

**CERTIFICATION DES COMPTES  
DE L'ÉTAT**

**EXERCICE 2008**

---

	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 2008.....</b>	<b>5</b>
<b>II – Motivations détaillées de la position.....</b>	<b>9</b>
<b>A – Levée de réserves formulées sur les comptes de 2007 .....</b>	<b>9</b>
<b>B – Réserves formulées sur les comptes de 2008 .....</b>	<b>13</b>
<b><u>B.1. Réserves à caractère substantiel.....</u></b>	<b>13</b>
1 – Les systèmes d’information financière et comptable de l’Etat	13
2 – Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d’audit interne.....	19
3 – Les opérateurs .....	23
4 – Les actifs du ministère de la défense.....	27
5 – Les produits régaliens.....	33
6 – Les passifs d’intervention.....	37
7 – Le patrimoine immobilier.....	43
8 – Les autres inventaires d’actifs et de passifs.....	47
9 – La Caisse d’amortissement de la dette sociale .....	51
<b><u>B.2. Autres réserves.....</u></b>	<b>55</b>
10 – Les comptes de trésorerie.....	55
11 – Les autres immobilisations financières de l’Etat.....	59
12 – Les concessions de service public .....	63
<b>III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de 2008.....</b>	<b>65</b>
<b>Annexe : Etats financiers de l’Etat en 2008.....</b>	<b>73</b>

## Délibéré

Le présent document a été établi par la Cour dans le cadre de la mission d'assistance au Parlement et au gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, réaffirmée, au terme de la révision constitutionnelle du 22 juillet 2008, par l'article 47-2 de la Constitution.

Dans ce même article, la Constitution dispose désormais : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ».

Pour ce qui concerne l'État, l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances confie à la Cour le mandat permanent de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité de ses comptes et d'accompagner cette certification du compte rendu des vérifications opérées.

Étaient présents : M. Séguin, Premier président, MM. Pichon, Picq, Babusiaux, Mme Bazy-Malaury, MM. Descheemaeker, Hespel, Bayle, présidents de chambre, MM. Fragonard, Sallois, Hernandez, Mme Cornette, présidents de chambre maintenu en activité, MM. Malingre, Mayaud, Houry, Devaux, Arnaud, Rémond, Gillette, Duret, Ganser, Martin (Xavier-Henri), Troesch, Therond, Mme Froment-Meurice, MM. Beysson, Cazanave, Gasse, Moreau, Ritz, Duchadeuil, Pannier, Moulin, Durrelman, Lafaure, Mme Morell, MM. Rameix, Morin, Brochier, Mme Saliou (Françoise), MM. Lévy, Deconfin, Phéline, Barbé, Tournier, Vermeulen, Mme Darragon, MM. Vivet, Cossin, Davy de Virville, Diricq, Lefebvre, Sabbe, Pétel, Maistre, Ténier, Lair, Ravier, Doyelle, Korb, de Gaulle, Guibert, Levallois, Mmes Briguet, Carrère-Gée, MM. Ory-Lavollée, Guédon, Mme Gadriot-Renard, MM. Le Méné, Mme Malgorn, conseillers maîtres, MM. Bille, Zeller, d'Aboville, André, Blanc, Schott, Cazenave, 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 Filippini, avocat général.

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 25 mai 2009.

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

- M. Lefas, conseiller maître et M. Blondel, auditeur, rapporteurs ;
- M. Houri, contre-rapporteur ;
- Les magistrats et rapporteurs responsables de cycles et de sous-cycles : Mmes Moati, Briguet, Saliou (Françoise), Seyvet, conseillères maîtres, MM. de Mourgues, Lefas, Pannier, Théron, Hayez, Morin, Lair, conseillers maîtres, Mme Vergnet, MM. Champomier, Colin de Verdière, Guillot, Lion, Soubeyran, conseillers référendaires, MM. Blondel, Gruson, Rouque, auditeurs, M. Herbin, officier, Mmes Bonmartel-Couloume, Charolles, Girard-Reydet, M. Vareille, rapporteurs.
- Les équipes de certification : Mmes Assouline, Ballo, Brimaud, Chaudron, Muller, Roizen, Mlles Altbaum, Baboy, Caisso, El Guerrab, L'Hernault, Raymond, Vanden Driessche, MM. Alix, Astorg, Clappier, Descolonges, Drouin, El Mezouaghi, Garnaud, Gidelles, Hautschein, Hudellet, Le Clézio, Mazzocchi, Vautier, Wiest, Zérah, experts ; Mmes Aguillon, Chapel-David, Combes, Courtade, Di Luca, Guardiola, MM. Beau, Bertrand, Dintilhac, Drouin, Lévy, Marcou, Marie, assistants.
- Les rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité établies au stade des missions intermédiaires : Mme Moati, conseillère maître, M. Mousson, conseiller maître, Mme Perin, MM. Boullanger, Bredin, Delaporte, Geoffroy, Savy, Sorbier, Tricaud, conseillers référendaires, Mmes Roquette, Wirgin, MM. Gourdin, Gruson, Marcovitch, auditeurs, M Pehau, officier, Mme Bonnard, MM. Dauvé, Elshoud, Lanuit, rapporteurs, M. Rame, expert, Mmes Barro, Dioudonnat, assistantes.

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, président de chambre, en présence de M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général, M. Houri, conseiller maître, contre-rapporteur de l'acte de certification, Mmes Briguet, Saliou, Seyvet, MM. Gauron, Hayez, Lefas, Lefebvre, Mayaud, Monier, de Mourgues, Pannier, Théron, Vachia, conseillers maîtres, membres de la formation interchambres, et de M. Filippini, avocat général.

*En application de la loi organique du 1er août 2001 modifiée relative aux lois de finances (LOLF), entrée en vigueur le 1er janvier 2006, la Cour des comptes doit établir, chaque printemps, trois documents.*

*Les deux premiers doivent l'être avant le 1er juin en application du 4° et du 5° de l'article 58 de la LOLF :*

*- d'une part, le rapport sur les résultats et la gestion budgétaires de l'Etat au cours de l'exercice antérieur, qui analyse l'exécution des lois de finances dans tous ses aspects, y compris l'exécution des crédits par mission et par programme budgétaire. Ce rapport est déposé devant le Parlement conjointement au projet de loi de règlement du budget de l'Etat de l'exercice précédent ;*

*- d'autre part, 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 », objet du présent document, annexé à ce même projet de loi de règlement.*

*Le troisième document, prévu par le 3° 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. Il est 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.*

## Introduction

Le législateur organique a voulu en 2001 que l'Etat se dote d'outils lui permettant d'apprécier sa situation financière et son patrimoine, de connaître ses coûts et de mieux évaluer ses résultats afin, en premier lieu, d'améliorer le pilotage budgétaire.

La certification des comptes, confiée à la Cour des comptes, est un de ces outils.

Or, huit ans après la promulgation de la LOLF, force est de constater que, malgré des progrès réels, les comptes sont encore loin d'être conformes aux règles en vigueur. Par ailleurs, on discerne mal l'utilisation qui est faite par l'Etat des constats effectués à l'occasion de la certification des comptes. Les retards dans la mise en place de la réforme comptable nuisent à la transparence des comptes de l'Etat et pourraient à terme porter atteinte à la confiance que les citoyens, les organisations internationales et les investisseurs ont dans la signature de l'Etat. L'absence d'utilisation concrète peut contribuer à court terme à démobiliser les administrations et explique probablement en partie les retards qu'accusent les chantiers en cours.

En choisissant de certifier les comptes des exercices 2006 et 2007 avec respectivement 13 et 12 réserves, la Cour a voulu souligner qu'elle souhaitait adopter une démarche constructive. Elle est disposée à poursuivre cette démarche pour ceux des sujets dont elle considère qu'ils ne peuvent pas être résolus à brève échéance.

En revanche, s'agissant des autres domaines, elle ne manquerait pas de tirer les conséquences de l'absence d'une dynamique dans laquelle elle a choisi de s'inscrire.

## **1 - La mission de certification**

Le mandat permanent qu'a reçu la Cour en application du 5° de l'article 58 de la LOLF s'inscrit dans sa mission d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, prévue par l'article 47-2 de la Constitution. La certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État délivrée par la Cour s'adresse au Parlement, chargé d'approuver les comptes conformément au III de l'article 37 de la LOLF et, plus largement, à tous leurs utilisateurs. La position de la Cour, issue d'une décision collégiale, est rendue au terme d'une procédure contradictoire.

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

La certification se définit comme l'opinion écrite et motivée que formule, sous sa propre responsabilité, un organisme indépendant sur les comptes d'une entité. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, à un ensemble donné de règles et de principes, au premier rang desquels figurent la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes.

Conformément à l'article 30 de la LOLF, le compte général de l'État est établi, sur le fondement des principes et règles comptables applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités liées à l'action 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, 13 mars 2008 et 11 mars 2009 après avis du comité des normes de comptabilité publique.

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

### **3 - Le champ de la certification**

Les comptes annuels de l'Etat retracent les opérations des services, établissements ou institutions d'Etat non dotés de la personnalité juridique y compris les Assemblées parlementaires et, pour la première fois, la Présidence de la République et le Conseil constitutionnel. Ces comptes n'intègrent, en revanche, les entités dotées de la personnalité juridique qu'à hauteur d'une valeur immobilisée représentative des droits que l'Etat y détient.

Le compte général de l'Etat désigne, conformément à la norme comptable de l'Etat n°1, les états financiers annuels consistant en un bilan (ou tableau de situation nette), un compte de résultat (composé de trois parties : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le solde des opérations de l'exercice), un tableau des flux de trésorerie et une annexe qui fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données comptables. Celle-ci comprend, comme le prévoit l'article 54 de la LOLF, une évaluation des engagements hors bilan de l'Etat. Le bilan et le compte de résultat sont extraits de la balance générale des comptes qui n'est pas en tant que telle soumise à certification. La méthode retenue pour établir le tableau des flux de trésorerie, qui analyse la variation de la trésorerie au cours de l'exercice, consiste à assimiler les flux budgétaires aux flux de trésorerie, moyennant leur retraitement.

Après que la Cour a fait part des observations auxquelles la conduisaient ses vérifications sur un jeu d'états financiers provisoires, le compte général de l'Etat de 2008 a été arrêté par le directeur général des finances publiques le 1<sup>er</sup> mai 2009 et a fait l'objet d'une attestation par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique le 20 mai 2009. Il est joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2008, avec le présent acte de certification.

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

La comptabilité des dépenses et des recettes budgétaires, la seule qui existait avant la LOLF, est une comptabilité ne décrivant que les encaissements et les décaissements de l'exercice. Elle ne permet pas de saisir l'ensemble des événements qui affectent la gestion et le patrimoine de l'Etat.

La comptabilité générale de l'ensemble des opérations de l'Etat, qui s'y ajoute depuis l'entrée en vigueur de la LOLF au 1<sup>er</sup> janvier 2006, a une portée plus large. Elle reflète ainsi la position de l'Etat face aux tiers (par exemple ses dettes), l'état de son patrimoine (son inventaire, sa

valorisation), l'évolution de ses stocks, la couverture de risques identifiés par des provisions, le rattachement des opérations à l'exercice au cours duquel elles sont intervenues, quand bien même celles-ci ne se seraient pas traduites par un décaissement ou un encaissement.

Elle doit à présent être utilisée pour piloter la gestion des administrations. Elle doit aussi servir à apprécier la soutenabilité des finances publiques et à assurer plus efficacement la préparation des lois de programmation des finances publiques, des lois de programmation sectorielles et des lois de finances. Elle est enfin la condition d'une mesure adéquate et d'une analyse du coût complet des actions et politiques mises en œuvre par l'Etat.

Le retraitement rétrospectif des états financiers suite à des changements de méthode ou d'estimation ou à des corrections d'erreur, qui interviendra à compter de 2009 conformément à la norme comptable n°14, favorisera leur comparabilité avec les exercices précédents et, par voie de conséquence, l'analyse de l'évolution de la situation financière et patrimoniale de l'Etat.

## 5 - Le contexte de l'année 2008

La crise financière et économique actuelle, qui constraint les Etats à solliciter de plus en plus les marchés financiers, ne fait que renforcer l'exigence de transparence des comptes publics. Elle a conduit la Cour à porter une attention particulière à la correcte retranscription des engagements nés au cours de l'exercice et pris par l'Etat, à la situation et au statut des entités dans lesquelles il détient des participations et à la pertinence de l'information financière délivrée en annexe des comptes.

## **I - Position de la Cour sur les comptes de l'État de 2008**

### **A - Critères de détermination de la position**

**1.** Les normes internationales d'audit auxquelles la Cour se réfère prévoient qu'une opinion sans réserve ne peut être émise si des difficultés significatives sont identifiées. Elles sont 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.

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

**3.** Sur le compte général de l'Etat arrêté au 31 décembre 2007, la Cour avait énoncé un ensemble de limitations, de désaccords et d'incertitudes qui l'ont conduite à formuler une certification assortie de douze réserves, dont neuf qualifiées de « substantielles ».

**4.** Le respect des engagements pris par les ministères en réponse aux réserves formulées par la Cour a fait l'objet de vérifications systématiques. Les engagements pris pour l'avenir ne constituent pour leur part qu'un cadre d'action fixé par l'administration en réponse aux désaccords, incertitudes et limitations formulés par le certificateur sur les comptes de l'exercice clos.

**5.** Au terme de ses vérifications dont elle rend compte à la fin du présent acte, la Cour estime avoir collecté les éléments probants nécessaires pour fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2008.

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

### **1 - Exposé des motifs**

#### *a) Levée de réserves formulées sur les comptes de 2007*

**6.** Au 31 décembre 2008, les conditions sont réunies pour lever deux réserves formulées sur les comptes de 2007. La première, que la Cour avait qualifiée de substantielle, concernait le compte des procédures publiques gérées par la Coface et la section des fonds d'épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations (motivation n°7). La seconde portait sur les provisions pour risques (motivation n°11).

**7.** Deux autres réserves substantielles sur les comptes de 2007 ont été satisfaites pour une partie de leurs éléments : d'une part, dans la réserve sur les produits régaliens le désaccord sur les déficits fiscaux reportables en avant (motivation n°5-a) ; d'autre part, le désaccord sur les immobilisations incorporelles spécifiques (motivation n°6-b).

#### *b) Limitations*

**8.** Les vérifications de la Cour sur les comptes de 2008 se sont à nouveau heurtées à deux types de limitations.

**9.** Il s'agit en premier lieu de limitations structurelles et communes à l'ensemble des ministères. L'inadaptation des systèmes d'information financière et comptable limite la capacité de la Cour à recueillir les éléments probants nécessaires à la vérification des critères d'audit relatifs aux flux d'opérations et aux soldes de comptes (motivation n°1). En outre, l'effectivité et l'efficacité des dispositifs ministériels de contrôle interne comptable et d'audit interne demeurent très insuffisants (motivation n°2).

**10.** Les vérifications de la Cour se sont aussi heurtées à des limitations spécifiques à certains domaines d'audit. Les principales concernent l'insuffisante justification des comptes de produits régaliens (motivation n°5) ; la faible auditabilité des outils de comptabilisation du patrimoine immobilier (motivation n°7), les lacunes des inventaires comptables et la faiblesse de leurs liens avec les comptes d'immobilisations et de stocks de l'ensemble des ministères (motivation n°8) ; le défaut de formalisation des contrôles opérés sur les comptes de trésorerie (motivation n°10).

*c) Désaccords et incertitudes*

**11.** La trop faible qualité des comptes d'un grand nombre d'opérateurs et les lacunes qui affectent leur recensement conduisent la Cour à reconduire pour 2008 le constat d'un désaccord portant sur la valeur immobilisée à ce titre dans les participations financières de l'Etat, soit 54,7 Md€ (motivation n°3).

**12.** La majorité des actifs du ministère de la défense restent valorisés selon des modalités contraires aux normes comptables de l'Etat, sur la base d'inventaires qui ne sont toujours pas fiabilisés. Les opérations de fin d'exercice donnent lieu à des retraitements massifs, imputés en balance d'ouverture, dont le bien-fondé ne peut être intégralement validé. Les incertitudes qui demeurent à l'issue des vérifications de la Cour portent sur plusieurs dizaines de milliards d'euros. Il en résulte un désaccord sur la valorisation des actifs figurant au bilan pour un total de 177 Md€ en valeur brute et de 110 Md€ en valeur nette (motivation n°4).

**13.** Des incertitudes demeurent sur le rattachement à l'exercice des produits régaliens, y compris pour les impôts recouvrés pour le compte de tiers (collectivités territoriales, sécurité sociale, opérateurs de l'Etat). L'information financière en annexe sur ces impôts recouvrés pour compte de tiers comporte des lacunes importantes (motivation n°5).

**14.** De nombreux désaccords et incertitudes sont à nouveau constatés concernant le recensement et la comptabilisation des passifs d'intervention de l'Etat. Le désaccord sur le provisionnement des engagements de l'Etat à l'égard de Réseau Ferré de France porte, à lui seul, sur près de 7 Md€ (motivation n°6).

**15.** Les anomalies qui continuent d'affecter l'inventaire, la valorisation et la comptabilisation du patrimoine immobilier de l'Etat (57,2 Md€) et le désaccord sur le traitement comptable de la charge d'utilisation et des dépenses « ultérieures » conduisent la Cour à réitérer l'incertitude formulée pour les comptes de 2006 et de 2007 (motivation n°7).

**16.** La faiblesse des procédures d'inventaire et la mise en œuvre incorrecte des normes comptables entraînent de multiples incertitudes et désaccords concernant la comptabilisation des immobilisations et stocks des ministères civils (près de 30 Md€), des logiciels produits en interne par l'administration (1,1 Md€) et des cofinancements d'investissements routiers dont elle bénéficie (2,2 Md€) (motivation n°8).

**17.** La Cour constate un désaccord lié à l'absence de reclassement de la Caisse d'amortissement de la dette sociale en entité contrôlée, tout en prenant acte de l'engagement du ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, à régler ce problème au cours de l'exercice 2009. Ce reclassement, que justifierait une stricte application des critères de la norme comptable n°7, aurait eu pour effet de dégrader la situation nette d'environ 80 Md€ (motivation n°9).

**18.** Des incertitudes subsistent sur la réconciliation de la situation de trésorerie des formations militaires avec la comptabilité générale et sur la qualité des enregistrements comptables en cours d'année effectués sur le compte de banque sur lequel s'imputent les opérations comptables des administrations financières (motivation n°10).

**19.** Les lacunes dont souffre le processus de comptabilisation des participations dans les organismes internationaux, d'une valeur immobilisée estimée à 25 Md€ entraînent une incertitude sur les immobilisations financières de l'Etat, et le refus de l'administration de chiffrer en annexe le coût des prêts accordés à taux préférentiels, qui figurent dans les comptes pour un encours de 10,7 Md€, constitue un désaccord (motivation n°11).

**20.** Enfin le défaut de comptabilisation des actifs sous-jacents des contrats de concession antérieurs au 1<sup>er</sup> janvier 2006 est à l'origine d'une incertitude portant sur des enjeux financiers de plusieurs dizaines de milliards d'euros que l'administration s'est engagée à résorber (motivation n°12).

## 2 - Conséquences sur la position

**21.** Au vu de l'exposé des motifs, la Cour lève intégralement deux réserves, dont l'une était qualifiée de substantielle, formulées sur les comptes de 2007. En outre, deux autres réserves substantielles sur les comptes de 2007 ont été satisfaites pour une partie de leurs éléments.

**22.** 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 2008 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. Les neuf premières réserves revêtent un caractère substantiel.

**23.** Plusieurs de ces réserves résultent de difficultés dont la Cour estime qu'elles pourraient être résolues à court terme.

## II - Motivations détaillées de la position

### A - Levée de réserves formulées sur les comptes de 2007

#### 1 - Réserves intégralement levées

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

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

**24.** Au 31 décembre 2007, la Cour avait maintenu le désaccord relevé au titre du précédent exercice, concernant le compte des procédures publiques gérées par la Compagnie française d'assurance du commerce extérieur (Coface). Elle constatait que ce compte constituait un patrimoine d'affectation contrôlé par l'Etat et devait être intégré directement ou indirectement dans ses comptes.

**25.** La possibilité de considérer le compte des procédures publiques comme une fiducie, instrument juridique introduit dans le code civil par la loi du 19 février 2007, a été proposée par la Cour. Son intérêt est de rassembler dans un patrimoine, autonome et distinct, des biens ou des droits confiés par un « constituant » à un « fiduciaire », affectés à un but précis. La qualité de constituant peut s'appliquer à l'Etat depuis la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie. Coface SA remplit les conditions requises pour se constituer fiduciaire.

**26.** Le traitement comptable de la fiducie a été précisé par le Conseil national de la comptabilité. Il conduit à enregistrer en immobilisation financière les droits de l'Etat sur le patrimoine fiduciaire et à traiter le prélèvement opéré par l'Etat sur le compte comme un résultat attribué au constituant.

**27.** Sans s'engager à requalifier en « fiducie » la nature du dispositif avant le terme de la convention en vigueur entre l'Etat et la Coface, l'administration a accepté la création, au sein du compte des participations de l'Etat, de la catégorie des « *entités ad hoc* ». Le compte des procédures publiques géré par la Coface y figure. La valeur initiale est évaluée sur la base des fonds propres du compte au 31 décembre 2007, soit 8,9 Md€. L'Etat a accepté le retraitement comptable du prélèvement qu'il opère sur ce compte. Le désaccord est donc levé au 31 décembre 2008.

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

**28.** Au 31 décembre 2007, la Cour avait maintenu le désaccord constaté au titre des comptes du précédent exercice, relatif à l'exclusion du périmètre des participations de l'Etat de la section des fonds d'épargne gérés par la Caisse des dépôts et consignations (CDC), par ailleurs non consolidés avec les comptes de cette dernière.

**29.** La loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie et ses décrets d'application ont clarifié le statut des fonds d'épargne et les conditions de distribution et de centralisation des livrets d'épargne réglementée. Un faisceau d'indices permet de considérer que la loi en place la gestion sous le contrôle de la CDC, dans le respect d'un cadre désormais codifié. C'est donc comme entité non contrôlée par l'Etat que la section des fonds d'épargne doit remonter dans les comptes de celui-ci.

**30.** La Cour a recommandé d'ajouter au coût d'acquisition de la participation de l'Etat dans la CDC celui des fonds d'épargne y compris le fonds pour risques bancaires généraux, (7,6 Md€ au 31 décembre 2007, 4,6 Md€ au 31 décembre 2008). L'administration a accepté cette solution. Une mention en annexe du compte général de l'Etat décrit le nouveau cadre de gestion des fonds d'épargne. Le désaccord relatif à la section des fonds d'épargne gérés par la CDC est levé au 31 décembre 2008.

### **Les provisions pour risques**

**31.** La Cour a formulé sur les comptes de 2007 une réserve relative à l'exhaustivité et à la valorisation des provisions pour risques inhérents à l'activité de l'Etat.

**32.** Les actions mises en œuvre par le ministère de l'intérieur, de l'outre-mer et des collectivités territoriales ont permis de couvrir l'ensemble des contentieux entrant dans son champ et d'homogénéiser les procédures d'inventaire. Les litiges portés devant la Cour européenne des droits de l'homme ont été recensés avec l'appui du ministère des affaires étrangères et européennes. Le provisionnement des contentieux fiscaux de série a été élargi aux intérêts moratoires associés. Le montant total des provisions pour risques apparaît au passif du bilan de l'Etat pour 10 Md€.

**33.** Des incertitudes demeurent sur le provisionnement des litiges fiscaux, regroupées avec celles qui affectent les produits régaliens. En revanche, l'incertitude globale pesant sur l'exhaustivité du recensement et la valorisation des autres risques donnant lieu à la comptabilisation de provisions dans les comptes de l'Etat a été réduite à un niveau acceptable.

## **2 - Levée de parties de réserves**

### **Les déficits fiscaux reportables en avant**

**34.** Dans le cadre de la réserve substantielle émise sur les produits régaliens au titre de l'exercice 2007, la Cour avait reconduit son désaccord sur l'absence de constatation au passif du bilan des effets des déficits fiscaux reportables en avant. Elle estimait que le droit pour les redevables de reporter ces déficits dans le temps devait conduire à les comptabiliser, d'autant que leur montant était connu de l'administration.

**35.** Les dispositions des normes comptables de l'Etat n°1 et n°3 relatives aux états financiers et aux produits régaliens ont été modifiées par arrêté du 11 mars 2009. Elles permettent de mieux qualifier l'effet des déficits fiscaux de droit commun et des crédits d'impôt non restituables mais reportables en avant. Elles prévoient une information enrichie en annexe des comptes. Celle-ci chiffre désormais le stock des déficits reportables recensés à la clôture de l'exercice (245 Md€) ainsi que l'incidence estimée de leur imputation sur les futurs produits régaliens de l'Etat (36 Md€).

**36.** La Cour a examiné l'annexe des comptes de 2008 et s'est assurée de sa conformité avec les exigences du référentiel normatif. La partie de la réserve émise en 2007 qui était relative au désaccord sur le traitement comptable des déficits fiscaux reportables est par conséquent levée au 31 décembre 2008.

### **Les immobilisations incorporelles spécifiques**

**37.** Au titre de l'exercice 2007, la Cour avait maintenu une réserve substantielle résultant de l'absence d'inscription au bilan de l'Etat des actifs liés à son pouvoir d'autoriser ou de restreindre l'occupation ou l'exploitation du domaine public.

**38.** En 2008, le producteur des comptes a comptabilisé les autorisations d'exploitation des fréquences hertziennes ayant donné lieu à des transactions, notamment les licences GSM et UMTS. Les actifs ainsi intégrés au bilan s'élèvent à 4 Md€. Après vérification des méthodes de valorisation, la partie de la réserve sur les immobilisations spécifiques qui relevait une incertitude et un désaccord sur la comptabilisation des actifs incorporels spécifiques est levée au 31 décembre 2008.

## **B - Réserves formulées sur les comptes de 2008**

Sont successivement présentées les réserves à caractère substantiel et les autres réserves.

### **B.1. – Réserves à caractère substantiel**

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

**39.** La Cour a émis sur les comptes de 2006 et 2007 une réserve fondée sur les limitations générales dans l'étendue des travaux de certification imposées par les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat.

**40.** La fiabilité de ces systèmes constitue un enjeu fondamental pour la certification. Leurs caractéristiques doivent notamment permettre à la Cour d'acquérir une assurance raisonnable sur la réduction du risque d'erreur significative dans les comptes.

**41.** A la clôture de l'exercice 2008, les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat demeurent morcelés, avec plus de 350 applications référencées par l'agence pour l'informatique financière de l'Etat. Ils restent caractérisés par leur faible adaptation aux contraintes de la tenue de la comptabilité générale. Les efforts de fiabilisation déployés depuis 2006 ne permettent toujours pas à la Cour de conclure à la réduction à un niveau acceptable des risques inhérents à ces systèmes, ni à leur suffisante auditabilité.

##### *a) La fiabilisation des systèmes existants*

**42.** Le plan d'action mis en œuvre par la direction générale des finances publiques en 2008 a permis d'atteindre certains résultats.

**43.** La stabilisation des règles de gestion concourant à la production des états financiers et l'absence d'écritures enregistrées directement dans l'application de centralisation *TCC* ont notamment contribué à renforcer la fiabilité du *Palier LOLF*. La mobilisation de l'administration a également contribué à réduire les risques inhérents à certaines applications et à améliorer la qualité du chemin de révision afin de relier les écritures comptables aux opérations d'origines et vice-versa.

**44.** La poursuite de ces efforts est d'autant plus nécessaire que le calendrier de déploiement du futur système d'information financière et comptable de l'Etat demeure soumis à de fortes incertitudes.

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

**45.** Les travaux de l'administration, consistant à améliorer le chemin de révision entre l'application de comptabilité générale (*CGL*) et les applications qui s'y déversent, n'étaient pas achevés à la fin 2008. Ils demeurent, en outre, insuffisants pour permettre au certificateur de s'assurer de la correcte reprise des données des gestionnaires dans la comptabilité. C'est ce qu'illustrent les exemples suivants :

- l'application *Orchidée* (outil de recensement des charges et produits rattachés à l'exercice) dispose, depuis l'exercice 2008, d'une interface automatisée avec l'application *CGL*. Cette évolution technique constitue une avancée. Les modalités de sa réalisation ont cependant induit d'importantes sources d'écart entre *Orchidée* et la comptabilité générale, qui en limitent singulièrement la portée ;
- Le *Palier LOLF* ne retrace pas spécifiquement les opérations internes à l'Etat. Les actions mises en œuvre pour identifier et recenser ces opérations, en vue d'assurer leur neutralisation ne sont pas encore exhaustives ;
- l'application *PAY* calcule et édite la paye de 2,5 millions de fonctionnaires. Les fichiers de rémunération ne sont pas suffisamment rapprochés des données détenues par les gestionnaires.

*c) L'inadaptation des applications actuelles à la tenue de la comptabilité générale*

**46.** La conception souvent ancienne et inadaptée des applications nécessite de nombreux retraitements des données, de leur création jusqu'à leur comptabilisation finale. Elle présente un fort risque inhérent et limite la capacité du certificateur à auditer la masse des écritures comptables qui en résultent.

**47.** Au 31 décembre 2008, le fichier à partir duquel est établi le compte général de l'Etat contient plus de 36 millions d'écritures. Cette volumétrie résulte du nombre considérable d'écritures transitant par des comptes de transfert (70% des flux enregistrés). Les écritures ainsi neutralisées (et donc sans impact sur les soldes finaux) ne peuvent être identifiées directement. Il n'est pas non plus possible de lier les écritures négatives avec celles qu'elles viennent annuler. Cette situation conduit le certificateur à réaliser un travail de révision de l'ensemble des écritures comptables, incompatible avec les délais qui lui sont impartis pour procéder à ses vérifications.

**48.** En dépit de leur diminution en 2008, le nombre de schémas comptables utilisés s'élève à près de 8 700. Leur instabilité d'un exercice à l'autre, leur insuffisante documentation et l'absence de certains outils de contrôle ne permettent à la Cour de s'assurer ni de leur cohérence, ni de la parfaite concordance entre les comptes et la somme des écritures supposées les alimenter.

**49.** Conçus à des fins de suivi logistique, les systèmes d'information du ministère de la défense sont inadaptés aux exigences de la comptabilité générale. Ils ne garantissent pas un traitement comptable homogène de données de même nature. Les données qui en sont extraites nécessitent des retraitements opérés dans des fichiers informatisés d'inventaires à partir d'un simple outil bureautique. Le volume des données comme la faiblesse des contrôles existants sont à l'origine d'un trop grand nombre d'erreurs identifiées par la Cour.

*d) L'absence de comptabilité auxiliaire des fournisseurs*

**50.** Les charges à payer et les dettes contractées par l'Etat à l'égard de fournisseurs, d'opérateurs, d'organismes intermédiaires et de bénéficiaires de mesures d'intervention s'élèvent à la clôture de l'exercice 2008 à 16 Md€.

**51.** Pour en vérifier l'exhaustivité, le certificateur doit pouvoir collecter des éléments probants auprès des créanciers concernés (« circularisation des tiers »). La mise en œuvre de cette technique d'audit nécessite de disposer d'une balance des tiers qui renseigne sur les mouvements de l'exercice et sur le solde des dettes. S'agissant du critère d'exhaustivité, une sélection des tiers à interroger à partir des mouvements est à privilégier.

**52.** Les applications de dépense, *Accord* et *NDL*, n'ont pas été conçues pour répondre aux besoins de la comptabilité en droits constatés ni tenir une comptabilité des engagements. Les dettes ne sont recensées qu'en fin d'exercice, soit dans l'application *Orchidée*, soit directement dans *CGL*.

**53.** La consolidation des bases locales qui permettrait d'identifier pour chaque tiers les mouvements de l'exercice s'avère impossible en raison de leur très grand nombre, de leurs différences de conception, de l'absence d'identifiant unique pour certains tiers et de la perte du chemin de révision lors de la correction des erreurs d'imputation.

**54.** La mise en paiement des dettes fournisseurs s'effectue selon des modalités qui n'en garantissent pas la correcte traçabilité.

**55.** La procédure de circularisation mise en œuvre par le producteur des comptes depuis 2006 reste limitée aux opérations concernant les opérateurs de l'Etat et les organismes de sécurité sociale.

**56.** L'absence durable d'une comptabilité auxiliaire des tiers empêche la Cour de recourir à une technique d'audit généralement considérée comme la plus probante pour vérifier l'exhaustivité des dettes non financières. Elle constitue à ce titre une limitation dans l'étendue de ses vérifications.

**57.** Le progiciel *Chorus* permettra techniquement la tenue d'une comptabilité auxiliaire sur une base nationale. Il ne sera néanmoins opérant qu'à condition que les administrations constatent une obligation dès sa naissance et non au moment de la demande de paiement.

*e) L'insuffisance des outils de contrôle mis à la disposition du certificateur*

**58.** Pour mener à bien ses vérifications, la Cour doit pouvoir disposer d'outils de contrôle lui permettant de s'assurer du respect des critères d'audit s'appliquant aux enregistrements et aux soldes comptables.

**59.** En dépit des améliorations dont a bénéficié l'infocentre *India LOLF* en 2008, son périmètre insuffisamment étendu et l'indisponibilité de certaines requêtes au niveau national conduisent à constater qu'il ne remplit pas encore ce rôle.

**60.** Pour pallier les limites du contrôle automatique des données dans les diverses applications, l'administration a multiplié les contrôles manuels. Leur nombre ne permet toutefois pas à la Cour de s'assurer de leur pleine effectivité dans des délais compatibles avec ceux dont elle dispose pour se prononcer sur les comptes.

**61.** A titre d'exemple, 2,5 millions d'écritures manuelles ont été passées dans l'application de comptabilité générale, *CGL*, au cours du seul exercice 2008. L'insuffisante fiabilité du codage des enregistrements fait obstacle à l'identification de catégories homogènes d'écritures à auditer. Elle rend nécessaire la réalisation de revues manuelles dont la volumétrie est peu propice au recueil d'éléments probants. La portée de ces procédures palliatives se trouve, en outre, singulièrement limitée par l'imprécision des écritures considérées.

*f) La trajectoire des systèmes d'information financière et comptable*

**62.** Le projet *Chorus*, dont le déploiement s'échelonne de 2008 à 2011, a pour objet de rassembler dans un progiciel de gestion intégrée les fonctionnalités du plus grand nombre possible d'applications ministérielles et interministérielles de dépense, de recettes non fiscales et d'inventaire. Il

doit permettre une meilleure intégration de l'information comptable en limitant le retraitement manuel des données. L'audit par la Cour de la première version du projet *Chorus* révèle de fortes incertitudes sur sa capacité à améliorer la qualité de tenue et de suivi des comptes de l'Etat.

**63.** Tout au long de la phase transitoire, préalable à son déploiement complet, *Chorus* ne constituera qu'une application supplémentaire, incapable de remédier à court terme aux limites inhérentes à l'application de comptabilité générale existante.

**64.** L'extraction des données issues d'anciens systèmes en vue de leur intégration dans *Chorus* présente un risque qui se répercute directement sur l'étendue des vérifications du certificateur.

**65.** Les procédures de contrôle interne dans *Chorus* ne sont pas établies. Leur définition précise n'interviendra pas avant la fin du déploiement du projet.

**66.** Enfin, la capacité du progiciel à gérer la complexité liée à la tenue des différentes comptabilités, notamment la forte volumétrie des écritures qui en résultent, n'est pas assurée à ce stade.

**67.** Deux autres programmes structurants seront déployés à un horizon postérieur à 2012, dont l'éloignement n'offre pas la visibilité nécessaire au certificateur pour se prononcer sur les évolutions qui en résulteront. Il s'agit, du projet *Refonte du Système de Paiement* du programme *Copernic*, qui assurera la gestion du recouvrement de la majorité des impôts, et de l'*Opérateur national de la paye (ONP)*.

*g) Conclusion*

**68.** Les caractéristiques actuelles des systèmes d'information financière et comptable de l'Etat 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 générale à l'étendue de ses vérifications. En conséquence la réserve substantielle est maintenue.

**69.** L'administration doit poursuivre les efforts destinés à réduire la portée de cette limitation, sans attendre que soient menés à leur terme les grands projets informatiques structurants, d'autant que le calendrier de leur déploiement s'éloigne dans le temps. Une prise en compte effective des préoccupations d'auditabilité exprimées par le certificateur doit en outre intervenir sans délai.

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

**70.** La Cour formule depuis l'examen des comptes de 2006 une réserve substantielle relative aux faiblesses des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne.

**71.** La fonction comptable est une fonction partagée entre les gestionnaires qui initient les opérations et les comptables qui les valident et en assurent le dénouement. La nature de ce partage a justifié de confier aux ordonnateurs, avec l'appui des comptables, la mise en œuvre opérationnelle des dispositifs de contrôle interne en administration centrale et en services déconcentrés.

**72.** A terme, lorsque les dispositifs de maîtrise des risques comptables auront atteint la maturité requise et que les travaux de l'audit interne pourront leur en donner l'assurance, les secrétaires généraux des ministères devront être en mesure d'adresser à la Cour des lettres d'affirmation leur permettant de s'engager sur l'effectivité et l'efficacité de ces dispositifs au sein de leur ministère.

### *a) Le contrôle interne*

**73.** 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 sont la régularité, la sincérité, la conformité des écritures aux faits à décrire (« image fidèle »).

**74.** La Cour note les progrès accomplis en 2008 par l'administration, dans la conception et le développement des dispositifs ministériels de contrôle interne comptable. L'approfondissement de cette démarche s'est poursuivi dans le cadre d'une méthodologie qui part d'une analyse préalable des risques comptables et identifie des actions concrètes rassemblées dans des plans ministériels.

**75.** La consolidation du pilotage du contrôle interne autour des secrétaires généraux a permis une articulation plus pertinente entre l'analyse des risques et la définition des actions. Elle s'est également traduite par une couverture plus étendue des processus comptables auxquels prennent part les gestionnaires :

- Les ministères « financiers » combinent ainsi un pilotage à haut niveau, conduit sous l'autorité directe du secrétaire général, une collaboration étroite du contrôleur budgétaire et comptable ministériel et une forte implication des responsables directionnels, disposant de structures de gouvernance dédiées dans leur sphère de compétence.
- Le plan d'action du ministère de la défense inclut désormais l'ensemble des entités organiques du ministère. L'amélioration du pilotage du dispositif et l'extension de son périmètre ont favorisé le rattrapage du retard qu'accusait ce ministère.

**76.** L'extension de cette démarche à un nombre croissant de services déconcentrés, dans l'ensemble des ministères, constitue une avancée significative. Le plan d'action du ministère de la justice est essentiellement consacré à ses services déconcentrés, qui engagent 80% des dépenses. Le niveau d'engagement des gestionnaires et des personnels en charge du contrôle interne comptable dans les directions régionales des affaires sanitaires et sociales s'est fortement accru.

**77.** L'identification et le traitement des risques comptables à l'échelon déconcentré demeurent toutefois un chantier inachevé. C'est le cas au MEEDDAT, où le déploiement du contrôle interne concerne encore essentiellement l'administration centrale. Dans un grand nombre de services du ministère de la culture, comme au sein des directions régionales, la démarche se limite à des actions de sensibilisation.

**78.** De manière générale, le déploiement du dispositif est resté partiel et son degré de maturité encore impropre à garantir une maîtrise effective des risques comptables. La consolidation des premiers acquis, leur généralisation et leur approfondissement constituent un enjeu majeur de l'exercice 2009.

**79.** La phase d'organisation et de documentation du contrôle interne ne constitue qu'une première étape. Elle a été franchie par un nombre important de ministères. La part des actions de contrôle, effectives et traçables demeure très insuffisante en 2008.

**80.** Dans les ministères dont la taille, l'organisation et le degré de maturité du dispositif le justifient, l'effectivité de ces actions de premier niveau doit être garantie par la désignation d'un second niveau de contrôle interne. Dans tous les cas de figure, le caractère opérationnel des dispositifs ministériels de maîtrise des risques comptables devra être renforcé et bien articulé avec le contrôle interne mis en œuvre au sein du réseau comptable de la direction générale des finances publiques. Les tests conduits sur le processus « rémunérations » illustrent la nécessité de renforcer l'articulation et la complémentarité des tâches relevant du gestionnaire et du comptable. Le même constat peut être fait pour la mise en place d'une comptabilité auxiliaire des fournisseurs.

*b) L'audit interne*

**81.** La constitution dans chaque ministère d'une fonction d'audit interne conforme aux exigences de la norme d'audit ISA 610 est un enjeu fondamental. Grâce à sa position indépendante par rapport à la structure hiérarchique, l'audit interne s'assure de la qualité et de l'effectivité et de l'efficacité du contrôle interne au sein du ministère et apporte ses conseils pour l'améliorer. A cette fin, il évalue méthodiquement ses processus de gestion des risques et de contrôle.

**82.** La couverture des services de l'Etat par un dispositif d'audit interne à l'échelon ministériel n'a pas substantiellement progressé entre les exercices 2007 et 2008.

**83.** Seuls trois ministères (les deux ministères « financiers » et celui de l'agriculture et de la pêche) ont disposé d'un dispositif opérationnel, indépendant et doté de moyens suffisants.

**84.** Quelques ministères projettent le développement d'une telle fonction à partir d'un service dédié rattaché au plus haut niveau hiérarchique. Une mission de préfiguration de l'audit interne a ainsi été installée par le secrétaire général des ministères en charge des affaires sociales. Au ministère de la défense, le comité ministériel d'audit comptable et financier, créé fin 2007, a commencé à fonctionner effectivement en 2008. Cette avancée reste à consolider en mettant à niveau ses effectifs et en clarifiant son rôle par rapport aux multiples dispositifs d'audit qui existent au sein du ministère.

**85.** Dans un grand nombre de cas, les dispositifs d'audit interne restent caractérisés par leur éclatement, leur caractère embryonnaire voire leur inexistence et l'absence de priorité qui leur est accordée. Ainsi, l'accompagnement des réformes et les audits d'universités ont conduit à différer la création d'un comité ministériel d'audit au sein des ministères de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche.

**86.** Les audits comptables et financiers en partenariat avec la mission d'audit de la DGFiP ne suffisent pas à pallier cette faiblesse.

*c) Conclusion*

**87.** L'incapacité des dispositifs ministériels de contrôle interne comptable et financier et d'audit interne à donner au certificateur une assurance sur la maîtrise, par l'ensemble des ministères, des opérations concourant à la production des états financiers conduisent à reconduire la réserve substantielle. Les progrès attendus concernent la traçabilité des actions de contrôle interne et la structuration de la fonction d'audit interne dans tous les ministères.

### 3 - Les opérateurs

**88.** La Cour a émis une réserve substantielle sur la valorisation des opérateurs des politiques de l'Etat dans les comptes de 2006 et 2007.

**89.** La norme comptable n°7 les définit comme des entités dotées de la personnalité juridique exerçant une mission de service public sous le contrôle étroit de l'Etat qui leur apporte un financement majoritaire. Ils constituent des participations financières de l'Etat et apparaissent comme tels à l'actif de son bilan. Au 31 décembre 2008, 663 opérateurs sont recensés pour un montant de 54,7 Md€, soit près d'un tiers de ses participations financières.

**90.** Les chantiers pluriannuels mis en œuvre depuis 2006 par l'administration pour y répondre ne permettent toujours pas de remédier aux lacunes de leur recensement, à l'incapacité d'un nombre significatif d'entre eux de transmettre leurs états financiers dans des délais compatibles avec l'établissement de ceux de l'Etat et à l'insuffisante fiabilité de leurs comptes.

#### *a) Le recensement des opérateurs*

**91.** L'Etat doit s'assurer que l'ensemble de ses participations financières sont recensées à son actif et qu'en leur sein, la distinction est correctement faite, au sein des participations contrôlées, entre opérateurs et non opérateurs, en application des critères définis par la norme.

**92.** Comme en 2007, les modalités d'établissement de la liste des opérateurs altèrent la qualité de leur recensement. En témoignent les anomalies identifiées au 31 décembre 2008 (entités répondant aux critères normatifs définissant la qualité d'opérateur mais non recensées ou, à l'inverse, ne répondant pas aux critères mais demeurant classés comme opérateurs).

**93.** Les travaux de fiabilisation du périmètre qui ont été engagés par le producteur des comptes restent insuffisants pour en garantir l'intégrité. Les mouvements d'entrées et sorties du périmètre sont mieux retracés, mais le stock, qui résulte de travaux réalisés en 2004 et 2005, reste insuffisamment justifié.

**94.** Le partage des responsabilités entre les services compétents de l'Etat conduit, bien que ceux-ci appartiennent au même ministère, à ce que le producteur des comptes contrôle peu la méthodologie et les résultats du recensement réalisé par la direction du budget.

**95.** Faute d'une modification pourtant recommandée par la Cour, la rédaction actuelle de la norme n°7 laisse pendantes plusieurs ambiguïtés qui s'attachent aux critères de classement. C'est notamment le cas du critère de financement majoritaire par l'Etat, dont la formulation est trop elliptique pour dissiper les incertitudes qui résultent de la diversité des formes d'apport dont bénéficient les opérateurs. Les critères en vigueur ne règlent pas plus le cas des financements conjoints, des opérateurs tête de groupe ou des formes juridiques telles que les groupements d'intérêt public, les associations, etc.

**96.** Les insuffisances de la documentation et de la traçabilité du processus de recensement expliquent que l'administration n'ait pas pu justifier le maintien de plusieurs entités dans le périmètre des opérateurs et qu'il lui ait fallu plus d'un an pour commencer à fournir une analyse du respect des critères de classement en réponse à une liste de 50 entités actuellement non recensées identifiées par la Cour.

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

**97.** 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 : plus du tiers (contre près de la moitié au 31 décembre 2007), représentant 37 % de leur valorisation totale (contre 40 % au 31 décembre 2007), n'ont pu produire leurs comptes 2008 dans les délais requis. Ces retards s'expliquent mal, pour des entités dont les opérations d'inventaire sont théoriquement closes avant la fin du mois de janvier et qui sont soumises à l'obligation de remontée rapide des données budgétaires et comptables pour nourrir les rapports annuels de performance joints au projet de loi de règlement.

**98.** La possibilité d'utiliser les comptes du millésime précédent, bien qu'offerte au producteur des comptes par la norme n°7, devrait conserver un caractère exceptionnel. Tel n'est pas le cas au terme de ce troisième exercice comptable. Une telle situation dégrade l'image fidèle que le bilan doit donner des participations financières de l'Etat.

*c) La qualité des comptes des opérateurs*

**99.** Depuis 2006, la Cour constate que les comptes des opérateurs, dont la qualité conditionne la fiabilité de leur valorisation au bilan de l'Etat, présentent de graves insuffisances. Au 31 décembre 2008, les travaux entrepris en matière de qualité comptable n'ont eu aucun impact significatif dans les comptes des opérateurs. Si nombre d'opérateurs et d'administrations de tutelle se sont mobilisés, les régularisations

comptables intervenues en 2008 demeurent modestes et la qualité comptable des postes de haut de bilan reste globalement très insuffisante.

**100.** Les opérateurs doivent constater à leur actif les biens qu'ils contrôlent et à leur passif les financements correspondants. L'Etat a lancé en 2006 un chantier de fiabilisation de leur patrimoine, qui consiste à recenser les biens, enrichir les données correspondantes dans les systèmes d'information, les faire valoriser par France Domaine et, le cas échéant, procéder à des corrections d'écritures comptables. La lenteur des progrès, y compris sur la première vague, a conduit l'Etat à remobiliser les opérateurs sur cet objectif. Les résultats restent très modestes : fin 2008, seuls 12 opérateurs (représentant 8,9 % de la valeur totale) avaient achevé le processus complet, et 356 n'avaient pas encore clos la phase initiale de recensement, tant la tenue des inventaires reste souvent défaillante. A cette carence s'ajoutent des difficultés méthodologiques dans la valorisation et la comptabilisation des biens.

**101.** Un grand nombre d'opérateurs n'inscrivent pas dans leurs comptes les monuments historiques, les œuvres d'art ou les biens spécifiques qu'ils contrôlent et qui justifient pourtant souvent l'existence de ces entités (Centre des monuments nationaux, Opéra de Paris, établissement public du Parc et de la Grande Halle de la Villette, etc.).

**102.** L'instruction comptable du 23 janvier 2006 relative à la comptabilisation et à la dépréciation des actifs, et à la comptabilisation des provisions pour risques et engagements hors bilan, est toujours aussi diversement appliquée. Les opérateurs peinent, pour une majorité d'entre eux, à mettre en œuvre ses dispositions complexes (INRIA, Service hydrographique et océanographique de la marine, Parc national de Port-Cros etc.), alors même que des tâches aussi simples que le recensement et l'amortissement des actifs restent à fiabiliser.

**103.** En matière de dettes et créances entre l'Etat et ses opérateurs, l'existence d'une procédure formalisée de réconciliation, d'une part, et d'un mode opératoire spécifique aux dispositifs « transparents »<sup>1</sup>, d'autre part, constituent une avancée dans l'amélioration des comptes. Les faiblesses qui affectent encore la première, et le déploiement tardif en 2008 du second, ne permettent cependant pas encore d'atteindre l'objectif de qualité comptable recherché.

---

<sup>1</sup> Un dispositif d'intervention est qualifié de transparent si : la procédure fait intervenir l'Etat, l'opérateur et le bénéficiaire final ; l'opérateur dispose d'une marge d'autonomie restreinte dans la prise de décision ; le financement du dispositif est assuré en tout ou partie par des transferts de l'Etat ; l'Etat se trouve lié par des obligations vis-à-vis du bénéficiaire final.

**104.** Si les opérateurs sont désormais sensibilisés au contrôle interne comptable et si les outils dont ils disposent se perfectionnent, peu ont dépassé le stade de l'appropriation et mis en œuvre des dispositifs opérationnels efficaces. Dans ces conditions, l'effet global sur leurs comptes de la généralisation du contrôle interne comptable ne sera pas sensible avant plusieurs exercices.

**105.** Les leviers du changement que constituent la certification légale des comptes et l'implication des tutelles – dont les effets positifs sont observés chez une minorité d'opérateurs – devront particulièrement jouer pour les universités dont les comptes sont affectés de lacunes graves et multiples. Si leur situation est hétérogène, aucune ne peut encore être réellement considérée comme s'étant dotée d'une gestion comptable et financière aboutie. Ce constat inclut celles qui jouissent depuis 2009 des responsabilités et compétences élargies, alors même que cette autonomie renforce les enjeux qui s'attachent à la transparence de leur situation financière, assise sur la qualité de leurs comptes.

*d) Conclusion*

**106.** Devant le constat récurrent des graves insuffisances qui affectent les comptes des opérateurs et de l'absence de progrès à la mesure des lacunes à combler, le principe de prudence devrait primer. En conséquence, il ne devrait pas être tenu compte des plus-values latentes que la méthode par équivalence appliquée aux opérateurs conduit à constater à la clôture. Il en résulterait une diminution de la valorisation des opérateurs au bilan de l'Etat de 2008 de 10,1 Md€.

**107.** L'ensemble des lacunes relevées conduit la Cour à constater, comme en 2006 et 2007, une réserve substantielle qui résulte d'un désaccord sur la valeur immobilisée des opérateurs dans les comptes de l'Etat au 31 décembre 2008.

**108.** A court terme, il pourrait être aisément remédié aux imperfections du recensement et aux retards de remontée des comptes, par une révision des critères de classement de la norme 7 et un pilotage plus directif par le producteur des comptes.

**109.** A plus longue échéance, l'amélioration de la qualité des comptes des opérateurs suppose, outre l'accélération des chantiers pluriannuels déjà lancés (recensement immobilier, contrôle interne, etc.), un renforcement de l'action des tutelles et une extension du champ de la certification aux opérateurs qui représentent la plus grande part de la valeur d'équivalence.

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

**110.** La Cour a formulé, au titre des exercices 2006 et 2007, une réserve substantielle résultant principalement d'un désaccord sur la valorisation des actifs du ministère de la défense, la non-exhaustivité du périmètre et le processus de clôture des comptes.

**111.** Hors immobilier, ces actifs s'élèvent à 177 Md€ en valeur brute dans le bilan de l'Etat au 31 décembre 2008 et à 110 Md€ en valeur nette.

**112.** Le ministère de la défense s'est engagé, début 2007, à réaliser, sur une période de trois ans s'achevant à la clôture 2009, un ensemble d'actions destinées à créer un référentiel comptable adapté à la spécificité des matériels militaires et à améliorer la qualité des restitutions comptables. Au 31 décembre 2008, aux deux tiers de la trajectoire, d'incontestables avancées peuvent être relevées.

**113.** L'impact des efforts déployés à ce stade sur la qualité des comptes demeure toutefois modeste compte tenu de l'importance des lacunes dont continuent de souffrir la plupart des processus comptables liés aux actifs du ministère de la défense.

##### *a) Améliorations constatées en 2008*

**114.** Le périmètre de restitution des inventaires a été élargi en 2008 à de nouveaux actifs, pour des montants significatifs. Parmi ceux-ci figurent des actifs « secrets » et des biens en dépôt chez les industriels pour une valeur brute 5,5 Md€. Des reclassements de stocks en immobilisations sont intervenus, pour 5,1 Md€ en valeur brute.

**115.** Le référentiel comptable a été précisé sur une dizaine de procédures à enjeu (démantèlement, dépenses ultérieures immobilisables, dépréciations, révision des durées d'amortissement, gros entretien et grande visite,...). Cette clarification a permis d'expérimenter en 2008 de nouveaux traitements comptables qui ont cependant concerné un périmètre encore limité.

**116.** La méthode d'analyse des marchés a été étendue à la plupart des opérations d'armement en cours, conformément aux engagements pris. La mise en œuvre de procédures comptables visant à améliorer la comptabilisation de ces opérations et celle des matériels mis en service a été poursuivie. L'effet sur les comptes de ces nouvelles procédures ne pourra être mesuré qu'au fur et à mesure de l'avancement des marchés.

*b) Des lacunes persistantes*

**117.** L'inadaptation des systèmes d'information, que traduit notamment le recours à de simples tableurs pour traiter des centaines de milliers de références et de valorisations, constitue l'un des principaux freins à des restitutions comptables de qualité.

**118.** Les travaux menés afin de reconstituer des données parfois très anciennes connaissent en outre des limitations structurelles. 16 % seulement de la valeur des immobilisations en service sont valorisés conformément à la norme. La valorisation de vieux équipements se heurte ainsi à l'absence de pièces comptables disponibles.

**119.** Les insuffisances relevées dans certains services, notamment en matière de contrôle interne comptable et de maîtrise des outils de contrôle par les responsables d'inventaire, conduisent à des anomalies ou à des incertitudes nombreuses et importantes que ne permettent pas de résorber les régularisations conduites pendant les opérations de clôture.

**120.** La majorité des contrôles de la direction des affaires financières et du département comptable ministériel est réalisée postérieurement à la clôture des comptes et les éventuelles régularisations continuent d'être enregistrées en correction de la balance d'ouverture de l'exercice suivant.

**121.** Enfin, les acteurs de la comptabilité des actifs de la défense ne communiquent pas suffisamment entre eux pour assurer la cohérence d'ensemble du dispositif. Ainsi, les dates de sortie des encours à la DGA et d'entrée en service dans les armées ne sont pas harmonisées. Un certain nombre de biens sont donc exclus à tort des comptes de l'exercice. En outre, l'absence de correspondance des nomenclatures comptables entre la DGA et les armées crée des difficultés lors de la prise en charge des équipements dans les inventaires. Les travaux engagés en 2008 dans le périmètre des 12 opérations d'armement traitées par la méthode d'analyse des marchés ont permis cependant d'enregistrer des progrès dans la réconciliation des biens livrés aux armées.

*c) La valorisation des immobilisations et des stocks*

**122.** Les actifs du ministère de la défense sont composés :

- d'équipements en service pour 96 Md€ en valeur brute (45 Md€ en valeur nette) et de développements en service pour 20 Md€ en valeur brute (10 Md€ en valeur nette) ;
- d'équipements en cours de production pour 16 Md€ et de développements en cours pour 12 Md€ ;
- de stocks pour 32 Md€, dépréciés pour 4 Md€.

**123.** La valorisation de la très grande majorité de ces actifs ne répond toujours pas aux règles prévues par les normes comptables de l'État n° 5 sur les immobilisations incorporelles, n° 6 sur les immobilisations corporelles et n° 8 sur les stocks.

**124.** La part des équipements et développements en cours valorisés selon une méthode d'évaluation forfaitaire dite « globale » demeure significative. Elle porte sur un montant de 4,5 Md€ d'actifs au 31 décembre 2008. Elle n'est pas conforme aux normes comptables de l'Etat, notamment parce qu'elle valorise un ensemble d'actifs indéterminés et non des biens identifiables.

**125.** L'application de la méthode d'analyse des marchés à certains équipements en service a entraîné d'importants écarts de valorisation avec les données figurant en inventaire. A titre d'exemple, les dix-huit navires et sous-marins analysés par la DGA ont vu leur valeur diminuer de près de 30% par rapport à 2007. La justification de ces variations n'est que très partielle. Les systèmes d'information de la DGA ne permettent en effet de reconstituer les données propres à chaque marché qu'à partir de 2003. En outre, les développements liés à ces programmes d'armement ne sont pas valorisés et donc pas comptabilisés.

**126.** Les biens acquis directement par les services, hors DGA, sont très majoritairement valorisés à des prix issus des systèmes d'information logistique des armées. Ces données, non justifiées et non auditables, ne répondent pas aux critères de valorisation fixés par les normes comptables de l'État.

**127.** De nombreux systèmes de gestion ne permettent pas d'évaluer les stocks selon la méthode du coût moyen unitaire pondéré ou selon celle du premier entré - premier sorti. Or seules ces deux méthodes sont autorisées par la norme n° 8.

**128.** Enfin, si des progrès ont été réalisés pour ajuster les durées d'amortissement sur les durées d'utilisation probable des équipements, les dépréciations des immobilisations corporelles et des stocks demeurent rarement inventoriées et comptabilisées. Près de 70% des valeurs brutes des immobilisations corporelles et plus de 80% des valeurs brutes des stocks demeurent non fiabilisées.

*d) Les opérations de fin d'exercice*

**129.** Les données des systèmes d'information logistique des armées alimentent les fichiers d'inventaires qui constituent la comptabilité auxiliaire des immobilisations et des stocks dans les comptes de l'État. La réconciliation entre cette comptabilité auxiliaire et la comptabilité générale demeure très difficile voire impossible.

**130.** Le certificateur devrait être en mesure de rapprocher, d'une part, les informations logistiques et les fichiers d'inventaires et, d'autre part, les fichiers d'inventaires et la comptabilité. D'importantes incertitudes et limitations continuent de l'en empêcher.

**131.** Les données d'inventaires ne sont toujours pas fiabilisées. La Cour a, cette année encore, relevé de multiples erreurs dans les fichiers de la structure chargée d'assurer le maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques (la SIMMAD), dont les immobilisations et stocks sont valorisés pour 57 Md€. Ces anomalies récurrentes traduisent la défaillance des procédures informatiques, une mise en œuvre incorrecte des nouvelles procédures comptables ainsi qu'une insuffisance caractérisée dans la définition de procédures adaptées de contrôle interne. Ces éléments font peser une incertitude sur la fiabilité des restitutions d'inventaire du principal service détenteur d'immobilisations et de stocks de l'Etat.

**132.** L'utilisation de fichiers au format Excel à tous les stades de la procédure de clôture est totalement inadaptée au volume des écritures. Le calendrier des opérations de clôture ne permet pas à l'administration de procéder aux contrôles comptables nécessaires. La DGA envoie ses données d'inventaires directement au département comptable ministériel, sans passer par le contrôle de troisième niveau pour ses encours sur opérations d'armement (27 Md€ au 31 décembre 2008).

**133.** Les flux comptables annuels ne correspondent pas aux mouvements d'entrée et de sortie des fichiers d'inventaires. De multiples sources de discordance existent. L'hétérogénéité des référentiels comptables entre les fichiers d'inventaires et les imputations des flux budgétaires est ainsi à l'origine d'une grande part des écarts relevés.

**134.** La Cour n'est dès lors pas en mesure de se prononcer sur le bien-fondé des ajustements massifs imputés en balance d'ouverture afin de faire correspondre les comptes au 31 décembre 2008 et les inventaires de clôture. Le montant de ces ajustements, passés en référence aux dispositions de la norme 14 relative aux changements de méthode ou d'estimations ou aux corrections d'erreurs s'élève à plus de 8 Md€ en net pour les immobilisations corporelles et à plus de 1 Md€ pour les stocks.

*e) Conclusion*

**135.** L'ensemble des constats précédents conduit à formuler, comme en 2006 et en 2007, une réserve substantielle résultant d'un désaccord sur la comptabilisation des actifs du ministère de la défense.

**136.** Ce désaccord ne pourra être résolu que si la fin de la période triennale de fiabilisation des données comptables sur laquelle s'était engagé le ministère s'accompagne d'une redéfinition des enjeux et des moyens à affecter aux principaux sujets, et si la redéfinition des priorités est anticipée dès 2009.

**137.** Le projet *Chorus* ne constituera ainsi une réponse adaptée aux difficultés relevées par la Cour que s'il intègre les besoins propres au suivi des actifs du ministère et s'accompagne d'un plan de contrôle adapté.

**138.** L'harmonisation des traitements comptables entre les différents acteurs au sein du ministère est une priorité. Elle conditionne notamment la fiabilisation des nouvelles acquisitions et opérations d'armement.

**139.** Les expérimentations menées sur les nouvelles procédures en 2008 devront être étudiées, améliorées et étendues à l'ensemble des services concernés.

**140.** Enfin, le dispositif de contrôle interne comptable doit faire l'objet d'une évaluation régulière par le comité ministériel d'audit.

## 5 - Les produits régaliens

**141.** La Cour a formulé en 2006 et 2007 une réserve substantielle résultant de limitations dans l'étendue des travaux d'audit et d'une forte incertitude expliquée par le défaut de maîtrise du processus de production des comptes liés à l'impôt. Cette situation a connu des avancées limitées en 2008. Les vérifications menées sur les comptes de 2008 ont conduit à la formulation d'une quarantaine d'observations d'audit, sur des enjeux pouvant atteindre plusieurs milliards d'euros.

### *a) L'environnement de gestion et de contrôle*

**142.** La gestion comptable des produits régaliens et leur environnement de contrôle se caractérisent par des traitements informatiques très intégrés sur des volumétries de données importantes, et la production d'un nombre limité d'écritures d'inventaire en fin d'exercice portant sur des montants très significatifs.

**143.** Les contrôles comptables et les travaux de justification du producteur des comptes demeurent insuffisants pour garantir la réduction à un niveau raisonnable du risque d'erreur significative.

**144.** La Cour reste confrontée à des limitations fortes qui ne lui permettent pas de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la qualité des informations soumises à son examen. Les règles de gestion qui structurent les automatismes et les états issus des systèmes sont insuffisamment documentées. Cette situation limite la capacité de vérification du producteur des comptes puis du certificateur. Les travaux comptables de justification de ces flux s'en trouvent directement affectés.

**145.** Les limites fonctionnelles et le paramétrage des applications informatiques conduisent à d'importants travaux de recensement et d'analyse de données, sans intégration dans un dispositif de contrôle suffisant. Le retraitement des données, réalisé par les ordonnateurs et fourni aux comptables, n'a pas systématiquement fait l'objet de travaux de justification appropriés pour en garantir la qualité et la conformité au référentiel comptable en vigueur.

### *b) Le rattachement des produits à l'exercice*

**146.** L'évaluation des produits à recevoir reste, pour une large part, fondée sur le constat des flux d'encaissement et non sur le fait générateur, comme l'impose le référentiel comptable. Il en résulte des erreurs de rattachement, elles-mêmes sources de surévaluations ou de défauts d'exhaustivité. A ce seul titre, le montant des corrections estimé par le certificateur s'élève à 1,6 Md€.

**147.** Le rattachement systématique à l'exercice des produits au comptant comptabilisés au cours du mois de janvier de l'année suivante ne constitue pas une méthode pertinente. Celle-ci doit, en revanche, s'attacher à tenir davantage compte de la très grande diversité de nature des produits afin de déterminer, pour chacun d'eux, l'exercice auquel se rattache le fait générateur de leur comptabilisation.

**148.** S'agissant des impôts collectés par l'Etat et dont le produit est transféré à des tiers (sécurité sociale, collectivités territoriales, opérateurs), le paramétrage des systèmes d'information ne permet pas de constater, dans l'évaluation des restes à recouvrer, la part destinée à l'attributaire. Celle-ci est donc reconstituée en fin d'exercice de manière extracomptable. Mais les approximations et omissions relevées par le certificateur démontrent les imperfections de ce dispositif de retraitement.

*c) L'insuffisance des contrôles et des justifications incombant au producteur des comptes*

**149.** Les évaluations préalables à la comptabilisation des écritures d'inventaire ne font pas l'objet d'une analyse systématique et suffisamment poussée par le producteur des comptes. Ce défaut de contrôle est à l'origine d'erreurs multiples qui ont été relevées à l'occasion des vérifications menées par la Cour. Plusieurs d'entre elles, concernant par exemple la double comptabilisation d'un produit à reverser, portent sur des montants significatifs. Faute de procéder aux contrôles nécessaires, l'administration n'a pu détecter les erreurs intervenues dans le calcul de la provision pour dépréciation des amendes (défaut d'exhaustivité dans le recensement des risques ou, à l'inverse, prise en compte de risques dont la couverture n'incombe pas à l'Etat).

**150.** Les données de comptabilité générale ne sont pas suffisamment rapprochées des données de gestion. Comme en 2007, les discordances entre les créances comptabilisées et les listes nominatives des restes à recouvrer en matière d'impôts des particuliers recouvrés par voie de rôle ne permettent de s'assurer ni de l'existence ni de l'exactitude des créances comptabilisées à la clôture de l'exercice. De la même manière, les analyses insuffisantes des états informatiques entraînent une incertitude sur la valorisation du stock de pénalités fiscales relatives aux impôts et taxes affectés.

**151.** Lorsque les états de gestion sont utilisés, la fiabilité des données ne fait pas toujours l'objet de vérifications satisfaisantes. Les progrès constatés pour fiabiliser la base qui sert l'estimation de la provision pour litiges fiscaux n'ont ainsi pas permis de lever entièrement l'incertitude portant sur sa valorisation au 31 décembre 2008.

**152.** Une partie des justifications nécessaires à la validation des soldes a dû être recherchée auprès des ordonnateurs, voire reconstituée par le certificateur lui-même.

**153.** En matière d'obligations fiscales reportables et d'obligations fiscales liées à la TVA gérée par la DGDDI, dont les montants sont de l'ordre de 1,9 Md€, les éléments remis par le producteur de compte n'ont pas la valeur probante permettant de justifier les soldes.

**154.** Les méthodes comptables utilisées en 2008 ne sont pas justifiées dans le dossier de clôture. C'est aussi bien le cas des taux de provisions des créances d'impôts que des obligations fiscales en l'acquit de TVA qui traduisent la décompensation du produit brut de TVA ou des crédits de TVA imputés pendant l'exercice. Ces insuffisances révèlent des incertitudes sur des agrégats très significatifs.

**155.** Dans un grand nombre de cas relatifs à des impositions de nature et de montant très divers (TVA, IS, TIPP, impôts des particuliers) et couvrant tout le spectre des écritures d'inventaire, l'insuffisance des contrôles préalables se conjugue à la pauvreté ou au manque de pertinence des justifications.

*d) La présentation de l'information financière*

**156.** L'annexe fournit une information relative aux impositions collectées par l'Etat et dont le produit est transféré à des tiers (sécurité sociale, collectivités territoriales). Il s'agit notamment de contributions telles qu'impôts locaux, taxe intérieure sur les produits pétroliers, taxe sur les salaires, taxe sur la valeur ajoutée, contributions sur les revenus du patrimoine, droits de consommation sur les tabacs et alcools, etc. Sur un total collecté par l'Etat de 346,7 Md€, la part affectée est de 136,6 Md€. Ces informations présentent des lacunes importantes.

**157.** En raison des limites des systèmes d'information, les montants de ces impôts et taxes affectés ont été reconstitués manuellement et recensés à partir des seules données de caisse pour 75% des contributions. Les éléments présentés ne fournissent pas une information exhaustive. En outre, les données comparatives nécessaires à la compréhension de l'évolution des impositions collectées pour le compte de tiers ne sont pas produites. L'information présentée en annexe reste donc insuffisante pour rendre compte, en droits constatés, de la répartition de l'affectation des recettes brutes entre le budget de l'Etat et le financement des tiers attributaires.

*e) Les provisions pour litiges fiscaux*

**158.** Les provisions pour risques comptabilisées au bilan de l'Etat s'élèvent à 10 Md€ au 31 décembre 2008 contre 6,5 Md€ à fin 2007. Les provisions pour litiges fiscaux représentent une part prépondérante estimée à 6 Md€.

**159.** La Cour a identifié, au cours de ses travaux de certification, un nouveau contentieux fiscal apparu en 2008. L'incidence potentiellement significative de ce contentieux aurait dû conduire à constituer une provision selon la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

**160.** L'incertitude constatée sur les comptes de 2007 concernant l'exhaustivité et la valorisation des provisions pour litiges fiscaux doit donc être maintenue.

*f) Conclusion*

**161.** Le défaut de maîtrise du processus de production comptable (en termes de rattachement, de présentation et de justification des écritures passées) ne permet pas à la Cour de considérer que les risques comptables afférents aux charges et produits liés à l'impôt soient réduits à un niveau acceptable. En conséquence la réserve substantielle sur la comptabilisation des produits régaliens doit être maintenue.

**162.** La DGFIP doit être en mesure de justifier tous les soldes de la balance générale se rapportant aux produits régaliens. Elle doit aussi fiabiliser les écritures afférentes aux impôts collectés par l'Etat et dont le produit est transféré à des tiers (sécurité sociale, collectivités territoriales, opérateurs) dans des conditions équivalentes.

## 6 - Les passifs d'intervention

**163.** La Cour a formulé, au titre des exercices 2006 et 2007, 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.

**164.** Au 31 décembre 2008, le total des charges d'intervention s'élève à 161,6 Md€ et le montant des passifs d'intervention à 51,6 Md€ de provisions pour charges et 11,7 Md€ de charges à payer et autres dettes non financières. Le périmètre des passifs comptabilisés au 31 décembre 2008 a sensiblement augmenté, traduisant les efforts poursuivis par l'administration.

**165.** Il n'en demeure pas moins qu'un certain nombre de désaccords et d'incertitudes pèsent sur l'exhaustivité, l'existence et la valorisation des passifs d'intervention.

**166.** Certains désaccords et incertitudes ont pour origine les problèmes que posent les dispositions de la norme comptable n°2 relative aux charges.

*a) Des risques induits par les systèmes d'information et la faiblesse du contrôle interne*

**167.** L'inadaptation des applications du *Palier LOLF* nécessite un recensement extracomptable des charges et produits à rattacher à l'exercice dans l'application *Orchidée* au titre des opérations d'inventaire. Malgré les améliorations techniques apportées à l'outil en 2008, la multiplicité des écritures d'inventaire et de correction passées directement dans la comptabilité générale rend impraticables le chemin de révision et la mise en œuvre de diligences essentielles pour le certificateur. Une réflexion doit être menée dans le cadre du développement du projet *Chorus* afin de résoudre ces insuffisances, grâce notamment à la conception d'un module spécifique de gestion et de comptabilisation des passifs d'intervention.

**168.** Le certificateur ne peut s'appuyer suffisamment sur les procédures de contrôle interne.

**169.** D'une part, la bonne application par l'ensemble des services gestionnaires des méthodes de recensement définies par l'administration centrale est insuffisamment contrôlée. Ainsi, des défauts d'exhaustivité ou d'exactitude significatifs ont encore été relevés par la Cour sur certains dispositifs gérés par les services déconcentrés (subventions de l'Etat aux organismes de logement social, bourses et primes de lycées, dotations

globales d'équipement des communes et de développement rural, subventions pour travaux divers d'intérêt local). Ils ont entraîné des corrections pour un montant de plus d'1 Md€.

**170.** D'autre part, la procédure de réconciliation des dettes et créances réciproques mise en œuvre par le producteur des comptes en 2008 n'est pas encore satisfaisante. Les écarts qui en résultent ne sont ni justifiés ni exploitables. La procédure de réconciliation ne concerne en outre que les organismes de sécurité sociale et les opérateurs à enjeux, ce qui exclut des tiers significatifs comme les organismes internationaux ou les bénéficiaires d'interventions directes (RFF, SNCF, RATP).

*b) Les engagements de l'Etat vis-à-vis de RFF*

**171.** L'Etat intervient sous forme de subventions dans le financement de Réseau Ferré de France, propriétaire et gestionnaire du réseau ferroviaire. Les engagements de l'Etat à l'égard de RFF, dont la Cour avait relevé l'insuffisante retranscription dans les comptes du précédent exercice, ne sont pas d'avantage constatés au 31 décembre 2008, comme l'exige le référentiel comptable applicable à cette date.

**172.** Un contrat d'objectifs avec une entité ne suffit pas en lui-même à établir l'existence d'engagements de l'Etat devant être provisionnés dans les comptes de celui-ci. Seul un examen des clauses du contrat et de l'ensemble des éléments de contexte peut amener, au vu d'un faisceau d'indices, à conclure à cette nécessité.

**173.** Le contrat pluriannuel de performance conclu en 2008 fixe à RFF des objectifs ambitieux pour le développement durable du transport ferroviaire qui s'inscrivent dans le cadre de sa mission de service public.

**174.** La signature de ce contrat s'accompagne d'une refonte du cadre d'intervention de l'Etat au travers d'une nouvelle subvention d'exploitation en lieu et place des différentes subventions versées jusqu'alors. Cette subvention, d'ailleurs enregistrée comme une dépense d'intervention en comptabilité des opérations budgétaires, présente les caractéristiques d'une charge d'intervention au regard des normes comptables de l'Etat.

**175.** En effet, l'Etat exerce en l'espèce sa mission de régulateur économique et social. Les versements effectués à RFF ont pour but de compenser le montant insuffisant des péages versés par les utilisateurs du réseau ferroviaire à RFF. Le montant limité de ces péages est fixé par l'Etat de manière à rendre acceptable par les utilisateurs du réseau le niveau des redevances perçues par l'établissement public et à favoriser la concurrence dans ce secteur.

**176.** Il ne peut être trouvé de contrepartie équivalente, comptabilisable et significative d'échange pour l'Etat, à cette subvention dont les bénéficiaires indirects sont les opérateurs ferroviaires admis sur le marché. Il s'agit donc d'une intervention liée à un bien et service collectif au sens des catégories comptables publiques internationales qui doit, au regard des normes de l'Etat n°2 et 12, donner lieu à provisionnement en cas d'engagement pluriannuel.

**177.** Les objectifs industriels assignés à RFF ne sont réalisables qu'avec le soutien financier de l'Etat. Celui-ci versera les subventions destinées à compenser les insuffisances de recettes commerciales selon un plan d'affaire pluriannuel (engagements 20 et 21 du contrat de performance). Ces éléments établissent l'existence d'un engagement de l'Etat réaffirmé, explicité et délimité dans ledit contrat et dans ses annexes financières.

**178.** Un défaut de versement de la subvention de l'Etat au cours des prochaines années ne manquerait pas d'affecter la continuité d'exploitation de l'établissement, que son niveau de recettes commerciales ne suffit pas à garantir. L'hypothèse d'une rupture de la continuité d'exploitation de RFF n'est pas envisageable pour l'Etat. La probabilité de la sortie de ressources liée à cet engagement est donc incontestable.

**179.** Le montant de cette sortie de ressources peut être estimé de manière fiable pour les trois exercices à venir, dans un cadre par ailleurs défini par la loi de programmation pluriannuelle des finances publiques. Il s'élève à 6,8 Mds€. A un horizon plus éloigné, l'ouverture à la concurrence du transport des voyageurs ne permet pas de valoriser l'engagement de l'Etat avec une fiabilité suffisante.

**180.** L'ensemble des conditions nécessaires au provisionnement de l'engagement pluriannuel de l'Etat vis-à-vis de RFF sont donc, en l'espèce, réunies au 31 décembre 2008. L'absence de prise en compte par l'administration des propositions d'ajustement formulées par la Cour en corrections d'erreur pour tenir compte de l'antériorité des engagements de l'Etat entraîne le constat d'un désaccord.

*c) Le recensement des autres passifs d'intervention*

**181.** Les nombreuses anomalies, incertitudes et limitations relevées par la Cour ne lui permettent pas d'obtenir une assurance raisonnable quant à l'exhaustivité, l'existence et l'exactitude des passifs d'intervention recensés au 31 décembre 2008.

**182.** Le « versement compensateur » de l'Etat à l'Office national des forêts dans le cadre de la gestion des forêts communales est comptabilisé comme une subvention pour charge de service public. Il présente cependant un caractère occasionnel et partiel qui ne s'accorde pas avec la définition d'une telle subvention. Les bénéficiaires finaux en sont les collectivités territoriales. Il ne comporte pas de contrepartie équivalente, comptabilisable et significative d'échange. Ce versement correspond donc, selon la Cour, à la définition d'une charge d'intervention. Les engagements pluriannuels de l'Etat (0,4 Md€) auraient dû faire l'objet d'une provision.

**183.** Les versements au titre des contrats de développement et de désendettement (0,4 Md€) ne sont toujours pas comptabilisés conformément à leur nature.

**184.** Des incertitudes demeurent enfin sur les obligations pluriannuelles à recenser au titre des versements à l'égard des organismes internationaux dont une part, les dotations à fond perdus, devrait être comptabilisée sous forme de charges d'intervention.

**185.** Le certificateur n'a pas obtenu les éléments probants lui permettant de s'assurer, dans les délais nécessaires à ses vérifications, de la correcte valorisation des obligations pluriannuelles relatives aux dispositifs d'aide à l'emploi gérés par le CNASEA (1,2 Md€).

**186.** Certains engagements conventionnels de l'Etat ne sont pas constatés en engagements hors bilan alors qu'ils correspondent à la définition d'un passif éventuel. C'est le cas des engagements pris dans le cadre du partenariat mondial contre la prolifération des armes de destruction massive, sur lesquels la Cour a appelé l'attention du producteur des comptes depuis plusieurs mois. Le désaccord porte sur un montant compris entre 0,4 Md€ et 0,6 Md€.

*d) L'application des normes comptables*

**187.** L'interprétation par le producteur des comptes des dispositions de la norme comptable de l'Etat n°2, au demeurant insuffisamment stabilisées, est à l'origine de désaccords ou d'incertitudes significatives concernant l'exhaustivité du recensement des passifs d'intervention de l'Etat. Le ministre chargé des comptes publics a d'ailleurs pris l'engagement de saisir le conseil de normalisation des comptes publics.

**188.** Les engagements portés par certains dispositifs dits « transparents » au nom de l'Etat doivent être retranscrits dans les comptes de ce dernier. Lorsqu'un dispositif d'intervention est qualifié de « non transparent », les engagements pris par l'entité qui en a la charge doivent être constatés dans ses propres états financiers. Or, les engagements pluriannuels portés par l'Agence nationale de la recherche (1 Md€) n'ont été comptabilisés ni dans les comptes de celle-ci ni dans ceux de l'Etat. Une incertitude demeure également sur le traitement comptable des fonds de l'ANR non versés aux bénéficiaires finaux (0,5 Md€).

**189.** Les subventions versées aux établissements publics locaux d'enseignement (EPLE) au titre de la rémunération des assistants d'éducation sont comptabilisées à hauteur de 1,3 Md€ en charges d'intervention, alors qu'elles servent à couvrir le coût des salaires et devraient de ce fait même être requalifiées en subventions pour charges de service public. Le statut actuel des EPLE, qui ne sont pas des opérateurs de l'Etat, ne le permet pas.

**190.** Les engagements de l'Etat relatifs à un grand nombre de mesures d'aides sociales gérées par les organismes de sécurité sociale, ne sont pas retranscrits. Certains dispositifs (allocation aux adultes handicapés, aides au logement, allocation spécifique de solidarité, allocation équivalent retraite) relèvent de décisions individuelles, susceptibles de porter sur plusieurs exercices, soumises à une révision périodique. La Cour estime qu'ils devraient, selon les cas, donner lieu à l'enregistrement de provisions pour charges ou d'engagements hors bilan.

*e) Conclusion*

**191.** Les faiblesses du contrôle interne et des systèmes d'information n'ont pas permis de constater en 2008 l'ensemble des améliorations attendues dans le cadre de la trajectoire de fiabilisation des passifs d'intervention de l'Etat.

**192.** Pour la troisième année consécutive, les désaccords et incertitudes relevés par la Cour ne lui permettent pas de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'exhaustivité, l'existence, et la valorisation des passifs d'intervention au 31 décembre 2008. En conséquence la réserve substantielle sur les passifs d'intervention doit être maintenue.

**193.** Les actions visant à fiabiliser le recensement et la comptabilisation de ces passifs doivent être poursuivies et renforcées. La réconciliation des dettes et créances réciproques doit être étendue à l'ensemble des principaux tiers bénéficiaires d'intervention. L'Etat doit être en mesure de tirer toutes les conséquences comptables des engagements vis-à-vis de ces tiers, y compris et notamment RFF. Une correcte appréciation des rôles de l'Etat et des entités gérant des mesures d'intervention est, en outre, nécessaire à un provisionnement exhaustif, dans leurs comptes respectifs, des engagements en résultant.

## 7 - Le patrimoine immobilier

**194.** La Cour a formulé sur les comptes de 2006 et de 2007 une réserve substantielle sur le parc immobilier.

**195.** Le patrimoine foncier et les constructions en service de l'Etat figurent dans ses comptes au 31 décembre 2008 pour une valeur nette comptable de 62,4 Md€. Pour l'essentiel cette évaluation repose sur des valeurs de marché à l'exception de certains biens atypiques (biens de petite ou de très grande superficie, installations militaires spécifiques,...) en raison de l'absence de références de valorisation par rapport au marché. Les bâtiments historiques classés et certains biens immobiliers spécifiques dont l'utilisation par des tiers n'est possible qu'au prix de modifications majeures sont évalués à l'euro symbolique. D'autres biens comme les établissements pénitentiaires sont évalués au coût de remplacement déprécié.

**196.** A la suite des incertitudes relevées sur les comptes de 2006 et 2007, concernant l'exhaustivité du recensement du parc immobilier et sa valorisation, l'administration avait pris plusieurs engagements. Ceux-ci portaient en particulier sur la définition des priorités du recensement des biens, les modalités de leur évaluation, la valorisation du parc à l'étranger et celle du parc pénitentiaire, enfin, la clarification de la règle applicable aux dépenses « ultérieures ».

**197.** De réels efforts ont été déployés par l'administration en ce qui concerne la clarification des instructions comptables, le déploiement du module immobilier de *Chorus* ou la méthode d'évaluation au coût de remplacement déprécié du parc pénitentiaire, conformément aux demandes de la Cour. Mais certains engagements pris n'ont été que partiellement tenus et la valorisation du patrimoine immobilier n'est toujours pas conforme au référentiel applicable.

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

**198.** Le recensement et l'évaluation du parc immobilier dépendent de la tenue du Tableau Général des Propriétés de l'Etat (TGPE). Les actions engagées par France Domaine en 2008 ont permis de poursuivre la trajectoire de fiabilisation des informations y figurant. Pour autant, les constats antérieurement effectués, relatifs aux limites inhérentes à cet outil, sont reconduits et même renforcés en 2008.

**199.** 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 très difficilement auditables dont il résulte une incertitude.

La variation annuelle des actifs non amortissables est comptabilisée sous la forme d'un écart de réévaluation, qui vient améliorer la situation nette de l'Etat. La Cour n'a été en mesure de valider aucun des retraitements dont font l'objet les données issues du STGPE pour établir cet écart de réévaluation comptabilisé pour un montant de 2,4 Md€.

**200.** En outre, le bien-fondé des corrections d'erreurs sur exercices antérieurs qui ont été passées pour près de 2 Md€ en valeur absolue au 31 décembre 2008 n'a pu être vérifié, par manque de précision des libellés des écritures concernées ou par défaut de documentation dans les dossiers de travail.

**201.** Sans nier le progrès que représentera à partir de 2009 le déploiement du module immobilier du système Chorus, RE-FX, la Cour note que cet outil restera tributaire de la qualité de saisie des informations. La nécessité de poursuivre la fiabilisation des procédures d'inventaire et de valorisation n'en devient que plus pressante.

*b) Les procédures de valorisation*

**202.** Conformément aux engagements pris, un certain nombre de biens non évalués en 2005, 2006 et 2007 ont été valorisés en 2008. La Cour relève toutefois que près de 7% des biens n'étaient pas évalués à la clôture 2008, 4 % n'ayant jamais fait l'objet d'une évaluation depuis leur entrée dans le patrimoine de l'Etat. La correction passée par le producteur des comptes afin de réduire la portée de l'incertitude qui en résulte s'élève à 1 Md€. Elle n'est cependant fondée que sur un calcul forfaitaire et global qui ne saurait tenir lieu d'évaluation fiable.

**203.** En outre, les instructions comptables prévoyaient que les biens pour lesquels des travaux immobilisables ont été réceptionnés ou dont la superficie a changé de manière significative devaient faire l'objet d'une évaluation sur place. Or, près de 3 % des biens concernés ont été évalués par actualisation, ce qui fausse leur valeur de marché. En effet, l'actualisation de la valeur vénale ne prend pas en compte la superficie du bien. Les changements de superficie non pris en compte atteignent 96 634 m<sup>2</sup> sur un total en valeur absolue de 353 830 m<sup>2</sup>.

**204.** Par ailleurs, faute de disposer à temps des instructions comptables mettant en œuvre la nouvelle méthode de valorisation du parc pénitentiaire, la Cour n'a pu se prononcer avec une assurance raisonnable sur les écritures de corrections enregistrées pour près d'1 Md€ en valeur absolue ni sur le solde du compte de ces bâtiments spécifiques qui s'élève à 8 Md€.

*c) Les procédures d'inventaire*

**205.** L'exhaustivité et la réalité du recensement du parc immobilier ne sont toujours pas assurées. D'une part, les travaux de rapprochement des bases cadastrales et du STGPE devaient permettre au certificateur de recueillir des éléments probants attestant de l'exhaustivité des biens recensés. Interrrompus en 2007, ces travaux ont été définitivement abandonnés. D'autre part, les vérifications menées par la Cour ont mis en évidence des anomalies dans le recensement des biens contrôlés par l'Etat (biens contrôlés par des opérateurs ou évalués à tort à la valeur de marché).

**206.** L'exhaustivité des provisions pour désamiantage qui sont comptabilisées à la clôture de l'exercice 2008 n'est pas démontrée. D'une part, la totalité du parc immobilier de l'Etat n'a toujours pas fait l'objet de « diagnostics techniques amiante », alors que le décret n°96-97 du 7 février 1996 imposait de le faire avant le 31 décembre 2005. D'autre part, les vérifications menées par la Cour ne lui ont pas permis d'établir le lien entre ces documents, lorsqu'ils existent, et les provisions qu'ils sont censés justifier, du fait des imperfections du chemin de révision.

**207.** Le ministère de la culture a procédé à une évaluation du montant des travaux nécessaires à l'entretien et à la conservation des monuments classés ou inscrits à l'inventaire, qu'ils soient la propriété de l'Etat ou que l'Etat ait l'obligation de se substituer au propriétaire défaillant. Il parvient à un total de 10,7 Md€ qui révèle une dégradation sensible de l'état de conservation du parc monumental. Les provisions constituées à cet effet par le producteur des comptes s'élèvent à 0,3 Md€. Les éléments de justifications nécessaires n'ont pas été produits de telle sorte que le certificateur puisse se prononcer avec une assurance raisonnable sur leur exhaustivité.

*d) Le respect des normes comptables*

**208.** Selon la norme comptable de l'Etat n°6, les dépenses ultérieures (réparations ou dépenses d'entretien visant à restaurer ou à maintenir le potentiel de services attendus d'un bien), 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. Quoique les dispositions de la norme appellent à être clarifiées pour en faciliter la mise en œuvre, le comité des normes de comptabilité publique en a confirmé l'application en 2008. 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 2008.

**209.** La norme comptable de l'Etat n°6 prévoit la comptabilisation annuelle d'une charge représentative de la mesure d'utilisation du potentiel de service du parc immobilier. Cette charge s'élève, dans les comptes de l'Etat, à 2,2 Md€ au 31 décembre 2008. La Cour ne peut valider le schéma comptable adopté par le producteur des comptes, qui conduit à annuler cette charge par le biais d'un compte de situation nette. La charge est ainsi neutralisée dans le report à nouveau de chaque exercice, contrairement aux principes fondamentaux de la comptabilité d'exercice. Par ailleurs, son mode de calcul est hétérogène. Pour une part, la charge d'utilisation est calculée comme un coût de détention (assis sur le rendement des obligations d'Etat). Lorsqu'en revanche le bien considéré est inclus dans le périmètre des loyers budgétaires, c'est le mode d'évaluation de ces derniers qui est retenu. . Il en résulte des incohérences dans l'application de la norme sur ce point.

*e) Conclusion*

**210.** La trajectoire de fiabilisation engagée en 2006 et 2007, n'a pas été correctement tenue. La faible auditabilité des outils de comptabilisation du parc immobilier, l'insuffisance des procédures d'évaluation et d'inventaire et la persistance de désaccords sur l'application du référentiel comptable ou de difficultés d'interprétation font à nouveau peser une incertitude sur l'exhaustivité, la réalité et la valorisation du patrimoine immobilier inscrit au bilan de l'Etat au 31 décembre 2008. En conséquence, une réserve substantielle doit continuer à être formulée sur le patrimoine immobilier.

**211.** Trois types de progrès sont nécessaires dès 2009 :

- le déploiement du module immobilier de *Chorus* devra permettre de répondre aux préoccupations exprimées par la Cour concernant l'auditabilité des outils de comptabilisation ;
- les procédures de valorisation et d'inventaire devront être améliorées et effectivement mises en œuvre.
- des traitements comptables conformes au référentiel applicable devront être définis et appliqués concernant la baisse du potentiel de services attendus des actifs immobiliers et leur charge d'utilisation.

## 8 - Les autres inventaires d’actifs et de passifs

**212.** La Cour a formulé sur les comptes de 2007 une réserve résultant d'une incertitude relative à l'exhaustivité et à la valorisation de plusieurs actifs et passifs figurant au bilan de l'Etat.

### *a) L'inventaire des immobilisations et stocks des ministères civils*

**213.** Les immobilisations incorporelles et corporelles, hors patrimoine immobilier et routes, et les stocks des ministères civils représentent 19,6 Md€ au 31 décembre 2008 (15,3 Md€ hors comptes de commerce, budgets annexes et immobilisations en cours).

**214.** L'application *CISIS* agrège les fichiers informatisés de l'ensemble des ministères, hors défense, à hauteur de 4,2 Md€ en valeur brute (2,2 Md€ en valeur nette). Elle devrait permettre de justifier les soldes figurant en comptabilité.

**215.** Or, le recensement des immobilisations dans *CISIS* n'est pas exhaustif. Ainsi, l'ensemble des logiciels acquis n'y figurent pas. Les équipements de la direction centrale de la police judiciaire et ceux du RAID n'y sont pas retracés, alors que des progrès ont été enregistrés dans les autres services de la police et de sécurité civile. Les biens culturels des ministères ne sont pas recensés à l'exception de ceux du ministère de la culture.

**216.** Le périmètre des stocks recensés dans l'application est lacunaire. Huit ministères, parmi lesquels certains présentent de forts enjeux financiers, ne déclarent aucun stock. Les stocks déclarés par les sept autres ministères ne sont pas exhaustifs. Ces lacunes résultent de diverses omissions (10% des munitions du ministère de l'intérieur, totalité des pièces de rechange de la DGDDI, etc.), ou de l'application de seuils de restitution non justifiés.

**217.** La valorisation des stocks présente de multiples faiblesses et un défaut global de justification. Aucun ministère, à l'exception du ministère de l'agriculture, ne procède à la dépréciation de ses stocks. Contrairement aux dispositions de la norme comptable de l'Etat n°6, les durées d'amortissement appliquées ne correspondent pas aux durées d'utilisation probable des matériels.

**218.** Ni les soldes ni les flux enregistrés dans l'application de comptabilité générale *CGL* ne peuvent être rapprochés des mouvements et des données inventoriées dans la base *CISIS*. Les flux comptables sont supérieurs aux acquisitions partiellement recensées dans *CISIS*. Les cessions partielles de lots, renseignées dans les données d'inventaires, ne

sont pas traduites en comptabilité. Les retraitements effectués dans CGL, ne donnent pas lieu à une correction concomitante de la base d'inventaire.

**219.** Les écarts qui en résultent (0,6 Md€) sont significatifs au regard des soldes considérés (4,7 Md€). Ils ne sont pas justifiés dans le dossier de clôture remis par le producteur des comptes.

**220.** Il résulte des anomalies détectées par la Cour et du manque d'articulation de la base d'inventaire avec la comptabilité de l'Etat une incertitude sur l'exhaustivité et la valorisation des immobilisations et stocks des ministères civils au 31 décembre 2008.

*b) Les immobilisations non ventilées*

**221.** Les immobilisations ne faisant pas l'objet d'un inventaire comptable sont regroupées dans des comptes « non ventilés ». Ceux-ci concernent un grand nombre de biens de faible valeur (mobilier, matériel de bureau, matériel informatique et de télécommunication, certains outillages et matériels techniques, etc.). Ils figurent au bilan de l'Etat pour une valeur brute de 10,6 Md€ (4,4 Md€ en valeur nette).

**222.** L'incertitude formulée sur les immobilisations non ventilées au titre de l'exercice 2007 visait les faiblesses de leur évaluation et de leur traitement comptable. L'administration s'était engagée à étendre la part des biens faisant l'objet d'un inventaire, à refondre le cadre de suivi et de comptabilisation des immobilisations non ventilées et à tendre vers l'apurement progressif des comptes y afférents. Au 31 décembre 2008, cet engagement n'a pas été tenu.

**223.** Malgré des efforts consentis en matière de recensement des immobilisations au ministère de l'intérieur, les immobilisations non ventilées représentent toujours près de 63 % des immobilisations brutes hors défense. Leur comptabilisation n'est pas conforme aux normes comptables de l'Etat et n'est assise sur aucun inventaire comptable.

**224.** Certaines imputations sur des comptes d'immobilisations non ventilées ont pour seule fonction de résorber des écarts entre soldes comptables et fichiers informatisés d'inventaire, indépendamment de la nature des biens concernés.

**225.** En conséquence, la Cour n'est pas en mesure de lever le constat d'incertitude formulé sur la valorisation des comptes d'immobilisations non ventilées au titre du précédent exercice.

**226.** L’inventaire comptable de ces immobilisations devra être fortement étendu en 2009 de manière à accélérer l’apurement des comptes concernés. La comptabilisation des biens non ventilés, au besoin dans le cadre d’une gestion par lots, devra être précisée conformément aux dispositions du référentiel comptable. Faute de constater une fiabilisation rapide de leur suivi, la Cour estime que les comptes considérés devront être passés en charge.

*c) Les logiciels produits en interne*

**227.** La Cour avait formulé sur les comptes de 2007 une incertitude concernant l’estimation des logiciels produits en interne au bilan de l’Etat. Depuis, leur valeur brute comptabilisée a pratiquement doublé et s’élève au 31 décembre 2008 à 1,1 Md€, dont 0,7 Md€ pour les ministères « financiers ». Ce montant correspond d’une part aux dépenses de personnel immobilisables et aux coûts externes pris en compte dans la valeur de ces actifs (« coûts externes activés »).

**228.** Les systèmes de suivi des heures internes se caractérisent par leur grande hétérogénéité et l’absence d’interface avec les différentes applications comptables. Il n’existe aucune assurance raisonnable sur l’exhaustivité et la cohérence des données des heures reportées en comptabilité. De plus, le coût moyen permettant de valoriser ces heures internes est très souvent déterminé de façon globale, sans distinction selon la catégorie à laquelle l’agent appartient.

**229.** De nombreux écarts ont été relevés entre les logiciels de produits en interne de chaque ministère, tels qu’ils figurent en inventaire, et les soldes en comptabilité.

**230.** Les anomalies de traitement comptable détectées par la Cour concernant les coûts externes activés traduisent la persistance d’un défaut de distinction entre charges et immobilisations.

**231.** L’ensemble de ces éléments conduit la Cour à maintenir le constat d’une incertitude sur l’exhaustivité et la valorisation des logiciels produits en interne au bilan de l’Etat au 31 décembre 2008.

*d) Les cofinancements d’immobilisations*

**232.** Les « cofinancements d’immobilisation » dont bénéficie l’Etat désignent principalement les fonds de concours relatifs à la construction, à l’équipement et à l’exploitation du réseau routier national. La norme comptable n°6 prévoit qu’ils soient comptabilisés en produits constatés d’avance. Leur montant doit être 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 période dix ans. Les produits constatés d'avance comptabilisés à ce titre au passif du bilan de l'Etat à la clôture 2008 s'élèvent à 2,2 Md€.

**233.** En 2008, le traitement appliqué à ces passifs et à leur reprise en résultat est resté contraire à la norme. Les produits constatés d'avance sont enregistrés sur une base dénuée de lien avec la date de mise en service des immobilisations. Il en résulte une sous-évaluation non chiffrable des passifs correspondants.

**234.** Un traitement comptable conforme à la norme n°6 doit conduire à inscrire en produits constatés d'avance le montant 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.

**235.** Consciente des difficultés matérielles qu'implique ce traitement, la Cour a proposé à l'administration d'adopter une solution intermédiaire : appliquer les dispositions de la norme n°6 aux opérations d'investissement mises en service à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 ; conserver, pour les opérations plus anciennes, la méthode forfaitaire actuellement pratiquée. L'administration a indiqué qu'elle mettrait cette solution en œuvre au cours de l'exercice 2009.

**236.** La Cour réitère donc le constat d'une incertitude sur les montants des produits constatés d'avance figurant au bilan au titre des cofinancements d'immobilisations et sur le solde de leur reprise au compte de résultat au 31 décembre 2008.

#### *e) Conclusion*

**237.** L'incertitude relevée en 2007 sur le recensement, la valorisation et le traitement comptable de plusieurs actifs et passifs significatifs, se trouve aggravée. En conséquence la Cour formule une réserve substantielle sur les autres inventaires d'actifs et de passifs.

**238.** Il importe de conférer au cadre et aux modalités de suivi des immobilisations et stocks de l'ensemble des ministères, dès 2009, un degré de priorité très supérieur à celui qui leur a été jusqu'ici accordé.

## **9 - La caisse d'amortissement de la dette sociale**

**239.** La caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) a été créée en 1996 afin de financer et d'éteindre la dette cumulée du régime général de la sécurité sociale au moyen de ressources qui lui sont affectées en propre. Elle figure dans les immobilisations financières de l'Etat en tant qu'entité non contrôlée pour une valeur nulle en coût d'acquisition, ses passifs excédant ses actifs.

**240.** Une revue approfondie des entités non contrôlées justifiée par la crise financière et les mesures législatives récentes concernant le régime général de la sécurité sociale conduit la Cour à estimer qu'à la différence du Fonds de réserve des retraites (FRR), du Fonds de solidarité vieillesse (FSV) et de tous les organismes qui concourent au financement du régime général de la sécurité sociale, il convient de reclasser la CADES, organisme d'amortissement de la dette sociale, en participation contrôlée, hors opérateurs des politiques de l'Etat.

### *a) Les critères de contrôle au sens de la norme comptable n°7*

**241.** Aux termes de la norme comptable de l'Etat n°7, qui s'applique aux immobilisations financières de l'Etat, une entité dotée d'une personnalité juridique et morale distincte et sur lesquelles l'Etat exerce des droits est considérée comme contrôlée si l'un au moins des critères relatifs au pouvoir de contrôle, et l'un au moins des critères d'avantage ou de risque sont réputés remplis, « à moins qu'il n'existe un autre élément établissant sans équivoque l'existence du contrôle ».

### *b) Critères relatifs au pouvoir de contrôle*

**242.** L'ensemble des critères relatifs au pouvoir de contrôle édictés par la norme comptable de l'Etat n°7 sont réunis, ce que ne conteste d'ailleurs pas l'administration.

**243.** La CADES est un établissement public national à caractère administratif, placé sous la tutelle du ministre chargé de l'économie et des finances et du ministre chargé de la sécurité sociale. Son conseil d'administration est composé de six membres nommés par décret, dont cinq représentent les deux ministres précités. Ce conseil d'administration est l'organe délibérant de la CADES. Au surplus ses délibérations portant sur le budget et le compte financier sont subordonnées à l'approbation expresse des ministres précités.

**244.** A travers ses représentants, l'Etat est en mesure de réunir la majorité des droits de vote lors des réunions du conseil d'administration.

**245.** Enfin, l'Etat détient un pouvoir de contrôle sur la CADES en vertu de dispositions explicites. En effet, l'établissement public est placé sous sa tutelle. Ses emprunts, dont le programme est décidé par le conseil d'administration, sont soumis à l'approbation du ministre chargé de l'économie et des finances.

*c) Critères d'avantages et de risques*

**246.** Si, concernant une entité comme la CADES, les critères d'avantages ont peu de sens, les critères relatifs aux risques sont réunis.

**247.** La CADES a été créée en 1996, par une ordonnance ratifiée par le Parlement et ultérieurement modifiée à plusieurs reprises par la loi simple ou la loi organique. La loi n°2004-6810 du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie en a fixé le terme : l'extinction des missions d'amortissement des dettes qui lui ont été transférées. La nature législative de la CADES ne prive pas pour autant l'Etat du pouvoir d'en faire cesser l'activité. Si la décision d'en faire cesser l'activité n'entre pas dans le pouvoir du producteur des comptes, ni du ministre chargé de signer les comptes de l'Etat, elle relève du pouvoir législatif du Parlement, autorité de l'Etat investie du pouvoir d'approuver ses comptes.

**248.** La CADES bénéficie d'une ressource affectée, la CRDS, instituée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 1997 sur une assiette équivalente à la CSG. L'Etat est tenu, en application de l'article 20 de la loi organique n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, d'accompagner tout transfert de dette à la CADES de ressources supplémentaires. Ce mécanisme de garantie de ressources a joué pour la première fois, depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, en 2008. La loi de financement de la sécurité sociale pour 2009 et le décret du 19 décembre 2008 ont transféré à la CADES l'apurement d'un montant d'environ 26,5 Md€ de dettes figurant au passif des caisses nationales du régime général de sécurité sociale et du FSV. L'Etat a donc dû affecter à la CADES une part de la contribution sociale généralisée correspondant à 0,2 point retiré au FSV.

**249.** Les transferts de dette attendus pour 2009 et 2010 conduiront à nouveau à faire jouer le mécanisme de protection de ressources. Tant que l'Etat n'aura pas trouvé les moyens de faire revenir le régime général de la sécurité sociale à l'équilibre, il sera difficile d'affirmer qu'il n'a pas la responsabilité de dégager les ressources fiscales nécessaires pour couvrir l'amortissement de la dette sociale et qu'à défaut il couvrirait lui-même un risque en dernier ressort.

**250.** L'article 7 de l'ordonnance de 1996 place, en outre, l'Etat en situation de devoir couvrir un éventuel défaut de liquidité de la CADES : « si les prévisions de recettes et de dépenses annuelles de la caisse (...) font apparaître que la CADES ne serait pas en mesure de faire face à l'ensemble de ses engagements, le Gouvernement soumet au Parlement les mesures nécessaires pour assurer le paiement du principal et des intérêts aux dates prévues ». En cas de contraction forte de ses ressources affectées, cette garantie serait appelée à jouer. En cas d'insuffisance de trésorerie, la CADES bénéficiera d'un accès immédiat à la liquidité auprès de l'Agence France Trésor.

**251.** L'Etat a enfin l'obligation d'assurer la solvabilité de la CADES au travers de la garantie implicite donnée à tous les établissements publics. Cette obligation est d'autant plus forte que la CADES emprunte sur les marchés internationaux.

**252.** De cet ensemble de dispositions il peut être conclu que l'Etat est engagé envers la CADES « tant que celle-ci est en activité ». Il est certes plus difficile de démontrer au plan juridique que l'Etat devrait assurer un niveau significatif d'obligations « au cas où l'activité de la CADES cesserait ». Il est cependant peu contestable que, le cas échéant, l'Etat ou l'une de ses entités contrôlées devrait assumer les obligations de la CADES.

**253.** La norme n°7 invite, en cas de doute, à vérifier l'existence d'autres indicateurs de contrôle. Le plus approprié consiste à vérifier si « l'Etat a la capacité d'imposer à l'entité une coopération de manière à atteindre ses propres objectifs ». Pour l'ensemble des raisons évoquées ci-dessus, et principalement du fait de la composition du conseil d'administration et des pouvoirs conférés aux ministres, l'Etat a la capacité d'imposer à la CADES ses décisions unilatérales sur la stratégie et la politique de l'établissement, y compris dans la politique d'émission, comme l'ont d'ailleurs montré les deux contrôles organiques conduits par la Cour depuis la création de l'établissement public.

*d) Eléments de contexte*

**254.** Pour les marchés comme pour les agences de notation, la CADES est classée AAA au moins autant parce que l'Etat la soutient et garantit sa solvabilité que parce qu'elle bénéficie d'une garantie de ressources fiscales affectées. La crise financière renforce la responsabilité de l'Etat, prêteur, assureur et garant implicite en dernier ressort.

**255.** Le législateur organique a placé les règles de fonctionnement de la CADES dans le champ des lois de financement de la sécurité sociale, tout en la différenciant des organismes de financement et en la qualifiant d'organisme d'amortissement de la dette sociale. Il ne l'a pas cependant incluse dans le périmètre de consolidation des branches du régime général de la sécurité sociale. L'arrêté interministériel du 27 novembre 2006 qui a fixé les règles de combinaison en vue de l'établissement des comptes combinés de ce régime général a exclu la CADES.

*e) Conclusion*

**256.** La stricte application du référentiel comptable conduirait à reclasser la CADES comme participation contrôlée. Un tel reclassement, traité en correction d'erreur, aboutirait à diminuer la valeur totale d'équivalence du compte 26 de 72,9 Md€ en balance d'ouverture et de 7,4 Md€ supplémentaires au 31 décembre 2008.

**257.** L'administration n'ayant pas effectué ce retraitement, la Cour constate un désaccord et formule une réserve substantielle.

**258.** La résolution de ce désaccord renvoie à des considérations qui dépassent le strict cadre du référentiel comptable et concernent la répartition des compétences et des responsabilités de l'Etat et de la sécurité sociale. Une clarification des intentions du législateur paraît à cet égard s'imposer, pour qu'il soit mis fin rapidement à l'ambigüité actuelle qui revient à placer la CADES en dehors des périmètres de combinaison du régime général et de contrôle de l'Etat. Le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique s'est engagé à « trouver une solution en accord avec le certificateur au cours de l'exercice 2009 ».

## B.2. – Autres réserves

### 10 - Les comptes de trésorerie

**259.** La Cour a émis, au titre de la certification des comptes de l'Etat de 2007, une réserve fondée sur le défaut de justification de certains soldes composant la trésorerie de l'Etat ainsi que sur le respect insuffisant du référentiel et des critères de qualité comptable applicables aux écritures infra-annuelles.

**260.** Définies par la norme comptable de l'Etat n° 10, les composantes de la trésorerie de l'Etat comprennent des éléments d'actif 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 territoriales, établissements publics locaux etc.). Au 31 décembre 2008, la trésorerie active s'élève à 46,1 Md€ et la trésorerie passive à 67,5 Md€.

**261.** L'administration a mis en place un plan d'action ambitieux pour répondre à chacune des anomalies relevées par le certificateur. Les progrès constatés sont cependant insuffisants.

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

**262.** 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 déroulent dans la comptabilité de l'Etat, s'élèvent à 32,8 Md€ au 31 décembre 2008.

**263.** Conformément au dispositif de contrôle interne qui leur est applicable, les postes comptables centralisateurs sont tenus d'ajuster, tout au long de l'année, la trésorerie des CEPL avec la comptabilité de l'Etat et d'assurer la traçabilité des contrôles d'ajustement réalisés.

**264.** La formalisation systématique de ces états de rapprochement constitue, en effet, un élément probant nécessaire à la justification des soldes comptables et des éventuelles discordances constatées à la clôture de l'exercice, pour le producteur des comptes comme pour le certificateur.

**265.** Les vérifications menées par la Cour sur un échantillon représentatif de trésoreries générales ont révélé l'absence de formalisation systématique des contrôles opérés et des ajustements réalisés. Faute de disposer d'un état de rapprochement chiffré et documenté, la capacité du certificateur à se prononcer sur la concordance entre la trésorerie des collectivités territoriales et la comptabilité de l'Etat est limitée.

**266.** L'examen des états de discordances transmis par les postes comptables a mis en évidence des erreurs d'imputation entre sous-comptes dont le montant s'élève, en valeur absolue, à 0,4 Md€. La qualité insuffisante de ces états et leur défaut de justification ne permettent pas d'identifier, de façon exhaustive et dans les délais impartis à la Cour pour faire ses vérifications, les écritures de reclassement à opérer au 31 décembre 2008.

**267.** Il résulte de ces constats une limitation dans l'étendue des vérifications de la Cour sur le solde des comptes de disponibilités des collectivités territoriales et établissements publics locaux.

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

**268.** 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 provision). Au 31 décembre 2008, les soldes de ces comptes s'élèvent à 0,1 Md€ à l'actif et à 0,2 Md€ au passif du bilan de l'Etat.

**269.** 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 2008, les écritures saisies pendant la période complémentaire (qui courait du 2 au 14 janvier 2009).

**270.** Une grande majorité des postes comptables centralisateurs n'a pas produit les états justificatifs nécessaires à la Cour pour se prononcer sur le bien-fondé des opérations passées au cours de la période complémentaire.

**271.** Faute de pouvoir mettre en œuvre dans des délais compatibles avec la mission de certification des méthodes alternatives satisfaisantes, la Cour constate une limitation dans l'étendue des vérifications visant à acquérir une assurance raisonnable sur l'exactitude du solde des comptes concernés.

*c) La trésorerie des formations militaires*

**272.** 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 2008, les montants comptabilisés s'élèvent à 1 Md€.

**273.** Le ministère de la défense bénéficie, en effet, de procédures dérogatoires budgétaires et comptables qui l'autorisent à s'affranchir du circuit normal d'exécution et de contrôle de la dépense. Leur réforme, prévue en 2008, a pris du retard et leur champ est resté important. Dans la réserve formulée en 2007, la Cour relevait l'absence de concordance entre la comptabilité de l'Etat et la situation de trésorerie des formations militaires et l'insuffisance des justifications produites pour permettre à la Cour de se prononcer avec une assurance raisonnable sur les soldes des comptes concernés.

**274.** A l'issue des vérifications conduites sur les comptes de 2008, ces constats sont réitérés, en dépit des efforts déployés par le producteur des comptes et les services du ministère de la défense. Un écart significatif non justifié (0,1 Md€, soit plus de 10% du solde des comptes concernés) subsiste ainsi à la clôture 2008 entre la comptabilité de l'Etat et les situations de trésorerie des formations militaires. Cet écart s'est même légèrement accru depuis le précédent exercice.

**275.** L'administration s'était engagée, en 2007 puis en 2008, à apurer le compte de « trésorerie à reclasser », représentatif d'écart non justifiés et ouvert à titre transitoire au titre du bilan d'ouverture 2006. Au 31 décembre 2008, ce compte présente toujours un solde de 0,1 Md€.

**276.** L'absence d'ajustement entre la comptabilité de l'Etat et la situation de trésorerie des formations militaires et le défaut de justification des écarts constatés ne permettent pas de lever l'incertitude sur l'exactitude des soldes des comptes d'avance au 31 décembre 2008.

*d) Les enregistrements comptables infra annuels*

**277.** D'importants progrès ont été accomplis en 2008 par le réseau du Trésor public en réponse aux incertitudes relevées par la Cour sur les comptes de 2007 en ce qui concerne la qualité des enregistrements comptables infra-annuels.

**278.** Aucune amélioration n'a, en revanche, été constatée au titre des écritures enregistrées au débit ou au crédit du compte de banque sur lequel s'imputent les opérations des comptables des administrations financières (douanes et services des impôts des entreprises). Ce compte enregistre annuellement des flux d'une valeur cumulée de 415 Md€.

**279.** 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 peuvent aussi concerner des opérations plus anciennes. La chronologie des opérations n'est donc pas respectée. L'absence de prise en compte, au jour le jour, des évènements affectant la situation financière de l'Etat entraîne une distorsion, en cours d'année, entre cette réalité et l'image qu'en donne la comptabilité.

**280.** Certains relevés de la Banque de France sont comptabilisés sur une même journée, sans distinction entre les différentes catégories de mouvements indiqués sur les relevés, alors que la règle est de les comptabiliser séparément. En outre, les libellés des enregistrements comptables sont trop souvent imprécis. Ils ne permettent ni d'apprécier la nature des opérations enregistrées ni d'identifier les références de la pièce justificative qui les appuie. La qualité du chemin de révision n'est pas assurée et limite l'étendue des vérifications du certificateur.

*e) Conclusion*

**281.** Les avancées constatées par rapport à l'exercice 2007 restent insuffisantes. 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 demeure. Sont ainsi concernées les disponibilités des collectivités et établissements publics locaux ne disposant pas d'un compte bancaire individualisé ouvert auprès du Trésor, les comptes d'attente ou transitoires relatifs aux opérations des correspondants du Trésor, ainsi que les situations de trésorerie des formations militaires.

**282.** Cette limitation s'accompagne de la persistance de lacunes dans la qualité des enregistrements comptables en cours d'année effectués sur le compte de banque sur lequel s'imputent les opérations des comptables des administrations financières.

**283.** En conséquence la réserve sur les comptes de trésorerie ne peut être levée dès cette année. Les actions engagées par l'administration doivent être poursuivies en 2009 pour répondre à l'ensemble des insuffisances relevées par la Cour depuis deux exercices.

## 11 - Les autres immobilisations financières de l'Etat

**284.** Les participations de l'Etat dans les organismes internationaux au 31 décembre 2008 s'élèvent à 25 Md€ dont environ la moitié se rapporte au FMI. Les prêts et avances figurent au bilan de l'Etat pour un montant de 14,7 Md€, dont 10,7 Md€ au titre des prêts accordés avec un taux préférentiel.

*a) La revue des participations dans les organismes internationaux*

**285.** La revue des dotations aux organismes internationaux a fait ressortir des incertitudes liées à l'absence de chemin de révision. Ni la direction générale du trésor et des politiques économiques ni le département comptable ministériel n'assurent le suivi du traitement comptable de ces versements, qui ne font pas l'objet d'un dispositif de contrôle interne approprié. Il en résulte une limitation dans l'étendue des travaux de certification.

**286.** Le traitement comptable des participations détenues par la France dans les organismes internationaux, hors FMI, n'est pas cohérent avec celui des autres entités non contrôlées dont la valeur d'acquisition est figée à la valeur du bilan d'ouverture, à moins que n'intervienne une modification du capital de l'entité ou une dépréciation.

**287.** Il pérennise les pratiques antérieures d'établissement du compte général de l'administration des finances en cumulant des flux budgétaires sans analyse préalable de leur incidence effective.

**288.** Il n'est pas conforme à la tenue d'une comptabilité en droits constatés. Les versements sont comptabilisés sur une base de caisse alors qu'il conviendrait d'enregistrer un passif correspondant aux engagements pris par la France en matière de reconstitution de ressources, dès leur naissance.

**289.** Il ne s'appuie pas sur une analyse préalable des caractéristiques juridiques de l'organisme international et de son périmètre afin de vérifier si l'Etat y détient des droits au sens de la norme comptable de l'Etat n°7, ni sur un examen systématique des différents types de dotations versées par la France.

**290.** La DGTPE reconnaît qu'environ 10% (soit 2,5 Md€) du montant immobilisé serait assimilable à des dons qui auraient dû être comptabilisés en charges d'intervention. Cette imputation incorrecte compromet en outre le provisionnement exhaustif des engagements pluriannuels de l'Etat vis-à-vis des organismes internationaux. Un montant d'1,6 Md€ de « restes à verser » au 31 décembre 2008 n'a pas fait l'objet d'une analyse permettant de distinguer les dotations en capital des dotations à fonds perdus.

*b) Les faiblesses du traitement comptable de la quote-part de la France au FMI*

**291.** Le traitement comptable des opérations avec le FMI entraîne une valorisation erronée des participations qu'y détient la France.

**292.** Au 31 décembre 2008, la quote-part de la France s'élève à 10,7 Md de DTS, soit 11,9 Md€. La Banque de France porte dans ses comptes la quote-part utilisée par le FMI et le Trésor la quote-part en euros qui ne l'est pas. Depuis le bilan d'ouverture 2006, la créance détenue sur le FMI est retracée à l'actif sous forme d'une participation, la dette de la France en bons du Trésor figurant au passif en application de la norme n°12.

**293.** Cependant, le solde du compte d'opérations monétaires est porté en report à nouveau de la valeur immobilisée du précédent exercice, ce qui est contraire à la notion même de coût d'acquisition. Ce schéma déroge à la norme comptable de l'Etat n°7. Celle-ci prévoit en effet que les participations non contrôlées sont évaluées à leur coût d'acquisition en bilan d'ouverture 2006, puis font l'objet, à chaque clôture, d'un test de dépréciation. Dans le cas où la valeur actuelle devient notablement inférieure à la valeur nette comptable, une dépréciation doit être constatée. Le traitement comptable en vigueur ne conduit donc pas à retracer la véritable valeur de la quote-part de la France dans le FMI.

*c) Les patrimoines affectés*

**294.** L'Etat confie à des intermédiaires la gestion de missions d'intérêt économique général. Leurs opérations sont regroupées au sein d'entités sans personnalité morale que l'Etat dote d'une trésorerie initiale, au besoin abondée ultérieurement. En contrepartie, il conserve le contrôle de ces actifs. Les droits dont il dispose à ce titre doivent être retranscrits dans ses comptes. Un certain nombre d'entités identifiées par la Cour entrent selon elle dans cette catégorie.

**295.** Des progrès substantiels ont été accomplis en 2008. L'administration s'est engagée àachever l'analyse, au cours de l'exercice 2009, de l'ensemble de ces patrimoines affectés à des tiers (dont Natixis, sa filiale CFDI et le Crédit Foncier), sur lesquels l'Etat détient des droits, en vue de garantir leur correcte retranscription dans ses comptes.

*d) Le coût des prêts bonifiés*

**296.** L'Etat accorde des prêts à taux bonifié dans le cadre de certains programmes à vocation internationale tels que l'aide publique au développement, au bénéfice d'Etats étrangers, ou de programme nationaux tels que celui des villes nouvelles.

**297.** L'article 24 de la LOLF conditionne la possibilité pour l'Etat d'accorder de tels prêts à un décret en Conseil d'Etat. Le législateur organique a entendu ainsi encadrer le consentement de ce type de concours financiers.

**298.** Depuis 2005, la Cour appelle l'attention de l'administration sur la nécessité de refléter dans les comptes de l'Etat le coût réel des bonifications d'intérêt par rapport à un prêt consenti au taux du marché. La Cour a estimé ce coût pour les seuls prêts aux Etats étrangers entre 3 et 6 Md€ selon différentes hypothèses.

**299.** Contrairement à la situation qui prévaut en comptabilité d'entreprise et pour d'autres grands pays membres de l'OCDE, le référentiel normatif de l'Etat ne permet ni d'actualiser la valeur des prêts au bilan ni de passer une perte à terminaison. La norme comptable de l'Etat n°7 précise toutefois que la valeur d'inventaire des prêts et avances est égale à leur valeur actuelle. Ces dispositions et le principe de bonne information devraient conduire à refléter en annexe des comptes, la valeur d'inventaire de ces prêts afin d'en apprécier le coût, qui entre notamment dans l'effort d'aide publique au développement.

**300.** L'administration reconnaît la pertinence d'une telle information, mais l'annexe des comptes de 2008 ne donne que des indications générales sur le mécanisme des prêts bonifiés.

*e) Conclusion*

**301.** Il résulte de l'ensemble de ces constats une incertitude et un désaccord qui conduisent la Cour à formuler une réserve sur la valorisation à l'actif du bilan des participations que l'Etat détient dans les organismes internationaux auxquels la crise financière et économique confère un rôle accru. La DGTPE a toutefois proposé la constitution d'un groupe de travail associant la Cour qui devrait permettre de résoudre à brève échéance ces difficultés de comptabilisation.

**302.** Le refus de l'administration de chiffrer le coût des prêts accordés à taux préférentiel constitue un désaccord, qu'une information pertinente en annexe des comptes aurait suffi à lever.

## 12 - Les concessions de service public

**303.** Dans la réserve sur les immobilisations spécifiques au titre des comptes des exercices 2006 et 2007, la Cour avait constaté un désaccord lié à l'absence de comptabilisation des biens construits par l'Etat et remis en concession antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2006.

### *a) L'information financière en annexe des comptes*

**304.** Un tableau de dénombrement des concessions figure depuis 2007 en annexe au compte général de l'Etat. Il comprend 464 concessions de service public, dont 402 dans le secteur hydroélectrique, 22 dans le secteur routier et 25 dans le secteur aéroportuaire. Pour 2008, l'annexe présente en outre une estimation de la valeur de remplacement du réseau autoroutier concédé, à hauteur de 122 Md€.

**305.** Ce premier effort de valorisation commence à améliorer la qualité de l'information délivrée au lecteur des états financiers. Il confirme le caractère significatif des contrats de concession. Il reste néanmoins partiel et exclut notamment l'estimation des concessions significatives des secteurs hydraulique, ferroviaire et aéroportuaire.

### *b) L'absence de comptabilisation des contrats de concession à l'actif du bilan de l'Etat*

**306.** Dans les comptes de l'Etat, seuls les biens inscrits au bilan d'ouverture 2006 ou entrés dans son patrimoine postérieurement à cette date sont portés au bilan (0,1 Md€ en 2008). Au 31 décembre 2008, leur valeur comptable s'élève à 0,3 Md€ et concerne exclusivement des infrastructures routières.

**307.** L'administration fait valoir que les normes, pour des raisons de faisabilité pratique, n'imposent pas explicitement, dans leur rédaction actuelle, la comptabilisation des biens remis en concession antérieurement à l'élaboration du bilan d'ouverture 2006.

**308.** La méthode mise au point pour valoriser dans l'annexe les concessions autoroutières montre cependant qu'il est possible d'établir le coût de remplacement déprécié des autoroutes construites par l'Etat entre 1971 et 2006.

**309.** L'absence de comptabilisation concerne plus largement les actifs sous-jacents des contrats de concession par lesquels l'Etat confie à une personne physique ou morale, l'exécution d'un service public, à ses risques et périls, pour une durée déterminée et, bien souvent, moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers.

**310.** Or, l'analyse des contrats de concession recensés en annexe des comptes fait apparaître un niveau élevé de contrôle de l'Etat sur le patrimoine concédé durant toute la durée de la convention.

**311.** La politique d'investissement est décidée par l'Etat. Le concessionnaire ne dispose pratiquement d'aucune marge de manœuvre en la matière. Les travaux sont strictement encadrés par le concédant, via des commissions de contrôle *ad hoc*. Les « biens de retour » (nécessaires à l'exploitation du service) constituent généralement la propriété de l'Etat du début à la fin du contrat.

**312.** Le contrôle de l'Etat sur le patrimoine concédé se manifeste tout au long du contrat, par l'obligation faite aux concessionnaires de tenir à jour et de communiquer régulièrement l'inventaire des immobilisations. Les concessionnaires sont tenus de remettre en bon état d'usage les actifs concédés à l'autorité concédante en fin de contrat, ce qui témoigne de l'existence d'un intérêt résiduel significatif pour l'Etat.

**313.** Les biens concédés présentent toutes les caractéristiques d'un actif de l'Etat dont l'absence de comptabilisation au bilan entraîne une incertitude et porte atteinte au principe d'image fidèle.

**314.** Dans le contexte d'une évolution importante des normes comptables internationales applicables aux accords de concession de service liant des opérateurs privés à des entités publiques, ce sujet figure au programme de travail pour l'année 2009 de l'instance de normalisation des comptes publics. Le ministre chargé des comptes publics s'est engagé à ce que les représentants de son département y soutiennent le principe d'une comptabilisation, à l'actif du bilan de l'Etat, des biens mis en concession, quelle que soit la date de leur mise en concession.

#### *c) Conclusion*

**315.** La valorisation des principales concessions autoroutières qui figure en annexe constitue un premier progrès. Elle n'a pas pour autant mis fin à l'incertitude qui porte sur le défaut de comptabilisation, dans les comptes eux-mêmes, des actifs sous-jacents des contrats de concession antérieurs au 1er janvier 2006. La Cour prend néanmoins acte de l'engagement du ministre chargé des comptes publics de soutenir en 2009 le principe d'une comptabilisation au bilan des actifs concernés dans le cadre du conseil de normalisation des comptes publics.

### **III - Compte rendu des vérifications sur les comptes de 2008**

#### **1 - Cadre des vérifications conduites par la Cour**

**316.** 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 2008.

**317.** Les vérifications ont été menées conformément au code des juridictions financières, notamment des 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), qui organisent le respect des principes de contradiction et de collégialité.

**318.** 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 2007 et 2008 avec ceux de 2006, comme y obligent les normes internationales d'audit.

**319.** 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.

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

**321.** Le choix des thèmes de vérification et des sites de contrôle s'effectue 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.

## 2 - Le calendrier des vérifications

**322.** 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.

**323.** Le calendrier d'établissement des comptes est déterminé par la LOLF, qui a fixé au plus tard au 1<sup>er</sup> 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 d'un maximum de vingt jours.

**324.** 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.

**325.** La mise à disposition, le 6 mars 2009, d'une première balance stabilisée exploitable constitue un progrès. Celui-ci reste toutefois insuffisant. La Cour n'a bénéficié que de 20 jours ouvrés pour mener ses vérifications finales, qui exigent la mise en œuvre de procédures lourdes de réception et de traitement des données comptables et de pièces justificatives produites dans l'ensemble des services de l'Etat.

**326.** Il est 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. A terme, elle devrait même être supprimée. Le recours, pour la seconde année, à un arrêté intermédiaire, a concouru à la fiabilisation des enregistrements comptables, en particulier des flux de l'exercice. Son périmètre devra cependant être étendu aux opérations d'inventaire et ses modalités d'établissement devront impliquer encore plus étroitement les ordonnateurs pour permettre d'alléger le poids des vérifications finales. Les instructions comptables de clôture devront en outre être adressées plus tôt dans l'année.

### **3 - Vérifications intermédiaires sur les comptes de 2008**

**327.** Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de septembre à décembre 2008. Elles avaient pour objet d'évaluer les risques d'erreurs significatives dans les comptes sur le fondement de deux séries de tests : les premiers portaient sur la correcte application des procédures comptables, les seconds sur l'efficacité des dispositifs de contrôle interne.

#### *a) Le contenu des missions intermédiaires*

**328.** L'évaluation des risques d'erreurs significatives sur un domaine comptable permet d'adapter l'intensité des vérifications finales.

**329.** Les vérifications intermédiaires ont été menées au sein des 15 ministères au sens de la loi de finances pour 2008. Elles ont comporté une partie transversale à toute l'administration et une partie adaptée aux enjeux comptables propres à chaque ministère.

**330.** La partie transversale portait sur le déploiement des dispositifs ministériels de maîtrise des risques comptables. Elle comprenait notamment l'examen du contrôle interne au travers des cartographies ministérielles des risques comptable et de leur traduction dans les plans d'action ministériels. Elle portait également sur la mise en place de la fonction d'audit interne au sein des différents ministères.

**331.** La seconde partie avait pour objet d'effectuer des contrôles approfondis sur des procédures relevant de différents cycles d'audit (notamment engagements hors bilan et provisions pour risques, immobilisations corporelles et incorporelles, autres immobilisations et stocks, opérateurs, charges de personnel et pensions, charges de fonctionnement et d'intervention). Ces contrôles ont été menés sur la base d'une analyse des risques propres à chaque ministère.

**332.** Le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et celui du budget, des comptes publics et de la fonction publique ont, en outre, fait l'objet de vérifications appropriées pour les procédures qui sont de leur seul ressort (dette financière et instruments financiers à terme, trésorerie, immobilisations financières, produits régaliens).

**333.** 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.

**334.** Une enquête sur l'organisation du système comptable et financier et la qualité des comptes a été réalisée sur 52 opérateurs de l'Etat, valorisés au bilan pour 6,9 Md€. La Cour s'est également appuyée sur les audits réalisés par la Mission d'Audit de la DGFiP (55 opérateurs valorisés pour 3,3 Md€) et par l'inspection générale de l'administration, de l'éducation nationale et de la recherche (20 universités accédant à l'autonomie au 1<sup>er</sup> janvier 2009, valorisées pour 2,9 Md€), ainsi que sur les observations des missions de contrôle du contrôle général économique et financier (portant sur 99 opérateurs).

**335.** Des audits informatiques ont été réalisés afin d'évaluer les risques associés à certains composants du système d'information financière et comptable de l'Etat. Ont ainsi été auditées : la version 1 du progiciel *CHORUS* assurant la gestion de la dépense, de la comptabilité et de la recette non fiscale de quatre programmes en 2008 ; 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 ; l'application *Farandole* (production de la nomenclature budgétaire et comptable). Un suivi des audits des applications du *Palier LOLF* (*ACCORD*, *NDL*, *NDC*, *CGL*, *TCC* et *l'infocentre INDIA*) a été effectué.

**336.** Des analyses informatisées ont également porté sur les données des outils de recensement et de valorisation du parc immobilier (STGPE et TGPE) ainsi que sur les réconciliations entre les données budgétaires, de paye (application PAY et ETR), des pensions (PEZ) et de dépenses (ACCORD, NDL) avec celles de comptabilité générale (CGL).

#### *b) Impact des vérifications en missions intermédiaires*

**337.** 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 :

- 19 rapports de synthèse des missions intermédiaires comportant 313 points d'attention assortis de recommandations
- 15 relevés d'observations provisoires contenant 210 recommandations ou points d'attention, débouchant après contradiction sur une note d'évaluation de la comptabilité par ministère.

#### **4 - Vérifications finales sur les comptes de 2008**

**338.** 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.

**339.** 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 compliquée par le fait que l'information rétrospective était limitée aux exercices 2006 et 2007, 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.

**340.** Les vérifications 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 selon les normes de la profession. Aucune anomalie significative n'a été portée à la connaissance du certificateur.

**341.** Les comptes de la Présidence de la République, intégrés pour la première fois dans les comptes de l'Etat, ont fait l'objet d'un examen limité par la Cour lors du contrôle des services de la Présidence. Aucune anomalie significative n'a été relevée sur le système comptable mis en place au 1<sup>er</sup> janvier 2008.

**342.** 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.

**343.** Des analyses informatisées des données issues de la comptabilité générale ont été conduites sur la totalité des comptes de gestion des 158 postes comptables centralisateurs. L'objectif de ces travaux est de collecter des éléments probants permettant d'obtenir une assurance raisonnable quant à la qualité et à l'intégrité de l'information issue de l'application CGL.

**344.** 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.

**345.** Malgré l'absence d'un système d'information budgétaire et comptable unique, la Cour a pu cette année vérifier l'articulation et la cohérence des trois résultats soumis à l'approbation du Parlement : le solde d'exécution des lois de finances de l'exercice, le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie présenté dans le tableau de financement et le résultat patrimonial pour que la réalité de la situation financière de l'Etat puisse être appréhendée dans sa globalité.

**346.** La Cour a vérifié la qualité de l'information financière présentée dans l'annexe aux comptes de 2008.

**347.** Au terme des vérifications finales sur les comptes de l'Etat de l'exercice 2008, 283 observations d'audit – dont 148 portant sur des demandes de modification du compte général de l'Etat – ont été formulées, soit 12 de plus qu'au cours de l'exercice précédent.

**348.** L'incidence des 86 observations qui ont fait l'objet d'une prise en compte satisfaisante par le producteur des comptes est la suivante :

		Sens des écritures corrigées		
En Md€		Amélioration	Dégradation	Net
Solde des opérations de l'exercice		1,8	-7,3	-5,5
Situation nette (hors SOE)		24	-3,2	20,8
Inscriptions en hors-bilan		N/A	N/A	33,3
Reclassements au compte de résultat		N/A	N/A	1,1
Reclassements au bilan		N/A	N/A	6,5

**349.** L'incidence des 36 observations qui font l'objet d'un désaccord avec le producteur des comptes est la suivante :

En Md€	Modifications demandées	Modifications comptabilisées	Ecart
Solde des opérations de l'exercice	-13,0	0,1	-13,1
Situation nette (hors SOE)	-82,6	0,3	-82,9
Inscriptions en hors-bilan	4,6	0,0	4,6
Reclassements au compte de résultat	5,0	0,2	4,8
Reclassements au bilan	5,5	0,1	5,4

**350.** 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'Etat » de la Cour et le directeur 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.

**351.** 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 des secrétaires généraux et directeurs d'administration centrale principalement concernés les 4 et 6 mai 2009 devant la formation interchambres « exécution du budget et comptes de l'Etat ».

## Annexe : Etats financiers de l'Etat en 2008

*Les états financiers annuels de l'Etat consistent en un bilan, un compte de résultat (composé du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets et du solde des opérations de l'exercice), un tableau des flux de trésorerie et une annexe. Ces éléments, qui composent le compte général de l'Etat, forment un tout indissociable.*

*Seuls le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie sont reproduits ci-dessous, pour mémoire. L'annexe n'y figure pas, compte tenu de son volume.*

*Le jeu complet des états financiers composant le compte général de l'Etat, arrêté par le directeur général des finances publiques le 1<sup>er</sup> mai 2009 et ayant fait l'objet d'une attestation par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique le 20 mai 2009 est joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2008, avec le présent acte de certification.*

## 352. Le bilan au 31 décembre 2008.

En millions €	31-12-2008			31-12-2007	31-12-2006
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Net	Net
<b>ACTIF IMMOBILISE</b>					
Immobilisations incorporelles	49 346	13 676	35 670	22 544	25 511
Immobilisations corporelles	322 907	68 059	254 848	230 765	232 051
Immobilisations financières	210 394	6 503	203 891	182 639	167 930
<b>Total actif immobilisé</b>	<b>580 247</b>	<b>88 238</b>	<b>494 408</b>	<b>435 948</b>	<b>425 492</b>
<b>ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)</b>					
Stocks	33 330	3 874	29 455	32 873	32 229
Créances	90 277	33 900	56 377	52 646	54 949
Redevables	77 019	32 622	44 397	40 242	40 173
Clients	5 759	890	4 868	5 042	3 723
Autres créances	7 499	388	7 111	7 362	11 053
Charges constatées d'avance	31	0	31	23	50
<b>Total actif circulant (hors trésorerie)</b>	<b>123 638</b>	<b>37 774</b>	<b>85 864</b>	<b>85 542</b>	<b>87 228</b>
<b>TRESORERIE</b>					
Fonds bancaires et fonds en caisse	10 519		10 519	522	539
Valuers escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-1 578		-1 578	-395	-927
Autres composantes de trésorerie	26 914		26 914	13 656	13 621
Équivalents de trésorerie	10 308		10 308	8 278	105
<b>Total trésorerie</b>	<b>46 163</b>		<b>46 163</b>	<b>22 062</b>	<b>13 338</b>
<b>COMPTE DE REGULARISATION</b>					
	<b>12 940</b>		<b>12 940</b>	<b>11 696</b>	<b>8 197</b>
<b>TOTAL ACTIF (I)</b>	<b>765 388</b>	<b>126 013</b>	<b>639 375</b>	<b>555 248</b>	<b>534 255</b>
<b>DETTE FINANCIERES</b>					
Titres négociables			1 031 844	936 277	892 356
Titres non négociables			260	276	289
Autres emprunts			12 043	9 203	1 291
<b>Total dettes financières</b>			<b>1 044 146</b>	<b>945 755</b>	<b>893 937</b>
<b>DETTE NON FINANCIERES (hors trésorerie)</b>					
Dettes de fonctionnement			4 276	4 542	4 464
Dettes d'intervention			11 698	11 242	15 473
Produits constatés d'avance			5 727	6 539	4 032
Autres dettes non financières			89 415	86 683	68 789
<b>Total dettes non financières</b>			<b>111 116</b>	<b>109 006</b>	<b>92 758</b>
<b>PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES</b>					
Provisions pour risques			10 030	6 489	6 973
Provisions pour charges			63 374	55 357	43 106
<b>Total provisions pour risques et charges</b>			<b>73 403</b>	<b>61 846</b>	<b>50 079</b>
<b>AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)</b>					
			<b>11 866</b>	<b>13 359</b>	<b>13 594</b>
<b>TRESORERIE</b>					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			66 204	68 129	65 528
Autres			963	843	0
<b>Total trésorerie</b>			<b>67 167</b>	<b>68 972</b>	<b>65 528</b>
<b>COMPTE DE REGULARISATION</b>					
			<b>17 705</b>	<b>12 639</b>	<b>11 503</b>
<b>TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)</b>			<b>1 325 404</b>	<b>1 211 577</b>	<b>1 127 398</b>
Report des exercices antérieurs			-797 352	-754 744	-720 469
Écarts de réévaluation et d'intégration			184 429	139 795	158 946
Solde des opérations de l'exercice			-73 106	-41 380	-31 620
<b>SITUATION NETTE (III = I - II)</b>			<b>-686 029</b>	<b>-656 329</b>	<b>-593 144</b>

## 353. Le compte de résultat de 2008 : Tableau des charges nettes.

	En millions €	2008	2007	2006
<b>CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES</b>				
Charges de personnel	132 692	131 762	126 454	
Achats, variations de stocks et prestations externes	18 751	18 203	17 138	
Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	55 507	51 119	50 652	
Autres charges de fonctionnement	10 856	14 981	16 004	
<b>Total des charges de fonctionnement direct (I)</b>	<b>217 807</b>	<b>216 065</b>	<b>210 248</b>	
Subventions pour charges de service public	14 775	15 835	16 165	
Dotations aux provisions	0	3	0	
<b>Total des charges de fonctionnement indirect (II)</b>	<b>14 775</b>	<b>15 838</b>	<b>16 165</b>	
<b>Total des charges de fonctionnement (III = I + II)</b>	<b>232 581</b>	<b>231 902</b>	<b>226 413</b>	
Ventes de produits et prestations de service	3 538	3 179	3 114	
Production stockée et immobilisée	130	89	20	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	43 254	46 361	44 528	
Autres produits de fonctionnement	18 285	24 450	30 591	
<b>Total des produits de fonctionnement (IV)</b>	<b>65 207</b>	<b>74 080</b>	<b>78 254</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)</b>	<b>167 374</b>	<b>157 823</b>	<b>148 160</b>	
<b>CHARGES D'INTERVENTION NETTES</b>				
Transferts aux ménages	27 683	25 270	27 926	
Transferts aux entreprises	13 877	18 522	18 148	
Transferts aux collectivités territoriales	74 875	71 164	69 163	
Transferts aux autres collectivités	19 762	15 702	18 487	
Charges résultant de la mise en jeu de garanties	62	243	264	
Dotations aux provisions et aux dépréciations	25 321	19 973	13 102	
<b>Total des charges d'intervention (VI)</b>	<b>161 580</b>	<b>150 873</b>	<b>147 089</b>	
Contributions reçues de tiers	7 848	12 955	9 080	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	17 755	24 640	9 161	
<b>Total des produits d'intervention (VII)</b>	<b>25 603</b>	<b>37 595</b>	<b>18 241</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)</b>	<b>135 977</b>	<b>113 278</b>	<b>128 848</b>	
<b>CHARGES FINANCIERES NETTES</b>				
Intérêts	40 453	38 343	37 256	
Perdes de change liées aux opérations financières	318	265	96	
Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	2 072	1 577	1 388	
Autres charges financières	19 816	13 758	4 465	
<b>Total des charges financières (IX)</b>	<b>62 659</b>	<b>53 943</b>	<b>43 205</b>	
Produits des créances de l'actif immobilisé	10 489	9 158	10 302	
Gains de change liés aux opérations financières	358	225	92	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	4 056	1 489	1 821	
Autres intérêts et produits assimilés	3 230	4 779	5 652	
<b>Total des produits financiers (X)</b>	<b>18 132</b>	<b>15 651</b>	<b>17 867</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES FINANCIERES NETTES (XI = IX - X)</b>	<b>44 527</b>	<b>38 292</b>	<b>25 338</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)</b>	<b>347 878</b>	<b>309 393</b>	<b>302 346</b>	

**354.** Le compte de résultat de 2008 : Tableau des produits régaliens net.

En millions €	2008	2007	2006
Impôt sur le revenu	51 184	49 267	53 266
Impôt sur les sociétés	52 064	46 795	45 221
Taxe sur les salaires	0	1	963
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	15 614	16 910	18 407
Taxe sur la valeur ajoutée	131 735	129 746	127 787
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	16 908	18 720	21 681
Autres produits de nature fiscale et assimilés	18 233	15 631	15 516
<b>TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)</b>	<b>285 739</b>	<b>277 070</b>	<b>282 841</b>
Amendes, prélevements divers et autres pénalités	5 653	6 341	3 794
<b>TOTAL DES AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)</b>	<b>5 653</b>	<b>6 341</b>	<b>3 794</b>
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le produit national brut	-11 906	-10 959	-11 581
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	-4 714	-4 441	-4 327
<b>TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE PRODUIT NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)</b>	<b>-16 620</b>	<b>-15 400</b>	<b>-15 908</b>
<b>TOTAL DES PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV - XV)</b>	<b>274 773</b>	<b>268 012</b>	<b>270 727</b>

**355.** Le compte de résultat de 2008 : Tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice.

En millions €	2008	2007	2006
Charges de fonctionnement nettes (V)	167 374	157 823	148 160
Charges d'intervention nettes (VIII)	135 977	113 278	128 848
Charges financières nettes (XI)	44 527	38 292	25 338
<b>CHARGES NETTES (XII)</b>	<b>347 878</b>	<b>309 393</b>	<b>302 346</b>
Produits fiscaux nets (XIII)	285 739	277 070	282 841
Autres produits régaliens nets (XIV)	5 653	6 341	3 794
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le produit national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-16 620	-15 400	-15 908
<b>PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)</b>	<b>274 773</b>	<b>268 012</b>	<b>270 727</b>
<b>SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)</b>	<b>-73 106</b>	<b>-41 380</b>	<b>-31 619</b>

**356.** Le tableau des flux de trésorerie.

	31-12-2008	31-12-2007	31-12-2006
En millions €			
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE</b>			
<b>ENCAISSEMENTS</b>	<b>458 620</b>	<b>455 362</b>	<b>444 929</b>
Ventes de produits et prestations de service encaissées	1 663	1 742	1 417
Autres recettes de fonctionnement	7 649	7 546	7 769
Impôts et taxes encaissées	345 093	344 940	337 299
Autres recettes régaliennes	4 624	4 689	3 044
Recettes d'intervention	9 285	8 216	11 528
Intérêts et dividendes reçus	14 481	13 035	12 806
Autres encaissements	75 825	75 195	71 066
<b>DECAISSEMENTS</b>	<b>497 792</b>	<b>480 519</b>	<b>459 734</b>
Dépenses de personnel	123 819	124 473	119 446
Achats et prestations externes payés	17 695	18 282	16 683
Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	66 715	59 666	51 885
Autres dépenses de fonctionnement	6 498	6 427	6 911
Subventions pour charges de service public versées	16 134	15 216	16 374
Dépenses d'intervention	133 383	129 909	128 304
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat	234	363	185
Intérêts payés	44 539	42 302	40 945
Autres décaissements	88 775	83 881	79 001
<b>FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (I)</b>	<b>-39 173</b>	<b>-25 157</b>	<b>-14 806</b>
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT</b>			
<b>ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS</b>	<b>25 098</b>	<b>25 403</b>	<b>45 238</b>
Immobilisations corporelles et incorporelles	14 133	13 668	12 898
Immobilisations financières	10 965	11 735	32 340
<b>CESSIONS D'IMMOBILISATIONS</b>	<b>11 886</b>	<b>17 750</b>	<b>26 243</b>
Immobilisations corporelles et incorporelles	401	1 116	503
Immobilisations financières	11 485	16 633	25 740
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)</b>	<b>-13 211</b>	<b>-7 653</b>	<b>-18 995</b>
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT</b>			
<b>EMISSIONS D'EMPRUNTS</b>	<b>191 765</b>	<b>118 518</b>	<b>86 158</b>
OAT	74 682	61 167	63 207
BTAN	57 258	45 141	54 248
Solde des BTF	59 825	12 209	-31 296
<b>REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (HORS BTF)</b>	<b>112 851</b>	<b>79 695</b>	<b>89 905</b>
<i>Dette négociable</i>	102 583	79 076	87 139
OAT	41 176	34 662	44 283
BTAN	61 408	44 414	42 856
<i>Dette non négociable</i>	10 268	619	2 766
<b>FLUX LIES AUX INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME</b>	<b>390</b>	<b>-519</b>	<b>-749</b>
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT (III)</b>	<b>79 304</b>	<b>38 304</b>	<b>-4 496</b>
Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)	-1 335	397	7 065
<b>VARIATION DE TRESORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)</b>	<b>25 585</b>	<b>5 891</b>	<b>-31 232</b>
<b>TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE (VI)</b>	<b>-46 589</b>	<b>-52 800</b>	<b>-20 958</b>
<b>TRESORERIE EN FIN DE PERIODE (VII)</b>	<b>-21 004</b>	<b>-46 910</b>	<b>-52 190</b>