

**CERTIFICATION DES COMPTES  
DE L'ÉTAT**

**EXERCICE 2007**

---

	Page
<b>Délibéré .....</b>	<b>III</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>1</b>
<b>I – Position de la Cour sur les comptes de l’État de 2007 .....</b>	<b>5</b>
<b>II – Motivations détaillées de la position .....</b>	<b>11</b>
<b>A – <i>Levée, au titre de 2007, des limitations, désaccords et incertitudes ayant fondé trois des réserves substantielles formulées sur les comptes de 2006 .....</i></b>	<b>11</b>
<b>B – <i>Limitations, désaccords et incertitudes fondant des réserves sur les comptes de 2007 .....</i></b>	<b>15</b>
1 – Les systèmes d’information financière et comptable de l’Etat	15
2 – Le dispositif de contrôle interne et d’audit interne.....	20
3 – Les actifs du ministère de la défense.....	23
4 – Les opérateurs .....	30
5 – Les produits régaliens .....	34
6 – Les immobilisations spécifiques .....	38
7 – Le compte des procédures publiques gérées par la Coface et la section des fonds d’épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations.....	40
8 – Les passifs d’intervention .....	43
9 – Le parc immobilier .....	47
10 – Les comptes de trésorerie .....	50
11 – Les provisions pour risques .....	53
12 – Autres inventaires d’actifs et de passifs .....	56
<b>III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de 2007 .....</b>	<b>59</b>

## Délibéré

Le présent document a été établi par la Cour dans le cadre de la mission que lui confère l'article 47 de la Constitution aux termes duquel « la Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ».

Dans ce cadre, le 5° de l'article 58 de la LOLF confie à la Cour la tâche de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat.

Etaient présents : M. Séguin, Premier président, MM. Pichon, Babusiaux, Mmes Bazy-Malaury, Cornette, Ruellan, MM. Hernandez, Descheemaeker, présidents de chambre, M. Sallois, président de chambre maintenu en activité, MM. Berthet, de Mourques, Malingre, Mayaud, Hespel, Houri, Devaux, Arnaud, Bayle, Bouquet, Adhémar, Rémond, Gillette, Duret, Ganser, Martin (Xavier-Henri), Monier, Troesch, Mme Froment-Meurice, MM. Pallot, Cazanave, Mme Bellon, MM. Moreau, Ritz, Freches, Mme Levy-Rosenwald, MM. Duchadeuil, Pannier, Moulin, Lebuy, Lesouhaitier, Durreman, Gauron, Lafaure, Mme Morell, MM. Morin, Braunstein, Brochier, Mmes Saliou (Françoise), Dayries, MM. Lévy, Bernicot, Deconfin, Phéline, Mmes Darragon, Colomé, MM. Vachia, Vivet, Mme Moati, MM. Cossin, Diricq, Lefebvre, Sabbe, Pétel, Valdigué, Ténier, Lair, Hayez, Mme Trupin, MM. Corbin, Rigaudiat, Ravier, Rabaté, Doyelle, Viveret, Korb, Mme Dos Reis, MM. de Gaulle, Guibert, Mme Carrère-Gée, MM. Piolé, Uguen, Mme Briguet, MM. Zérah, Guédon, Mme Gadriot-Renard, M. Martin (Claude), conseillers maîtres, MM. Gleizes, Zeller, Limodin, André, Cadet, Blanc, conseillers maîtres en service extraordinaire, M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général, M. Lefas, conseiller maître, responsable des équipes de certification des comptes de l'Etat.

Etait présent, a présenté ses observations et participé aux débats : M. Bénard, Procureur général, assisté de M. Frentz, Premier avocat général et de MM. Feller et Filippini, avocats généraux.

Etait présent en qualité de rapporteur et n'a donc pas pris part aux délibérations : M. Blondel, auditeur.

Madame Mayenobe, secrétaire général, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 21 mai 2008.

**Les travaux dont est issu l'acte de certification ont été effectués par :**

- M. Lefas, conseiller maître et M. Blondel, auditeur, rapporteurs ;
- les magistrats et rapporteurs responsables de sous-cycles : MM. Lair, Thérond, conseillers maîtres, M. Gleizes, conseiller maître en service extraordinaire, MM. Champomier, Colin de Verdière, Guillot, Mme Latare, MM. Vught, Lion, Thomas, conseillers référendaires, MM. Goubault, Rouque, Blondel, auditeurs, Mmes Charolles, Girard-Reydet et Revcolevschi, MM. Jaillard, Debrosse, et Vareille, rapporteurs ;
- ces travaux ont été conduits par Mmes Albaum, Assouline, Barbosa, M. Benhaïm, Mme Brimaud, M. Carreno, Mme Chaudron, MM. Clappier, Descolonges, Drouin, Mme El Guerrab, MM. El Mezouaghi, Gidelles, Mme Guély-Tonnerre, MM. Hautschein, Hudellet, M. Le Clézio, Mme L'Hernault, M. Mazzocchi, Mme Moretti, Mme Muller, M. Rame, Mmes Raymond, Roizen, M. Zérah, experts ; ainsi que par M. Arambourou, rapporteur, MM. Beau, Dintilhac, Drouin, Lévy et Kulicka, Mme Compagnot, assistants, ainsi que MM. J.Bertrand, Jegou, Kulicka et Marcou, Mmes Chapel-David, Combes, Courtade, Di Luia, Guardiola assistants. A contribué à ces travaux Mme Portal, stagiaire doctorante ;
- ces travaux ont comporté, en outre, des notes d'évaluation de la comptabilité établies au stade des missions intermédiaires par les rapporteurs suivants : M. Cazanave, Mme Moati, conseillers maîtres, M. Limodin, conseiller maître en service extraordinaire, MM. Boullanger, Delaporte, Fosseux, Geoffroy, Mouttalib, Mme Perin, MM. Savy, Sorbier, conseillers référendaires, MM. Bredin, Gourdin, Mmes Thiard, Wirgin, auditeurs, Mmes Ameil, Billet, M. Elshoud, rapporteurs, M. Rame, expert, Mme Dioudonnat, assistante.
- L'acte de certification a été délibéré par la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'Etat » sous la présidence de M. Babusiaux, en présence de M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général, MM. De Mourges, Mayaud, Houri, Bertrand, Monier, Thérond, Pannier, Lefas, Gauron, Mme Saliou, MM. Tournier, Vachia, Lefèvre, Hayez, Mme Briguet, conseillers maîtres, membres de la formation interchambres, et de M. Filippini, avocat général.

## Introduction

*Conformément à la loi organique du 1er août 2001 modifiée relative aux lois de finances (LOLF) qui est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2006, la Cour des comptes, dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement définie à l'article 58, remet à celui-ci et rend publics à la fin du printemps, à l'issue d'une procédure contradictoire, trois documents.*

*Le premier, ici présenté et annexé au projet de loi de règlement en application du 5<sup>o</sup> de l'article 58 de la LOLF, est un acte de « certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État accompagné du compte-rendu des vérifications opérées ».*

*Le deuxième, déposé avant le 1er juin sur le bureau des assemblées conjointement au projet de loi de règlement transmis par le Gouvernement, est prévu par le 4<sup>o</sup> de l'article 58 de la LOLF et porte sur les résultats et la gestion budgétaire pendant l'exercice antérieur. Il analyse l'exécution des lois de finances dans tous ses aspects, y compris l'exécution des crédits par mission et par programme dans la logique de performance prévue par la LOLF.*

*Le troisième document, prévu par le 3<sup>o</sup> de l'article 58 de la LOLF, est le rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques, préliminaire au débat d'orientation budgétaire. Déposé dans le courant du mois de juin, conjointement au rapport du Gouvernement sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques, il procède à une analyse d'ensemble des finances publiques et de leurs perspectives en utilisant tant les données de la comptabilité nationale que les conclusions des deux précédents documents et d'autres travaux de la Cour.*

Le 29 mai 2007, la Cour des comptes s'est prononcée, pour la première année, sur la régularité, la sincérité et la fidélité du compte général de l'État, arrêté au 31 décembre 2006. La certification était assortie de treize réserves substantielles.

Les normes internationales d'audit auxquelles la Cour se réfère prévoient qu'une opinion sans réserve ne peut être émise si des difficultés significatives ont été identifiées. Celles-ci peuvent être de deux ordres :

- un désaccord avec le producteur des comptes porte sur des questions telles que le caractère acceptable des méthodes comptables retenues, leur mode d'application ou la pertinence de l'information fournie dans les états financiers ou sur des incertitudes dont l'étendue et la portée sont contestées par le producteur des comptes ;
- une limitation dans l'étendue des travaux d'audit est caractérisée si un élément indépendant de la volonté du certificateur l'a empêché de mettre en œuvre des vérifications qu'il juge nécessaires et si les procédures de collecte d'éléments probants auxquelles il a eu recours par défaut sur les postes concernés de la balance générale des comptes ne lui ont pas permis de conclure au respect des critères d'audit.

L'intensité, la multiplicité et la combinaison des désaccords et incertitudes et des limitations orientent le jugement professionnel du certificateur pour arrêter sa position entre certification avec réserves, impossibilité de certifier et refus de certifier.

#### *L'objet de la certification*

La certification des comptes se définit comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sous sa responsabilité sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables au premier rang desquelles figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes.

La mission de certification confiée à la Cour des comptes est de collecter tous les éléments probants nécessaires pour lui permettre d'affirmer que les comptes de l'Etat sont conformes aux principes et aux normes comptables qui leur sont applicables. Elle vise à garantir la fiabilité des informations qu'ils contiennent et à donner au Parlement avant le vote de la loi de règlement une assurance raisonnable qu'ils sont exempts d'anomalies significatives. Elle fait l'objet d'une décision collégiale, rendue au terme d'une procédure contradictoire.

#### *Le champ de la certification*

La certification délivrée par la Cour ne porte, au stade actuel, que sur les comptes annuels de l'Etat en tant que personnalité juridique et pas encore sur des comptes consolidés qui auront pour objet d'intégrer aux comptes de l'Etat ceux de l'ensemble des entités placées sous son contrôle. Elle ne s'applique actuellement qu'aux états financiers issus de

la comptabilité générale et notamment au compte de résultat et au bilan que le Parlement doit approuver, aux termes de l'article 37 de la LOLF ; elle ne vise donc pas à donner une assurance raisonnable sur les deux autres résultats que le Parlement arrête en loi de règlement, à savoir le montant définitif des recettes et des dépenses budgétaires de l'exercice et le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie présenté dans un tableau de financement, bien que ce dernier ait toutes les caractéristiques d'un état financier.

Bien que largement réalisée, la réconciliation entre les données de la comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et celles de la comptabilité générale de l'Etat ne permet pas d'expliquer tous les éléments de passage d'une comptabilité à l'autre. En outre, il reste impossible de rapprocher les consommations d'autorisations d'engagements au plan budgétaire et les engagements constatés en comptabilité générale.

Ce constat rend nécessaire, dans le référentiel de comptabilité budgétaire en cours d'élaboration par la direction du budget, de définir des concepts, notamment la notion d'engagement, cohérents avec ceux de la comptabilité générale. L'amélioration des procédures et, à terme, le déploiement complet du système d'information *Chorus* devraient aussi permettre d'établir une correspondance plus fine entre les reports de charges budgétaires et les charges à payer et faciliter le rapprochement des données issues de ces deux comptabilités.

#### *L'enjeu de la certification*

En rapprochant les règles de la comptabilité de l'Etat de celles qui sont applicables aux entreprises et en assignant à la Cour la mission de certifier les comptes de l'Etat, le législateur organique a inscrit la France dans un mouvement international de modernisation des systèmes comptables publics. Un petit nombre d'autres pays membres de l'OCDE ont, en effet, choisi ces dernières années de mettre en œuvre des réformes comptables comparables et de faire certifier leurs comptes par leur institution supérieure de contrôle.

L'enjeu ultime de la réforme comptable est l'utilisation du nouveau vecteur d'information financière que constitue la comptabilité générale, fondée sur une approche patrimoniale exhaustive et exacte des droits et obligations de l'Etat, qui lui permet d'anticiper ses charges futures, d'optimiser sa gestion patrimoniale et de mesurer le coût complet des politiques qu'il met en œuvre, seul ou en liaison avec d'autres administrations publiques. La certification des comptes a pour objet d'en garantir la fiabilité.

*La prise en compte du contexte de la certification*

Dans l'exercice de son jugement professionnel sur les comptes de l'Etat de 2007, comme sur ceux de 2006, la Cour a pris en considération le contexte de la réforme comptable conduite dans des délais très contraints et dans un environnement informatique difficile. Elle tient ainsi compte, au cours de ces premières années de certification, des efforts consentis par les administrations dont, au premier chef, le pôle gestion publique de la nouvelle direction générale des finances publiques, et de l'existence d'engagements, précis et assortis d'un échéancier, que les autorités responsables ont pris en réponse aux difficultés relevées par la Cour et qui n'étaient pas susceptibles de corrections immédiates.

*Les ajustements et reclassements apportés à la suite des observations d'audit sur les comptes de l'exercice 2007*

Pour élaborer sa position collégiale sur les comptes de 2007, la Cour a pris en considération les réponses de l'administration à ses observations d'audit, soit qu'elles aient apporté des précisions utiles, soit qu'elles aient conduit à des rectifications d'écritures comptables qui, si elles avaient été maintenues, auraient constitué des désaccords, dont certains majeurs, comme l'illustrent les trois opérations suivantes : la traduction comptable de l'extinction, par le biais de la Caisse de la dette publique, d'une partie des dettes d'intervention de l'Etat envers le régime général de sécurité sociale (5,1 Md€) ; la constatation d'un produit consécutif à la suppression du Service annexe d'amortissement de la dette, comptabilisé au bilan d'ouverture 2006 en tant qu'actif *négatif* pour une valeur de 8,4 Md€; la comptabilisation en trésorerie passive et non en dette d'exploitation du découvert (842,7 M€ au 31 décembre 2007) que le Crédit Foncier de France, chargé de gérer le remboursement aux établissements de crédit des primes d'épargne logement dues par l'Etat aux épargnants, accorde à ce dernier.

Il est rendu compte des ajustements et reclassements demandés par la Cour dans le compte rendu des vérifications opérées.

*Le plan de l'acte de certification*

La première partie de l'acte de certification énonce la position de la Cour sur les comptes de l'Etat de 2007. La deuxième partie en précise les motivations. La troisième rend compte des vérifications opérées par la Cour, conformément aux dispositions de l'article 58-5° de la LOLF.

## **I - Position de la Cour sur les comptes de l'État de 2007**

### **A - Introduction**

**I.1.** Dans le cadre général de sa mission d'assistance au Gouvernement et au Parlement pour le contrôle de l'exécution des lois des finances prévu par l'article 47 de la Constitution, la Cour doit, en application du 5<sup>o</sup> de l'article 58 de la loi organique du 1er août 2001 modifiée relative aux lois de finances, certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2007.

**I.2.** Le compte général de l'État comprend, conformément au 7<sup>o</sup> de l'article 54 de la loi organique précitée décliné dans la norme n°1 du recueil des normes comptables de l'État, la balance générale des comptes, le compte de résultat (composé du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets et du solde des opérations de l'exercice), le bilan (ou tableau de la situation nette) et ses annexes, comprenant notamment une évaluation des engagements hors bilan de l'État, ainsi que le tableau des flux de trésorerie.

**I.3.** Le périmètre comptable de l'État comprend tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique, qu'ils reçoivent ou non une dotation du budget général de l'État. Toutes leurs opérations doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'État suivant les règles applicables à cette dernière, alors que les entités qui ont la personnalité juridique ne sont intégrées qu'à hauteur d'une valeur immobilisée correspondant aux droits que l'Etat détient sur elles.

**I.4.** Le compte général de l'État est établi, conformément à l'article 30 de la loi organique précitée, sur le fondement des principes et règles comptables applicables aux entreprises sous réserve des spécificités de l'État. Ces règles et principes ont été énoncés dans le recueil des normes comptables de l'État approuvé par arrêté du 21 mai 2004 et modifié par arrêtés du 17 avril 2007 et du 13 mars 2008 après avis du comité des normes de comptabilité publique. Deux nouvelles normes sont applicables pour la première fois au titre de l'exercice 2007, d'une part les méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, d'autre part les évènements postérieurs à la clôture des comptes.

**I.5.** La responsabilité de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat incombe aux comptables publics, qui veillent à la sincérité des enregistrements comptables et au respect des procédures conformément à l'article 31 de la loi organique précitée. Cette exigence de qualité comptable suppose la mise en place d'un dispositif de contrôle interne et d'audit interne effectif et efficace tant chez les ordonnateurs que chez les comptables et la présentation sincère d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs. Elle inclut également le choix et l'application de méthodes comptables appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

**I.6.** Le compte général de l'Etat de 2007 a été produit par la direction générale des finances publiques et arrêté par elle, le 9 avril 2008, après que la Cour a fait part des observations auxquelles la conduisaient ses vérifications. Il a été signé par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique le 20 mai 2008 et joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2007.

**I.7.** La Cour a vérifié les états financiers qui composent le compte général de l'Etat, y compris son annexe, et qui sont joints au projet de loi de règlement.

**I.8.** Les vérifications ont été menées conformément au code des juridictions financières qui s'est enrichi en 2007 de dispositions de procédure propres aux travaux de certification des comptes de l'Etat et de la sécurité sociale (articles R. 137-1 à R. 137-4) et qui requiert et organise le respect des principes de contradiction et de collégialité.

**I.9.** Ces vérifications ont également été conduites selon les normes internationales d'audit édictées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Toutefois, l'administration ayant été autorisée, par une décision du comité des normes du 11 décembre 2006 modifiant la norme comptable n° 1 sur les états financiers, à ne pas reconstituer des comptes *pro forma* pour les deux premiers comptes généraux de l'Etat, la Cour n'a pu comparer les comptes de 2006 et 2007 avec ceux de 2005, comme y obligent les normes internationales d'audit.

**I.10.** Les vérifications ont été planifiées et réalisées afin de recueillir tous les éléments probants utiles sur les comptes et sur les informations financières données en annexe et d'apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté du compte général de l'Etat en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

**I.11.** Le choix des vérifications mises en œuvre, y compris l'évaluation des risques inhérents et de contrôle, relève du jugement professionnel du certificateur.

**I.12.** Au terme de ses vérifications dont elle rend compte à la fin du présent acte (cf. infra, III), la Cour estime avoir collecté les éléments probants nécessaires pour fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2007.

## **B - Position sur le compte général de l'État**

**I.13.** Sur le compte général de l'Etat arrêté au 31 décembre 2006, la Cour avait énoncé un ensemble de limitations, de désaccords et d'incertitudes qui l'avaient conduite à formuler une certification assortie de treize réserves substantielles.

**I.14.** Compte tenu des actions engagées par l'administration pour mettre en œuvre la réforme comptable sans avoir bénéficié d'une période de transition, la Cour a accepté de tenir compte, dans l'élaboration de sa position, des engagements de moyens et de résultats pris en réponse aux réserves formulées par la Cour sur les comptes de l'exercice 2006. La Cour note que ces engagements ont été tenus, pour une large part, selon l'échéancier prévu et ont conduit à des progrès notables. Au vu des engagements actualisés pour les années 2008 et suivantes, pris à la suite d'échanges nombreux avec la Cour, la poursuite de ces progrès à un rythme plus rapide peut être escomptée mais nécessite une mobilisation renouvelée de l'ensemble de l'administration. En revanche, le constat prolongé de leur insuffisante effectivité, concernant des réserves qualifiées de substantielles par la Cour, pourrait conduire celle-ci à reconsidérer sa position.

### **1 - Exposé des motifs**

#### *a) Levée des limitations, désaccords et incertitudes ayant fondé trois des réserves substantielles formulées sur les comptes de 2006*

**I.15.** La Cour considère tout d'abord que les limitations et désaccords qui justifiaient sur les comptes de 2006 la formulation de trois réserves substantielles concernant les contrats d'échange de taux d'intérêt, le réseau routier national et les comptes des Pouvoirs publics, ont disparu et que la part des incertitudes qui subsistent a été réduite à un niveau acceptable pour le certificateur.

*b) Limitations*

**I.16.** La Cour note qu'elle a été confrontée à plusieurs limitations à l'étendue de ses vérifications, les unes communes à l'ensemble des ministères, les autres spécifiques à certains domaines d'audit.

**I.17.** Les limitations communes à l'ensemble des ministères tiennent en premier lieu aux systèmes d'information financière et comptable de l'Etat, qui ne disposent pas encore de toutes les caractéristiques propres à en assurer la pleine auditabilité. En second lieu, les faiblesses de l'environnement informatique n'ont été que partiellement corrigées par les dispositifs de contrôle interne comptable et d'audit interne à l'administration, dont le déploiement se poursuit et sur lesquels la Cour ne peut que partiellement s'appuyer.

**I.18.** La Cour s'est aussi heurtée à des limitations spécifiques à certains domaines d'audit qui ont réduit l'étendue et la portée de ses vérifications compte tenu, notamment, de l'insuffisante justification des soldes de comptes de produits régaliens, de la date tardive de communication de la liste des contrats de concessions qui est mentionnée, pour la première année, en annexe au compte général de l'Etat et qui a vocation à se traduire par l'enregistrement d'immobilisations spécifiques, enfin de l'absence de formalisation des contrôles comptables concernant plusieurs comptes de trésorerie.

*c) Désaccords et incertitudes*

**I.19.** La Cour a également relevé un ensemble de désaccords sur les méthodes comptables retenues ou leur mode d'application et d'incertitudes sur les états financiers.

**I.20.** Un désaccord porte sur le montant des actifs du ministère de la défense, figurant au bilan de l'Etat pour une valeur de 165 Md €. Le recensement de ces actifs demeure incomplet. Par ailleurs, leurs règles de valorisation, qu'il s'agisse des actifs en service ou des programmes d'armement en cours, et les corrections d'erreurs imputées au bilan d'ouverture ne sont pas, pour une large part, conformes au référentiel comptable. Enfin, le processus de recensement des immobilisations et des charges à rattacher à l'exercice n'est toujours pas fiabilisé.

**I.21.** La Cour reconduit sur les comptes de 2007 le constat d'un désaccord portant sur la valeur des participations financières de l'Etat dans les « opérateurs » de politiques publiques (plus de 56 Md €) : leur recensement demeure déficient, leurs comptes ne donnent pas toujours une image fidèle de leur patrimoine et sont arrêtés dans un nombre encore important de cas après l'établissement du compte général de l'Etat.

**I.22.** L'absence de valorisation de l'effet des déficits fiscaux de droit commun susceptibles d'être reportés en avant constitue également un désaccord, qui se double d'une incertitude forte liée à l'application dégradée du référentiel comptable applicable aux flux et aux soldes des comptes de produits régaliens.

**I.23.** Les actifs spécifiques de l'Etat (biens remis en concession, droits associés à l'autorisation d'utilisation du domaine public) ne sont toujours pas comptabilisés conformément aux normes applicables et font l'objet d'un désaccord avec le producteur des comptes.

**I.24.** A la clôture de l'exercice 2007, les désaccords relevés au titre des comptes de 2006, concernant deux entités exclues à tort du bilan de l'Etat, n'ont pas été réglés. Le compte des procédures publiques gérée par la Compagnie française d'assurance du commerce extérieur (Coface), dont le total de bilan s'élève à près de 15 Md € n'y est toujours pas intégré en dépit du contrôle effectif exercé par l'Etat. La section des fonds d'épargne de la Caisse des dépôts et consignations n'est toujours pas comptabilisée en tant que participation financière de l'Etat, ce qui a pour effet de minorer l'actif de son bilan de 7,6 Md €

**I.25.** Des incertitudes demeurent concernant l'exhaustivité du recensement et la valorisation des passifs d'intervention, la comptabilisation de la part des impôts et taxes affectés à des tiers et la définition du fait générateur pour l'Etat de la charge liée aux prestations de solidarité qui ne résultent pas d'un accord entre les parties mais du cadre défini par la loi.

**I.26.** Des incertitudes entachent le recensement et la valorisation du parc immobilier (57,2 Md € au 31 décembre 2007), et se doublent d'un désaccord sur le traitement comptable des dépenses « ultérieures » effectuées par l'administration sur le parc en service pour en préserver ou en accroître le potentiel de service.

**I.27.** Une incertitude résulte du défaut de formalisation des contrôles internes comptables sur le solde des comptes de trésorerie des formations militaires.

**I.28.** Ni l'exhaustivité du recensement ni la correcte valorisation des risques inhérents à l'activité de l'Etat qui doivent donner lieu à la comptabilisation de provisions ne sont assurées au 31 décembre 2007.

**I.29.** La faiblesse des procédures d'inventaire et la mise en œuvre incorrecte des normes comptables sont à l'origine d'une incertitude concernant certains comptes d'actifs et de passifs (immobilisation dites « non ventilées », produits constatés d'avance par l'Etat au titre des cofinancements d'immobilisations, logiciels produits en interne).

## 2 - Conséquences sur la position

**I.30.** Au vu de l'exposé des motifs, la Cour lève, pour l'exercice 2007, trois des réserves substantielles qu'elle avait formulées sur les comptes de 2006, relatives aux contrats d'échange de taux pour la gestion de la dette, au réseau routier national et aux comptes des Pouvoirs publics.

**I.31.** Au vu de l'exposé des motifs, la Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'Etat arrêté au 31 décembre 2007 est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'Etat, sous douze réserves détaillées dans la partie II, dont les neuf premières revêtent un caractère substantiel.

## C - Vérifications et informations spécifiques

**I.32.** Par ailleurs, la Cour a procédé à la vérification des informations données dans le compte général de l'Etat. Elle a également examiné le rapport sur le contrôle interne comptable établi par le producteur des comptes sans aller jusqu'à émettre un avis sur ce document non prévu par la LOLF. Les remarques et propositions de modification qu'elle a formulées ont été prises en compte et la Cour n'a plus d'observation à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec le compte général de l'Etat.

**I.33.** La Cour a aussi vérifié les états budgétaires utiles à la bonne compréhension de l'articulation de la comptabilité budgétaire et de la comptabilité générale.

**I.34.** En revanche, la Cour n'a pas conduit de vérifications sur le rapport de présentation du compte général de l'Etat qui, de par son statut de rapport de gestion, ne relève pas du champ de la certification ni sur le mémento sur les comptes de l'Etat qui est un document pédagogique.

## **II - Motivations détaillées de la position**

### **A - Levée, au titre de 2007, des limitations, désaccords et incertitudes ayant fondé trois des réserves substantielles formulées sur les comptes de 2006**

**II.1.** Les limitations, désaccords et incertitudes qui justifiaient la formulation de trois réserves substantielles sur les comptes de 2006 sont levés au titre de l'exercice 2007.

#### **Les contrats d'échange de taux pour la gestion de la dette**

**II.2.** La Cour avait émis une réserve substantielle sur le traitement comptable des contrats d'échange de taux d'intérêt pour la gestion de la dette. Elle estimait que les conditions fixées par la norme comptable de l'Etat n°11 relative aux dettes financières et aux instruments financiers à terme, ainsi que celles posées par les règlements bancaires n'étaient pas respectées par ce dispositif.

**II.3.** Un groupe de travail associant le comité des normes de comptabilité publique, le certificateur et l'administration a abouti à une refonte des dispositions pertinentes de la norme n°11, qui a été approuvée par le comité des normes du 14 février 2008 et fait l'objet d'un arrêté modificatif du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique en date du 13 mars 2008. Ces nouvelles dispositions ont permis de mieux qualifier la nature des contrats d'échange de taux d'intérêt et d'en préciser les conditions de comptabilisation, conformément aux attentes de la Cour.

**II.4.** L'Agence France Trésor a réalisé d'importants travaux de documentation, de suivi, de renforcement du contrôle interne et de démonstration de l'efficacité de la stratégie de contrats d'échange de taux d'intérêt. L'audit de ces travaux par la Cour a permis de s'assurer qu'ils garantissaient la conformité de la stratégie avec les dispositions normatives permettant sa comptabilisation en couverture spécifique.

**II.5.** Ces modifications et l'engagement pris par l'administration de faire auditer, au cours de l'exercice 2008, la portée et l'effectivité de ces travaux par un expert distinct de l'auditeur contractuel de l'Agence France Trésor permettent à la Cour de lever, au titre de l'exercice 2007, le désaccord qui avait fondé sa réserve substantielle sur les comptes de 2006.

### **Le réseau routier national**

**II.6.** À l'occasion de ses contrôles de 2006, la Cour avait émis une réserve substantielle, fondée sur le manque de fiabilité de la méthode retenue pour valoriser le réseau routier national qui est estimé au coût de remplacement déprécié. Cet actif particulier figure au bilan de l'État pour un total de 112 Md€ au 31 décembre 2007 contre 114 Md€ au 31 décembre 2006.

**II.7.** A la suite du premier exercice de certification, l'administration avait pris plusieurs engagements relatifs à la fiabilisation de la valorisation du réseau routier national, qu'elle a mis en œuvre en 2007 pour leur quasi-totalité. Les vérifications opérées par la Cour ont montré que la méthode retenue pour l'estimation du coût de reconstruction à neuf du réseau était désormais satisfaisante tant sur le stock historique non transféré aux collectivités territoriales que sur les dépenses immobilisées depuis le 1er janvier 2007.

**II.8.** Les incertitudes qui subsistent portent sur la qualité des données utilisées pour le calcul de la dépréciation du stock qui s'établit à 2,7 Md€ sur les imputations comptables de certaines catégories de dépenses et sur les justifications des soldes d'encours. Mais ces incertitudes sont notamment réduites par rapport à 2006 et portent sur des stocks ou flux annuels de montants peu élevés. La revalorisation importante qui découle de la méthode d'indexation annuelle de la valeur du réseau routier national nuit à la compréhension de l'évolution de la valeur du patrimoine retracé au bilan de l'Etat mais résulte de l'application de la norme n° 6 sur les immobilisations corporelles, point sur lequel des analyses ultérieures pourront être menées.

**II.9.** C'est pourquoi les incertitudes qui avaient conduit à formuler une réserve substantielle sur les comptes de 2006 ont pu être ramenées à un niveau acceptable pour le certificateur sur les comptes de 2007. Les points suivants méritent cependant attention :

- la finalisation de la fiabilisation des soldes d'encours ;
- l'établissement d'un guide d'imputation comptable détaillé et commun à tous les services ;
- la clarification du traitement comptable des dépenses de gros entretien du réseau routier ;
- le renforcement du contrôle interne et la mise en œuvre d'un audit interne sans attendre la mise en place à partir de 2009 d'un nouveau système d'information et de gestion du réseau routier national.

### **Les comptes des Pouvoirs publics**

**II.10.** La Cour avait émis, sur les comptes de l'Etat de 2006, une réserve substantielle concernant les comptes des Pouvoirs publics (Président de la République, Assemblée nationale, Sénat, Conseil constitutionnel, Cour de justice de la République, Haute Cour de justice). Cette réserve visait la non-intégration de leurs comptes à ceux de l'Etat, la non-conformité de leur référentiel comptable à celui appliqué par l'Etat et l'absence d'audit de leurs comptes.

**II.11.** Les Assemblées parlementaires qui en constituent les montants financiers les plus importants ont mis en œuvre les engagements pris en 2006. Chacune des Assemblées a signé en mars 2007 avec le Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables une convention d'assistance à la mise en œuvre de ces engagements, de contenu identique.

**II.12.** Le règlement budgétaire et comptable du Sénat et le règlement budgétaire, comptable et financier de l'Assemblée nationale, qui se fondent sur le plan comptable général sous réserve de leurs spécificités institutionnelles, ont été aménagés, par voie d'arrêté, afin de se rapprocher des règles définies dans le recueil des normes comptables de l'Etat.

**II.13.** L'intégration des comptes des deux Assemblées dans le compte général de l'Etat a été réalisée. Elle a accru l'actif de l'Etat en valeur nette de 1 679 M€ pour le Sénat et de 777 M€ pour l'Assemblée nationale et amélioré la situation nette de l'Etat, respectivement, de 1 650 M€ et de 721 M€. Le producteur des comptes de l'Etat a pris l'engagement de revoir au cours de l'exercice 2008 les conditions d'intégration des caisses de retraite qui, pour la Cour, constituent un patrimoine affecté conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat<sup>1</sup>.

**II.14.** L'examen limité que quatre cabinets d'audit ont conduit sous la responsabilité du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables sur les comptes de l'Assemblée nationale et du Sénat s'est rapproché d'un audit contractuel. Il a porté sur le bilan d'ouverture, sur le dispositif de contrôle interne mis en place au sein de chaque Assemblée et sur les comptes arrêtés au 31 décembre de l'exercice. En outre le Sénat a fait évaluer par un cabinet d'actuaires ses engagements de retraite conformément à la norme n°13 sur les engagements à mentionner dans l'annexe ; pour sa part, l'Assemblée nationale a décidé d'engager une procédure analogue au titre des comptes de l'exercice 2008. Le compte

---

1) Cf. arrêts du 5 novembre 1965 (Recueil Lebon, p. 586) et du 7 avril 1975 (p. 220).

rendu des vérifications opérées est repris dans la partie III du présent acte de certification. La Cour a notamment eu connaissance de la synthèse des recommandations faites par deux cabinets d'audit sur le dispositif de contrôle interne mis en place par les services du Sénat et l'a versée à ses dossiers de travail.

**II.15.** Au vu des rapports du Conseil supérieur de l'Ordre des experts comptables et des cabinets d'audit choisis par lui attestant qu'il n'a pas été relevé d'anomalies significatives de nature à remettre en cause, au regard des référentiels comptables applicables, la régularité et la sincérité des comptes et l'image fidèle qu'ils donnent du résultat des opérations de l'exercice 2007 ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice, la Cour estime que des éléments probants suffisants et appropriés ont été réunis sur ces comptes pour permettre leur intégration dans le compte général de l'Etat.

**II.16.** Le Conseil constitutionnel a transmis un jeu d'états financiers, conformes au référentiel comptable de l'Etat, au producteur des comptes qui en a fait mention dans l'annexe au compte général de l'Etat. Le résultat de l'examen limité qui a été réalisé selon les normes professionnelles applicables en France a été communiqué à la Cour. Il n'a pas été relevé d'anomalies de nature à remettre en cause, au regard des référentiels comptables applicables, la régularité et la sincérité des comptes annuels et l'image fidèle qu'ils donnent du résultat des opérations de l'exercice 2007 ainsi que de la situation financière et du patrimoine à la fin de cet exercice.

**II.17.** Enfin, conformément à la décision du Président de la République, la Cour exercera, dès l'exercice 2008, son contrôle sur la gestion de la Présidence de la République ; les comptes de cette dernière seront intégrés au compte général de l'Etat et vérifiés par la Cour au titre des travaux de certification, dans le respect des normes internationales d'audit.

**II.18.** En conséquence, les conditions sont réunies pour lever, au titre des comptes de l'Etat de 2007, les limitations et incertitudes qui avaient conduit à formuler une réserve substantielle sur les comptes des Pouvoirs publics.

## **B - Limitations, désaccords et incertitudes fondant des réserves sur les comptes de 2007**

### **1 - Les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat**

**II.19.** La Cour a émis sur les comptes de 2006 une réserve substantielle fondée sur des limitations générales tenant aux systèmes d'information financière et comptable de l'Etat qui ne sont pas entièrement adaptés à la nouvelle comptabilité générale, ne répondent pas aux normes de contrôle interne informatique et ne ménagent pas systématiquement de chemin de révision permettant de remonter des états financiers aux opérations d'origine et vice-versa. Ces caractéristiques n'en assurent pas la pleine auditabilité par la Cour.

**II.20.** L'ensemble des données comptables transite par les systèmes d'information de l'Etat pour se déverser, directement ou indirectement via l'application *NDC*, dans deux applications centrales, *CGL* et *TCC*. Au 31 décembre 2007, celles-ci contiennent près de 36 millions d'écritures à partir desquelles sont établis la balance générale des comptes et les états financiers composant le compte général de l'Etat, ceux-ci étant extraits désormais de l'application de centralisation.

**II.21.** Les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat se caractérisent par une architecture très morcelée : 317 applications référencées par l'agence pour l'informatique financière de l'Etat (AIFE), souvent inadaptées aux exigences de la comptabilité générale. Leur adaptation dans le cadre du *Palier LOLF* permet de tenir à la fois la comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et la comptabilité générale grâce à l'utilisation d'une nomenclature qui conjugue les exigences budgétaires et celles du plan de comptes de l'Etat.

**II.22.** Dans la réserve émise sur les comptes de l'Etat de 2006, la Cour insistait sur l'importance des évolutions attendues des systèmes d'information, avec le projet *Chorus*, le programme *Copernic* et celui de l'*Opérateur national de la paye (ONP)*, dans le souci d'une constante amélioration de la tenue des comptes.

#### *a) La trajectoire des systèmes et les progrès accomplis*

**II.23.** Le projet *Chorus* a pour objet de rassembler dans un système d'information intégré les fonctionnalités des applications interministérielles de gestion de la dépense, des recettes non fiscales et de comptabilité, d'inventaire du parc immobilier ainsi que des applications ministérielles de gestion financière. Son déploiement qui commencera au

1<sup>er</sup> juillet 2008 devrait notamment permettre une meilleure intégration de l'information comptable dans les systèmes actuels, limitant le retraitement manuel des données. Les avancées essentielles liées à cette intégration ne seront toutefois effectives qu'au terme de la mise en production du système cible *Chorus*, soit 2011 au mieux. Durant la période transitoire, il sera nécessaire de doter *Chorus* d'une interface permettant de convertir les données comptables au format actuel. Par ailleurs, le déploiement du projet de *Refonte du Système de Paiement (RSP)* de *Copernic* qui assurera la gestion du recouvrement de l'ensemble des impôts ne débutera pas avant 2012 et le projet *ONP* ne sera pas disponible avant 2014.

**II.24.** Les caractéristiques des systèmes d'information ne seront donc pas profondément modifiées au cours des prochains exercices comptables. La fiabilisation des systèmes existants initiée par l'administration sera attentivement suivie par la Cour.

**II.25.** La Cour note les progrès accomplis dans le cadre du plan d'action comptable de l'Etat mis en œuvre par la direction générale de la comptabilité publique en 2007. Ces progrès ont notamment conduit à fiabiliser la production des états comptables et à développer les contrôles automatiques dans les applications du *Palier LOLF*. Les actions engagées ont également contribué à réduire les risques afférents au fonctionnement des principales applications « remettantes » et à améliorer la qualité des chemins de révision au sein de ces dernières. L'effectivité et l'étendue des actions engagées ne permettent toutefois pas encore de répondre pleinement aux exigences des travaux de certification, qui devraient pouvoir s'appuyer sur des caractéristiques des systèmes en assurant la pleine auditabilité, ainsi que le détaillent les paragraphes ci-dessous.

*b) L'insuffisante intégration des systèmes d'information*

**II.26.** L'insuffisante intégration des systèmes d'information actuels engendre une incertitude relative aux risques issus du traitement des données et limite la capacité du certificateur à apprécier l'intégrité des données, l'exhaustivité et l'exactitude des écritures comptables.

**II.27.** La conception souvent ancienne et inadaptée des applications oblige à de nombreux retraitements des données, de leur création jusqu'à leur comptabilisation finale. Ainsi, l'inadaptation des systèmes d'information logistique du ministère de la défense aux exigences de la comptabilité générale nécessite un retraitement des données qui en sont issues. La nature de ces retraitements ne permet pas de s'assurer de l'exhaustivité et de la correcte valorisation des immobilisations et des stocks comptabilisés à l'actif du bilan de l'Etat.

**II.28.** Les travaux de l'administration, consistant à développer des identifiants communs entre l'application de comptabilité générale (*CGL*) et les applications « remettantes » améliorent l'accès au chemin de révision. Toutefois, ils ne sont pas achevés à la fin 2007 et ne permettent pas à eux seuls de maîtriser l'ensemble des risques inhérents à l'insuffisante intégration des systèmes, ainsi que l'illustrent les exemples suivants :

- l'application *Orchidée* (outil de recensement des charges et produits rattachés à l'exercice) n'a pas été structurée comme une comptabilité auxiliaire et ne dispose pas d'une interface automatique avec l'application *CGL*. Cela induit, *de facto*, une impraticabilité du chemin de révision et accroît le risque de non-exactitude des écritures d'inventaire dont les montants sont significatifs (cf. infra);
- l'absence d'interface des applications *STGPE* et *TGPE* (outils de recensement et de valorisation du parc immobilier) avec les applications de dépenses et de comptabilité générale de l'Etat et le nombre limité de contrôles automatisés ne permettent ni de reconstituer ni de vérifier les évènements ayant affecté le périmètre et la valorisation du parc immobilier en 2007 ;
- les discordances ont été relevées en fin d'exercice entre la comptabilité générale et les listes nominatives des restes à recouvrer issues de l'application *RAR* illustrent l'insuffisante intégration des systèmes. Cette situation limite la capacité du certificateur à se prononcer sur la fiabilité des créances sur redevables comptabilisées à l'actif 2007 du bilan de l'Etat ;
- dans le cadre du *Palier LOLF*, les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat ne retracent pas spécifiquement les opérations internes à l'Etat (opérations réciproques entre le budget général, les comptes spéciaux, les budgets annexes). Les actions spécifiques mises en œuvre pour identifier et recenser ces opérations, en vue de leur neutralisation dans le compte général de l'Etat, ne sont pas encore satisfaisantes.

*c) Le manque de référentiels uniques et partagés*

**II.29.** L'insuffisance de référentiels communs à l'ensemble des systèmes et des utilisateurs ne garantit pas le traitement comptable homogène de données de même nature. A titre d'exemple, le recensement et la valorisation des créances non fiscales par les différents utilisateurs de l'application *REP* qui assure le suivi du recouvrement des produits

divers de l'Etat ne sont pas fondés sur un processus automatique et commun à l'ensemble des utilisateurs de l'application. Faute d'un niveau suffisant de contrôles bloquants, de champs de saisie obligatoires, de contrôles de cohérence, d'une normalisation et d'une sécurisation adéquate des enregistrements, l'application *Orchidée* ne garantit pas le recensement uniforme et systématique des mesures d'intervention devant donner lieu à l'inscription de charges ou de provisions.

**II.30.** De même, les restitutions du ministère de la défense se révèlent hétérogènes, les services s'appuyant sur les données issues de leurs systèmes d'information logistique, qui appliquent des seuils de restitution particuliers, adaptés aux seuls besoins de suivi logistique des biens immobilisés ou stockés.

**II.31.** L'instabilité des référentiels et leur insuffisante intégration aux applications ne permettent pas au certificateur de s'assurer de la cohérence de l'ensemble des schémas comptables utilisés. Au cours de l'exercice 2007, 251 nouveaux schémas comptables souvent *sui generis* enregistrant chacun des flux supérieurs à 10 M€ ont été constatés dans l'application *CGL*.

**II.32.** La reprise de la balance de sortie 2006 en balance d'ouverture (avant passation des écritures de correction d'erreur et de changement de méthode) a fait l'objet, à tort, de nombreux retraitements manuels au 1<sup>er</sup> janvier 2007, contraires au principe d'intangibilité de la balance d'ouverture.

*d) L'insuffisance des outils de contrôle exploitables par le certificateur*

**II.33.** Les vérifications réalisées par la Cour doivent s'appuyer sur des outils de contrôle lui permettant de s'assurer du respect des critères d'audit s'appliquant aux enregistrements comptables.

**II.34.** L'infocentre *India LOLF* devrait en théorie constituer le principal outil. La disponibilité et la qualité des données de l'infocentre ont été sensiblement améliorées en 2007. Toutefois, cet outil présente encore d'importantes limites. Le périmètre de l'infocentre est insuffisamment étendu. Ses caractéristiques ne permettent pas d'effectuer au niveau national l'ensemble des requêtes utiles au certificateur. En outre, certaines requêtes issues d'*India LOLF* ne sont pas réconciliées avec les données comptables ; c'est notamment le cas de l'assiette de calcul de la provision pour dépréciation des créances non fiscales.

**II.35.** L'absence de traçabilité des mouvements enregistrés dans l'application *REP*, la faible disponibilité de son module de restitution statistique et l'hétérogénéité des procédures de contrôle du recouvrement dans les trésoreries générales, ne permettent pas de fiabiliser les données relatives au caractère recouvrable des créances non fiscales.

**II.36.** L'insuffisance des contrôles automatiques des données dans les applications nécessite la mise en place de contrôles manuels, mais leur nombre ne permet pas à la Cour de s'assurer de leur pleine effectivité. Cette situation limite par exemple la portée des vérifications opérées par le certificateur sur les 2,7 millions d'écritures manuelles passées dans *CGL* au cours de l'exercice 2007. Tous les contrôles mis en œuvre afin de pallier les risques liés à l'articulation de l'application *PAY*, qui traite la paye de plus de deux millions de fonctionnaires, avec les systèmes qui l'alimentent et avec la comptabilité de l'Etat ne sont pas automatisés. L'exploitation des fichiers de contrôles n'est pas réalisée de manière systématique par les ministères. Les outils de restitution ne permettent pas de faire un lien entre les données de *PAY* et les écritures comptables enregistrées dans *CGL*. Les travaux menés n'ont pas permis, à ce stade, de déterminer un chemin de révision complet compte tenu des limites techniques et de la complexité des applications concernées.

**II.37.** L'absence de « lettrage » des enregistrements, dans l'application *CGL*, ne permet pas de lier les écritures négatives avec celles qu'elles viennent annuler. Compte tenu du nombre de ces enregistrements, l'absence de traçage automatique conduit le certificateur à réaliser un travail de révision de l'ensemble des écritures comptables difficilement compatible avec les délais qui lui sont impartis dans le cadre des missions finales sur les comptes de l'exercice, alors qu'il devrait pouvoir travailler à partir des justifications de soldes présents dans les dossiers de clôture.

**II.38.** L'insuffisante fiabilité du codage des enregistrements dans l'application *CGL* fait obstacle à la bonne identification par la Cour de catégories d'écritures. La volumétrie des écritures considérées limite le caractère probant des éléments recueillis dans ce cadre et nécessite la mise en œuvre de revues manuelles.

**II.39.** La production d'états de restitution exploitables dans le cadre des travaux de certification constitue un élément déterminant du chemin de révision et de la valorisation de certaines écritures d'inventaire. En dépit des efforts consentis par l'administration, elle reste insuffisante dans certaines applications. A titre d'exemple, la multiplicité et la conception des états de gestion dans *MEDOC* ne permet pas d'assurer un contrôle satisfaisant des écritures comptabilisées dans *CGL*.

*e) Conclusion*

**II.40.** Les caractéristiques actuelles des systèmes d'information et les risques y afférents nécessitent la mise en œuvre par l'administration de multiples contrôles dont la Cour ne peut apprécier la pleine effectivité. Il résulte de leur insuffisante auditabilité une limitation substantielle à l'étendue de ses vérifications. Ces constats doivent cependant être mis en regard de l'ampleur des actions engagées par l'administration pour remédier à cette limitation sans avoir bénéficié d'une période transitoire entre l'entrée en vigueur de la réforme comptable et la certification des comptes, ni excipé de la clause de sauvegarde informatique.

**2 - Les dispositifs de contrôle interne et d'audit interne**

**II.41.** La Cour a formulé une réserve substantielle sur les comptes de l'Etat de l'exercice 2006 fondée sur les faiblesses des dispositifs de contrôle interne et d'audit interne de l'administration.

*a) Le contrôle interne*

**II.42.** Le contrôle interne peut être défini comme l'ensemble des dispositifs ou processus organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs. S'agissant des procédures comptables et financières, ces objectifs qui intéressent tant le gestionnaire que le comptable et le certificateur sont la régularité, la sincérité et la conformité des écritures aux faits à décrire (image fidèle).

**II.43.** Globalement, les dispositifs de contrôle interne comptable et financier, dont le déploiement se poursuit, ont été, au cours de l'exercice 2007, insuffisamment efficaces et effectifs dans l'ensemble de l'administration pour corriger les faiblesses structurelles de l'environnement informatique et abaisser les risques d'erreurs significatives à un niveau raisonnable.

**II.44.** Au cours de l'exercice 2007, une étape significative a été franchie en termes de conception, de développement et de compréhension de l'utilité des dispositifs de contrôle interne comptable et financier. S'appuyant généralement sur les outils proposés par la direction générale de la comptabilité publique et dans le cadre d'une démarche structurée et planifiée au moyen des plans d'action ministériels, les ministères ont poursuivi les travaux de documentation du contrôle interne et, dans un certain nombre de cas, ont tiré des conséquences organisationnelles de ces

travaux en reconfigurant, par exemple, les chaînes de dépense ou en améliorant les modalités de recensement et de suivi des litiges. Les effets positifs des actions de renforcement des dispositifs de contrôle interne réalisées par la direction générale du trésor et de la politique économique constituent une illustration notable de cette dynamique.

**II.45.** De même, a pu être constatée une extension du périmètre des dispositifs de contrôle interne vers l'amont des actes de gestion, notamment dans le cadre de démarches de renforcement de la qualité juridique des actes. L'apport du contrôle interne à l'amélioration de la gestion et sa contribution à la performance sont mieux perçus dans de nombreux ministères. Toutefois, les travaux conduits au cours de l'exercice 2007 ne commenceront, dans de nombreux cas, à faire sentir leurs effets sur les comptes des exercices 2008 et suivants.

**II.46.** Les constats opérés par la Cour au sein du ministère de la défense illustrent les problèmes d'effectivité et d'efficacité des dispositifs de contrôle interne. Ainsi, une instruction signée le 13 décembre 2007 prévoit la mise en place, au sein de ce ministère, d'un dispositif de contrôle interne comptable complet et cohérent, permettant à la fois un suivi efficace des plans d'actions et une adaptation du dispositif en fonction de la cartographie des risques. Ce dispositif, qui était connu des services gestionnaires du ministère avant son approbation formelle, a commencé à être mis en œuvre dès la fin du 1<sup>er</sup> semestre 2007. Cependant, il n'a eu que des effets limités sur la qualité des données comptables de l'exercice 2007. Par ailleurs, les plans de contrôle prévus par la direction générale de la comptabilité publique sur les données intégrées au bilan n'ont pas été mis en œuvre uniformément par les responsables d'inventaires du ministère.

**II.47.** Les limites du contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) qui est exercé depuis 2004 par les comptables publics lors du paiement des dépenses et est fondé sur une modulation des contrôles en fonction des risques patrimoniaux liés à la nature des opérations et aux pratiques des ordonnateurs en constituent une autre illustration. Les vérifications de la Cour auprès des trésoreries générales font apparaître des écarts par rapport aux règles nationales de retour au contrôle exhaustif qui ne sont pas toujours justifiés par une analyse des risques. Des erreurs persistantes de codification des dépenses sur marchés par les ordonnateurs et des lacunes dans les contrôles de supervision ont été relevées. Il ressort également d'un contrôle sur pièces, sur la base d'un échantillon statistique probant des mandats et dossiers de liquidation, un défaut de traçabilité de la certification du « service fait » sur les mandats (dans 60 % des cas de l'échantillon) et une sous-estimation du taux d'erreurs d'imputation comptable. La Cour a ainsi relevé un taux d'erreurs d'imputation (3,64%, dont 0,62% significatives) sensiblement supérieur à celui qui résulte du CHD (taux unique de 0,44%). Cet écart montre que le dispositif du CHD,

qui poursuit ses propres finalités, ne recense pas les erreurs d'imputation comptable avec une fiabilité suffisante compte tenu des moyens mis en œuvre.

*b) L'audit interne*

**II.48.** L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une entité une assurance raisonnable sur le degré de maîtrise de ses opérations. Il s'assure de la qualité du contrôle interne de cette entité et apporte ses conseils pour l'améliorer.

**II.49.** La persistance de la faiblesse de l'audit interne, au sein des services de l'Etat, se traduit par une incapacité des ministères à disposer d'une assurance raisonnable quant à l'effectivité, à l'efficacité et à l'efficience de leurs dispositifs de contrôle interne comptable et financier et à en rendre compte au certificateur.

**II.50.** Au cours de l'exercice 2007, aucun ministère, à l'exception du ministère de l'agriculture, n'a disposé d'une fonction d'audit interne opérationnelle à l'échelon ministériel susceptible de contribuer de manière significative à la maîtrise des risques au cours de l'exercice.

**II.51.** En dépit de leur utilité, les audits comptables et financiers réalisés en partenariat entre la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle de la direction générale de comptabilité publique et les ministères ne suffisent pas à pallier cette faiblesse.

**II.52.** Le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique dispose de trois services d'audit interne directionnels répondant aux exigences des normes internationales d'audit relatives à la prise en compte de leurs travaux par le certificateur (mission d'audit, d'évaluation et de contrôle de la direction générale de la comptabilité publique ; mission d'expertise et de liaison de la direction générale des impôts ; inspection des services de la direction générale des douanes et droits indirects). Il manque cependant à l'échelon du ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique une fonction d'audit interne organisée capable d'évaluer le degré de maîtrise des risques de certaines directions présentant de forts enjeux financiers, tels que la direction générale du trésor et de la politique économique et la direction générale des entreprises.

**II.53.** Les deux ministères ont affirmé leur intention de mettre en place en 2008 un comité d'audit ayant compétence sur l'ensemble des directions. Il sera présidé par le secrétaire général et composé de toutes les directions et corps de contrôle des deux ministères. Il disposera des trois services d'audit interne cités ci-dessus.

**II.54.** Au sein du ministère de la défense, l'audit interne s'est développé au niveau du commissariat de l'air mais n'est pas encore opérationnel sur l'ensemble du périmètre ministériel au cours de l'exercice 2007. Toutefois, fin 2007, un comité d'audit, rattaché au ministre et présidé par le chef du contrôle général des armées, a été créé. Son secrétariat permanent a la charge de formaliser, en 2008, le référentiel d'audit interne ministériel. Les auditeurs internes ont commencé leurs travaux au cours du premier trimestre 2008. Cette structuration de la fonction d'audit interne ministériel constitue une évolution positive du dispositif d'évaluation et de maîtrise des risques comptables et financiers.

### 3 - Les actifs du ministère de la défense

**II.55.** Les actifs du ministère de la défense, hors immobilier, s'élèvent dans les comptes au 31 décembre 2007 à 165 Md€<sup>2)</sup>.

**II.56.** La Cour a émis, au titre de la certification des comptes de l'Etat de 2006, une réserve substantielle fondée sur un désaccord au regard des règles et méthodes comptables retenues dans le cadre de la comptabilisation des actifs du ministère de la défense.

**II.57.** Le ministère de la défense s'était engagé à mettre en œuvre un ensemble d'actions visant à améliorer les procédures et la qualité des données comptables, dans le cadre d'une trajectoire sur trois ans. La trajectoire, effectivement suivie en 2007, a été en partie conforme à ces engagements.

**II.58.** Des avancées importantes ont été enregistrées dans les travaux de la délégation générale pour l'armement (DGA) en matière de valorisation des encours d'immobilisations corporelles et incorporelles et des coûts de développement liés aux programmes d'armement. L'objectif de valoriser 50% des encours par la méthode d'analyse des marchés a été atteint. La méthode forfaitaire, encore employée pour valoriser la moitié des encours, a été améliorée pour les opérations les plus importantes, par la prise en compte de données budgétaires détaillées par opération. Des fiches d'imputation budgétaire et comptable ont été créées et mises en œuvre au 1<sup>er</sup> janvier 2008 pour accompagner les paiements sur les nouveaux marchés et harmoniser les imputations comptables. La notion de service fait a été clarifiée, ce qui a permis de rattacher à l'exercice les acomptes versés par la DGA sur les programmes d'armement.

---

2) 186 Md€ avec le patrimoine immobilier du ministère de la défense

**II.59.** Plusieurs catégories de biens qui étaient exclues du bilan de clôture 2006 du fait de leur absence totale ou partielle dans les systèmes d'information ont été intégrées au bilan de l'exercice 2007. Il en est ainsi notamment des coques et des stocks à bord des bâtiments de la marine, des avions en attente de démantèlement, des stocks de l'armée de terre gérés par la SIMMAD (structure intégrée de maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques de la défense, et de certaines pièces de rechange de la DCMAT (direction centrale du matériel de l'armée de terre). En outre, les vecteurs des missiles stratégiques livrés aux armées ont été pris en compte. Au total, l'impact des augmentations de périmètre relatives aux matériels militaires peut être estimé à partir des données du département comptable ministériel à 5,3 Md€ en valeur brute et à 1 Md€ en valeur nette au 31 décembre 2007.

**II.60.** Enfin, des travaux ont été menés sur les principes et méthodes comptables, notamment dans le cadre du contrat d'assistance extérieure mis en place par la direction des affaires financières.

**II.61.** Ces progrès ne doivent pas occulter que tous les engagements pris au titre de l'année 2007 n'ont pas été respectés et que des incertitudes nombreuses et importantes subsistent.

*a) Le périmètre de recensement des immobilisations et des stocks*

**II.62.** Malgré l'extension en 2007 du périmètre de recensement, plusieurs catégories de biens restent exclues des inventaires. C'est notamment le cas des immobilisations et stocks mis à la disposition des industriels par l'Etat pour la production et l'entretien des matériels militaires (stock Etat). Le montant concerné est provisoirement estimé par la Cour entre 4 et 5 Md€ en valeur brute. Le ministère de la défense s'était engagé à définir les modalités de traitement comptable du stock Etat avant la fin de l'année 2007. Cet engagement n'a pas encore été tenu.

**II.63.** Trois satellites figurent dans les comptes. Un quatrième satellite fera l'objet d'une comptabilisation en 2008. Des matériels placés au plus près des utilisateurs finaux, d'autres qui n'ont pas de nomenclature OTAN et que les systèmes d'information logistiques ne permettent pas de recenser, ne sont pas encore comptabilisés. Il en est de même des immobilisations en service dans la marine (hors navires) et notamment des engins portuaires, bancs d'essais, matériels roulants. Enfin certains actifs « secrets » devront être recensés, au moyen de procédures de restitution spécifiques adaptées aux exigences de sécurité nationale.

**II.64.** En l'absence de reconstitution des coûts de développement sur les programmes d'armement terminés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, le périmètre des immobilisations incorporelles en service liées aux programmes d'armement, qui s'élève actuellement à 20,5 Md€ n'est pas exhaustif.

**II.65.** Les procédures mises en œuvre ne permettent pas d'assurer que tous les détenteurs de biens ont été identifiés et ont établi des fichiers informatisés d'inventaire. Plusieurs services n'ont pas transmis d'inventaire comptable. Le ministère de la défense s'était engagé à ce que tous les responsables d'inventaire remettent une déclaration de conformité, y compris dans le cas où ils ne déclareraient aucun bien, afin de s'assurer de l'exhaustivité des recensements. Cette disposition n'a pas été appliquée.

*b) La valorisation des actifs en service*

**II.66.** La valeur brute dans le bilan de l'État des équipements en service du ministère de la défense représente 79 Md€. Leur valeur nette est de 31 Md€. Les stocks sont valorisés à 35 Md€ en valeur brute, dépréciés à hauteur de 3,5 Md€.

**II.67.** La très grande majorité des immobilisations et des stocks militaires ne respecte pas les règles de valorisation prévues par les normes comptables de l'État.

**II.68.** Très généralement, les équipements et stocks sont valorisés sur la base des informations contenues dans les systèmes d'information logistique. Ces valeurs ne répondent pas à l'obligation des normes n° 6 et 8 qui prévoient que les acquisitions à titre onéreux sont valorisées à leur coût d'acquisition. Les valeurs issues des systèmes d'information correspondent, pour la plupart, à des prix non justifiés, inscrits à des dates inconnues et qui, la plupart du temps, ont fait l'objet d'une actualisation pour répondre à la logique de valeur de remplacement prévue à l'article 4 du décret n° 90-144 relatif à la comptabilité des matériels de la défense.

**II.69.** Dans certains cas, il s'agit de valeurs estimées (argus, catalogues de matériels...), partiellement auditables. Dans les autres cas, pour les biens antérieurs à 2006, les factures s'avèrent, en pratique, très difficiles à retrouver ; pour les acquisitions de 2006 et 2007, les documents justificatifs ne sont pas systématiquement collectés. De plus, les systèmes d'information logistiques sont souvent inaptes à valoriser les stocks selon l'une des deux méthodes prévues par la norme n° 8 : méthode du coût moyen unitaire pondéré ou méthode du premier entré - premier sorti.

**II.70.** Seulement cinq types d'équipements, pour une valeur brute d'environ 9 Md€, ont été valorisés dans les inventaires au 31 décembre 2007 selon des coûts unitaires calculés par la délégation générale pour l'armement (DGA), alors que le ministère s'était engagé à ce que ces valeurs soient prises en compte à chaque arrêté comptable pour l'ensemble des équipements en service issus d'un programme ayant été évalué par la DGA, par une méthode analytique. Le ministère avait annoncé à la Cour qu'il analyserait, en 2007, quelques opérations d'armement d'un volume substantiel terminées avant début 2006, ce qui n'a pu être fait.

**II.71.** Le traitement comptable des missiles et pièces de rechange principales doit encore être défini. Actuellement recensés en stocks dans les armées (mais immobilisés dans les encours de la DGA), leur reclassement en immobilisations se traduirait par une diminution de leur valeur nette du fait des amortissements qui seraient pratiqués.

**II.72.** Les durées d'amortissement de nombreux équipements ne correspondaient pas, dans le bilan d'ouverture 2006, à leur durée d'utilisation probable. A la suite des observations d'audit formulées par la Cour sur les comptes de 2006, le ministère s'était engagé à pratiquer les ajustements nécessaires sur les principaux biens lors de la clôture 2007. Peu de corrections ont été apportées en 2007. Les valeurs nettes de nombreux matériels demeurent donc sous-évaluées.

**II.73.** Les dépréciations destinées à constater les pertes de valeur des immobilisations corporelles n'ont été que rarement inventorierées et comptabilisées. Des dépréciations plus étendues ont été réalisées sur les stocks dans les principaux services détenteurs de matériels. Les taux de dépréciation s'avèrent cependant hétérogènes entre services.

**II.74.** Le périmètre de comptabilisation des provisions pour charges de démantèlement sur les équipements militaires est resté très limité dans les comptes 2007. Il ne concerne que les matériels et stocks déjà retirés du service des trois principaux services détenteurs de biens.

*c) Les programmes d'armement en cours*

**II.75.** Le montant des équipements et des développements militaires en cours s'élève au bilan de clôture 2007 à 25,7 Md€, dont 15,5 Md€ pour les immobilisations corporelles et 10,2 Md€ pour les immobilisations incorporelles. Ces immobilisations sont en grande partie produites par la DGA.

**II.76.** L'évaluation au bilan de clôture 2007 de ces immobilisations ainsi que celle des immobilisations incorporelles en service issues des programmes d'armement de la DGA en cours de réalisation, ont été effectuées à partir d'une estimation de la DGA arrêtée au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, à laquelle ont été ajoutés les mouvements budgétaires enregistrés au cours de l'année, bien que ceux-ci soient irréconciliables avec la méthode de comptabilisation de la DGA. Ainsi, les données comptables de fin d'exercice ne correspondent pas à l'estimation du coût des opérations d'armement réalisée par la DGA au 31 décembre 2007.

**II.77.** L'évaluation des encours du début de l'exercice 2007 a donné lieu à des corrections sur le bilan d'ouverture portant sur 8,6 Md€

**II.78.** Les flux budgétaires de l'année ont été imputés en tenant compte de la nature de chaque poste de marché, sur une base très différente de celle de la DGA qui réalise des imputations par destination dans le but de reconstituer l'ensemble des coûts afférents à un livrable principal.

**II.79.** Les sorties d'encours, correspondant aux mises en service des matériels, ont été évaluées à partir des fichiers d'inventaires informatisés des armées dont les valorisations ne sont ni fiabilisées ni cohérentes avec les calculs d'encours réalisés par la DGA. Les missiles et rénovations lourdes de matériels étant comptabilisés en immobilisations en cours, mais n'étant pas immobilisés dans les armées, aucune mise en service n'a été constatée sur les programmes d'armement correspondants. Ainsi, l'augmentation des encours corporels et incorporels de 4,8 Md€ sur l'exercice paraît en grande partie liée à des difficultés de comptabilisation.

**II.80.** La procédure de clôture des comptes relative aux opérations de la DGA a connu en 2007 des difficultés liées, d'une part, à des restitutions de données tardives avec de nombreuses corrections successives de la part de la DGA, d'autre part, à l'impossibilité de réconcilier les flux budgétaires et les inventaires des encours de la DGA.

**II.81.** Par ailleurs, les engagements pris par la DGA sur les moyens humains à mettre en œuvre pour réaliser les travaux de valorisation n'ont pas été entièrement tenus, ce qui explique pour une part la production tardive des données comptables.

**II.82.** La méthode cible de comptabilisation des programmes d'armement par la DGA est fondée sur l'analyse des marchés et vise l'identification des charges, des encours d'immobilisations corporelles et incorporelles et la valorisation de livrables principaux. Cette méthode, qui repose sur une analyse auditable des coûts d'acquisition des matériels

d'armement, présente cependant dans sa version actuelle le défaut de ne pas permettre de valoriser l'ensemble des immobilisations et stocks produits dans le cadre d'une opération d'armement, et qui sont ensuite inscrits dans les inventaires des armées ou mis à disposition des industriels (bancs d'essais, simulateurs, pièces de rechange principales, lots de rechange, lots d'outillage...). Elle ne permet pas non plus de valoriser les composants d'une immobilisation complexe, dans la perspective d'une modification de la norme n° 6 qui introduirait une comptabilisation par composants.

**II.83.** En attendant le déploiement complet de cette méthode et la systématisation des fiches d'imputation budgétaro-comptable, deux méthodes transitoires ont été proposées. Pour les principales opérations d'armement, les documents de suivi de nature budgétaire ne permettent qu'une estimation dégradée des encours et des livrables principaux. Cette méthode, bien que reposant sur des données budgétaires non fiabilisées, permet cependant d'appréhender les masses économiques à recenser. Pour l'ensemble des autres opérations, la méthode globale qui est mise en œuvre ne repose sur aucune base statistique fiable et est à l'origine de très fortes incertitudes.

**II.84.** Le ministère de la défense s'est engagé àachever le traitement comptable des opérations d'armement par la méthode d'analyse des marchés pour l'arrêté des comptes de 2009. Celle-ci devrait donc, à cette échéance, se substituer aux méthodes forfaitaires pour tous les encours de la DGA, sauf une part résiduelle d'opérations diverses dont le volume et le mode de traitement resteront à apprécier.

**II.85.** Enfin, l'application des méthodes forfaitaires pour la majorité des encours d'immobilisations incorporelles (10,2 Md€ au bilan de sortie 2007) et des développements en service (20,5 Md€ en valeur brute et 11,2 Md€ en valeur nette au bilan de clôture 2007) continue à poser un problème de conformité à la norme n°5 qui ne prévoit pas la possibilité de recourir à de telles méthodes.

#### *d) Les procédures de clôture*

**II.86.** Comme en 2006, les flux budgétaires annuels et les fichiers d'inventaires n'ont pas pu être rapprochés, faute d'harmonisation des seuils de comptabilisation.

**II.87.** Les principes d'imputation budgétaire ne sont pas encore harmonisés entre services, et entre les inventaires en fin d'exercice et les flux de l'année, dans l'attente de la généralisation des fiches d'imputation budgétaire et comptable. Cette situation se traduit par la constitution en fin d'exercice de comptes dits « non ventilés » et non justifiés, qui

regroupent des flux qui n'ont pu être rapprochés, et par des corrections globales imputées dans le bilan d'ouverture afin d'ajuster les comptes au 31 décembre 2007 sur les données des fichiers d'inventaires informatisés de fin d'exercice.

**II.88.** En conséquence, les corrections d'erreurs imputées au bilan d'ouverture ne sont pas intégralement identifiées et justifiées, contrairement aux termes de la norme n° 14, et les soldes d'entrée et les flux des comptabilités auxiliaires ne coïncident pas avec la balance générale.

**II.89.** De plus, les procédures de clôture, qui reposent sur de simples tableurs et des traitements en grande partie manuels pour l'agrégation et la préparation des écritures à destination du département comptable ministériel, comportent des risques élevés d'erreurs.

**II.90.** Certains traitements comptables concernant notamment les entrées et sorties d'inventaires reposent sur des commentaires codés devant figurer dans les fichiers d'inventaires informatisés, qui n'ont pas été systématiquement ou pas correctement renseignés par les services, faussant ainsi les écritures liées aux inventaires.

**II.91.** La mise en œuvre de dossiers d'auditabilité permanents devait contribuer à la fiabilisation des opérations de clôture. Cependant, ces dossiers n'ont pas été mis à jour dans un délai permettant leur exploitation au titre des travaux de certification. La date tardive de mise à disposition des fichiers informatisés d'inventaire a également constitué une limite à l'étendue des vérifications de la Cour.

**II.92.** Enfin, le processus de recensement des immobilisations et des charges à rattacher à l'exercice n'est toujours pas fiabilisé. Le risque de double comptabilisation entre les charges à payer correspondant à des immobilisations en service et les données comprises dans les fichiers d'inventaires n'a pas été traité. Les prestations réalisées avant la fin de l'exercice mais non facturées sont rarement recensées.

*e) Le référentiel comptable*

**II.93.** Le ministère de la défense s'était engagé, pour l'année 2007, à réaliser, en liaison avec la direction générale de la comptabilité publique, des travaux concernant l'harmonisation des seuils de comptabilisation qui diffèrent entre le suivi des matériels dans les systèmes d'information logistique, les règles de comptabilisation à l'actif applicables dans les fichiers d'inventaires, et l'imputation comptable des flux budgétaires. Cet engagement n'a pas encore été tenu.

**II.94.** Il s'était également engagé à clarifier les modalités de traitement comptable des actifs militaires concernant les opérations d'armement conduites en coopération internationale, les dépenses ultérieures de gros entretien, de grandes visites et de rénovations majeures, le traitement des fins de vie et les principes de comptabilisation en immobilisations ou en stocks des missiles et pièces de rechange principales. Il devait en outre participer aux réflexions relatives à la comptabilisation des immobilisations par composants, aujourd'hui non inscrite dans la norme n° 6. Les discussions effectivement engagées entre le ministère de la défense et la direction générale de la comptabilité publique, en 2007, sur ces différents sujets de traitement comptable n'ont abouti à aucune décision formelle se traduisant par une instruction comptable applicable aux comptes de 2007.

**II.95.** La trajectoire convenue avec le producteur des comptes prévoyait enfin de conférer un caractère prioritaire à l'étude du traitement comptable des dépenses relatives au domaine nucléaire relevant du commissariat à l'énergie atomique (CEA). Les conclusions détaillées de ces travaux n'ont pas encore été communiquées à la Cour.

#### *f) Conclusion*

**II.96.** Au total, l'incorrecte application de diverses règles et méthodes comptables constitue un désaccord substantiel. Les principaux écarts par rapport au référentiel comptable portent sur la valorisation des biens, la non-exhaustivité du périmètre et le processus de clôture des comptes.

**II.97.** Les engagements du ministère de la défense doivent être actualisés et hiérarchisés afin de traiter en priorité les sujets aux plus forts enjeux. Les résultats attendus et le calendrier de leur réalisation n'ont pas été suffisamment précisés.

### 4 - Les opérateurs

**II.98.** La norme comptable n°7 définit les opérateurs des politiques de l'Etat comme des entités dotées de la personnalité juridique (établissements publics, GIP, associations, etc.), exerçant une activité non-marchande sous le contrôle étroit de l'Etat qui leur apporte un financement majoritaire. Au 31 décembre 2007, 802 opérateurs sont recensés dans le compte général de l'Etat (contre 789 au 31 décembre 2006). Les participations que l'Etat détient dans ces entités sont inscrites à l'actif de son bilan pour un montant de 56,1 Md€ après prise en compte des écarts d'équivalence au 31 décembre 2007 (contre 53,7 Md€ au

31 décembre 2006). Elles représentent environ un tiers de ses immobilisations financières.

**II.99.** La Cour a émis, dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat de 2006, une réserve substantielle sur les comptes des opérateurs.

**II.100.** Le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique s'était engagé à améliorer de manière systématique la qualité des comptes des opérateurs, en lançant plusieurs chantiers de grande ampleur :

- la fiabilisation du parc immobilier qu'ils contrôlent ;
- le recensement des créances et des dettes vis-à-vis de l'Etat ;
- la généralisation du recours à un infocentre pour accélérer la centralisation de leurs comptes ;
- le développement du contrôle interne en leur sein et la signature de protocoles de modernisation comptable et financière avec les plus significatifs d'entre eux.

**II.101.** En 2007 ces chantiers, inscrits dans une perspective pluriannuelle, se sont poursuivis et développés. Cependant, leurs effets ne permettent pas encore de combler les lacunes structurelles constatées lors de la clôture précédente. Ces lacunes concernent la fiabilité des comptes des opérateurs, leur capacité à les communiquer dans des délais compatibles avec la clôture des comptes de l'Etat et leur recensement.

*a) La qualité des comptes des opérateurs*

**II.102.** La qualité des comptes d'une grande majorité d'opérateurs reste très insuffisante. Trois des faiblesses qui les affectent méritent particulièrement d'être relevées : la comptabilisation des biens, l'appropriation des nouvelles instructions sur les passifs et le contrôle interne comptable.

**II.103.** Les comptes de nombre d'opérateurs ne donnent pas une image fidèle de leur patrimoine. Le recensement, l'évaluation et la valorisation, dans leurs comptes, des biens qui leur sont remis en dotation par l'Etat présentent des insuffisances significatives (universités Paris IV et XI, Etablissement public du domaine et musée national de Versailles, etc.). Sur une première vague prévue de 77, seuls 8 opérateurs ont pu conduire le chantier de fiabilisation à son terme et 18 partiellement. Des pratiques divergentes dans l'application des règles comptables sont fréquemment relevées (date de comptabilisation, modalités d'amortissement etc.).

**II.104.** Des incertitudes significatives ont été décelées dans le recensement des passifs et des risques liés à l'activité de ces établissements et des engagements contractés dans le cadre de conventions pluriannuelles (Centre national d'études spatiales, Centre national de la recherche scientifique, Institut national de la santé et de la recherche médicale, Agence nationale pour la recherche, etc.). Sur ces sujets, des différences importantes de traitement comptable ont été relevées entre opérateurs (Agence de financement des infrastructures de transport de France, Agence nationale pour la rénovation urbaine, Agences de l'eau, etc.).

**II.105.** Les dispositifs de contrôle interne comptable de la plupart des opérateurs sont encore trop embryonnaires pour offrir une assurance raisonnable que leurs comptes ne comportent pas d'anomalie significative. Les conditions de la montée en puissance du contrôle interne ne sont en outre pas encore réunies (caractère inachevé du référentiel, mobilisation insuffisante de l'ensemble de la chaîne de responsabilité).

*b) Les délais de communication des comptes des opérateurs*

**II.106.** La part des opérateurs qui ne sont pas en mesure de communiquer leurs états financiers dans des délais compatibles avec la clôture des comptes de l'Etat reste trop élevée et ne diminue que trop lentement. Près de la moitié d'entre eux (contre les deux tiers 31 décembre 2006), représentant 41 % de la valeur des opérateurs dans les participations de l'Etat (contre 38 % au 31 décembre 2006), n'ont pu produire leurs comptes de 2007 dans les délais requis pour les opérations d'inventaire de l'Etat à la clôture de l'exercice. Leur valorisation n'a donc pu être effectuée que sur la base des comptes de 2006. Cette possibilité, bien qu'offerte au producteur des comptes par la norme n° 7, devrait pourtant constituer progressivement l'exception compte tenu des exigences de calendrier posées par la LOLF qui s'imposent aux opérateurs autant qu'à l'Etat. Ce n'est manifestement pas encore le cas. Une telle situation dégrade l'image fidèle que donne le bilan des participations financières de l'Etat.

*c) Le recensement des opérateurs*

**II.107.** Les modalités d'établissement de la liste des entités qualifiées d'opérateurs altèrent la qualité de leur recensement. En témoignent les nombreuses anomalies identifiées dans le compte général de l'Etat au 31 décembre 2007 (entités répondant aux critères normatifs définissant la qualité d'opérateur mais non recensées ou, à l'inverse, ne répondant pas aux critères mais dont la qualité d'opérateur est maintenue).

**II.108.** Le recensement présente des faiblesses en termes d'outils (absence de base de données), de méthode (absence de recouplement avec d'autres listes d'entités pouvant répondre aux critères, comme les organismes divers d'administration centrale en comptabilité nationale ou les associations subventionnées par l'Etat) et de contrôle interne (défaut de traçabilité des décisions de classement). Ces insuffisances expliquent que l'administration ait été, dans l'impossibilité de justifier plusieurs mouvements d'entrée et de sortie du périmètre intervenus au cours de l'exercice 2007 et, de fournir une analyse du respect des critères de classement en réponse à une liste, soumise par la Cour, de 50 entités non recensées au 31 décembre 2007.

**II.109.** Le partage des responsabilités entre les services de l'Etat compétents conduit à ce que le producteur des comptes soit, en pratique, largement dépourvu de contrôle sur la méthodologie et les résultats du recensement.

**II.110.** L'interprétation des critères de classement de la norme n° 7 n'est ni stabilisée ni formalisée, ce qui rend la liste des opérateurs instable.

*d) Conclusion*

**II.111.** L'ensemble de ces lacunes conduit à constater, comme en 2006, un désaccord substantiel sur la valeur immobilisée des opérateurs dans les comptes de l'Etat au 31 décembre 2007.

**II.112.** Le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique entend poursuivre, pour la période 2008 à 2010, l'ensemble des chantiers prioritaires de fiabilisation des comptes des opérateurs évoqués précédemment, en liaison avec les ministères de tutelle. Il s'est également engagé à poursuivre les réflexions ouvertes sur l'harmonisation des normes applicables à l'Etat et aux opérateurs, et à préparer l'étape ultérieure de consolidation des comptes de l'Etat avec ceux de ces entités. Tous les ministères qui ont sous leur tutelle des opérateurs devraient intensifier leur contribution à la réalisation de ces chantiers.

**II.113.** Un échange de lettres entre la Cour, la MAEC et le Contrôle général économique et financier devrait intervenir prochainement afin de mettre en place des procédures d'audit interne des opérateurs.

## 5 - Les produits régaliens

### a) *Les déficits fiscaux de droit commun reportables en avant*

**II.114.** Lors de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2006, la Cour avait émis une réserve substantielle qui portait notamment sur la non-comptabilisation des effets des déficits fiscaux reportables en matière d'impôt sur les sociétés. En effet, la constatation d'un déficit fiscal par le redevable fait naître, pour lui-même ou pour la société mère du groupe qui l'intègre, la possibilité de le déduire des bénéfices fiscaux ultérieurement déclarés, sans limite de temps. La Cour constatait la nécessité d'une provision pour risques et charges, l'administration s'y opposant au motif qu'il n'y aurait pas de constatation d'une créance, mais seulement comptabilisation de la possibilité, toute éventuelle, d'une minoration ultérieure d'assiette taxable.

**II.115.** La Cour relève que cette problématique, qui n'a pu être clarifiée à la fin de l'exercice 2007 pour l'impôt sur les sociétés, concerne également l'impôt sur le revenu. Le déficit global du revenu imposable et certains déficits catégoriels sont susceptibles d'être reportés en avant selon un mécanisme similaire à celui des déficits reportables en matière d'impôt sur les sociétés, bien que limité dans le temps. La même logique conduit donc aux mêmes conséquences sur l'engagement à constater et sur le traitement comptable à appliquer.

**II.116.** La Cour estime que la traduction comptable de ces diverses situations doit ainsi aboutir, dès la constatation du déficit, à évaluer et à enregistrer les droits qu'il fait naître en faveur des redevables. Les normes comptables de l'État précisent en effet que « la comptabilité est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations » et que « les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. »

**II.117.** Or, les déficits sont connus de l'administration, car ils sont portés dans les déclarations des redevables. L'obligation de l'État est avérée dès lors que le redevable revient à meilleure fortune, le montant est connu avec précision et le manque à prélever de produits fiscaux est certain.

**II.118.** Les effets des déficits fiscaux reportables en avant doivent donc être traduits dans les comptes de l'État pour une part qui devra être estimée et qui correspondra à la diminution de produits fiscaux qui en résultera l'année de leur imputation par le redevable.

**II.119.** Le comité des normes de comptabilité publique a créé un groupe de travail ad hoc. L'administration a présenté en annexe une information relative aux déficits imputés sur les trois dernières années. Cette information reste limitée à l'impôt sur les sociétés, ne fournit que la moyenne des trois dernières années et ne valorise pas l'effet des déficits susceptibles d'être reportés en avant.

**II.120.** En l'état actuel du référentiel comptable, un désaccord substantiel persiste sur le traitement comptable approprié des déficits reportables en avant.

*b) Les faiblesses de la chaîne des contrôles comptables*

**II.121.** L'administration a dû adapter ses procédures et ses systèmes d'information pour passer d'une gestion presque exclusivement de caisse à une comptabilité en droits constatés. Pour les comptes de 2006, à la demande du certificateur, des procédures ont été développées notamment pour recenser, valoriser et comptabiliser les écritures d'inventaire (valorisation statistique des provisions pour litiges liés à l'impôt, évaluation des obligations fiscales reportables, arrêté intermédiaire des comptes de produits et de charges de l'impôt).

**II.122.** Au regard de l'ensemble des critères d'audit qui fondent la certification (exhaustivité, séparation des exercices, exactitude, valorisation et compréhension des comptes liés à l'impôt), ces aménagements n'ont pas été systématiquement accompagnés de la mise en place d'un dispositif de contrôle comptable sur les opérations. Les vérifications de la Cour l'ont conduite à formuler une trentaine d'observations d'audit, sur des enjeux allant de quelques dizaines de millions à 15 Md€ dont une grande partie ont été prises en compte. Elles n'en attestent pas moins de défaillances dans l'application dégradée du référentiel comptable et témoignent de dysfonctionnements significatifs de la chaîne de contrôle de l'information comptable, depuis la gestion de l'information par l'ordonnateur jusqu'à la comptabilisation des écritures par le comptable.

**II.123.** En matière de comptabilisation des flux de produits à recevoir, l'administration ne se conforme que partiellement au principe de rattachement à l'exercice prévu par les normes, en raison d'une disponibilité non immédiate de l'information dans les systèmes d'information des impôts des professionnels (*MEDOC*) et des particuliers (*ILIAD*). Les écritures de produits à recevoir ne sont que très rarement issues des données déclaratives gérées dans ces systèmes, comme y conduirait la bonne application de la norme. L'exploitation systématique des données d'encaissements introduit une limite opérationnelle : celle de

la période à retenir en vue du recensement. L'utilisation de cette méthode, sans prise en compte suffisante de la grande diversité du fait générateur des contributions collectées, conduit aux approximations constatées sur la comptabilisation des produits à recevoir en matière de rattachement à l'exercice dont il résulte une incertitude.

**II.124.** Les manquements aux règles de présentation nuisent à la compréhension des états financiers et entravent le contrôle des comptes concernés. Ainsi l'administration ne se conforme pas aux règles président aux écritures de dotation et de reprise des provisions pour litiges liés aux impôts des professionnels comme des particuliers. En opérant une compensation de ces écritures sur l'exercice, elle sous-évalue les montants des charges et des produits dans le compte de résultat. Le mode de comptabilisation des provisions retenu en matière de dépréciation des créances des redevables professionnels, aboutit à l'inverse à surévaluer les dotations et les reprises à hauteur de 5,9 Md€. De même, les obligations fiscales en l'acquit des droits d'enregistrement et du paiement de l'impôt de solidarité sur la fortune par les particuliers ne sont pas comptabilisées et présentées en diminution des produits bruts fiscaux de ces impôts. Enfin, les créances brutes et les provisions relatives aux pénalités sont valorisées et comptabilisées en masse au moment de la clôture (5,1 Md€), sans qu'il soit possible au producteur des comptes d'en assurer la ventilation par nature d'imposition, ce qui obère le contrôle de ce stock de créances.

**II.125.** Les données de comptabilité générale ne sont pas suffisamment rapprochées des données de gestion. Par ailleurs, les discordances constatées entre les créances comptabilisées et les listes nominatives des restes à recouvrer en matière d'impôts des particuliers recouvrés par voie de rôle, issues des applications de recouvrement, ne permettent pas au certificateur de s'assurer pleinement de l'existence et de l'exactitude des créances comptabilisées à la clôture de l'exercice.

**II.126.** L'insuffisante formalisation de certaines procédures et certaines méthodes de comptabilisation renforcent ces incertitudes. L'inventaire des charges et produits résultant des contrôles fiscaux sur pièces ne fait pas l'objet d'une procédure rigoureuse de comptabilisation et ne garantit pas l'exhaustivité des produits et des charges qui en résultent.

**II.127.** La justification des comptes constitue une étape fondamentale du contrôle de la qualité comptable. Elle est le préalable à la réalisation de revues analytiques pertinentes, qui ont fait défaut pour le contrôle de la comptabilisation des flux liés à l'impôt. Elle garantit la maîtrise de l'information comptable dans toutes ses dimensions : valorisation, rattachement à l'exercice, présentation. Or, pour de

nombreuses écritures, les justifications nécessaires n'ont été ni fournies spontanément au certificateur ni disponibles auprès du producteur des comptes, et ont dû être recherchées auprès des ordonnateurs, voire reconstituées par le certificateur. En particulier, les comptes de charges et de produits des impôts professionnels et particuliers, lorsqu'ils sont alimentés par le jeu des écritures automatisées, sont systématiquement exclus du périmètre des travaux de justification. La notion de justification des comptes retenue par l'administration s'attache essentiellement à la validation d'écritures individuelles, sans qu'il soit procédé aux analyses exhaustives et étayées des soldes, qui incombent à l'ordonnateur et au producteur des comptes.

**II.128.** Ce biais dans la justification des comptes induit des limitations importantes dans les contrôles exercés par le producteur des comptes sur la qualité de l'information fournie par l'ordonnateur, comme dans les travaux du certificateur. La Cour a constaté plusieurs défauts de comptabilisation (mauvaises imputations comptables ou erreurs arithmétiques de calcul) que le suivi de bonnes pratiques et le respect de la chaîne des contrôles comptables, de l'enregistrement des écritures à la révision organisée des comptes, auraient permis d'éviter.

**II.129.** En raison même de ce défaut de justification, le certificateur a dû s'employer à mener des analyses plus poussées, au détriment d'une couverture de contrôle étendue sur davantage d'agrégats comptables. Pourtant, les constats issus de ses vérifications l'ont conduit à proposer des ajustements ou reclassements déplaçant des masses financières à hauteur de 33 Md€.

**II.130.** Au total, les éléments probants que la Cour a collectés la conduisent à conclure que les défauts substantiels de maîtrise du processus de production des comptes liés à l'impôt ne permettent pas en l'état de réduire à un niveau acceptable les risques d'inexactitude, de non-exhaustivité et d'incorrect rattachement à l'exercice, afférents aux produits et charges de l'impôt.

*c) Conclusion*

**II.131.** L'ensemble de ces éléments conduit la Cour à formuler une réserve substantielle sur la comptabilisation des produits régaliens au 31 décembre 2007.

## 6 - Les immobilisations spécifiques

**II.132.** L'État dispose d'actifs qui lui sont spécifiques, dont le recensement et la valorisation sont prévus par le référentiel comptable de l'État. D'une part, la norme n°6 sur les immobilisations corporelles prévoit la comptabilisation de la contre-valeur des biens remis en concession par l'Etat ainsi que la production en annexe aux comptes d'une liste des concessions en vigueur. D'autre part, la norme n°5 sur les immobilisations incorporelles prévoit la comptabilisation d'actifs spécifiques au titre des transactions dans lesquelles l'Etat fait usage de son pouvoir d'autoriser ou de restreindre l'occupation ou l'exploitation du domaine public, comme il l'a fait par exemple lors de l'octroi des licences UMTS (système universel de télécommunications mobiles). Aucun actif n'ayant été recensé ni valorisé à ces titres en 2006, absence qui était mentionnée dans l'annexe du compte général de l'Etat, la Cour avait émis une réserve substantielle sur ce point, eu égard à l'importance des enjeux financiers concernés.

**II.133.** Pour 2007, le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique avait pris l'engagement de lancer un premier chantier interministériel de recensement des contrats de concession et de conduire des travaux relatifs au traitement des immobilisations incorporelles spécifiques et des partenariats public-privé visant à permettre une première comptabilisation pour l'exercice 2008. Un tableau de dénombrement des concessions par grande catégorie figure désormais en annexe au CGE, ce qui représente un progrès de l'information financière. Le sujet des concessions et des partenariats public-privé et des immobilisations incorporelles spécifiques a été inscrit au programme de travail du comité des normes, avec un premier résultat provisoire concernant le traitement des contrats de partenariat public-privé. Dans le même temps, la réflexion internationale sur le traitement comptable des contrats liant les entités publiques et les entreprises s'est accélérée dans le nouveau contexte créé par l'évolution du référentiel applicable aux entreprises, celles-ci ne comptabilisant plus les actifs corporels liés à une concession mais un actif incorporel ou financier selon les cas.

**II.134.** Ces réflexions n'ont pas pour effet de rendre les normes comptables en vigueur inapplicables. Elles conduisent même à considérer que le dispositif prévu par les normes n°5 et 6 est susceptible d'évoluer dans le sens de la comptabilisation d'actifs très significatifs dans les comptes de l'Etat. Il importe d'autant plus dans ce contexte que les actifs, dont la comptabilisation a déjà été prévue par les normes en vigueur, soient effectivement inscrits au bilan. A ce titre, les deux constats essentiels effectués sur les comptes 2006 sont reconduits en 2007.

*a) Les immobilisations corporelles spécifiques*

**II.135.** En premier lieu, et s'agissant de la mise en œuvre de la norme n°6, le producteur des comptes s'est limité à comptabiliser les flux liés aux biens remis en concession durant l'exercice 2007, sans procéder à une reconstitution des stocks antérieurs. S'agissant des autoroutes et des barrages remis en concession, les enjeux financiers portent sur plusieurs dizaines de milliards d'euros. Si le producteur de comptes considérait en 2006 qu'il s'était heurté à l'absence d'informations fiables dans les services concernés, il estime désormais qu'il n'a pas à effectuer une comptabilisation rétrospective des biens construits par l'Etat et remis en concession. Sur ce point, le certificateur a une interprétation divergente de la norme avec le producteur de comptes. Il considère en effet que la norme est immédiatement applicable et non pas de manière prospective. Il en résulte un désaccord sur le périmètre des biens remis en concession par l'Etat et devant être retracés dans ses comptes, dont il n'est pas rendu compte en annexe du compte général de l'Etat, en dépit des demandes adressées en ce sens par la Cour au producteur des comptes.

*b) Les immobilisations incorporelles spécifiques*

**II.136.** En second lieu, et s'agissant de la mise en œuvre de la norme n°5, tout comme en 2006, aucune immobilisation incorporelle spécifique n'est comptabilisée dans les comptes de 2007. Ainsi, l'Etat perçoit des produits liés à l'occupation de son domaine public, sans que l'actif qui est à l'origine de ces produits ne soit inscrit à son bilan dans les conditions prévues par la norme n°5. Le producteur de comptes considère en effet qu'il n'est pas en mesure d'appliquer la norme du fait des difficultés qui entourent la valorisation des actifs considérés. Sans méconnaître ces difficultés, il est manifeste que les normes définissent et prévoient la valorisation des immobilisations incorporelles spécifiques, qui ne sont cependant pas retracées au bilan de l'Etat à la clôture.

*c) Conclusion*

**II.137.** Dès lors, malgré les avancées de l'exercice 2007, la Cour constate qu'il résulte des deux points précédents un désaccord et une incertitude substantiels sur l'exhaustivité et la valorisation des actifs de l'Etat. Enfin, la Cour relève que le tableau de dénombrement des concessions par grande catégorie qui figure désormais en annexe au CGE a été produit au certificateur très tardivement, ce qui a fortement limité les travaux de vérification qui ont pu être effectués.

## **7 - Le compte des procédures publiques gérées par la Coface et la section des fonds d'épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations**

**II.138.** La Cour a assorti sa position sur les comptes de l'exercice 2006 de deux réserves substantielles relatives au périmètre du bilan de l'Etat, dont étaient exclus le compte des procédures publiques géré par la Compagnie française du commerce extérieur (« compte Etat Coface ») et la section des fonds d'épargne dont la gestion est confiée à la Caisse des Dépôts et Consignations (CDC). Cette situation n'est conforme ni au référentiel comptable de l'Etat ni aux principes contenus dans les référentiels comptables internationaux (IFRS et IPSAS).

### *a) Le compte des procédures publiques gérées par la Coface*

**II.139.** Le compte des procédures publiques gérées par la Coface retrace les opérations que cette société d'assurances privée depuis 1997 effectue avec la garantie de l'Etat et qui sont destinées à soutenir les exportations françaises dans le cadre des dispositions des articles L. 432-1 à L. 432-4 du Code des assurances. Il s'agit d'assurer des risques, non assurables par le marché, au bénéfice des entreprises qui prospectent les marchés à l'exportation et commercialisent des produits et services dont l'origine est majoritairement française. Une convention régit les relations entre l'Etat et la Coface et notamment les conditions de gestion et de rémunération du compte des procédures publiques. Ce compte représente un total de bilan de 14,8 Md€ au 31 décembre 2006, dernière année connue.

**II.140.** Conformément aux normes comptables de l'Etat, le critère du contrôle détermine le périmètre de comptabilisation des actifs. Selon la Cour, les conditions d'application de ce critère sont remplies et justifient une intégration des actifs et des passifs de ce compte à ceux de l'Etat. D'une part, l'Etat dispose d'un pouvoir de décision sur les demandes de promesses en garantie les plus importantes. D'autre part, il effectue chaque année un prélèvement sur la trésorerie de ce compte au profit du budget général.

**II.141.** Le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique ne partagent pas cette analyse. Ils considèrent que la Coface agit en son nom propre et pour le compte de l'Etat, en tant que commissionnaire. Ils en concluent à la nécessité de retracer le compte des opérations garanties par l'Etat dans les comptes de la Coface, d'une manière distincte permettant de refléter sa nature spécifique. Le désaccord était donc caractérisé dès l'année dernière.

**II.142.** Les deux ministères se sont attachés à respecter les engagements qu'ils avaient pris et qui avaient été mentionnés dans l'acte de certification. Ainsi les prélèvements opérés par l'Etat sur la trésorerie du compte s'opèrent désormais dans un cadre défini par la loi de finances. A ce titre, 2,5 Md€ ont été prélevés en cours d'année 2007 conformément à la loi de finances initiale, et 400 M€ supplémentaires en application de la loi de finances rectificative. En outre, les conditions du maintien de la liquidité du compte seront désormais fixées par la nouvelle convention financière entre l'Etat et la Coface, en cours de finalisation. Cependant, le bilan du compte de procédures publiques ne figure plus dans l'annexe du CGE, sans pour autant être repris dans l'annexe aux comptes de la Coface, ce qui marque un recul de l'information financière. Enfin, la production tardive des états financiers du compte de procédures publiques gérées par la Coface ne permet pas à la Cour d'en disposer dans des délais compatibles avec la certification des comptes de l'Etat pour 2007.

**II.143.** Aucune évolution juridique n'est venue modifier la nature de ce compte, qui n'est toujours pas doté de la personnalité juridique. Une mention du compte des procédures publiques dans l'annexe des comptes sociaux 2007 de la Coface a été acceptée par la Coface, mais ne répond que très partiellement à cette exigence de clarification dans la mesure où elle ne fait que reproduire les dispositions de l'article L. 432-4 du code des assurances.

**II.144.** La Cour constate par conséquent que son analyse de la situation du compte au regard des critères de contrôle demeure inchangée et que les actifs et passifs correspondants devraient être intégrés directement ou indirectement dans les comptes de l'Etat.

*b) La section des fonds d'épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations*

**II.145.** La Caisse des dépôts et consignations (CDC) a notamment pour mission de centraliser et de gérer des fonds issus de divers produits d'épargne. Elle est classée dans les comptes de l'Etat 2007, s'agissant de sa section générale, parmi les participations de l'Etat non contrôlées. Cette situation est conforme aux critères généraux de reconnaissance du contrôle énoncés par la norme n°7 du recueil des normes comptables de l'Etat relative aux immobilisations financières. Mais c'est au travers de la section des fonds d'épargne que la Caisse joue un rôle essentiel dans le financement du logement social et de la rénovation urbaine, mission générale qui entre dans le cadre d'une politique publique.

**II.146.** Comme en 2006, la Cour considère que l'exclusion de la section des fonds d'épargne du périmètre des participations de l'Etat ne se justifie pas, car elle a pour effet de minorer la valeur des entités contrôlées et non contrôlées figurant à l'actif du bilan de l'Etat. Le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi considère qu'aucun des critères énumérés par la norme comptable de l'Etat n° 7, justifiant cette intégration, n'est réuni.

**II.147.** Par ailleurs, les comptes de la section des fonds d'épargne, qui représente un total de bilan de 217 Md€ ne sont pas consolidés avec ceux de la CDC. Ils font l'objet d'une présentation spécifique, distincte de ceux de la section générale de la Caisse.

**II.148.** Cette situation n'est conforme ni à la norme n°7 du recueil des normes comptables de l'Etat, ni aux référentiels comptables internationaux (IAS 31, §19, SIC 12, §1, et IPSAS 8, §24), qui impliquent la consolidation des comptes d'entités sans personnalité juridique avec ceux de l'entité qui les contrôle.

**II.149.** Selon la Cour, les critères de contrôle de la norme n°7 placent les fonds d'épargne sous la gestion de la CDC. Les comptes de cette section sont en effet arrêtés par le directeur général de la Caisse après avis de la commission de surveillance, comme ceux de la section générale. Ils sont publiés dans le même rapport annuel. Les montants prélevés par le budget général sont fixés par décret pris après avis de la commission. Les décisions courantes de gestion sont prises par la CDC. Les prêts pour le financement du logement social sont consentis, dans le cadre fixé par l'Etat, par la Caisse, qui en assure l'instruction et en décide l'octroi. La politique de gestion actif-passif est décidée et mise en œuvre par la CDC.

**II.150.** En revanche, l'Etat fixe les emplois des fonds d'épargne et certaines règles de placement des actifs financiers. Il a imposé la constitution de fonds de réserve et de garantie soumis à des règles prudentielles spécifiques qui ont pour but de protéger le budget général contre la mise en jeu de sa garantie. Il peut mettre fin au mécanisme de centralisation des fonds d'épargne. Il retire de cette activité un avantage économique significatif (prélèvement sur les fonds de réserve et de garantie de la Caisse nationale d'épargne et des caisses d'épargne, prélèvement sur les autres fonds d'épargne disposant de ressources disponibles). Enfin, il supporte en dernier ressort le risque de transformation de dépôts à vue en prêts à très long terme dont le taux d'intérêt ne peut être modulé en fonction du risque sur l'emprunteur.

**II.151.** A la suite de la réserve émise sur les comptes de l'Etat de 2006, le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi s'est engagé à clarifier les relations entre l'Etat et la CDC, gestionnaire sous mandat dans le pilotage de la gestion des fonds d'épargne. Le Gouvernement a annoncé en 2008 la réforme du livret A et du financement du logement social. Il a examiné les conséquences qui pourraient en résulter quant aux modalités de centralisation des dépôts dans les fonds d'épargne. Dans l'attente du vote de la loi de modernisation de l'économie, dont le projet a été adopté en conseil des ministres et est en cours d'examen au Parlement, aucune décision n'a cependant été prise quant à la clarification du cadre institutionnel dédié à la gestion des fonds d'épargne. Le ministère a indiqué qu'il attendait cette clarification pour en tirer les conséquences au plan comptable. En tout état de cause, au 31 décembre 2007, les comptes de la section des fonds d'épargne de la CDC ne sont toujours ni retracés dans ceux de l'Etat, ni consolidés avec ceux de la CDC.

**II.152.** La Cour considère que la section des fonds d'épargne devrait être comptabilisée dans les immobilisations financières de l'Etat, sans qu'il y ait lieu de trancher son rattachement aux entités contrôlées ou aux entités non contrôlées. Comme cela est déjà le cas pour la section générale, sa valeur d'acquisition équivaudrait à la quote-part à 100 % des capitaux propres plus le fonds pour risques bancaires généraux, soit 7 664 M€ en bilan d'entrée. Cette position recueille l'accord de la CDC.

*c) Conclusion*

**II.153.** Un désaccord substantiel résulte de l'exclusion du périmètre du bilan de l'Etat de deux entités qui devraient y figurer, pour des montants significatifs.

## 8 - Les passifs d'intervention

**II.154.** La Cour a formulé, au titre de l'exercice 2006, une réserve substantielle fondée sur l'absence d'exhaustivité et de fiabilité des passifs d'intervention comptabilisés par l'Etat dans sa mission de régulateur économique et social. Conformément à ses engagements, le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique a fortement mobilisé les ministères gestionnaires des mesures d'intervention, de manière à mieux recenser les engagements de l'Etat en la matière. Des progrès importants ont ainsi été accomplis. La norme n°2 a été modifiée. Le périmètre des passifs comptabilisés au 31 décembre 2007 a très sensiblement augmenté.

**II.155.** Au 31 décembre 2007, le total des charges d'intervention, après prise en compte des modifications demandées par la Cour, s'élève à 150,9 Md€ et le montant des passifs d'intervention à 43,2 Md€ de provisions pour charges et 11,2 Md€ de charges à payer et dettes non financières.

*a) Des risques inhérents au recensement extra-comptable des charges à rattacher à l'exercice*

**II.156.** L'inadaptation des systèmes d'information enregistrant les dépenses d'intervention nécessite un recensement extra-comptable des charges à rattacher à l'exercice. Ce recensement est principalement réalisé au moyen de l'application *Orchidée*. En dépit des importantes améliorations dont a bénéficié l'outil en 2007, celui-ci présente encore des faiblesses majeures, notamment :

- l'absence de report automatique des provisions de l'exercice précédent sur 2007 ;
- l'absence de comptabilité auxiliaire des tiers et des bénéficiaires par grande catégorie ;
- l'absence de suivi de l'apurement réel des charges à payer ou de leur reclassement en dettes.

**II.157.** L'importance des anomalies détectées par la Cour (absences de recensement, doubles comptabilisations, etc.) confirme l'importance des risques liés au fonctionnement des systèmes d'information financière et comptable. La Cour prend toutefois note des améliorations que le producteur des comptes s'est engagé à effectuer en 2008 dans la nouvelle version de l'application *Orchidée*.

*b) Le recensement et la valorisation des passifs d'intervention*

**II.158.** Conformément à ses engagements, l'administration a consenti un effort important en vue de recenser, dispositif par dispositif, les passifs d'intervention et de déterminer, pour chacune des mesures étudiées, le fait générateur et le mode de comptabilisation de l'engagement de l'Etat. Cette démarche constitue un progrès indéniable. Elle a permis de réaliser, pour 42 dispositifs identifiés par les ordonnateurs comme présentant des risques importants, des fiches d'analyse détaillées, partagées entre le producteur des comptes et les ministères gestionnaires, identifiant le fait générateur des engagements de l'Etat et les modalités de comptabilisation des passifs correspondants. Il s'agit d'un progrès significatif sur la voie d'une meilleure prise en compte des passifs d'intervention. La forte progression des provisions pour

charges d'intervention, comptabilisées à hauteur de 29,5 Md€ au 31 décembre 2006 et qui atteignent 43,2 Md€ au 31 décembre 2007 démontre combien ce travail d'analyse et de recensement était nécessaire.

**II.159.** Le champ des mesures analysées n'est pas encore suffisamment représentatif de l'ensemble des passifs d'intervention. Ce périmètre devrait progresser en 2008. Le producteur des comptes a accepté les demandes d'ajustement les plus significatives adressées par la Cour, mais celle-ci n'est toujours pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'exhaustivité des passifs d'intervention comptabilisés à la fin de l'exercice. Il subsiste ainsi des incertitudes concernant le recensement et la valorisation des forfaits d'externats et des bourses sur critères sociaux financés par l'Etat et les engagements envers les bailleurs sociaux au titre des aides à la pierre.

**II.160.** Les principales mesures sont gérées par des intermédiaires ou des opérateurs de l'État. Elles concentrent l'essentiel des charges et des risques. Elles n'ont pas toujours été analysées de manière satisfaisante par l'administration. Les ajustements demandés par la Cour, concernant, par exemple, les engagements de l'État gérés par l'Agence de financement des infrastructures de transport de France, l'Agence nationale de l'habitat ou l'UNEDIC ont été pris en compte. Des incertitudes subsistent, en revanche, s'agissant des engagements de l'État envers Réseau ferré de France relatifs au plan pluriannuel de renouvellement du réseau ferré national ou encore des engagements gérés par le CNASEA dans le domaine des aides à l'emploi, pour lesquels les estimations de l'État et de l'opérateur gestionnaire diffèrent. L'administration s'est engagée à remédier à cette situation en 2008.

**II.161.** La Cour rappelle à cet égard que les engagements pris par les opérateurs au nom de l'État doivent figurer dans les comptes de ce dernier et que les passifs de l'Etat doivent retracer la totalité des ressources, budgétaires et extrabudgétaires, qu'il transfère à des tiers.

**II.162.** Certaines créances détenues par la France sur les pays pauvres très endettés font l'objet de contrats de désendettement et de développement ayant pour objet le remboursement des dettes en contrepartie du financement de projets de lutte contre la pauvreté. Ces opérations s'apparentent à des annulations de dettes. Leur traitement comptable ne correspond pas de manière satisfaisante à la nature des opérations visées et à la teneur des conventions conclues. Les dépréciations des créances actuellement comptabilisées devraient être remplacées par des provisions pour charges d'intervention. Ce reclassement, qui porte sur des enjeux potentiellement significatifs, traduirait plus fidèlement la réalité du don accordé par la France.

*c) L'information financière sur les passifs d'intervention*

**II.163.** Par ailleurs, l'examen par la Cour des passifs de l'État envers le régime général de Sécurité sociale a permis d'identifier un montant de 2,7 Md€ comptabilisé en charges à payer, qui répond aux caractéristiques comptables d'une dette exigible. Le bilan de l'Etat additionnant sur une même ligne (dettes d'intervention) les dettes exigibles et les charges à payer, une telle précision aurait dû être apportée en annexe du compte général de l'Etat. Cette dette correspond en effet pour l'essentiel à l'insuffisance des dotations budgétaires de l'année, connue de manière certaine et précise à la clôture de l'exercice malgré l'absence de factures à la date du 31 décembre. Pour l'exercice 2008, les procédures comptables afférentes aux relations avec la Sécurité sociale auraient vocation à être revues, afin de traduire les engagements de l'État conformément à leur nature précise.

*d) Les impôts et taxes affectées*

**II.164.** La part des impôts et taxes affectée à des tiers (principalement des organismes de sécurité sociale) et due par les redevables au titre de l'exercice, n'est pas enregistrée dans les comptes de l'État tant que les impositions n'ont pas été encaissées. Cette part leur est cependant notifiée. A la demande de la Cour, le producteur des comptes a accepté de comptabiliser le montant de la créance et de la charge à payer correspondant à cette affectation non budgétaire de ressources au titre de l'exercice 2007. Ces écritures ne sont toutefois pas exhaustives. Pour les seules impositions recouvrées pour le compte de la Sécurité sociale, la Cour évalue l'écart à plus de 2 Md€

**II.165.** Par ailleurs, la loi du 13 août 2004 modifiée prévoit une compensation financière intégrale des charges assurées par la CNRACL pour le compte de l'Etat au titre des retraites des agents de l'Etat intégrés à la fonction publique territoriale. Si les modalités de compensation appellent à être définies dans le cadre d'une loi de finances future, elles devront prendre la forme d'une part de taxe sur la valeur ajoutée affectée. Or, la charge future incombant à l'Etat n'est pas mentionnée au titre de ses engagements hors bilan.

*e) L'identification du fait générateur de l'engagement de l'Etat*

**II.166.** La norme comptable de l'État n°2 relative aux charges est imprécise en ce qui concerne la définition du fait générateur de la constatation de la charge. La notion « d'acte attributif » est souvent difficile à déterminer et mal adaptée à un grand nombre de mesures

d'aides sociales gérées, pour le compte de l'Etat, par les organismes de sécurité sociale et d'assurance chômage. L'allocation aux adultes handicapés, les allocations de solidarité ou les aides au logement constituent ainsi des engagements pris par l'Etat en application de conditions législatives et réglementaires de portée générale.

**II.167.** Ces dispositifs sociaux non conventionnels se traduisent par des décisions individuelles susceptibles de valoir pour plusieurs exercices mais soumises à des révisions périodiques, liées notamment à des critères de ressources. L'une des interprétations possibles de la norme n°2 est d'enregistrer pour ce type de dispositifs pris en charge par l'Etat soit des provisions pour charges, soit des engagements hors bilan. Or, ces dispositifs ne figurent actuellement à aucun de ces titres dans les états financiers. Leur spécificité justifie qu'une réflexion sur l'adaptation de la norme n°2 soit engagée.

*f) Conclusion*

**II.168.** Au regard de l'ensemble de ces constats et sans méconnaître les efforts importants consentis par l'administration pour recenser systématiquement les passifs d'intervention, la Cour considère que l'absence d'exhaustivité et une valorisation encore insuffisamment maîtrisée des engagements contractés par l'Etat au titre des mesures d'intervention laissent subsister une incertitude substantielle sur le montant des passifs d'intervention comptabilisés au 31 décembre 2007.

## 9 - Le parc immobilier

**II.169.** La Cour a formulé, dans le cadre de la certification des comptes de l'Etat de 2006, une réserve substantielle sur l'exhaustivité du recensement du parc immobilier et sa correcte valorisation.

**II.170.** Le patrimoine foncier et les constructions en service de l'Etat figurent dans ses comptes au 31 décembre 2007 pour une valeur nette comptable de 57,2 Md€ contre 49,1 Md€ à fin 2006. Pour l'essentiel cette évaluation repose sur des valeurs de marché à l'exception de certains biens atypiques (palais de justice, installations militaires spécifiques ou de très grande superficie...) en raison de l'absence de références de valorisation par rapport au marché. Les immeubles classés et certains biens spécifiques sont évalués à l'euro symbolique. D'autres biens comme les établissements pénitentiaires sont évalués au coût de remplacement déprécié.

**II.171.** A la suite de la réserve de la Cour sur les comptes de 2006, l'administration a pris quatre engagements principaux : 1/ évaluer sur place les biens ayant fait l'objet de travaux réceptionnés en 2006 ou dont la surface a évolué de façon significative ; 2/ fiabiliser le recensement et l'évaluation du parc immobilier non contrôlé par l'Etat ; 3/ fiabiliser les données caractéristiques des biens dans le cadre de l'extension du mécanisme des loyers budgétaires ; 4/ mettre en place un dispositif permettant d'améliorer le recouplement entre l'inventaire du patrimoine immobilier de l'Etat et la base cadastrale.

**II.172.** En dépit de l'ampleur des efforts consentis par l'administration, ces engagements n'ont été que partiellement tenus et des incertitudes demeurent sur le périmètre et la valorisation du patrimoine immobilier à la clôture de l'exercice 2007.

*a) La qualité des outils de comptabilisation du parc*

**II.173.** Le recensement et l'évaluation du parc immobilier dépendent de la tenue du Tableau Général des Propriétés de l'Etat (*TGPE*). La Cour prend acte des actions réalisées par France Domaine en 2007, qui ont permis d'améliorer les informations enregistrées dans l'application *STGPE* concernant la description des biens (superficies, coefficient d'entretien). Toutefois, certains constats relatifs aux limites inhérentes à cet outil doivent être reconduits en 2007 : le nombre limité des contrôles automatisés et l'absence d'interface avec les outils de dépense et de comptabilité générale nécessitent la mise en œuvre de multiples retraitements et contrôles manuels qui génèrent des faiblesses importantes dans le chemin de révision. C'est par exemple le cas concernant les retraitements liés au calcul de l'écart de réévaluation dont la Cour ne peut assurer ni l'exhaustivité ni l'exactitude. L'impossible reconstitution de l'ensemble des données justifiant les montants reportés en comptabilité entraîne une incertitude sur la valeur du patrimoine inscrit au bilan de l'Etat.

**II.174.** La Cour note que la mise en place en 2009 du module immobilier du système *Chorus* pourrait se traduire par une meilleure intégration des données et une extension des fonctionnalités du dispositif actuel (procédures d'évaluation, suivi des mises en service, gestion par immeuble). La nécessité n'en demeure pas moins de tenir les engagements pris en vue de fiabiliser, à partir des outils existants, les informations relatives au parc dont dépendent l'exhaustivité et la correcte valorisation du patrimoine immobilier dans les comptes de l'Etat.

*b) Les procédures d'inventaire et de valorisation*

**II.175.** Si, conformément aux engagements pris et aux instructions comptables, un certain nombre de biens non évalués en 2005 et 2006 ont été valorisés en 2007, près d'1,5 % d'entre eux n'ont toujours fait l'objet d'aucune valorisation. En outre, tous les biens ayant fait l'objet de travaux réceptionnés en 2006 et 2007 ou dont la surface a évolué de façon significative n'ont pas été évalués sur place. Il résulte de ces constats la persistance d'une incertitude concernant la valeur du parc immobilier comptabilisé au bilan de l'Etat.

**II.176.** La comparaison des bases cadastrales et des données figurant dans le *STGPE* fait apparaître des écarts inexplicables. Les travaux de l'administration, visant, conformément aux engagements pris, à en améliorer le recouvrement, ont été abandonnés sans qu'aucune procédure alternative n'ait été mise en place. Il en résulte une incertitude concernant l'exhaustivité du périmètre du parc recensé.

*c) Le respect des normes comptables*

**II.177.** Selon la norme comptable de l'Etat n°6, les « dépenses ultérieures » telles que les réparations ou dépenses d'entretien visant à restaurer ou à maintenir le potentiel de service d'un bien immobilier, doivent être comptabilisées en charges, sauf dans le cas où une perte de valeur, liée à la baisse du potentiel de service, a été préalablement constatée. L'administration n'appliquant pas le principe de comptabilisation d'une charge pour perte de valeur liée à la baisse du potentiel de service, une part importante des travaux est immobilisée à tort, pour des montants significatifs, au 31 décembre 2007. L'interprétation différenciée qu'effectue l'administration des dispositions de la norme n°6 relatives aux dépenses ultérieures immobilisables est constitutive d'un désaccord avec la Cour. Celle-ci prend néanmoins acte du fait qu'au cours de l'exercice 2008, le comité des normes de comptabilité publique devrait être saisi d'une demande de clarification des dispositions concernées.

*d) Conclusion*

**II.178.** En dépit de la trajectoire de fiabilisation engagée en 2007, l'interprétation inappropriée du référentiel comptable et l'insuffisante qualité des outils et des procédures d'inventaire continuent de faire peser une incertitude substantielle sur la valorisation et l'exhaustivité du parc immobilier inscrit au bilan de l'Etat au 31 décembre 2007.

## 10 - Les comptes de trésorerie

**II.179.** Définies par la norme n° 10 du recueil des normes comptables de l'Etat, les composantes de la trésorerie de l'Etat comprennent des éléments d'actifs tels que les fonds bancaires et fonds en caisse, et des éléments de passif, qui se composent principalement des dépôts des correspondants du Trésor (collectivités locales, établissements publics locaux etc.). Au 31 décembre 2007, la trésorerie active s'élève à 22,06 Md€ et la trésorerie passive à 68,97 Md€

**II.180.** De longue date le réseau du Trésor public assume avec rigueur et efficacité la tenue des comptes de trésorerie et les contrôles mis en place ont fait l'objet d'adaptations en vue de la certification des comptes. Cependant l'audit des composantes significatives de la trésorerie de l'Etat, qui est intervenu dans une période de transition pour le dispositif de contrôle interne des postes comptables non centralisateurs, a mis en évidence le défaut de justification formelle de certains soldes arrêtés au 31 décembre 2007. Par ailleurs, les écritures comptables infra-annuelles enregistrées au débit ou au crédit de certains comptes de banque dans les livres du Trésor ne respectaient entièrement ni les instructions comptables de l'Etat ni les critères de qualité comptable définis par le plan comptable général.

*a) Les disponibilités des collectivités et établissements publics locaux ne disposant pas d'un compte bancaire auprès du Trésor*

**II.181.** Les disponibilités des collectivités et établissements publics locaux (CEPL), ne disposant pas d'un compte bancaire individualisé ouvert au Trésor public et dont les mouvements financiers liés à leurs opérations se dénouent dans la comptabilité de l'Etat, s'élèvent à 34,3 Md€ au 31 décembre 2007.

**II.182.** Conformément au dispositif de contrôle interne qui leur est applicable, les postes comptables centralisateurs doivent ajuster mensuellement la trésorerie des CEPL avec la comptabilité de l'Etat et assurer la traçabilité des contrôles d'ajustement réalisés. A plusieurs reprises, la Cour a appelé l'attention du producteur des comptes sur la nécessité de fiabiliser les procédures relatives aux contrôles de ces comptes des collectivités territoriales (et établissements publics locaux) et d'en assurer la formalisation systématique.

**II.183.** L'audit d'un échantillon représentatif de postes comptables centralisateurs a révélé qu'une part significative d'entre eux n'était pas en mesure de communiquer des états de rapprochement

chiffrés et documentés permettant de garantir et tracer cet ajustement, portant sur des enjeux financiers significatifs.

**II.184.** Or, cette traçabilité est fondamentale dans une logique d'information comptable et de certification. En conséquence, au regard des masses financières considérées, la formalisation de cet ajustement au niveau des trésoreries générales est nécessaire, comme la Cour l'avait recommandé dans son rapport sur les comptes de 2005<sup>3</sup>.

**II.185.** L'absence de production d'un état de rapprochement formalisé constitue une limitation à l'étendue des diligences conduites par la Cour sur le solde des comptes considérés.

*b) Les soldes des comptes transitoires ou d'attente relatifs aux opérations des correspondants du Trésor*

**II.186.** Des comptes transitoires ou d'attente permettent de suivre les opérations bancaires des correspondants du Trésor non dénouées à la clôture de l'exercice (principalement pour des raisons techniques ou en raison d'une insuffisance de la provision). Au 31 décembre 2007, les soldes de ces comptes s'élèvent à 620 M€ à l'actif et à 380 M€ au passif du bilan de l'Etat.

**II.187.** La justification des soldes de ces comptes implique de consolider manuellement, à partir d'un état de solde provisoire arrêté en date calendaire du 31 décembre 2007, les écritures saisies pendant la période complémentaire (qui courait du 2 janvier au 11 janvier 2008) mais assorties d'une date comptable du 31 décembre 2007. L'administration reconnaît que cette consolidation est complexe à réaliser.

**II.188.** Les vérifications conduites auprès d'un échantillon de 24 trésoreries générales, représentatif des postes comptables centralisateurs ont mis en évidence l'absence fréquente d'un état formalisé consolidant l'ensemble des informations nécessaires à la justification des soldes de ces comptes arrêtés à la date du 31 décembre 2007 (période complémentaire incluse). En dépit de méthodes alternatives mises en œuvre par le certificateur et en raison de la complexité de la consolidation à opérer, l'ensemble des vérifications souhaitées n'a pu être conduit.

**II.189.** Il en résulte une limitation à l'étendue des diligences du certificateur sur le solde des comptes concernés.

---

3) Cf. recommandation 46 page 32.

*c) La trésorerie des formations militaires*

**II.190.** La trésorerie des formations militaires est enregistrée dans des comptes de régies (comptes d'avances) et assimilées qui figurent à l'actif du bilan de l'Etat. Au 31 décembre 2007, les montants comptabilisés s'élèvent à 980 M€

**II.191.** Selon les instructions comptables en vigueur, les mouvements de trésorerie doivent faire l'objet, à la clôture de l'exercice, d'un suivi précis et d'un ajustement entre les comptes d'avances enregistrés dans la comptabilité générale de l'Etat et les situations de trésorerie des formations militaires. L'absence de communication de ces situations par les formations militaires n'a pas permis à la Cour de s'assurer de leur conformité avec les soldes des comptes d'avances figurant dans la comptabilité de l'Etat. A cet égard, le ministère de la défense évalue l'écart entre les situations de trésorerie des formations militaires et la comptabilité de l'Etat à 125 M€ sans toutefois être en mesure de communiquer des éléments probants permettant de justifier ce montant et de corriger précisément la comptabilité de l'Etat.

**II.192.** Il en résulte une incertitude sur le solde de la trésorerie des formations militaires comptabilisé au bilan de l'Etat.

**II.193.** L'administration s'est engagée à traiter et résorber cette difficulté en 2008 dans le cadre d'une réforme globale des procédures dérogatoires du ministère de la défense qui en réduira le champ et en limitera le caractère dérogatoire.

*d) Les enregistrements comptables infra annuels*

**II.194.** Les écritures comptables enregistrées en cours d'année au débit ou au crédit de certains comptes de banque dans les livres du Trésor ne respectent pas certains principes définis dans les instructions comptables de l'Etat et le plan comptable général. Contrairement aux prescriptions du référentiel comptable applicable, les relevés bancaires ne sont pas systématiquement saisis en intégralité dès leur réception. Ainsi, les écritures passées en date comptable J au compte de banque retracent soit les opérations du relevé du jour J, soit les opérations du relevé du jour J-1. Elles concernent parfois des opérations plus anciennes. Le traitement comptable des relevés transmis par la Banque de France n'est pas harmonisé entre toutes les trésoreries générales. La chronologie des opérations n'est pas respectée.

**II.195.** En trésorerie générale, le compte à la Banque de France est scindé en plusieurs codes identifiant la nature des flux qui l'impactent. Chaque jour, les trésoreries sont donc destinataires de plusieurs relevés Banque de France, correspondant à chacun de ces codes. Les méthodes d'enregistrement de ces relevés varient d'une trésorerie générale à l'autre. Ainsi, les opérations peuvent être cumulées et enregistrées sous une seule écriture sans distinction du code auquel elles se rapportent. Les libellés des enregistrements comptables sont trop souvent imprécis. Ils ne permettent alors ni d'apprécier la nature des opérations imputées au débit ou au crédit du compte, ni d'identifier les références de la pièce justificative qui les appuie, en contradiction avec les exigences de qualité du plan comptable général<sup>4</sup>. La qualité du chemin de révision n'est pas assurée.

*e) Conclusion*

**II.196.** Ces éléments constituent une limitation à l'étendue des vérifications conduites par la Cour sur les soldes de certains comptes de trésorerie figurant au bilan de l'Etat. Cette limitation se double d'insuffisances dans la qualité et la régularité de certains enregistrements comptables en cours d'année. Le producteur des comptes s'est déclaré prêt à porter une attention encore renforcée, par la réalisation de diagnostics et d'audits sur les processus comptables en cause.

## 11 - Les provisions pour risques

**II.197.** La gestion des risques revêt pour l'Etat, comme pour toute entité établissant des comptes, une importance particulière. Les risques auxquels est confronté l'Etat sont multiformes du fait de son large champ d'intervention. Conformément au référentiel comptable applicable, les risques identifiés inhérents à l'activité de l'Etat doivent donner lieu à la comptabilisation de provisions pour risques ou d'engagements hors bilan, selon le degré de certitude du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation. Le fait générateur de l'enregistrement d'une provision pour risques se situe généralement très en amont de la sortie de ressources. Une partie de ces risques se matérialise dans le cadre de litiges auxquels l'Etat est partie, dont l'issue financière dépend de jugements rendus par

---

4) Article 420-2 : « tout enregistrement comptable précise l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée, ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie »

des juridictions nationales, communautaires ou internationales. Toutefois, la constatation d'une provision pour risques n'est pas subordonnée au déclenchement préalable d'une procédure contentieuse. En effet, la notion de risque inhérent à l'activité de l'Etat et identifié comme tel ne se limite pas à cette seule condition.

**II.198.** Les provisions pour risques comptabilisées au bilan de l'Etat s'élèvent à 6,5 Md€ au 31 décembre 2007 contre 6,9 Md€ à fin 2006. Les provisions pour litiges qui représentent une part prépondérante sont estimées à 5,1 Md€

**II.199.** A la suite des observations formulées par la Cour sur les comptes de l'Etat de 2006, les actions initiées par la DGCP en 2007 et relayées par les différents ministères ont permis d'accroître sensiblement le périmètre des risques recensés. Il n'en demeure pas moins qu'à la clôture de l'exercice 2007, ni l'exhaustivité du recensement des risques ni leur correcte valorisation ne sont encore pleinement assurées.

*a) L'exhaustivité du recensement des risques à provisionner*

**II.200.** L'essentiel des provisions pour risques comptabilisées au passif du bilan de l'Etat concerne des contentieux déclarés. Or, seuls les litiges recensés au niveau des administrations centrales avaient été provisionnés dans les comptes de l'Etat de 2006, comme l'avait relevé la Cour. Conformément aux engagements pris par le ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique, le recensement a été élargi à un premier ensemble de services déconcentrés. L'incidence de cette extension de périmètre sur les comptes de 2007 est significative. La procédure de recensement rencontre toutefois d'importantes limites.

**II.201.** Les systèmes d'information utilisés par les services juridiques des administrations centrales et les services déconcentrés sont éclatés et ne sont pas conçus pour alimenter la comptabilité générale de l'Etat. Il en résulte une incertitude sur l'exhaustivité du recensement des litiges. A titre d'illustration, la base de données *ERICA* du pôle fiscalité de la direction générale des finances publiques (ex-DGI) ne couvre pas l'ensemble des contentieux fiscaux potentiellement éligibles à la constitution de provisions.

**II.202.** Le périmètre de ce recensement diffère d'un ministère à l'autre. La procédure de recensement des litiges au niveau déconcentré mise en place par le ministère de la jeunesse, des sports et de la vie associative et le ministère de santé et de la solidarité n'a pas complètement abouti du fait de délais restreints ou de données insuffisamment fiables. C'est également le cas d'un grand nombre de préfectures qui n'ont pas mis en œuvre cette procédure sur l'exercice

2007, dont certaines sont concernées par des enjeux potentiellement significatifs. Parmi celles qui ont procédé au recensement des litiges, les règles de provisionnement ne sont pas toujours conformes à la procédure définie par le producteur des comptes et déclinée par l'administration centrale. Les contentieux liés à l'action en recouvrement du Trésor public, ne sont pas inclus dans le périmètre de recensement. Aucun service à compétence interministérielle, bénéficiant d'une vision exhaustive des affaires en cours à la clôture des comptes, ne recense l'ensemble des contentieux portés devant la Cour européenne des droits de l'homme (CEDH).

**II.203.** Quant au recensement des risques en-dehors des litiges avérés, qui porte sur un champ large et encore mal circonscrit, une analyse approfondie apparaît nécessaire afin d'identifier les risques inhérents aux activités de l'Etat et de déterminer le traitement comptable approprié. Cette démarche s'inscrit dans une trajectoire progressive, certains ministères s'étant déjà engagés à mener des actions sur l'exercice 2008. L'état d'avancement des travaux du comité des risques, piloté par la direction générale des finances publiques, chargé de centraliser ce recensement et d'en décider la traduction comptable, ne permet pas encore de garantir l'exhaustivité du recensement des provisions pour risques.

*b) La valorisation des risques recensés*

**II.204.** Inscrites dans une trajectoire pluriannuelle établie par le producteur des comptes, les procédures d'évaluation et de contrôle en matière de provisions pour risques ne sont pas encore fiabilisées. L'évaluation ne concerne pas la totalité des risques recensés. C'est ainsi que les contentieux bancaires et d'assurance, les risques relatifs aux contentieux portés devant la CEDH en amont de la notification de la procédure qui devraient impliquer le ministère des affaires étrangères et européennes et certains contentieux relatifs au droit de la concurrence n'ont pas été provisionnés. Certains contentieux fiscaux de série ont fait l'objet d'une évaluation partielle. Les provisions sur litiges fiscaux ne tiennent pas compte des intérêts moratoires dus par l'Etat. La méthode d'évaluation des risques recensés par les préfectures et les services déconcentrés des administrations centrales a été mise en œuvre de manière hétérogène.

*c) Conclusion*

**II.205.** Il résulte de ces constats une incertitude quant à l'exhaustivité du recensement et à la valorisation des risques donnant lieu à la comptabilisation de provisions dans les comptes 2007 de l'Etat.

## 12 - Autres inventaires d'actifs et de passifs

**II.206.** Plusieurs catégories d'immobilisations ne font pas l'objet d'une comptabilisation assise sur une méthode et des procédures propres à en assurer l'exhaustivité et la correcte valorisation. Les principaux constats effectués par la Cour concernent les immobilisations « non ventilées », le traitement comptable des cofinancements d'immobilisations de l'Etat et les logiciels produits en interne. Cette problématique transversale, dont les enjeux sont significatifs, revêt une forte dimension interministérielle.

### *a) Les immobilisations non ventilées*

**II.207.** Les comptes d'immobilisations dits « non ventilés » comptabilisent un très grand nombre de biens dont la valeur unitaire est faible (mobilier et matériel de bureau, matériel informatique et de télécommunication, certains outillages et matériels techniques, etc.). Le solde de ces comptes s'élève à 12,1 Md€ en valeur brute au bilan de clôture 2007. Dans ces comptes, les immobilisations ne faisant l'objet d'aucun inventaire représentent 11,3 Md€, soit plus des deux tiers du montant total des comptes de matériel technique, industriel et outillage et des autres immobilisations corporelles, hors ministère de la Défense.

**II.208.** L'évaluation de ces immobilisations s'appuie sur des données issues du compte général de l'administration des finances à fin 2005 et sur les flux budgétaires correspondant aux achats des exercices 2006 et 2007. Le solde des comptes correspondants est amorti globalement en fin d'exercice sur une durée d'amortissement forfaitaire.

**II.209.** Cette méthode de comptabilisation, qui n'est pas explicitée dans l'annexe du compte général de l'Etat, ne respecte pas les principes posés par la norme comptable de l'Etat n° 6, relative aux immobilisations corporelles, et présente un degré de fiabilité très faible.

**II.210.** Elle est établie sur le fondement de l'addition, année après année, de flux budgétaires, ce qui constitue une base de référence très peu pertinente. Aucun inventaire physique n'a en effet été réalisé en 2006 ou 2007 sur les immobilisations suivies dans des comptes non ventilés. Compte tenu du risque élevé de divergence entre la comptabilité et les biens physiquement présents dans les ministères, l'adoption d'une méthode assise sur des procédures d'inventaire apparaît indispensable.

**II.211.** La valeur brute de ces immobilisations est passée de 15,7 Md€ dans le bilan d'ouverture 2006, à 12,7 Md€ dans le bilan de clôture 2007. La part des comptes non ventilés a fortement décrue au sein des

autres immobilisations corporelles, hors matériels militaires, passant de 69 % en balance d'ouverture 2006 à 54 % en balance de clôture 2007. La Cour n'a recueilli aucun élément justifiant une telle évolution.

**II.212.** La Cour note l'intention manifestée par le producteur des comptes de proposer des pistes d'amélioration du suivi comptable de ces immobilisations « non ventilées », passant notamment par une segmentation plus détaillée des périmètres immobilisés, dans l'objectif, à terme, d'apurer ces comptes afin d'en permettre la disparition du bilan de l'Etat. En l'attente de la définition d'un calendrier et d'une méthodologie précise, adaptée à la comptabilisation de biens unitaires nombreux et de faible valeur, la Cour rappelle la nécessité d'asseoir celle-ci sur des inventaires physiques et l'évaluation annuelle des entrées et sorties.

*b) Les cofinancements d'immobilisations*

**II.213.** La norme comptable de l'Etat n°6 prévoit que les cofinancements de biens immobilisables dont il bénéficie (comme le fonds de concours de participation à la construction, à l'équipement et à l'exploitation du réseau routier national) doivent être comptabilisée en produits constatés d'avance. Leur montant est repris au compte de résultat au même rythme et sur la même durée que l'amortissement de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent ou, à défaut, sur une périodicité décennale. Les produits constatés d'avance comptabilisés à ce titre figurent au passif du bilan 2007 de l'Etat pour 2,6 Md€

**II.214.** Le producteur des comptes s'était engagé à conduire des travaux en 2007 visant à fiabiliser ces montants. Cet engagement n'a pas été mis en œuvre de façon satisfaisante et le traitement retenu pour déterminer les montants de produits constatés d'avance (sur le fondement des restes à recouvrer) ne répond pas aux exigences de la norme n°6. En effet, il aurait été nécessaire d'inscrire en produits constatés d'avance les montants des fonds de concours correspondant aux immobilisations non mises en service pour leur totalité et, pour celles mises en service et non totalement amorties, la part des fonds de concours qui n'a pas été reprise en résultat.

**II.215.** Dans l'attente du résultat des travaux de recensement et d'analyse engagés par l'administration, la Cour relève une incertitude sur les montants des produits constatés d'avance comptabilisés au titre des cofinancements d'immobilisations au 31 décembre 2007. Les données disponibles ne permettent pas de chiffrer précisément la sous-estimation de ce passif.

*c) Les logiciels produits en interne.*

**II.216.** Les logiciels produits en interne ne figurent à l'actif du bilan que pour un montant de 0,6 Md€ en valeur nette.

**II.217.** Les incertitudes relevées à la clôture 2007 portent sur l'exactitude des données reportées en comptabilité, en raison des difficultés rencontrées dans le suivi des dates de mise en service, la non maîtrise de la distinction entre immobilisation en cours et immobilisation en service, les évaluations initiales, les modalités de révision des durées d'amortissement, la correcte prise en compte des mises au rebut, enfin le partage entre charges et immobilisations. Par ailleurs, si un effort a été consenti en 2007 par l'administration pour suivre et valoriser les coûts internes se rattachant aux logiciels produits en interne, l'évaluation des dépenses de personnel immobilisables reste mal appréhendée.

**II.218.** En outre, seuls les logiciels mis en service à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001 ont été reconstitués au bilan et le recensement de cette catégorie d'actif doit être encore être fiabilisé et étendu, principalement en ce qui concerne le ministère de la défense.

**II.219.** Il en résulte une incertitude concernant l'estimation de cette catégorie d'actifs incorporels, dont les montants comptabilisés au bilan de l'Etat devraient continuer d'augmenter sensiblement au cours des prochains exercices.

*d) Conclusion*

**II.220.** L'application incorrecte du référentiel comptable, l'insuffisante appropriation par les gestionnaires des notions nécessaires à la mise en œuvre des procédures comptables et la faiblesse des procédures d'inventaire créent une incertitude sur l'exhaustivité et la valorisation de plusieurs actifs et passifs figurant au bilan de l'Etat au 31 décembre 2007.

### **III - Compte rendu des vérifications sur les comptes de 2007**

**III.1.** Conformément aux dispositions de l'article 58-5° de la LOLF, ce chapitre constitue le « compte rendu des vérifications opérées » par la Cour pour la certification des comptes de 2007.

**III.2.** La Cour organise sa mission de certification en deux temps. Elle mène d'abord des vérifications qualifiées d'« intermédiaires » au cours de l'exercice, puis des vérifications dites « finales » après la clôture des comptes et avant leur arrêté définitif. La certification est donc une mission annuelle qui fait l'objet d'échanges approfondis avec l'administration.

**III.3.** Le choix des thèmes de vérification et des sites de contrôle se fait lors d'une phase de programmation qui précède chacune des séries de vérification. Celle-ci permet l'actualisation ou, le cas échéant, l'identification des risques d'anomalies significatives pesant sur les comptes. L'analyse est menée par sous-ensemble homogène des états financiers ou « sous-cycle d'audit » et se traduit par la description des risques identifiés à ce stade, et des vérifications y afférentes, ainsi que la liste des sites à auditer lors de la phase intermédiaire.

**III.4.** Le calendrier d'établissement des comptes est déterminé par la LOLF, qui a fixé au 1er juin la date de dépôt du projet de loi de règlement auquel sont joints le compte général de l'Etat et l'acte de certification. La loi organique a, en outre, maintenu, en son article 28, une période complémentaire à l'année civile limitée à un maximum de vingt jours.

**III.5.** Le calendrier d'élaboration du projet de loi de règlement constitue une contrainte majeure, qui s'impose à l'administration comme au certificateur. Les délais d'établissement du compte général de l'Etat ne permettent ni aux ordonnateurs ni aux comptables de procéder à des contrôles donnant au producteur des comptes les moyens de fiabiliser, dans des conditions de sécurité satisfaisantes, les états financiers, notamment les opérations d'inventaire qui concourent à leur établissement. Le certificateur devrait, pour sa part, pouvoir disposer d'un délai plus long afin d'étendre le champ de ses vérifications, dans un ensemble aussi considérable et complexe que l'Etat. La mise à disposition de la Cour, le 13 mars 2008, d'une première balance stabilisée exploitable et l'extension au 8 avril 2008 de la date fixée par l'administration pour la réception des dernières demandes de correction constituent des progrès.

Ces derniers demeurent insuffisants. En effet, la Cour n'a bénéficié que de 17 jours ouvrés (26 jours francs), pour mener ses vérifications finales, qui exigent la mise en œuvre de procédures lourdes de réception et de traitement des données comptables et de communication de pièces justificatives produites dans l'ensemble des services de l'État.

**III.6.** Il est donc indispensable de continuer à progresser selon les deux pistes de desserrement des contraintes de calendrier déjà évoquées par la Cour. La période complémentaire doit continuer à être réduite, comme s'y est engagée l'administration. Elle pourrait même à terme être supprimée dès lors que le projet de loi de finances initiale de l'année suivante et le projet de loi de finances rectificative seraient présentés en même temps. Le recours, pour la première année, à un arrêté intermédiaire, a concouru à la fiabilisation des enregistrements comptables, en particulier des opérations de clôture. Son périmètre devra être étendu aux opérations d'inventaire et ses modalités d'établissement devront impliquer plus étroitement les ordonnateurs afin que la Cour puisse utilement en exploiter les résultats au stade des missions intermédiaires, allégeant d'autant le poids de ses vérifications finales. Les instructions comptables devront être adressées plus tôt dans l'année afin de permettre au certificateur de procéder au maximum de tests utiles dès la phase intermédiaire.

### **1 - Vérifications intermédiaires sur les comptes de 2007**

**III.7.** Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de septembre à décembre 2007. Elles avaient pour objet d'évaluer les risques d'erreurs significatives dans les comptes sur le fondement de deux séries de tests : les premiers portent sur la correcte application des procédures comptables, les seconds sur l'efficacité des dispositifs de contrôle interne.

**III.8.** L'évaluation des risques d'erreurs significatives sur un domaine comptable permet d'adapter l'intensité des vérifications finales qui consistent à examiner les écritures comptables (cf. infra).

**III.9.** Les vérifications intermédiaires ont été menées au sein des 15 ministères au sens de la loi de finances pour 2007. Elles ont comporté une partie transversale à toute l'administration et une partie adaptée aux enjeux comptables propres à chaque ministère.

**III.10.** La partie transversale comprenait deux volets. Le premier portait sur l'analyse de l'organisation comptable ministérielle au moyen d'un examen de l'évolution des services de contrôle budgétaire et comptable ministériels depuis 2006, de l'articulation des comptabilités budgétaire et générale, des actions de fiabilisation des opérations de clôture et d'inventaire, du développement des contrats de service entre les

départements comptables ministériels et les trésoreries générales et de la constitution de services facturiers. Le second volet portait sur l'évaluation du développement des dispositifs de maîtrise des risques comptables au moyen d'un examen du déploiement des dispositifs de contrôle interne, du développement de la fonction d'audit interne et des plans d'actions ministériels y afférents.

**III.11.** La partie adaptée aux enjeux comptables propres à chaque ministère selon l'organisation gouvernementale en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2007 avait pour objet d'effectuer des contrôles approfondis sur les procédures applicables aux domaines suivants :

- pour les ministères de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du budget, des comptes publics et de la fonction publique, les engagements hors bilan et les provisions pour risques, les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, les charges et produits de personnel, les charges et produits de fonctionnement ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention
- pour le ministère de la défense, les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, les stocks, les charges et produits de personnel ainsi que les charges et produits de fonctionnement ;
- pour les ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement, supérieur et de la recherche, les immobilisations incorporelles, les charges et produits de personnel, les charges et produits de fonctionnement ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère de la culture et de la communication, les immobilisations corporelles, les stocks ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère de la jeunesse et des sports, les engagements hors bilan et les provisions pour risques ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour les services du Premier ministre, les engagements hors bilan et les provisions pour risques ainsi que les charges et produits de personnel ;
- pour le ministère de l'intérieur, les immobilisations corporelles, les stocks, les charges et produits de personnel, les charges et produits de fonctionnement ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;

- pour le ministère des affaires étrangères et européennes, les engagements hors bilan et les provisions pour risques, les immobilisations corporelles ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère de la justice, les immobilisations corporelles ainsi que les charges et produits de fonctionnement ;
- pour le ministère de l'outre-mer, les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère du travail, les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère de la santé et de la solidarité, les autres immobilisations corporelles et stocks ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer, les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles, les charges et produits de fonctionnement ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère de l'agriculture et de la pêche, les engagements hors bilan et les provisions pour risques ainsi que les charges et produits de transfert et d'intervention ;
- pour le ministère de l'environnement et du développement durable, les engagements hors bilan et les provisions pour risques ainsi que les immobilisations corporelles ;

**III.12.** Les ministères de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et du budget, des comptes publics et de la fonction publique ont fait l'objet de vérifications appropriées pour les procédures qui sont de leur seul ressort (dette financière et instruments financiers à terme, trésorerie, prêts et avances, participations et créances rattachées, produits régaliens).

**III.13.** En ce qui concerne les relations avec la sécurité sociale, les vérifications effectuées auprès du ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique ont porté sur les impôts et taxes affectés et les procédures d'inventaires comptables. L'examen du contrôle interne des opérations gérées par des organismes de sécurité sociale pour le compte de l'Etat, traduites dans les charges de transfert et d'intervention, s'est appuyé sur les vérifications effectuées par la Cour dans le cadre de la certification des comptes du régime général de sécurité sociale, en complément de celles effectuées auprès des services de l'Etat.

**III.14.** Une enquête spécifique sur l'organisation du système comptable et financier et la qualité globale des comptes a été réalisée sur un échantillon d'opérateurs de l'Etat : Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF), Agence de l'eau Loire-Bretagne, Agence de l'innovation industrielle (AII), Association française de normalisation (AFNOR), Association nationale pour la formation professionnelle des adultes (AFPA), Institut français du pétrole (IFP), Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM), Université de Paris IV (Sorbonne), Agence de l'eau Adour-Garonne, Agence française de sécurité sanitaire des aliments (AFSSA), Agence nationale pour la gestion des déchets radioactifs (ANDRA), Agence nationale pour la rénovation urbaine (ANRU), Agence pour l'enseignement français à l'étranger (AEFE), Bibliothèque Nationale de France (BNF), Caisse de garantie du logement locatif social (CGLLS), Etablissement public du domaine et musée national de Versailles et Université Paris XI. Cette enquête a été complétée par l'exploitation de travaux réalisés par la Cour dans le cadre de contrôles organiques pour les opérateurs de l'Etat suivants : Commissariat à l'énergie atomique (CEA), Institut nationale de l'environnement industriel et des risques (INERIS), Laboratoire central des ponts et chaussées (LCPC), Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres (CELRL), Centre national d'études spatiales (CNES) et Centre national de la recherche scientifique (CNRS).

**III.15.** Enfin, des audits d'applications informatiques ont été réalisés afin d'évaluer les risques associés à certains composants du système d'information financière et comptable de l'Etat : *TELSAT* qui gère les procédures d'adjudication des titres émis par l'Agence France Trésor, *SIFT Marché* qui gère les opérations de marché réalisées par l'Agence France Trésor, *REP* qui assure le suivi des produits divers (hors produits fiscaux) de l'Etat, *PSAX* qui permet le suivi par le Trésor des opérations dématérialisées de la Banque de France et de l'IEDOM, *PSAR* qui centralise les opérations de paiement du Trésor Public en vue de leur transmission à la Banque de France, *GIRAFE* qui permet la gestion des rémunérations et accessoires des agents de l'Etat, *VISA3* qui permet l'intégration des dossiers de pension, *AGAPE* qui gère la rémunération principale des enseignants du premier degré, *SOFI* qui permet la tenue de la comptabilité des produits régaliens perçus par la direction générale des douanes et droits indirects, les applications de recouvrement des recettes fiscales gérées par les services du Trésor Public *REC*, *MEN* et *RAR* ainsi que les applications *DDR3* et *SCR3* qui assurent la tenue de la comptabilité des postes comptables non centralisateurs du Trésor Public et leur centralisation dans les comptes de l'Etat.

**III.16.** Au terme des vérifications intermédiaires, la Cour, sur le fondement de l'article R. 137-2 du code des juridictions financières, a adressé aux secrétaires généraux des ministères, au directeur général de la comptabilité publique et aux directions concernées, le cas échéant, 21 rapports de synthèse des missions intermédiaires comportant 239 points d'attention assortis de recommandations et 16 relevés d'observations provisoires au titre des notes d'évaluation de la comptabilité, contenant 292 recommandations ou points d'attention.

## 2 - Vérifications finales sur les comptes de 2007

**III.17.** Les vérifications finales, qui ont pour objectif de repérer d'éventuelles anomalies dans les comptes, se sont déroulées en février et mars 2008. Compte tenu des délais de clôture des comptes et de production des états financiers, la période utile de contrôle a néanmoins été limitée à une période de 17 jours ouvrés auxquels se sont ajoutés cinq jours consacrés à l'examen de l'annexe du CGE.

**III.18.** La définition et l'exécution des vérifications finales ont été réalisées en utilisant les 14 critères d'audit relatifs aux flux d'opérations, aux soldes des comptes en fin de période ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers. Les vérifications ont été effectuées essentiellement au moyen de tests portant sur le détail des opérations et des soldes ; la mise en œuvre de revues analytiques consistant à comparer les données d'un exercice à l'autre a été rendue impraticable dans la majorité des cas en raison d'une information rétrospective limitée à l'exercice 2006, période de première application des normes comptables de l'Etat. Enfin, dans de nombreux cas, les justifications de comptes nécessitaient de refaire de bout en bout les contrôles comptables.

**III.19.** Les vérifications opérées sur les comptes du Sénat et de l'assemblée nationale par les cabinets désignés à cet effet par le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et les diligences conduites sur les comptes du Conseil constitutionnel sous la responsabilité de son conseiller financier ont été effectuées dans le cadre d'un examen limité, selon les normes de la profession. Dans ce contexte, les cabinets désignés par le conseil supérieur de l'ordre des experts comptables ont également procédé à l'appréciation du caractère approprié du référentiel comptable adopté par chaque Assemblée, à la revue de l'application de ce référentiel aux soldes d'ouverture du bilan et aux opérations de l'exercice, la revue des principales procédures de contrôle interne concourant à la production des comptes annuels.

**III.20.** Des analyses informatisées des données issues de la comptabilité générale ont été conduites sur la totalité des comptes de gestion des 157 postes comptables centralisateurs.

**III.21.** Par ailleurs, des travaux d'audit spécifiques ont été réalisés afin de vérifier sur un échantillon représentatif d'opérations de dépenses la validité du taux d'erreur d'imputation comptable engendrée par le dispositif de contrôle hiérarchisé de la dépense et d'identifier le poids spécifique des erreurs significatives susceptibles de fausser les comptes, telles que définies par le pôle gestion publique de la direction générale des finances publiques (ex-DGCP).

**III.22.** Enfin, un audit des opérations réalisées par les juridictions financières a été conduit à la demande du Premier président de la Cour des comptes par des experts désignés par le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables. Aucune anomalie significative n'a été portée à la connaissance du certificateur.

**III.23.** Au terme des vérifications finales sur les comptes de l'Etat de l'exercice 2007, 232 observations d'audit – dont 115 portant sur des demandes de modification du compte général de l'Etat – ont été formulées, soit 41 de plus qu'au cours de l'exercice précédent.

**III.24.** Les ajustements demandés et comptabilisés par l'administration ont représenté un total de 14,7 Md€ en valeur absolue sur le compte de résultat (conduisant à améliorer le solde des opérations de l'exercice de 3,0 Md€ en impact cumulé) et de 22,3 Md€ sur le bilan en valeur absolue (conduisant à dégrader la situation nette de 10,1 Md€ en impact cumulé). Les reclassements demandés et comptabilisés ont atteint 25,8 Md€ sur le compte de résultat et 5,0 Md€ sur le bilan.

**III.25.** Les ajustements demandés qui font l'objet d'un désaccord avec l'administration représentent un total de 1,3 Md€ en valeur absolue sur le compte de résultat (et auraient conduit à dégrader le solde des opérations de l'exercice de 1,3 Md€ en impact cumulé) et de 11,2 Md€ sur le bilan en valeur absolue (et auraient conduit à améliorer la situation nette de 9,5 Md€ en impact cumulé). Les reclassements demandés qui font l'objet d'un désaccord portent uniquement sur le bilan, à hauteur de 7,5 Md€.

**III.26.** La Cour a vérifié la qualité de l'information financière présentée dans l'annexe aux comptes de 2007 et a adressé à l'administration 39 observations d'audit supplémentaires, comprenant chacune plusieurs demandes de modification. L'annexe aux comptes précise les options comptables prises par l'administration, les incertitudes affectant certains postes des états financiers et les observations d'audit de la Cour qui n'ont pu être matériellement intégrées dans les comptes de

2007 mais le seront dès 2008. L'annexe mentionne également certains engagements pris par l'administration pour améliorer la qualité des comptes conformément aux demandes de la Cour.

**III.27.** Tout au long de cette période, les échanges entre la Cour, le producteur des comptes et les principales administrations concernées ont été constants et intensifs dans le cadre du comité d'échange et de suivi coprésidé par le président de la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'État » de la Cour et le directeur général de la comptabilité publique –désormais le directeur général des finances publiques- et dans le cadre d'une instance technique de préparation. Tous les secrétaires généraux ont présenté leur plan d'action ministériel devant ce comité.

**III.28.** Le rapport en vue de la certification (introduction, motivations détaillées de la position, compte rendu des vérifications opérées) a été contredit avec tous les ministères pour la ou les parties les concernant et a donné lieu à audition de 17 secrétaires généraux et directeurs d'administration centrale le 5 mai 2008 devant la formation interchambres « exécution du budget et comptes de l'Etat ».

## **Liste des rapports publiés par la Cour des comptes depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005**

**\* Rapport public annuel (février 2008)**

**\* Rapport public annuel (février 2007)**

**\* Rapport public annuel (février 2006)**

**\* Rapport public annuel (février 2005)**

**\* Rapports sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2006 :**

Résultats et gestion budgétaire de l'Etat – Exercice 2006 (mai 2007)

La certification des comptes de l'Etat – Exercice 2006 (mai 2007)

Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques (juin 2007)

**\* Rapports sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2005 :**

Résultats et gestion budgétaire de l'Etat – Exercice 2005 (mai 2006)

Les comptes de l'Etat – Exercice 2005 (mai 2006)

Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques – préliminaire au débat d'orientation budgétaire (juin 2006)

**\* Rapports sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2004 :**

Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire (juin 2005)

Rapport sur les comptes de l'Etat (juin 2005)

Rapport préliminaire au débat d'orientation budgétaire (juin 2005)

**\* Rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale - exercice 2006 (juin 2007)**

**\* Rapport sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale (septembre 2006)**

**\* Rapport sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale (septembre 2005)**

**Rapports publics thématiques :**

- Le réseau ferroviaire : Une réforme inachevée, une stratégie incertaine (avril 2008)
- Les grands chantiers culturels (décembre 2007)
- Les aides des collectivités territoriales au développement économique (novembre 2007)
- Les institutions sociales du personnel des industries électriques et gazières (avril 2007)
- La gestion de la recherche publique en sciences du vivant (mars 2007)
- Les personnes sans domicile (mars 2007)
- L'aide française aux victimes du tsunami du 26 décembre 2004 (décembre 2006)
- La carte universitaire d'Île-de-France : une recomposition nécessaire (décembre 2006)
- Les ports français face aux mutations du transport maritime : l'urgence de l'action (juillet 2006)
- Les personnels des établissements publics de santé (avril 2006)
- L'évolution de l'assurance chômage : de l'indemnisation à l'aide au retour à l'emploi (mars 2006)
- Garde et réinsertion - la gestion des prisons (janvier 2006)
- L'intercommunalité en France (novembre 2005)
- Les personnes âgées dépendantes (novembre 2005)
- La gestion de la recherche dans les universités (octobre 2005)
- Les transports publics urbains (avril 2005)
- La Banque de France (mars 2005)
- Le démantèlement des installations nucléaires et la gestion des déchets radioactifs (janvier 2005)

**\* Contrôle des organismes faisant appel à la générosité publique**

- La ligue nationale contre le cancer (octobre 2007)
- La qualité de l'information financière communiquée aux donateurs par les organismes faisant appel à la générosité publique (octobre 2007)
- Fondation « Aide à Toute détresse » - ATD Quart Monde (mars 2007)
- Association « Le Secours Catholique » (mars 2007)
- Association « France Alzheimer et maladies apparentées » (juin 2006)
- Fondation « Abbé Pierre pour le logement des défavorisés » (juin 2006)
- Association pour la Recherche sur le Cancer - ARC (février 2005)