoins été signalées à la DGFIP en vue d'en obtenir la correction.

Il en a été de même des désaccords déjà relevés les années précédentes pour lesquels la Cour n'a pas eu connaissance d'éléments nouveaux.

Liste des abréviations

CDC	Caisse des dépôts et consignations.
CGE.....	Compte général de l'État.
CIR.....	Compte individuel de retraite.
CJF	Code des juridictions financières.
CVAE.....	Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises.
DGFiP	Direction générale des finances publiques.
EDF	Électricité de France.
ISA	<i>International Standards on Auditing</i> .
LOLF.....	Loi organique relative aux lois de finances.
TICFE	Taxe intérieure sur la consommation finale d'électricité.

Annexe

Annexe : résumé du CGE pour 2023	40
--	----

Annexe : résumé du CGE pour 2023

Tableau n° 1 : bilan

	31/12/2023			31/12/2022	
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net	Variation
ACTIF IMMOBILISÉ					
Immobilisations incorporelles	67 063	27 666	39 398	36 092	3 305
Immobilisations corporelles	679 173	86 034	593 139	583 569	9 570
Immobilisations financières	452 551	30 578	421 973	409 915	12 058
Total actif immobilisé	1 198 788	144 277	1 054 510	1 029 577	24 933
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks	38 684	10 811	27 873	29 054	-1 181
Créances	155 330	41 986	113 344	113 926	-582
<i>Redevables</i>	119 734	40 834	78 900	76 659	2 240
<i>Clients</i>	9 463	931	8 533	4 932	3 600
<i>Autres créances</i>	26 133	221	25 912	32 335	-6 423
Charges constatées d'avance	63 042	0	63 042	27 634	35 408
Total actif circulant (hors trésorerie)	257 057	52 798	204 259	170 615	33 644
TRÉSORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse	15 514		15 514	80 170	-64 657
valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-2 668		-2 668	-3 525	857
Autres composantes de trésorerie	21 950		21 950	4 901	17 049
Valeurs mobilières de placement	79	0	79	42	37
Total trésorerie	34 874	0	34 874	81 588	-46 714
COMPTES DE RÉGULARISATION	824		824	895	-71
TOTAL ACTIF (I)	1 491 543	197 075	1 294 468	1 282 675	11 793
DETTES FINANCIÈRES					
Titres négociables			2 445 098	2 292 874	152 224
Titres non négociables			0	0	0
Dettes financières et autres emprunts			31 738	34 954	-3 216
Total dettes financières			2 476 836	2 327 827	149 009
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement			10 218	8 279	1 939
Dettes d'intervention			10 961	11 588	-627
Produits constatés d'avance			108 825	120 230	-11 404
Autres dettes non financières			153 185	156 645	-3 460
Total dettes non financières			283 189	296 741	-13 552
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques			35 489	41 669	-6 180
Provisions pour charges			149 360	134 741	14 619
Total provisions pour risques et charges			184 849	176 410	8 439
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
			38 058	38 036	23
TRÉSORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			164 566	176 069	-11 503
Autres			0	0	0
Total trésorerie			164 566	176 069	-11 503
COMPTES DE RÉGULARISATION			22 068	25 545	-3 477
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			3 169 568	3 040 629	128 939
Report des exercices antérieurs			-1 916 435	-1 916 510	75
Solde des opérations d'exercices antérieurs en attente d'affectation			-302 116	-142 088	-160 027
Écarts de réévaluation et d'intégration			468 381	458 609	9 772
Solde des opérations de l'exercice			-124 930	-157 965	33 035
SITUATION NETTE (III = I - II)			-1 875 100	-1 757 954	-117 146

Tableau n° 2 : compte de résultat

	2023	2022 retraité	Variation	
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	164 157	157 480	6 677
	Achats, variations de stocks et prestations externes	32 055	28 765	3 290
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	63 213	73 212	-9 999
	Autres charges de fonctionnement direct	9 305	8 591	714
	Total des charges de fonctionnement direct (I)	268 729	268 048	682
	Subventions pour charges de service public	36 121	36 848	-727
	Autres charges de fonctionnement indirect	582	569	12
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)	36 702	37 417	-714
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	305 432	305 465	-33
	Ventes de produits et prestations de service	3 532	3 181	351
Production stockée et immobilisée	139	162	-23	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	58 169	51 465	6 704	
Autres produits de fonctionnement	25 864	24 733	1 131	
Total des produits de fonctionnement (IV)	87 704	79 541	8 164	
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)	217 728	225 924	-8 196	
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	60 525	60 212	313
	Transferts aux entreprises	37 442	37 409	33
	Transferts aux collectivités territoriales	65 204	61 310	3 894
	Transferts aux autres collectivités	33 084	31 184	1 900
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	2 028	1 519	508
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	72 641	62 590	10 050
	Total des charges d'intervention (VI)	270 923	254 224	16 699
	Contributions reçues de tiers	17 112	7 633	9 479
Reprises sur provisions et sur dépréciations	60 318	48 842	11 475	
Total des produits d'intervention (VII)	77 430	56 476	20 954	
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)	193 493	197 748	-4 255	
CHARGES FINANCIÈRES NETTES	Intérêts	41 042	35 931	5 112
	Pertes de change liées aux opérations financières	47	270	-223
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	5 340	3 315	2 025
	Autres charges financières	13 928	38 024	-24 097
	Total des charges financières (IX)	60 358	77 540	-17 183
	Produits des immobilisations financières	9 486	8 716	770
	Gains de change liés aux opérations financières	-1	184	-185
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	14 762	14 278	484
Autres intérêts et produits assimilés	6 516	3 161	3 355	
Total des produits financiers (X)	30 763	26 339	4 424	
TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)	29 594	51 201	-21 607	
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)	440 815	474 873	-34 058	

	2023	2022 retraité	Variation
Impôt sur le revenu	89 503	89 516	-13
Impôt sur les sociétés	59 879	63 337	-3 458
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	16 604	18 054	-1 450
Taxe sur la valeur ajoutée	96 209	100 198	-3 989
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	33 292	30 827	2 465
Autres produits de nature fiscale et assimilés	33 318	28 814	4 504
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	328 805	330 746	-1 941
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	10 953	10 393	560
TOTAL AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)	10 953	10 393	560
RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE (XV)	-23 873	-24 230	357
TOTAL PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV + XV)	315 885	316 909	-1 024

	2023	2022 retraité	Variation
Charges de fonctionnement nettes (V)	217 728	225 924	-8 196
Charges d'intervention nettes (VIII)	193 493	197 748	-4 255
Charges financières nettes (XI)	29 594	51 201	-21 607
CHARGES NETTES (XII)	440 815	474 873	-34 058
Produits fiscaux nets (XIII)	328 805	330 746	-1 941
Autres produits régaliens nets (XIV)	10 953	10 393	560
Ressources propres de l'Union européenne (XV)	-23 873	-24 230	357
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)	315 885	316 909	-1 024
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-124 930	-157 965	33 035

Tableau n° 3 : principaux engagements hors bilan

ENGAGEMENTS DONNÉS exprimés en M€	31/12/2023	31/12/2022 retraité	Variation
Engagements pris dans le cadre d'accords bien définis	1 590 932	1 543 288	47 644
Dette garantie par l'État - Encours	281 244	303 892	-22 648
Fonds européen de stabilité financière (FESF)	75 747	75 219	528
Société de gestion des financements et de la garantie de l'accession sociale à la propriété (SGFGAS)	58 555	59 567	-1 012
Prêts garantis par l'Etat (PGE, y compris PGE Résilience)	52 659	75 798	-23 140
Unédic	50 706	53 501	-2 795
Autres	43 578	39 807	3 771
Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours	728 206	642 488	85 718
Garanties de protection des épargnants – Livrets d'épargne réglementés	636 807	557 686	79 121
Soutien financier au commerce extérieur – Garanties publiques à l'export - Bpifrance AE	61 393	59 188	2 205
Autres	30 186	25 614	4 572
Garanties de passif	28 227	29 584	-1 357
Engagements financiers de l'État	553 255	567 324	-14 069
Contrats de cofinancement	17 237	19 664	-2 427
Autres engagements financiers	532 005	543 455	-11 450
Engagement au titre du capital callable du Mécanisme européen de stabilité (MES)	126 000	126 101	-101
Engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu	114 228	109 782	4 446
Engagements financiers au titre de la contribution aux ressources propres de l'Union européenne	83 514	109 779	-26 265
Engagements vis-à-vis des banques multilatérales de développement (BMD) et des institutions de l'Union européenne de financement	70 830	71 656	-826
Engagements liés à France 2030 et investissements d'avenir	42 092	41 297	795
Engagements de prêts donnés par l'État et non tirés	38 567	39 649	-1 083
Garanties accordées par l'État au titre de contrats de prêts non tirés	25 549	24 973	577
Autres	31 225	20 218	11 007
Autres	4 013	4 205	-192
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État	679 855	626 591	53 264
Régimes sociaux et de retraite	262 177	233 530	28 647
Service public de l'énergie	155 621	141 398	14 223
Handicap et dépendance	108 495	88 524	19 971
Aide à l'accès au logement	52 363	60 664	-8 302
Infrastructures et services de transports	25 564	26 341	-777
Autres	75 636	76 133	-497
Mise en jeu de la responsabilité de l'État - Obligations reconnues par l'Etat			
Engagements de retraite de l'État	1 840 815	1 683 995	156 820
Fonctionnaires civils de l'État et militaires y compris La Poste	1 770 867	1 612 551	158 316
Fonds spéciaux des pensions des ouvriers des établissements industriels de l'État (FSPOEIE)	36 260	36 150	109
Neutralisation de l'acte II de la décentralisation et autres régimes	33 689	35 294	-1 605
Autres informations	76 316	67 634	8 682
Immobilier	180	209	-29
Dispositifs fiscaux	76 136	67 425	8 711
Déficits reportables en avant – Impôt sur les sociétés	69 500	60 800	8 700
Autres	6 636	6 625	11

ENGAGEMENTS RECUS exprimés en M€	31/12/2023	31/12/2022 retraité	Variation
Engagements reçus dans le cadre d'accords bien définis	53 801	59 416	-5 615
Dette garantie par l'État - Encours	2 251	2 347	-96
Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours	18 110	19 523	-1 413
Garantie au titre de la procédure de stabilisation de taux d'intérêts des crédits à l'exportation : contrats de couverture associés	15 017	15 929	-912
Garanties publiques à l'export gérées par BpiFrance Assurance Export	3 093	3 594	-501
Engagements financiers de l'État	33 440	37 546	-4 106
Contrats de cofinancement	8 523	8 960	-436
Autres engagements financiers	24 103	31 223	-7 119
Engagement de l'Union européenne au titre de la Facilité pour la reprise et la résilience	16 885	25 000	-8 115
Engagements dans le cadre de la gestion de Trésorerie	6 000	6 000	0
Autres	1 219	223	996
Autres	813	323	490
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État	4 939	31 718	-26 778
Services public de l'énergie	4 939	31 718	-26 778
Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État	4 801	3 747	1 054
Actions de mise en sécurité éventuelles	4 801	3 747	1 054
Engagements de retraite de l'État	3 538	3 508	30
Fonctionnaires de La Poste et d'Orange	3 538	3 508	30
Autres informations	29 783	25 156	4 627
Dispositifs fiscaux	29 783	25 156	4 627
Plus-values en report et sursis d'imposition	19 000	15 600	3 400
Autres	10 783	9 556	1 227

Source : compte général de l'État pour 2023