



CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ETAT EXERCICE 2010

Mai 2011

Table des matières

Délibéré.....	III
Introduction.....	1
I – Position de la Cour sur les comptes de l’État de 2010.....	5
II – Motivations détaillées de la position.....	9
A – Levée de réserves formulées sur les comptes de 2009	9
B – Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2009	13
C - Réserves substantielles sur les comptes de l’Etat de 2010	19
1 – Les systèmes d’information financière et comptable de l’Etat	21
2 – Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d’audit interne...	29
3 – Les produits régaliens.....	39
4 – Les opérateurs et les autres immobilisations financières de l’Etat..	45
5 – Les actifs du ministère de la défense.....	53
6 – Les charges et les passifs d’intervention	59
7 – Le patrimoine immobilier de l’Etat.....	65
III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de l’Etat de 2010...	71
Annexe : Etats financiers de l’Etat de 2010.....	79

La certification des comptes de l'Etat par la Cour des comptes

- élaboration et publication -

La Cour des comptes publie, chaque année, un acte de certification des comptes de l'Etat.

Par cette certification, annexée au projet de loi de règlement de l'exercice budgétaire antérieur et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées, la Cour se prononce sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat. Elle le fait en application de sa mission constitutionnelle d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, et plus particulièrement des dispositions (5° de l'article 58) de la loi organique relative aux lois de finances.

Il s'agit notamment d'éclairer le Parlement avant qu'il n'approuve les comptes de l'Etat.

La Cour conduit ses vérifications des comptes de l'Etat en se référant aux normes internationales d'audit édictées par la fédération internationale des experts comptables (IFAC). Les travaux de certification sont réalisés par une formation associant les sept chambres de la Cour.

Trois principes fondamentaux gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour des comptes, y compris pour la certification des comptes de l'Etat : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

L'**indépendance** institutionnelle des juridictions financières et statutaire de leurs membres garantit que les travaux effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation.

La **contradiction** implique que les résultats des travaux sont systématiquement soumis aux responsables des administrations ou organismes concernés ; les positions retenues ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés.

La **collégialité** se prononce sur les orientations des travaux et pour les conclure à l'issue de chacune des phases jusqu'à la publication.

Les vérifications sont confiées à des équipes d'experts et de rapporteurs. Leurs rapports sont examinés et délibérés de façon collégiale, par une chambre ou une autre formation dont l'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur, chargé notamment de veiller à la qualité des travaux. Il en va ainsi pour le projet d'acte de certification des comptes de l'Etat.

Le projet d'acte de certification est ensuite examiné par le comité du rapport public et des programmes, constitué du premier président, du procureur général et des présidents de chambre de la Cour, dont l'un exerce la fonction de rapporteur général.

Enfin, le projet est soumis, pour adoption, à la chambre du conseil où siègent, sous la présidence du premier président et en présence du procureur général, les présidents de chambre de la Cour, les conseillers maîtres et les conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ne prennent pas part aux délibérations des formations collégiales, quelles qu'elles soient, les magistrats tenus de s'abstenir en raison des fonctions qu'ils exercent ou ont exercées, ou pour tout autre motif déontologique.

*

L'acte de certification des comptes de l'Etat est accessible en ligne sur le site Internet de la Cour des comptes et des autres juridictions financières : www.ccomptes.fr

Il est diffusé par *La documentation Française*.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil, a adopté le présent acte de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2010.

Elle a arrêté sa position au vu des projets de motivations détaillées et du compte-rendu des vérifications opérées communiqués au préalable aux administrations et des réponses qu'elles ont adressées en retour à la Cour.

Ont participé au délibéré : M. Migaud, premier président, MM. Picq, Babusiaux, Descheemaeker, Bayle, Mme Froment-Meurice, MM. Durrelman, Lévy, présidents de chambre, Mme Cornette, M. Hespel, présidents de chambre maintenus en activité, MM. de Mourgues, Mayaud, Richard, Devaux, Rémond, Gillette, Duret, Ganser, Schneider, Troesch, Briet, Moreau, Frèches, Duchadeuil, Lefas, Brun-Buisson, Cazala, Alventosa, Lafaure, Frangialli, Dupuy, Mme Morell, MM. Gautier (Louis), Braunstein, Bernicot, Phéline, Mmes Ratte, Ulmann, MM. Barbé, Gautier (Jean), Vermeulen, Tournier, Bonin, Vachia, Mme Moati, MM. Cossin, Diricq, Lefebvre, de Virville, Mme Aubin-Saulière, MM. Sabbe, Ténier, Lair, Corbin, Rigaudiat, Ravier, de Gaulle, Piolé, Uguen, Mmes Briguët, Carrère-Gée, Gadriot-Renard, MM. Martin (Claude), Le Méné, Urgin, Sépulchre, Arnauld d'Andilly, Mousson, Guérault, Mme Vergnet, MM. Chouvet, Viola, Mme Démier, M. Machard, Mme Cordier, MM. Migus, Laboureix, Geoffroy, Lambert, Mme Dardayrol, MM. Guillot, Aulin, conseillers maîtres, MM. Cadet, Cazenave, Klinger, Dubois, Gros, Marland, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Etaient également présents :

- M. Bénard, procureur général, qui a présenté ses observations, et M. Vallernaude, avocat général, qui l'assistait ;
- MM. Lefas, conseiller maître, responsable de la certification des comptes de l'Etat, rapporteur, Vareille, rapporteur, et Zérah, expert.

M. Terrien, secrétaire général, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 19 mai 2011.

Le projet d'acte de certification soumis à la chambre du conseil avait été préparé par une formation interchambres présidée par M. Babusiaux, président de chambre et composée de Mmes Briguët, Seyvet (jusqu'au 14 décembre 2010), Trupin (à compter du 1^{er} décembre 2010), Vergnet, MM. Cazala (à compter du 1^{er} décembre 2010 et jusqu'au 4 avril 2011), Houri (jusqu'au 6 mai 2011), Johanet (jusqu'au 25 février 2011), Lefas, Lefebvre, Mayaud, Monier, de Mourgues, Piolé, Théron, Vermeulen, Viola (à compter du 25 mars 2011), conseillers maîtres. M. Valleraud, avocat général, représentait le procureur général.

Les rapporteurs étaient :

- M. Lefas, conseiller maître, responsable de la certification des comptes de l'Etat ;
- M. Blondel, conseiller référendaire, M. Vareille, rapporteur, M. Zerah, expert, rapporteurs de synthèse.

Les travaux dont est issu le projet d'acte de certification ont été effectués par :

- les responsables de cycles et de sous-cycles : Mmes Briguët, Vergnet, MM. Lair, Lefas, Monier, Piolé, Vermeulen, Viola, conseillers maîtres ; MM. Blondel, Champomier, Sciacaluga, conseillers référendaires ; MM. Breuilly, Brouillet, Dussoubs, Teboul, auditeurs ; Mmes Baillion, Bonmartel-Couloume, Butel, Girard-Reydet, Philbert, M. Vareille, rapporteurs ; M. Clappier, expert ;
- les équipes de certification : Mmes Assouline, Balaktchieva, Ballo, Chaudron, Daros-Plessis, Guély-Tonnerre, Roizen, Verdon, Mmes Baboy, Borrel, Boukezia, Caisso, Coudesfeytes, Guglielmi, L'Hernault, Riberi, Vanden Driessche, MM. Alix, Astorg, Descolanges, Garnaud, Gelin, Lévy, Lompré, Mazzocchi, Poli, Vautier, Wiest, experts ; Mmes Aguillon, Février, Richer, MM. Beau, Bertrand, Doignon, Gagnepain, Marcou, Marie, Sarrazin, assistants ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité établies au stade des missions intermédiaires : M. Tournier, conseiller maître ; MM. Aulin, Tricaud, conseillers référendaires ; Mme Baldacchino, MM. Bertoux, Breuilly, Brouillet, Imbert, Leger, Mory, auditeurs ; Mmes Butel, Clérici, Planté, MM. Capini, Siret, rapporteurs ; Mmes Barro, Février, Gandin, M. d'Inca Le Pann, assistants.

Les contre-rapporteurs étaient MM. Houri (jusqu'au 15 avril 2011) et Lefebvre (à compter du 15 avril 2011), conseillers maîtres.

Introduction

La mission confiée à la Cour

Le 5^o de l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 confie à la Cour des comptes la mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État. Ce mandat permanent s'inscrit dans son rôle d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, prévu par l'article 47-2 de la Constitution. La certification délivrée par la Cour vise à éclairer le Parlement, chargé, conformément au III de l'article 37 de la LOLF, d'approuver les comptes de l'Etat. Elle s'adresse aussi, plus largement, à tous leurs utilisateurs.

Le législateur organique a voulu 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 d'améliorer le pilotage budgétaire et la performance des politiques publiques. La certification des comptes par un auditeur externe, qui existe pour un nombre restreint d'Etats dans le monde, est l'un de ces outils.

Le compte général de l'Etat et les documents qui l'accompagnent

Les comptes annuels vérifiés par la Cour retracent les opérations des services, établissements ou institutions de l'État, non dotés de la personnalité juridique. Ce périmètre inclut les Pouvoirs publics au sens de la Constitution (principalement les Assemblées parlementaires, la Présidence de la République et le Conseil constitutionnel), mais aussi les budgets annexes, les comptes de commerce et tous les fonds qui n'ont pas la personnalité juridique mais sont contrôlés par l'Etat. Les entités dotées de la personnalité juridique n'y sont, en revanche, intégrées qu'à hauteur d'une valeur immobilisée, représentative des droits détenus par l'Etat.

Le compte général de l'État comprend un bilan (appelé tableau de la 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. Cette dernière, qui est une partie essentielle des états financiers, fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des comptes. Elle comprend, par exemple,

une évaluation des engagements hors bilan de l'État et de premiers éléments relatifs à la soutenabilité des finances publiques, comme les besoins de financement actualisés du régime de retraite des fonctionnaires de l'État et des régimes spéciaux qu'il subventionne et les obligations actuelles au titre de l'allocation aux adultes handicapés et des aides au logement financées par l'État.

Le rapport de présentation qui est annexé au projet de loi de règlement présente les faits marquants de 2010 dans la réalisation des missions de l'État et analyse sa structure financière de manière synthétique.

Le rapport sur le contrôle interne comptable de l'État s'attache à décrire les actions prioritaires réalisées au cours de l'exercice pour renforcer la maîtrise des risques financiers et comptables.

Enfin, un document de communication financière présente, sur quatre pages, les principaux événements comptables de l'exercice.

La tenue et l'établissement des comptes

En application de l'article 30 de la LOLF, le compte général de l'État est établi selon les principes et règles comptables applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités liées à l'action de l'État qui doivent demeurer limitées. Ces règles et principes sont énoncés dans le recueil des normes comptables de l'État, approuvé par arrêté du 21 mai 2004 et modifié par arrêtés des 17 avril 2007, 13 mars 2008, 11 mars 2009 et 8 février 2011 après avis du comité des normes de comptabilité publique, devenu, en application de l'article 115 de la loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008, le conseil de normalisation des comptes publics. Aucune modification de norme n'est intervenue en 2010.

Aux termes de l'article 31 de la LOLF, la responsabilité de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État incombe aux comptables publics. A ce titre, ceux-ci veillent au respect des principes et des règles fixés par la LOLF et s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables. Cette exigence de qualité comptable, qui engage l'ensemble de l'administration – ordonnateurs et comptables – n'est pas encore complètement acquise. Elle nécessite également la mise en place d'un dispositif de contrôle interne et d'audit interne effectif et efficace et la présentation régulière, sincère et fidèle d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent d'erreurs, d'omissions ou de fraudes. Elle inclut le choix et l'application de méthodes comptables appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

Le compte général de l'Etat de 2010 a été préparé sous la responsabilité du comptable centralisateur des comptes de l'Etat. Il a été arrêté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat le 17 mai 2011. Il est joint au projet de loi de règlement des comptes et au rapport de gestion pour l'année 2010, avec le présent acte de certification.

Il a été établi en tenant compte des événements postérieurs à la clôture de l'exercice susceptibles de donner lieu à des ajustements significatifs dans les états financiers ou à une information en annexe.

L'objet de la certification

La certification est une 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 de règles et de principes.

La Cour mène ses vérifications dans le cadre des dispositions du code des juridictions financières et en se référant aux normes internationales d'audit édictées par la Fédération internationale des experts comptables (IFAC). Elle soumet son système de contrôle qualité en matière de certification aux exigences de la norme ISQC1.

Les normes internationales d'audit impliquent l'utilisation de 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. Elles prévoient qu'une opinion sans réserve ne peut être émise si des difficultés significatives sont identifiées. Ces difficultés peuvent être de deux ordres :

- un désaccord avec le producteur des comptes, portant 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'incidence est contestée ;
- une limitation dans l'étendue des travaux d'audit, qui est caractérisée si un élément indépendant de la volonté du certificateur l'a empêché de mettre en œuvre des vérifications qu'il jugeait nécessaires.

Si de telles difficultés sont identifiées, alors une certification avec réserves, une impossibilité de certifier ou encore un refus de certifier est formulé.

La Cour fonde son jugement professionnel en appréciant l'intensité et le nombre de ces difficultés. Elle arrête sa position en chambre du conseil, au terme d'une procédure collégiale.

L'enjeu des travaux de certification en 2010

Depuis le premier exercice de certification sur les comptes de l'Etat de 2006, la Cour a adopté une démarche d'accompagnement dans la mise en œuvre progressive de la réforme comptable. Cette démarche a permis en quatre ans la levée de dix réserves. Les motivations détaillées de la position de la Cour permettent aux lecteurs des états financiers d'identifier les axes sur lesquels des progrès doivent être réalisés par l'administration pour parvenir, par étapes successives, à une certification sans réserve.

Au terme du cinquième exercice soumis à certification, des progrès réels ont été réalisés dans la tenue d'une comptabilité générale en droits constatés tendant à donner du patrimoine et de la situation financière de l'Etat une vision davantage pertinente, compréhensible, comparable aux deux années précédentes et vérifiable.

En 2010, des progrès ont encore été réalisés par les administrations dans l'identification des risques comptables et dans la démarche devant conduire à une maîtrise plus affirmée de ceux-ci.

Cependant, l'année a été marquée par la réorganisation de l'administration territoriale, la révision générale des politiques publiques et le déploiement progressif du progiciel de gestion intégrée *Chorus*. Les moyens de l'administration ont été concentrés sur les adaptations liées à ces réformes. Dans ce contexte, certains travaux de fiabilisation comptable ont été perturbés, parfois fortement, et le réseau des référents locaux du contrôle interne comptable a été déstabilisé.

Des situations contrastées ont été constatées par la Cour. Certains agrégats financiers ont continué à être fiabilisés, mais d'autres ont connu des avancées insuffisantes, voire une stagnation, au regard des exigences de qualité comptable.

Un enjeu majeur est aujourd'hui l'appropriation de *Chorus* par l'ensemble des services gestionnaires, la réussite de la bascule de la comptabilité générale dans *Chorus*, au 1^{er} janvier 2012 et la fiabilisation rapide des diverses données qui s'y déversent. A défaut, *Chorus* ne serait qu'un avatar d'*Accord* et du *palier LOLF* et ne permettrait pas de mettre en œuvre l'ensemble des dispositions de la LOLF.

I - Position de la Cour sur les comptes de l'Etat de 2010

1. Au terme des 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 2010.

2. La Cour lève intégralement deux réserves, dont une substantielle, qu'elle avait formulées sur les comptes de 2009.

3. En outre, quatre réserves substantielles sur les comptes de 2009 ont été satisfaites pour une partie de leurs éléments constitutifs.

4. La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'Etat de l'exercice clos le 31 décembre 2010 et arrêté le 17 mai 2011 est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'Etat, sous sept réserves substantielles détaillées dans la partie II.

Levées de réserves et de parties de réserves formulées sur les comptes de 2009

5. Au 31 décembre 2010, la Cour lève les deux réserves, dont une substantielle, qu'elle avait formulées sur les comptes de l'Etat de 2009 concernant :

- la Caisse d'amortissement de la dette sociale ;
- les autres immobilisations et stocks des ministères civils.

6. Quatre réserves substantielles sur les comptes de l'Etat de 2009 ont été pour partie satisfaites, en ce qui concerne :

- au titre de la réserve sur le recensement et la valorisation des opérateurs, les modalités d'établissement de leur liste ;
- au titre de la réserve sur les charges et les passifs d'intervention, les engagements de l'Etat vis-à-vis de Réseau Ferré de France, les engagements de l'Etat au titre de l'allocation aux adultes handicapés (AAH) et des aides au logement, l'absence d'intégration du Fonds national d'aide au logement (FNAL) et du Fonds national des solidarités actives (FNSA) dans les comptes de l'Etat, les exonérations

de cotisations sur les heures supplémentaires, l'information financière présentée en annexe des comptes ;

- au titre de la réserve sur les actifs du ministère de la défense, le seuil d'immobilisation retenu par le ministère ;
- au titre de la réserve sur le patrimoine immobilier de l'Etat, les provisions pour désamiantage.

Réserves formulées sur les comptes de 2010

7. Deux réserves (n° 1 et n° 2) affectent de manière transversale les comptes de l'Etat pris dans leur ensemble. Une réserve (n° 4) concerne les immobilisations financières de l'Etat. Deux réserves (n° 5 et n° 7) sont relatives à ses immobilisations corporelles et à ses stocks. Deux réserves (n° 3 et n° 6) portent sur les produits, les charges et les passifs liés à l'activité courante de l'Etat.

Réserve n° 1 : les caractéristiques des systèmes d'information financière et comptable de l'Etat imposent une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour au titre de l'exercice 2010. De nombreuses incertitudes demeurent sur la prise en compte, dans les nouveaux outils informatiques de l'Etat, de l'ensemble des préoccupations exprimées par la Cour depuis 2006 au titre de la certification des comptes de l'Etat.

Réserve n° 2 : de nouvelles améliorations ont été constatées, tant au regard du déploiement progressif des dispositifs ministériels de contrôle interne qu'en matière de structuration de l'audit interne, mais les ministères ne sont toujours pas en mesure de porter une appréciation suffisamment étayée sur le degré de maîtrise des risques comptables et financiers.

Réserve n° 3 : les conditions nécessaires pour permettre la comptabilisation des produits régaliens en droits constatés et pour assurer leur auditabilité ne sont toujours pas réunies pour la plupart des dispositifs fiscaux.

Réserve n° 4 : des incertitudes significatives affectent la valorisation, dans les comptes de l'Etat de 2010, de ses opérateurs et de certaines de ses autres immobilisations financières, ainsi que l'exhaustivité du recensement de ces dernières.

Réserve n° 5 : au terme de la trajectoire volontariste de fiabilisation de trois ans dans laquelle le ministère de la défense et des anciens combattants s'était engagé, des incertitudes importantes pèsent toujours sur l'exhaustivité et la valorisation des actifs du ministère dans les comptes de l'Etat.

Réserve n° 6 : un ensemble de désaccords et d'incertitudes continuent de peser sur l'exhaustivité des charges et des passifs retranscrits par l'Etat dans ses comptes au titre de sa mission de régulateur économique et social.

Réserve n° 7 : le recensement et la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat sont toujours affectés d'incertitudes significatives.

Autres vérifications

8. Après avoir pris connaissance des informations données dans le rapport de présentation, dans le rapport sur le contrôle interne, et dans le document synthétique de quatre pages de communication financière, afin d'en vérifier la concordance avec celles qui figurent dans le compte général de l'Etat, la Cour constate :

- que les discordances significatives que comportait le premier ont été corrigées ;
- que le deuxième ne comporte pas d'anomalie significative ;
- que le troisième document ne comporte aucune anomalie.

II - Motivations détaillées de la position

A - Levée de réserves formulées sur les comptes de 2009

1 - La Caisse d'amortissement de la dette sociale

9. Au 31 décembre 2010, la Cour lève la réserve substantielle qu'elle avait formulée en 2009 sur la comptabilisation de la caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) en tant qu'entité non contrôlée.

10. A l'issue de la contradiction sur la certification des comptes de 2009, le ministre chargé du budget et des comptes publics avait reconnu qu'en plaçant la CADES en dehors tant du périmètre de combinaison de la sécurité sociale que du périmètre de contrôle de l'Etat, il en résultait une anomalie qu'il convenait de corriger.

11. Conformément aux engagements qu'il a pris en conséquence, la loi organique n° 2010-1380 du 13 novembre 2010 relative à la gestion de la dette sociale rattache la CADES à la sphère de la sécurité sociale en intégrant cet établissement public de l'Etat au domaine des lois de financement de la sécurité sociale, et en instaurant un « *tableau de situation patrimoniale* », nouveau document annexe à ces lois, qui retracera, pour la première fois en 2011 au titre de l'exercice 2010, la situation de l'ensemble des actifs et des passifs des entités comprises dans leur périmètre, dont la CADES. Enfin, des dispositions déclassées par le Conseil constitutionnel en loi ordinaire modifient la composition du conseil d'administration, qui comprend désormais une majorité de représentants des organismes de sécurité sociale.

12. La mise en œuvre effective des dispositions relatives aux conditions de désignation et de fonctionnement du nouveau conseil d'administration de la CADES n'était pas intervenue au 31 décembre 2010. Les comptes annuels de celle-ci ont été approuvés le 28 avril 2011 par l'ancien conseil d'administration composé uniquement de représentants de l'Etat, en présence cependant des nouveaux membres pressentis qui ont participé aux débats. Le décret

n° 2011-458 du 26 avril 2011 relatif à la composition du conseil d'administration de la CADES a été publié au Journal Officiel. Le décret du président de la République nommant le président de la CADES et l'arrêté du ministre chargé de la sécurité sociale récapitulant la nouvelle composition du conseil d'administration ont été publiés le 11 mai 2011.

13. En application du référentiel comptable, le producteur des comptes aurait dû procéder à une correction d'erreur constatant le changement de statut de la CADES, passée de la catégorie des entités contrôlées à celles des entités non contrôlées par l'Etat, et de retraiter pro-forma les comptes de l'Etat de 2008 et de 2009. Ces écritures auraient fait ressortir que la valeur nette des participations contrôlées n'était pas de 102 Md€ et de 107 Md€ en 2008 et en 2009, mais respectivement de 22 Md€ et de 15 Md€, traduisant ainsi le risque que supportait l'Etat au titre du contrôle de la CADES puisque celle-ci avait une situation nette négative (à hauteur de -92 Md€ au 31 décembre 2009). En 2010, la valeur des actifs financiers de l'Etat se serait améliorée, toutes choses étant égales par ailleurs, de 73 Md€ par situation nette et de 19 Md€ par résultat.

14. Toutefois, une mention dans l'annexe du compte général de l'Etat explique les dispositions législatives et réglementaires adoptées.

15. En conséquence, la Cour peut lever sa réserve et le désaccord qui la fondait

2 - Les immobilisations et stocks des ministères civils

16. Au 31 décembre 2010, la Cour lève la réserve qu'elle formulait depuis 2008 sur les autres immobilisations et stocks des ministères civils.

17. A la suite de l'intégration en 2010 des principales concessions de force hydraulique aux comptes de l'Etat pour une valeur de 45 Md€ – conformément à l'engagement pris à l'occasion de la levée de la réserve sur les comptes de 2008 concernant les concessions de service public – l'administration s'est engagée à achever en 2011 la comptabilisation des autres concessions de ce type, dont la partie encore non comptabilisée dans les comptes de l'Etat est évaluée à 18 Md€ (valeur en coût de remplacement à neuf).

18. L'administration s'est également engagée à fiabiliser le chiffrage des ouvrages d'art exceptionnels comptabilisés au 31 décembre 2010 (4,5 Md€).

19. Les vérifications sur les comptes de 2010 ont fait apparaître qu'il existait une incertitude, au regard des critères de contrôle posés par le référentiel comptable de l'Etat, sur le traitement comptable de la concession de transport d'électricité attribuée par la loi n° 2000-108 modifiée du 10 février 2000 à la société Réseau de transport d'électricité (RTE), filiale à 100 % d'Electricité de France (EDF). Cependant, l'administration s'est engagée à clarifier le statut patrimonial du réseau de transport d'électricité, qui représente une valeur de 19 Md€ en coût historique dans les comptes de RTE.

20. Les travaux menés par l'administration sur le rapprochement entre les données comptables et les fichiers informatisés d'inventaire de l'ensemble des ministères qui sont agrégés dans une application dédiée, CISIS, ont abouti. Il n'existe plus, à ce jour, d'écart significatif sur ce périmètre entre les données d'inventaire et les soldes en comptabilité générale.

21. Les données relatives aux immobilisations du budget annexe de l'aviation civile ont été correctement rapprochées de la comptabilité auxiliaire afférente, levant ainsi l'incertitude détectée sur les comptes de 2009.

22. Le producteur des comptes s'est engagé à tirer les conclusions d'un audit interministériel réalisé en 2011 pour lever l'incertitude persistante sur l'évaluation des logiciels de l'Etat produits en interne, estimée au 31 décembre 2010 à 1,04 Md€, dans les ministères qui portent l'essentiel de la valeur de ces actifs. A ce titre, il s'assurera de la correcte mise en œuvre du plan d'action du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et du ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat. Il rappellera aux autres ministères contributeurs concernés (intérieur, outre-mer, collectivités territoriales et immigration ; écologie, développement durable, transports et logement ; éducation nationale, jeunesse et vie associative) les règles de contrôle interne.

B - Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2009

23. Au 31 décembre 2010, la Cour constate la résolution de difficultés qui constituaient des éléments de certaines des réserves formulées sur les comptes de l'Etat de 2009.

Les modalités d'établissement de la liste des opérateurs (partie de la réserve n° 3 sur les comptes de 2009, devenue réserve n° 4 sur ceux de 2010)

24. Dans la réserve n° 3 sur les comptes de l'Etat de 2009, la Cour avait constaté que les modalités d'établissement de la liste des opérateurs ne permettaient pas de garantir la conformité de leur recensement aux dispositions de la norme comptable n° 7.

25. A la suite des mouvements de périmètre opérés par l'administration, les incohérences relevées entre les opérateurs recensés dans les comptes de l'Etat au 31 décembre 2010 et la liste des entités annexée au projet de loi de finances pour 2011 ne sont plus significatives.

Les engagements de l'Etat vis-à-vis de Réseau Ferré de France (partie de la réserve n° 4 sur les comptes de 2009, devenue réserve n° 6 sur ceux de 2010)

26. Dans la réserve n° 4 sur les comptes de l'Etat de 2009, la Cour avait relevé la retranscription non exhaustive des obligations de l'Etat à l'égard de RFF. En effet, malgré l'existence à la clôture de l'exercice d'une obligation de l'Etat pluriannuelle et d'une estimation fiable de la sortie de ressources pour éteindre cette obligation jusqu'en 2011, les comptes de l'Etat de 2009 n'affichaient que les engagements au titre de l'exercice suivant, sous-évaluant ainsi les passifs d'intervention à hauteur de 2 Md€.

27. L'administration a comptabilisé en 2010 une provision retraçant l'obligation de l'Etat devant aboutir à un versement en 2011.

28. Les positions de l'administration et de la Cour conduisent à un solde de provision au 31 décembre 2010 identique et il n'y a donc pas de désaccord sur ce montant à cette date.

29. La Cour appréciera, dès l'exercice prochain, la portée des engagements de l'Etat au-delà de 2011 et leurs incidences sur la valeur de la participation de l'Etat dans RFF.

**Les engagements de l'Etat au titre
de l'allocation aux adultes handicapés (AAH)
et des aides au logement (partie de la
réserve n° 4 sur les comptes de 2009,
devenue réserve n° 6 sur ceux de 2010)**

30. La réserve n° 4 sur les comptes de l'Etat de 2009 relevait un désaccord relatif à l'absence de provisionnement des obligations de l'Etat envers les bénéficiaires de l'allocation aux adultes handicapés (AAH) et des aides au logement.

31. Il existe à la clôture de l'exercice une obligation de l'Etat à l'égard des bénéficiaires de l'AAH sur la durée d'attribution notifiée par la Commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (CDAPH). Il existe de même une obligation de l'Etat à l'égard des bénéficiaires des aides au logement tant que les conditions d'attribution sont réunies.

32. La révision périodique des conditions de ressources, qui est un simple acte administratif et qui ne limite pas l'engagement juridique de l'Etat, peut entraîner l'extinction de l'obligation. Cette éventualité doit être intégrée dans l'évaluation de la provision. Néanmoins, elle ne constitue pas une spécificité propre à ces dispositifs qui soit susceptible de justifier un traitement comptable différent de celui d'autres dispositifs d'intervention comparables dont les obligations sont bien provisionnées dans les comptes de l'Etat (contrats aidés gérés par l'agence de services et de paiement, bourses d'étudiants gérés par les CROUS, aides à la pierre, allocation de solidarité spécifique et allocation équivalent retraite gérés par Pôle Emploi, ...).

33. L'Etat attribue ces allocations aux bénéficiaires sans attendre en retour de contrepartie au moins équivalente. Par ailleurs, compte tenu de la législation en vigueur à la date d'arrêté des comptes, la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat est probable.

34. Au 31 décembre 2009, les éléments portés alors à la connaissance de la Cour l'avaient conduite à juger suffisante la fiabilité de l'évaluation des sorties futures de ressources au titre de ces dispositifs.

35. En 2010, les vérifications approfondies, que la Cour a estimé indispensable de conduire, n'ont pas permis de dégager une assurance raisonnable sur la qualité des données (notamment la durée d'attribution de l'AAH et les dates de sortie des bénéficiaires tant pour l'AAH que les aides au logement) présentes dans les applications de la branche famille qui sont nécessaires à une évaluation fiable des engagements de l'Etat.

36. En effet, des incohérences ont été mises en avant par les résultats des évaluations. Il est par exemple apparu des durées d'attribution de l'allocation aux adultes handicapés supérieures à dix ans, alors que cette allocation ne peut pas être attribuée pour une durée supérieure à dix ans sans être renouvelée.

37. Ces incohérences s'ajoutent, pour ce qui concerne les aides au logement, aux erreurs de liquidation relevées par les rapporteurs de la Cour dans le cadre de la certification des comptes de la branche famille pour l'exercice 2010.

38. Le référentiel comptable prévoit expressément qu'une information en annexe est appropriée lorsque l'évaluation de la provision correspondante n'est pas fiable. Il n'est pas nécessaire que cette information présente le même caractère de fiabilité.

39. L'administration a pris l'engagement de diagnostiquer, en liaison avec la CNAF, l'origine des anomalies relevées par la Cour sur les bases de données de la branche famille et de mettre en œuvre les mesures de fiabilisation appropriées. La CNAF a marqué son accord.

40. Dans l'attente de cette fiabilisation, qui permettra selon la Cour une comptabilisation au passif du bilan de l'Etat de ses engagements pluriannuels à l'égard des bénéficiaires de l'AAH et des aides au logement, une information particulière est mentionnée en annexe conformément aux dispositions normatives relatives aux provisions pour risques et charges. Elle s'appuie sur l'estimation faite par la Cour avec l'aide d'un cabinet d'actuaire.

**L'absence d'intégration du FNAL et du FNSA
dans les comptes de l'Etat (partie de la
réserve n° 4 sur les comptes de 2009,
devenue réserve n° 6 sur ceux de 2010)**

41. Bien qu'ils ne soient pas dotés d'une personnalité juridique distincte de celle de l'Etat, le Fonds national d'aide au logement (FNAL) et le Fonds national des solidarités actives (FNSA) étaient exclus du périmètre des comptes de l'Etat de 2009.

42. Si le producteur des comptes avait accepté d'intégrer le FNSA aux comptes de l'Etat en 2010, un désaccord demeurerait pour le FNAL. En 2010, le producteur a tenu son engagement d'examiner le traitement comptable applicable au FNAL et a accepté l'analyse de la Cour.

43. L'intégration de ces deux fonds dans les comptes de l'Etat de 2010 permet de lever le désaccord.

**Les exonérations de cotisations
sur les heures supplémentaires (partie de la
réserve n° 4 sur les comptes de 2009,
devenue réserve n° 6 sur ceux de 2010)**

44. Dans son acte de certification des comptes de l'Etat de 2009, la Cour avait relevé que l'article 9 de la loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 imposait à l'Etat, en contradiction avec les principes comptables, de comptabiliser une charge à payer, miroir du produit à recevoir inscrit dans les comptes de l'ACOSS, alors même que les cotisations sociales sur les bénéfices affectées à la compensation financière des exonérations de cotisations sur les heures supplémentaires étaient gérées en compte de tiers comme tous les impôts et taxes affectés.

45. Le producteur des comptes invoque la force contraignante créée par l'existence de la loi. En toute hypothèse, il n'y a pas lieu de maintenir le désaccord constaté sur les comptes de l'exercice 2009. En effet, la charge à payer comptabilisée à la clôture (293 M€ au 31 décembre 2009 et 256 M€ au 31 décembre 2010) donne lieu, au début de l'exercice suivant, à une écriture de sens contraire de même montant et n'entraîne aucun décaissement, les impôts et taxes affectés recouvrés par l'Etat pour le compte des organismes de sécurité sociale étant gérés en comptes de tiers.

**L'information financière présentée
en annexe des comptes (partie de la
réserve n° 4 sur les comptes de 2009,
devenue réserve n° 6 sur ceux de 2010)**

46. Les normes comptables prévoient que les modalités de calcul, la répartition par catégorie et l'échéancier des provisions significatives sont fournies dans l'annexe.

47. Dans les comptes de l'Etat de 2009, ces dispositions n'étaient qu'en partie appliquées, et seulement dans un nombre très limité de cas.

48. Les comptes de l'Etat de 2010 fournissent désormais des informations suffisantes pour toutes les provisions significatives, permettant ainsi de lever le désaccord.

**Le seuil d'immobilisation du ministère
de la défense (partie de la réserve n° 5
sur les comptes de 2009 et de 2010)**

49. Dans la réserve n° 5 sur les comptes de l'Etat de 2009, la Cour constatait que le seuil d'immobilisation fixé en 2009 à 10 000 € avait conduit à réduire de manière significative la valeur des immobilisations du ministère de la défense (à hauteur de 2,7 Md€ en valeur brute et de 2,2 Md€ en valeur nette).

50. Si ce seuil correspondait à celui applicable aux actifs des ministères civils (à l'exception des matériels de transports), il ne tenait pas compte, selon la Cour, des spécificités des matériels d'armement.

51. L'utilisation désormais de *Chorus* pour la comptabilisation des actifs corporels ouvrira la possibilité sur les prochains exercices, pour l'ensemble des ministères, d'abaisser le seuil d'immobilisation. Le désaccord spécifique au ministère de la défense est donc levé.

**Les provisions pour désamiantage
(partie de la réserve n° 7 sur les
comptes de 2009 et de 2010)**

52. En l'absence d'éléments de justification produits dans un délai compatible avec l'exercice de sa mission, la Cour n'avait pas été en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable, pour l'ensemble des départements ministériels concernés, sur l'exhaustivité et la correcte évaluation des provisions pour désamiantage comptabilisées au 31 décembre 2009.

53. Les éléments nécessaires à la réalisation des vérifications de la Cour ont été produits au 31 décembre 2010, permettant de conclure à l'absence d'incertitude à cette date.

C - Réserves substantielles sur les comptes de l'Etat de 2010

54. Les réserves présentées ci-après font le constat d'un ensemble de désaccords portant sur des demandes chiffrées de modification des comptes ainsi que sur des incertitudes et des limitations, dont l'incidence financière est par définition indéterminée.

55. Ces propositions de modification formulées par la Cour auraient notamment conduit à :

- améliorer le solde net des opérations de l'exercice de 1,8 Md€;
- dégrader la situation nette de l'Etat au 31 décembre 2010 de 12,8 Md€ supplémentaires ;
- procéder à un certain nombre de reclassements au bilan (0,5 Md€ en valeur absolue) et au compte de résultat (0,1 Md€ en valeur absolue).

56. Les incertitudes et limitations qui subsistent portent sur un ensemble encore très important de postes des états financiers. Elles sont susceptibles d'avoir une incidence supérieure.

57. Le texte de chaque réserve est présenté de la manière suivante :

- un encadré qui fait la synthèse des constats relatifs à la réserve considérée ;
- des paragraphes grisés présentant les constats saillants relatifs aux points d'audit ;
- des paragraphes non grisés explicitant ces constats.

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

58. La Cour reconduit une réserve substantielle relative aux systèmes d'information financière et comptable de l'Etat.

59. Leurs caractéristiques imposent toujours une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour et entraînent des incertitudes sur la qualité des écritures comptables que portent ces systèmes d'information.

60. Les constats de 2010 traduisent globalement une aggravation, certes en partie liée aux conditions du déploiement de *Chorus*. De nombreuses incertitudes demeurent sur la prise en compte, dans les nouveaux outils informatiques de l'Etat, de l'ensemble des préoccupations exprimées par la Cour depuis 2006 au titre de la certification des comptes de l'Etat.

61. Sans méconnaître la difficulté que représente la préparation de la bascule de la comptabilité générale dans *Chorus* au 1^{er} janvier 2012, la réponse à apporter à ces constats n'en est pas moins impérative pour ne pas obérer de manière significative la qualité de la tenue par le progiciel de la comptabilité générale de l'Etat, dans moins d'un an.

62. La comptabilité des engagements budgétaires devenant avec *Chorus* une comptabilité auxiliaire de la comptabilité générale, il est essentiel que dès lors qu'une charge à payer est passée en comptabilité générale, une consommation de l'autorisation d'engagement ait été constatée au préalable.

L'insuffisante intégration des systèmes d'information

63. Le chemin de révision entre l'application de comptabilité générale (CGL) et les applications qui s'y déversent, c'est-à-dire la possibilité de remonter des soldes de la balance générale des comptes vers les opérations individuelles d'origine et vice-versa, est loin d'être systématiquement garanti.

64. Dans l'attente du déploiement complet de *Chorus*, les travaux réalisés par l'administration dans le cadre de la trajectoire comptable n'ont pas conduit à constater d'évolution significative en 2010. Diverses applications comme CEP, dédiée à la tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor, ne disposent toujours pas d'un chemin de révision adéquat.

65. En 2010, les ajustements manuels de la comptabilité générale (CGL), auxquels le producteur des comptes a dû procéder pour corriger les anomalies résultant du déversement d'écritures provenant de *Chorus*, dégradent la capacité du certificateur à remonter aux événements de gestion d'origine.

66. A titre d'illustration, le processus actuel de déversement dans CGL des écritures dites de « charges à payer » issues de *Chorus* n'est pas de nature à en garantir l'exhaustivité à la clôture. Ainsi, des charges à payer d'un montant de 1 Md€ n'ont pas été automatiquement intégrées dans CGL. Même si des écritures manuelles ont pu être saisies pour pallier cette anomalie, le chemin de révision n'est plus garanti.

67. La faiblesse des liens entre applications limite la possibilité de corroborer les données comptables, voire révèle des incohérences dans certains cas.

68. L'application ERICA permet le suivi et le calcul des provisions pour litiges liés à l'impôt. Il demeure impossible de rapprocher les données relatives au dénouement des litiges, qui sont gérées dans cette application, aux montants comptabilisés dans CGL. La capacité de la Cour à auditer ces montants s'en trouve restreinte.

69. Comme en 2009, et bien qu'elles portent des informations communes, les bases référençant les redevables ne sont pas partagées entre les systèmes d'information des réseaux de la direction générale des finances publiques et de la direction générale des douanes et droits indirects. Ainsi, l'évaluation des provisions pour dépréciation des créances ne mutualise pas la connaissance des risques de non recouvrement identifiés dans ces deux réseaux.

70. De manière quotidienne, les postes non centralisateurs de l'Etat enregistrent en comptabilité générale les situations de trésorerie des collectivités territoriales et établissements publics locaux (CEPL), à partir des informations disponibles dans le progiciel *Hélios*. Le processus de comptabilisation consiste en une ressaisie manuelle dans les applications de comptabilité générale (DDR3, CGL) des soldes agrégés par catégorie de collectivités tels qu'ils figurent dans l'outil *Hélios*. Ces modalités de centralisation des opérations de trésorerie des CEPL dans les comptes de l'Etat conduisent à une absence de chemin de révision qui limite l'étendue des vérifications du certificateur.

71. En outre, le progiciel *Hélios* ne permet pas de disposer de restitutions comptables suffisamment fiables, notamment sous la forme de données informatisées. La production d'un fichier retraçant la position définitive des comptes de trésorerie des CEPL à la clôture de l'exercice n'est ainsi pas prévue au titre des fonctionnalités originelles de l'outil. Une extraction informatique des soldes de trésorerie des CEPL figurant dans l'application *Hélios*, effectuée pour la première fois au 31 décembre 2010 à la demande de la Cour, fait apparaître un écart de 1,2 Md€ avec les soldes de trésorerie enregistrés au bilan de l'Etat à cette même date. Il n'est donc pas possible de réconcilier au niveau national les flux de la comptabilité auxiliaire (*Hélios*) avec ceux de la comptabilité générale (CGL) ni d'assurer le contrôle des événements de gestion saisis dans cette comptabilité auxiliaire à partir d'une écriture de comptabilité générale de l'Etat.

L'inadaptation des applications informatiques à la tenue de la comptabilité générale

72. Les caractéristiques des applications, conduisant à enregistrer un nombre élevé d'écritures comptables de nature différente, limitent la possibilité pour la Cour d'auditer le fichier dont est extrait le compte général de l'Etat.

73. Au 31 décembre 2010, ce fichier contient plus de 36 millions d'écritures. Le déploiement de *Chorus* en tant qu'application auxiliaire de dépense n'a pas permis de réduire cette volumétrie, qui résulte du nombre considérable d'écritures transitant par des comptes de liaison entre comptables du Trésor. Au contraire, ces écritures représentent désormais 70 % des flux enregistrés. D'une part, elles n'ont pas d'impact sur les soldes comptables et ne devraient pas figurer dans le fichier transmis à la Cour. D'autre part, elles ne peuvent être correctement distinguées de celles sur lesquelles devraient seulement porter les vérifications de la Cour pour la validation des états financiers.

74. Parmi les 2,1 millions d'écritures manuelles qui ont été enregistrées dans l'application de comptabilité générale (CGL) au cours du seul exercice 2010, il est également impossible de lier les écritures négatives à celles qu'elles viennent annuler. Cette situation conduit les équipes de certification de la Cour à réaliser un travail de révision incompatible avec les délais qui leur sont impartis pour procéder à leurs vérifications.

75. Les limites fonctionnelles des principales applications remettantes accroissent la portée de cette limitation.

76. Ni les systèmes d'information du ministère de la défense, ni l'application de gestion des produits régaliens MEDOC, n'ont été conçus pour répondre aux contraintes de la tenue d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations prévue à l'article 30 de la LOLF.

77. Leurs limites fonctionnelles nécessitent la mise en œuvre de nombreux retraitements manuels et automatiques. Ceux-ci sont sources d'erreurs et la Cour n'est pas en mesure d'apprécier si ces erreurs ont été corrigées dans leur intégralité, compte tenu de la faiblesse ou de l'absence de la traçabilité des contrôles dont ces retraitements font l'objet.

78. L'absence d'une comptabilité auxiliaire exploitable ne permet pas à la Cour de se prononcer sur l'exhaustivité des dettes non financières de l'Etat envers des tiers (fournisseurs, organismes sociaux, collectivités territoriales, etc.), qui présentent un solde de 21 Md€ au 31 décembre 2010.

79. Depuis 2006, et à nouveau au 31 décembre 2010, l'absence de comptabilité des tiers représente une limitation importante à l'étendue des vérifications du certificateur sur les comptes de l'Etat. La demande de confirmation adressée aux créanciers, qui est généralement considérée comme la technique d'audit la plus probante, ne peut donc pas être mise en œuvre par la Cour.

80. L'absence de base de tiers unique et la persistance de pratiques anciennes où l'engagement à l'égard du tiers n'est constaté qu'au moment du paiement, bien que la LOLF oblige à consommer les autorisations d'engagement dès la naissance de l'obligation juridique, rendent nécessaire en fin d'année un recensement encore largement manuel des produits et des charges à rattacher à l'exercice. Il n'est dès lors pas possible d'identifier de manière fiable les créanciers et débiteurs concernés.

81. Cette situation est aggravée par les faiblesses de la base de données des fournisseurs dans *Chorus* (en particulier les doublons).

82. En outre, la procédure de clôture de la comptabilité auxiliaire de *Chorus* n'est pas conforme au principe comptable du rattachement des charges à l'exercice. En 2010, *Chorus* porte les informations budgétaires et comptables de plus de 50 programmes au sens de la LOLF sur les 130 programmes

que comprend le budget de l'Etat. En raison des contraintes liées à la comptabilité budgétaire, l'Etat ne peut plus engager de dépense à l'issue de la clôture budgétaire réalisée, en 2010, le 12 janvier 2011.

83. Or, des dépenses rattachables à l'exercice 2010 ont été comptabilisées après le 12 janvier 2011 dans *Chorus*. Afin de ne pas fausser la présentation budgétaire, l'outil interdit, dans ce cas, le rattachement automatique de certaines dépenses de l'Etat au bon exercice comptable. C'est donc sur le fondement d'analyses de restitutions informatiques *ad hoc* et d'un recensement extra-comptable que sont comptabilisées manuellement certaines charges à payer afférentes à 2010.

84. Les choix de conception du module de gestion du patrimoine immobilier de *Chorus* ainsi que la qualité du lien qui l'unit au module comptable entraînent à eux seuls une incertitude sur la valorisation de ce patrimoine dans les comptes de l'Etat.

85. Lors de la bascule complète du parc immobilier de l'Etat dans *Chorus*, les données, en provenance d'applications de qualité hétérogène, n'ont pu être intégrées qu'au prix d'une levée des contrôles de la saisie et de la cohérence des données, pourtant disponibles de manière native dans l'outil.

86. Alors qu'en 2009 la Cour s'était concentrée sur les incertitudes résultant des modalités de migration de ces données, il apparaît avec le recul que les choix de conception qui ont été retenus font peser des incertitudes sur l'ensemble du processus de gestion du parc immobilier. Cela concerne aussi bien les « mesurages » que les différents traitements automatiques du module chargé de procéder à l'actualisation des biens non évalués durant l'année et au calcul de l'écart de réévaluation comptabilisé en situation nette.

87. Ces choix limitent par ailleurs la capacité de la Cour à s'assurer de la correcte retranscription dans les comptes de l'Etat des seuls actifs contrôlés appelés à y figurer.

88. La Cour n'est pas en mesure de s'assurer, dans des délais raisonnables, de l'effectivité des multiples contrôles manuels mis en place par l'administration pour pallier l'incapacité d'un certain nombre d'outils existants à garantir l'intégrité des données qu'ils véhiculent.

89. Le nombre de schémas comptables utilisés en 2010 s'élève toujours à plus de 10 000. Leur instabilité d'un exercice à l'autre, leur insuffisante documentation et l'absence d'outils de contrôle

adaptés ne permettent à la Cour de s'assurer ni de leur cohérence, ni de l'exacte concordance entre les comptes et la somme des écritures supposées les alimenter.

90. En dépit des améliorations dont il a bénéficié pour les besoins des utilisateurs, l'infocentre INDIA LOLF, qui propose à l'ensemble des acteurs de la dépense, de la comptabilité et, plus largement, des finances publiques, les informations nécessaires à leur activité décisionnelle ne répond pas aux besoins de la Cour. L'infocentre et les restitutions comptables de *Chorus*, pour leur part, ne sont pas stabilisés et ne permettent donc pas encore de répondre aux besoins d'audit des comptes de l'Etat.

91. Les traitements comptables liés à certains produits régaliens (imputation comptable, d'une part, calcul et affectation de taxes, d'autre part), très complexes par nature, s'enchaînent dans la production de l'information comptable sans que l'utilisateur ait à sa disposition un état comptable intermédiaire lui permettant de vérifier les résultats des traitements.

92. Les conditions dans lesquelles de nombreux programmes budgétaires ont été basculés dans *Chorus* et la sous-utilisation de ses fonctionnalités comptables en 2010 font peser un risque majeur sur sa capacité à tenir la comptabilité générale de l'Etat en 2012.

93. La bascule de nombreux programmes dans *Chorus* en 2010 a été marquée par de multiples anomalies de déversement automatique des engagements juridiques suivis dans les anciennes applications de la dépense. Ces anomalies, que le producteur des comptes s'est efforcé de corriger par des saisies et corrections manuelles, ont altéré la qualité des comptes et ont généré une limitation dans l'étendue des travaux d'audit des flux de bascule.

94. Dans un trop grand nombre de cas, la constatation par les gestionnaires d'une obligation juridique dès sa naissance n'est pas garantie dans *Chorus*. Cette carence dans la tenue des engagements de l'Etat vis-à-vis des tiers ne permet ni de fiabiliser ni d'automatiser les processus de déversement des produits à recevoir et des charges à payer dans la comptabilité générale.

95. Il reste à tirer les conséquences du choix d'un progiciel tel que *Chorus* qui oblige à retenir pour la comptabilité générale et pour la comptabilité budgétaire le même fait générateur de l'engagement juridique vis-à-vis d'un tiers.

Les faiblesses du processus d'élaboration de l'annexe

96. Le processus d'élaboration de l'information financière en annexe n'est pas suffisamment sécurisé et auditable, faute notamment de reposer sur des systèmes d'information adaptés.

97. Bien que des parties significatives de l'annexe aient été communiquées à l'avance par le producteur des comptes, la Cour n'a bénéficié que de trois jours francs pour conduire ses vérifications sur l'ensemble des notes de l'annexe, qui constituent une partie pourtant essentielle des états financiers. Les travaux menés à ce titre l'ont conduite à relever, comme chaque année depuis 2006, un grand nombre d'erreurs affectant l'ensemble du document, qui ont été, pour partie seulement, corrigées par le producteur des comptes.

98. Par ailleurs, un certain nombre d'informations n'ont pu être validées par la Cour, en raison de leur insuffisante documentation ou de la part importante des retraitements extra-comptables qu'imposent les systèmes d'information actuels.

99. L'information financière en annexe relative aux comptes de l'Etat de 2008 et de 2009 retraités *pro forma* est également difficilement auditable, compte tenu notamment du nombre encore élevé de corrections d'erreurs comptabilisées sur l'exercice et de l'inadaptation des systèmes d'information actuels à cet égard.

100. Il en résulte une limitation dans l'étendue des vérifications et une incertitude sur la fiabilité du processus actuel d'élaboration de l'information financière en annexe.

101. Du fait de ces mêmes systèmes d'information, plusieurs sujets font par ailleurs l'objet d'une information insuffisante ou largement perfectible pour éclairer correctement le lecteur des états financiers.

102. Les mouvements d'augmentation et de diminution de la valeur brute des immobilisations corporelles indiqués dans la note n° 2 de l'annexe présentent des écarts avec les flux comptables correspondants.

103. La note n° 23 de l'annexe relative aux amortissements, provisions et dépréciations présente des dotations et des reprises de l'exercice incohérentes avec les mouvements (augmentation et diminution) indiqués dans les notes dédiées aux postes concernés du bilan.

104. L'annexe ne mentionne pas le montant du capital restant dû au titre des contrats de désendettement et de développement. Elle n'indique pas non plus le coût exhaustif de la bonification des prêts accordés à des Etats étrangers ou à des intermédiaires français.

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

105. La Cour reconduit au 31 décembre 2010 une réserve substantielle relative à l'effectivité et à l'efficacité insuffisantes des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne.

106. Des améliorations ont été à nouveau constatées sur l'exercice, tant au regard du déploiement progressif des dispositifs ministériels de contrôle interne qu'en matière de structuration de l'audit interne, mais les ministères ne sont toujours pas en mesure de porter une appréciation suffisamment étayée sur le degré de maîtrise des risques comptables et financiers, comme l'illustrent les vérifications de la Cour.

107. Le contrôle interne comptable désigne 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 régularité, la sincérité et la conformité des écritures aux faits à décrire (« image fidèle »). L'évaluation des risques doit fonder la mise en œuvre d'actions visant à les maîtriser.

108. L'audit interne, qui est chargé d'évaluer de manière indépendante le contrôle interne, doit contribuer à donner l'assurance aux ministères de l'effectivité et de l'efficacité des dispositifs de maîtrise des risques.

109. La levée de la réserve formulée de manière constante par la Cour depuis 2006 suppose notamment que les secrétaires généraux des ministères soient en mesure de s'engager par une lettre d'affirmation ou par tout autre moyen équivalent sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs de maîtrise des risques comptables au sein de leurs périmètres de responsabilité respectifs. Cet engagement doit impérativement reposer sur des travaux permettant à la Cour de disposer d'éléments probants suffisants et appropriés pour se prononcer.

110. Ces conditions ne sont pas réunies au 31 décembre 2010.

Le contrôle interne ministériel

111. La démarche ministérielle d'identification et de maîtrise des risques a connu de nouvelles avancées en 2010.

112. L'ensemble des ministères dispose désormais d'une structure de pilotage du contrôle interne comptable, rattachée au secrétaire

général et dont le fonctionnement régulier est effectif, à deux importantes exceptions près (éducation nationale, enseignement supérieur et recherche). Cependant, beaucoup de ministères (éducation nationale, enseignement supérieur et recherche, agriculture) ne se sont pas dotés de moyens suffisants pour exercer pleinement la fonction de pilotage central qui leur échoit, au-delà du seul périmètre de l'administration centrale.

113. A deux exceptions près (éducation nationale, enseignement supérieur et recherche), les ministères ont actualisé leur cartographie des risques.

114. Le périmètre de la démarche d'identification des risques a été étendu à de nouveaux acteurs et à de nouveaux processus en 2010 (ministères financiers, de l'écologie, du travail).

115. Les ministères ont recouru à des sources diversifiées, incluant les travaux des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, les conclusions de la Cour, celles de l'audit interne et des données sur l'effectivité et le résultat des contrôles lorsqu'elles existent.

116. Beaucoup de ministères (parmi lesquels les ministères financiers et le ministère de la justice) se sont attachés à renforcer la lisibilité et le caractère stratégique des leviers de pilotage que constituent leurs plans d'action ministériels.

117. La pertinence et la qualité des actions des plans d'action ministériels visant les services déconcentrés ont globalement progressé.

118. L'articulation entre la cartographie des risques et le plan d'action est satisfaisante dans la quasi-totalité des ministères.

119. Cette première étape de déploiement n'a cependant pas encore atteint son point d'équilibre.

120. Les cartographies de certains ministères (justice, enseignement supérieur et recherche) ne sont toujours pas exhaustives, et les services déconcentrés ne sont pas toujours suffisamment associés à la démarche (agriculture, éducation nationale, justice).

121. La dimension locale des plans d'action ministériels demeure inégale et la cohérence des actions mises en œuvre en services déconcentrés avec les orientations de l'administration centrale n'est toujours pas garantie, notamment au ministère de l'intérieur et au ministère chargé de l'écologie.

122. Le réseau des correspondants locaux a été considérablement déstabilisé par la réforme de l'administration territoriale, la révision générale des politiques publiques et le déploiement de *Chorus*. Dans un environnement administratif et financier en pleine mutation, le nombre, le rôle, le positionnement et les moyens de ces référents devraient au contraire être renforcés.

123. Dans ce contexte, l'accompagnement plus intense par les cellules de qualité comptable, dans le réseau de la direction générale des finances publiques, a été utile mais n'a pu compenser qu'à la marge la fragilité des dispositifs locaux.

124. L'adaptation du contrôle interne à son nouvel environnement, lié à la réforme de l'Etat et au déploiement de *Chorus*, est loin d'être achevé.

125. Le service comptable de l'Etat a joué son rôle de chef de file en élaborant un ensemble d'outils de contrôle interministériels adaptés au nouvel environnement. Cependant, leur élaboration et leur diffusion n'étaient pas achevées à la fin de l'année 2010.

126. Si plusieurs ministères (agriculture, écologie et développement durable, éducation nationale) ont explicitement pris en compte les risques liés aux réorganisations territoriales et au déploiement de *Chorus*, dans beaucoup de cas ce travail d'identification des risques demeure lacunaire.

127. Les ministères ont été accaparés par la maîtrise des risques opérationnels liés au déploiement de *Chorus*. Dans ce contexte, ils ont consacré des ressources importantes à la mise en œuvre de solutions de court terme, nécessaires à la continuité de leur activité.

128. Les ministères ayant engagé de manière réellement opérationnelle l'adaptation et la formalisation de leur dispositif de contrôle interne sont rares. Le ministère de l'éducation nationale a élaboré une cartographie des risques spécifique à *Chorus*, sur la base des travaux d'un groupe d'experts.

129. Les actions de maîtrise des risques en environnement *Chorus* ont été logiquement orientées vers la diffusion des outils structurants, mais les actions engagées revêtent le plus souvent un caractère général, et leur effectivité demeure très incertaine, notamment dans les services déconcentrés.

130. Plusieurs processus, contrôlés de manière approfondie par la Cour en 2010, présentent des insuffisances.

131. Les procédures de contrôle relatives au recensement des charges et passifs d'intervention sont insuffisamment effectives et efficaces. Les défaillances multiples du contrôle interne applicable à ces processus conduisent au maintien à un niveau élevé des risques de contrôle qui leur sont associés.

132. La qualité des contrôles internes applicables au processus « rémunérations » continue de se révéler très hétérogène d'un ministère à l'autre. Toutefois la Cour relève le déploiement effectif des dispositifs de maîtrise des risques attachés au processus « rémunérations » pour l'enseignement scolaire.

133. Les dispositifs de contrôle interne applicables au processus « commande publique », testés en mission intermédiaire, se sont également révélés très perfectibles.

134. Les tests menés sur le contrôle interne des immobilisations et stocks dans les principaux ministères détenteurs font ressortir l'inégal avancement de la démarche et l'existence d'importantes marges de progrès.

135. L'absence de pilotage interministériel des dispositifs relatifs au « parc immobilier » ne permet pas de réduire suffisamment les risques liés aux contrôles.

136. Les dispositifs de contrôle interne testés dans le périmètre des ministères financiers doivent être renforcés sur un grand nombre de processus. La Cour a ainsi identifié des insuffisances relatives au contrôle interne de certains éléments de la trésorerie de l'Etat.

137. Les postes centralisateurs (DRFiP, DDFiP, TG) ne sont en mesure d'exercer, en matière de procédures de comptabilité patrimoniale, qu'un contrôle relativement limité sur les comptes secondaires qui leur sont rattachés. Ce constat concerne au premier chef les recettes des administrations financières (Impôts, Douanes, Conservations des hypothèques), pour lesquelles la mise en place d'un contrôle interne comptable n'en est qu'à ses prémices, mais s'applique aussi aux comptes secondaires du Trésor.

138. La trésorerie des collectivités territoriales et celle des correspondants du Trésor, qui ont l'obligation de déposer leurs disponibilités au Trésor, font l'objet d'un contrôle interne insuffisamment centralisé. Le contrôle des discordances entre les montants enregistrés à la clôture dans les comptes de l'Etat et les montants qui figurent dans les applications de gestion

(Hélios, CEP, Catloc), ne peut suffire à détecter des anomalies, faute de chemin de révision suffisant.

139. Malgré les efforts consentis tant par le ministère de la défense que par le réseau des comptables, le contrôle interne relatif aux comptes d'avances des trésoriers militaires relevant des procédures dérogatoires du ministère de la défense et du ministère de l'intérieur (gendarmerie) présente encore des insuffisances, liées au caractère entièrement manuel des processus de contrôle et aux imperfections du chemin de révision. En outre, l'analyse et la justification des « fonds divers non étatiques », représentatifs de recettes n'ayant pas vocation à être reversées à un comptable public, demeure insatisfaisante.

140. Le dispositif de contrôle interne relatif à la dette financière négociable présente quelques points de fragilité. La séparation des fonctions opérationnelles et de contrôle au sein de l'Agence France Trésor (AFT) n'est pas encore aboutie. Le périmètre et les conditions d'application de la réglementation prudentielle bancaire et financière ne sont pas définis de façon suffisamment précise.

141. Cette situation révèle le degré de maturité très inégal des contrôles internes ministériels. Elle ne fait que rendre plus nécessaire et urgente la généralisation d'outils permettant aux secrétaires généraux de porter une appréciation étayée sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs mis en œuvre.

142. Le franchissement d'un nouveau stade de maturité dans l'organisation du contrôle interne ne se traduit pas encore, dans un nombre suffisant de ministères, par la mise en œuvre d'outils permettant d'apprécier l'effectivité et l'efficacité des dispositifs existants.

143. Seuls le ministère de la défense et certaines directions des ministères financiers (DGFIP, DGDDI, secrétariat général) disposent d'outils opérationnels et fiables d'évaluation permanente du contrôle interne.

144. Dans un certain nombre de cas, une démarche évaluative a été engagée de manière volontariste, mais tant la méthodologie qui l'a fondée que les conditions de sa mise en œuvre devront être réexaminées.

145. Dans la plupart des ministères, l'absence de mécanismes structurés d'évaluation illustre un défaut global de pilotage des dispositifs de maîtrise des risques comptables.

146. L'échelle de maturité de la gestion des risques comptables développée par la DGFIP est l'occasion de développer un outil commun reposant sur une méthodologie normée et structurée autour de trois leviers (organisation, documentation, traçabilité). A ce stade, l'expérimentation a été étendue à l'ensemble des entités et des processus gérés par le ministère de la défense, mais n'a porté que sur un périmètre très limité dans les autres administrations (processus « interventions » pour la DGCCRF, les affaires étrangères, l'écologie et le développement durable, la santé, l'agriculture et la culture, processus « commande publique » pour l'INSEE, le travail et la justice). Sa généralisation doit être encouragée, à condition d'en garantir un usage rigoureux sur lequel l'administration puisse réellement s'appuyer pour diagnostiquer les faiblesses de son contrôle interne.

147. L'application AGIR, visant à renforcer la traçabilité et l'auditabilité des contrôles internes comptables et bancaires des services de la DGFIP, a été étendue à l'ensemble des comptables principaux de l'Etat en 2010. Les améliorations apportées à l'outil à l'issue des missions intermédiaires devraient aider la Cour à en tirer des conclusions probantes sur la qualité comptable des opérations dont le réseau a la charge.

148. La présentation, en annexe des comptes, du « tableau des engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu » ne permet pas d'apprécier, le cas échéant, l'insuffisance des dotations d'autorisations d'engagement pour certains programmes budgétaires, ce qui traduit un défaut de contrôle interne dans la tenue de la comptabilité des engagements prévue à l'article 8 de la LOLF.

149. Le tableau des « engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu », présenté dans l'annexe du CGE, ne fournit pas une information exacte. Les charges à payer figurant dans ce tableau pour un montant de 3,2 Md€ ne sont pas exhaustives et représentent moins de 50 % des charges à payer comptabilisées au 31 décembre 2010.

150. Cette présentation fausse la lecture du tableau en ne mettant pas en évidence les missions qui composent le budget de l'Etat, pour lesquelles des charges à payer ont été comptabilisées sans que des autorisations d'engagement aient été consommées préalablement.

151. Les principales charges à payer au 31 décembre 2010 exclues du tableau des engagements sont relatives aux opérations suivantes :

- réconciliation des dettes Etat/sécurité sociale : 2 547,5 M€;
- contribution du Centre national d'études spatiales (CNES) à l'agence spatiale européenne : 367,4 M€;
- compensation des exonérations sociales : 253,5 M€;
- rentes mutualistes : 255,1 M€;
- forfait d'externat : 203,9 M€;
- majoration des rentes : 197,4 M€

152. La nécessité de rattacher la charge au bon exercice en comptabilité générale peut conduire à mettre en cause l'exhaustivité des restes à payer de chaque programme qui figure en annexe du CGE dès lors que ceux-ci sont inférieurs au montant des charges à payer constatées en comptabilité générale.

153. L'administration conteste cette approche en considérant qu'il y a lieu de ne retracer dans ce tableau des engagements budgétaires que la partie des charges à payer correspondant à des consommations d'autorisations d'engagement.

154. La Cour considère que la présentation des charges à payer dans ce tableau n'est pas exhaustive. Il en résulte un désaccord sur le montant des charges à payer à ventiler par mission et par programme.

L'audit interne ministériel

155. Le nombre des services d'audit interne dont la Cour est en mesure d'utiliser les travaux, conformément aux dispositions de la norme internationale d'audit ISA 610, reste limité.

156. Des échanges de lettres définissent depuis 2008 les modalités de coordination avec l'audit interne de la DGFIP et le service du Contrôle général économique et financier (CGEFi).

157. Les relations avec le comité ministériel d'audit comptable et financier du ministère de la défense sont régies par un échange de lettres signé le 20 mai 2009 qui a permis d'exploiter un ensemble de rapports très précis qui ont le plus souvent confirmé les constats de la Cour.

158. A la fin de l'année 2010, des relations ont été formalisées par un échange de lettres avec la mission d'inspection générale

et d'audit, structurée au sein du conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux.

159. Un échange de lettres a également formalisé en décembre 2010 les relations avec le conseil général de l'environnement et du développement durable, au sein du ministère chargé de l'écologie, portant à cinq le nombre de ministères qui s'inscrivent désormais dans cette démarche.

160. Dans un petit nombre de cas, la fonction d'audit interne est identifiée et fait l'objet d'une stratégie de développement qui n'a pas encore atteint un stade de maturité suffisant.

161. Les ministères chargés de la santé, du travail, de la justice et de la culture se sont engagés dans une démarche d'identification et de développement de l'audit interne.

162. Cet engagement n'est cependant pas encore suffisant pour que la Cour puisse formaliser ses relations avec les structures d'audit concernées.

163. Au 31 décembre 2010, de très nombreux ministères n'avaient pas arrêté de stratégie opérationnelle de développement de la fonction d'audit interne.

164. L'absence de projet de développement d'une telle fonction a encore été relevée dans plusieurs ministères à enjeux (intérieur, éducation nationale, enseignement supérieur et recherche, affaires étrangères et européennes).

165. Il a donc été impossible de s'assurer que les services d'audit interne concernés offraient toutes les garanties d'indépendance et d'objectivité nécessaires, notamment pour ce qui concerne la programmation de leurs travaux et leur communication avec la Cour, et donc de s'appuyer sur les conclusions de l'audit interne au sens de la norme internationale ISA 610.

166. Un projet de texte réglementaire relatif à l'audit interne dans l'administration est destiné à combler cette lacune et pourrait être l'occasion d'avancées importantes (généralisation d'une approche par les risques, responsabilité affirmée des secrétaires généraux en matière de contrôle interne, création d'une entité chargée de l'audit interne à l'échelle de chaque ministère). Ce cadre d'ensemble n'avait cependant pas été adopté à fin 2010.

167. Cependant, d'une part, l'élargissement de la notion de risque pose la question de l'allocation des ressources allouées entre les

différents types d'audit ; d'autre part, quel que soit le rôle confié aux comptables dans la mise en œuvre de la démarche de maîtrise des risques comptables, les ordonnateurs devront rester pleinement impliqués.

3 - Les produits régaliens

168. En l'absence de progrès significatifs constatés en 2010, la part des incertitudes et des limitations qui continuent de peser sur la comptabilisation des produits régaliens conduit la Cour à maintenir la réserve substantielle formulée au titre des précédents exercices.

169. Les produits régaliens nets s'élèvent à 271 Md€ en 2010. Au 31 décembre 2010, le montant net des créances des redevables s'établit à 47 Md€ à l'actif du bilan de l'Etat, et les obligations fiscales représentent 17 Md€ au passif.

170. La comptabilisation des produits régaliens en droits constatés nécessite la réunion des conditions suivantes :

- un dispositif fiscal qui, dans sa conception, permette de collecter l'information nécessaire au recensement et à l'évaluation des engagements de l'Etat et des redevables ;
- un système d'information qui soit en capacité de gérer l'information comptable utile sans rupture et conformément aux principes de rattachement définis dans les normes ;
- un environnement normatif qui respecte autant que possible l'épure de la comptabilité d'engagement consubstantielle à la LOLF.

171. Ces conditions ne sont pas réunies pour la plupart des dispositifs fiscaux en vigueur au 31 décembre 2010.

Une absence d'amélioration notable

172. La gestion comptable des impôts professionnels (179 Md€ en 2010) n'a enregistré aucun progrès en 2010.

173. La refonte de la fonction de contrôle interne devant accompagner la mise en place de la nouvelle organisation issue de la fusion des deux réseaux n'est pas achevée. La rémanence des pratiques historiques freine ainsi le déploiement d'une action de contrôle, unifiée dans sa programmation et homogène dans sa mise en œuvre.

174. De plus, le grand chantier de la documentation des processus et de l'élaboration des référentiels, qui aurait normalement dû précéder la définition des agents habilités, n'est toujours pas achevé. Il aurait dû par ailleurs intégrer dans son périmètre l'ensemble des traitements automatiques gérés par les outils

informatiques ainsi que les procédures d'évaluation des écritures d'inventaire.

175. Le maintien de l'application MEDOC dans l'architecture cible de *Chorus* en 2012 ne rend que davantage nécessaire les aménagements signalés par la Cour depuis plusieurs exercices, pour améliorer la qualité du chemin de révision comptable et automatiser l'enregistrement des écritures.

176. Le niveau de risque est également élevé dans la gestion comptable des impôts des particuliers.

177. L'examen approfondi des chaînes de taxation de l'impôt sur le revenu confirme que, dans ce domaine, les exigences de continuité du chemin de révision comptable restent très perfectibles.

178. La grande complexité des chaînes de taxation, conjuguée à l'insuffisance de la documentation des processus de traitement de l'information jusqu'aux écritures comptables, les nombreuses ressaisies manuelles, l'absence de cadrage des états métiers utilisés pour évaluer les écritures d'inventaire, nuisent à la qualité de l'information comptable produite en matière d'impôt sur le revenu et limite le certificateur dans la mise en œuvre de ses vérifications.

Une justification toujours insuffisante des enregistrements et des soldes comptables

179. Le processus de justification des comptes n'est pas encadré par une procédure suffisante pour garantir la qualité comptable des enregistrements.

180. Si les instructions de l'administration centrale sont bien suivies, le périmètre couvert par les travaux de justification des comptes reste très partiel. Les comptes de charges et de produits ne sont ainsi jamais justifiés localement.

181. De plus, la dispersion des pièces justificatives dans les services au niveau le plus déconcentré empêche de faire du dossier de clôture un outil de contrôle qui soit efficient pour l'administration centrale et probant pour le certificateur.

182. Le défaut ou l'absence de formalisation des contrôles limite de manière significative l'étendue des vérifications de la Cour, en ne lui permettant pas de remonter systématiquement aux données unitaires à l'origine des écritures comptables.

183. En matière de sécurisation des créances issues des contrôles fiscaux, un rapprochement a été réalisé par l'administration pour la première fois en 2010 sur les données de 2009.

184. En l'absence d'éléments de vérification du résultat de ce rapprochement et dans la mesure où le même rapprochement n'a pas été réalisé sur les données de 2010, une incertitude demeure sur la correcte comptabilisation des créances issues des contrôles fiscaux, évaluées à 12,3 Md€ au 31 décembre 2009.

185. Un risque pèse toujours sur l'exhaustivité, le rattachement et l'évaluation des paiements différés et paiements fractionnés (2,8 Md€ en 2010), comme l'attestent les errements persistants constatés dans leur gestion, l'inefficacité avérée du contrôle interne et la gestion peu rigoureuse des habilitations d'accès à l'application GOLD.

186. La justification des provisions pour dépréciation des créances (26 Md€ au 31 décembre 2010) a donné lieu à des études spécifiques confiées aux différents réseaux collecteurs de l'impôt, desquelles il ressort une incertitude sur la réalité du taux de provision retenu.

Une présentation de l'incidence des dispositifs fiscaux dans les comptes de l'Etat qui ne reflète pas la réalité

187. L'analyse insuffisante des dispositifs fiscaux en vigueur, parfois conjuguée à l'absence de données déclaratives, ne permet pas d'en traduire systématiquement tous les impacts dans les comptes de l'Etat, conformément au référentiel comptable.

188. Si les enjeux fiscaux liés au dispositif Girardin (1,4 Md€) sont, pour la première fois et à la demande de la Cour, présentés dans les états financiers, ceux relatifs à de nombreuses autres mesures n'y figurent pas (reports ou étalement d'imposition d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés autorisés dans des situations particulières : opérations en capital, échanges de titres, perception de subventions ou d'indemnités, etc.) ou ne font l'objet

que d'une simple information littéraire (plus-values en report d'imposition d'IR par exemple).

189. Les garanties présentées qui permettent à un redevable de surseoir au paiement de l'impôt ne sont pas non plus évaluées de manière exhaustive. Seules les garanties relatives aux impositions sur rôle des particuliers sont présentées pour un montant de 440 M€

190. Les restes à recouvrer en matière d'amendes douanières et d'amendes relatives aux contributions indirectes résultant d'une transaction ou d'une décision de justice ne sont pas constatés au bilan.

191. Lors de la conception et de la mise en place de nouveaux dispositifs fiscaux, l'administration ne tire pas les leçons des insuffisances régulièrement relevées depuis 2006 sur la plupart des dispositifs existants pour améliorer la qualité des informations restituées en comptabilité générale.

192. L'environnement de gestion des nouvelles contributions, qui remplacent en 2010 la taxe professionnelle (17,7 Md€ d'encaissements sur l'exercice), s'inscrit ainsi dans les procédures existantes et utilise les outils en production, dont les insuffisances et les risques qui y sont attachés ont été régulièrement relevés par le passé et persistent encore.

193. La nomenclature utilisée pour enregistrer les dépenses fiscales ne permet pas de restituer *a posteriori* des données d'analyse suffisantes sur la nature et l'année de rattachement. Ces informations, prises séparément, sont pourtant utiles à la valorisation et à la présentation en comptabilité d'agrégats homogènes et calibrés pour un suivi rigoureux de l'exécution comptable.

194. Ces insuffisances, conjuguées aux choix de conception des dispositifs fiscaux, conduisent le producteur des comptes à ne pas pouvoir systématiquement rattacher les produits et les charges à l'exercice au cours duquel ont eu lieu les opérations imposables, mais seulement à ceux de leur encaissement ou de leur décaissement, ce qui enlève une grande partie de sa pertinence à l'information restituée en comptabilité générale.

195. Les données présentées dans l'annexe sur ces dispositifs ne permettent pas davantage au lecteur des états financiers d'apprécier exactement l'impact des mesures fiscales anciennes ou nouvelles sur l'exercice ou leur évolution dans le temps.

196. L'information présentée en annexe dans le tableau des impôts et taxes affectés est insuffisante pour rendre compte de l'affectation des recettes brutes entre le budget de l'Etat et le financement des tiers attributaires.

197. L'Etat recouvre des impositions et taxes affectées (ITAF), qu'il reverse en totalité ou en partie à des tiers tels que les collectivités territoriales, les organismes de sécurité sociale ou les opérateurs. Ces opérations sont retracées dans la comptabilité générale de l'Etat dans des comptes de tiers, et sont ainsi sans impact sur le résultat de l'exercice (pas d'enregistrement en comptes de charges et produits), exception faite des éventuels frais de perception. Elles font cependant l'objet, à la demande de la Cour, d'une présentation spécifique dans l'annexe, en vertu du principe de bonne information.

198. En 2010, les parts respectives de l'Etat et des attributaires y sont présentées, respectivement, pour 271 Md€ et 114 Md€

199. Les modalités manuelles de recensement de ces informations ne garantissent pas l'exhaustivité des données reprises dans le tableau figurant en annexe. Plus de 13 Md€ d'impositions et taxes affectées ne figurent pas dans le tableau, parmi lesquelles la redevance audiovisuelle (3 Md€), les taxes additionnelles aux droits d'enregistrement (2,3 Md€), les droits d'importation (1,9 Md€), l'octroi de mer (1 Md€).

200. Les frais d'assiette et de recouvrement ne figurent pas dans le tableau au regard des taxes affectées sur lesquelles ils sont assis.

201. De la même manière, la répartition entre la part Etat et la part attributaire destinée à un tiers n'est pas fidèle à la réalité pour chaque taxe figurant dans le tableau. La part Etat n'est pas présentée distinctement pour la taxe sur les conventions d'assurances (3 Md€).

4 - Les opérateurs et les autres immobilisations financières de l'Etat

202. L'ensemble des incertitudes qui affectent tant la valorisation, dans les comptes de l'Etat de 2010, de ses opérateurs et de certaines de ses autres immobilisations financières, que l'exhaustivité du recensement de ces dernières, conduit la Cour à maintenir sa réserve substantielle sur la valorisation des opérateurs, et à en étendre la portée aux autres immobilisations financières de l'Etat.

203. Au 31 décembre 2010, la valeur des immobilisations financières de l'Etat s'élève à 283 Md€, représentant 32% du total de son bilan. Elles comportent 876 participations financières, valorisées à hauteur de 219 Md€, des créances rattachées à ces participations pour un montant de 43 Md€, des prêts et avances pour une valeur nette de 17 Md€ et d'autres immobilisations pour 4 Md€

204. Parmi les participations de l'Etat, 775 sont contrôlées par lui, et représentent une valeur de 118 Md€, au sein desquelles 571 entités valorisées à hauteur de 60 Md€ exercent une mission de service public sous le contrôle étroit de l'Etat, qui leur apporte un financement majoritaire, et sont à ce titre qualifiés d'opérateurs de l'Etat.

Les opérateurs de l'Etat

205. La dynamique vertueuse de la certification externe des comptes des opérateurs – à laquelle 100 d'entre eux participent au 31 décembre 2010, soit 63 % en valeur à cette date – est encore fortement limitée par leur calendrier de clôture trop tardif.

206. Les comptes de la plupart des opérateurs sont le plus souvent arrêtés très tardivement, ce qui conduit à valoriser un nombre important d'entre eux sur la base de comptes provisoires et, le cas échéant, non encore audités par leurs commissaires aux comptes.

207. Si la dynamique de certification a indéniablement un effet positif sur la qualité des comptes de ces entités, sa valeur probante pour la certification des comptes de l'Etat est pour l'instant faible, la Cour ne disposant que rarement de l'opinion des commissaires aux comptes au moment où elle doit elle-même arrêter sa position sur les comptes de l'Etat.

208. A défaut, des réunions organisées par le producteur des comptes avec les commissaires aux comptes de quelques

opérateurs ont néanmoins permis à la Cour de prendre connaissance des premières conclusions de leurs audits.

209. Malgré des progrès importants réalisés dans la sensibilisation des opérateurs sur les problématiques de contrôle interne, le dispositif mis en place par une majorité des opérateurs reste insuffisant au 31 décembre 2010.

210. Le contrôle interne comptable d'une part importante des opérateurs ayant fait l'objet de vérifications de la Cour (9 Md€ en valeur) est lacunaire, voire inexistant, au 31 décembre 2010.

211. Ce constat est confirmé par de nombreux rapports de la mission nationale d'audit de la DGFIP.

212. Le patrimoine immobilier des opérateurs n'est toujours pas correctement retranscrit à l'actif de leur bilan au 31 décembre 2010.

213. Des progrès importants ont été enregistrés et l'administration estime que 283 opérateurs ont achevé le chantier au 31 décembre 2010. Les régularisations opérées ont un impact de 4,9 Md€, soit 8% de la valeur d'équivalence des opérateurs au 31 décembre 2010.

214. La Cour relève cependant qu'au 31 décembre 2010 :

- une incertitude pèse sur l'exhaustivité et la réalité du recensement effectué ;
- la qualité des évaluations effectuées n'est pas toujours satisfaisante ;
- le périmètre de la fiabilisation n'est pas exhaustif puisque pour des opérateurs significatifs comme Voies Navigables de France (VNF) ou l'Office National des Forêts (ONF), qui disposent de parcs immobiliers spécifiques, le chantier de fiabilisation est toujours en cours.

215. Une majorité d'opérateurs ne respectent toujours pas les instructions comptables applicables aux actifs, notamment s'agissant de l'approche par composants ainsi que du traitement comptable des biens culturels et monuments historiques.

216. La très grande majorité des opérateurs qui ont fait l'objet de vérifications de la Cour en 2010, n'appliquent pas ou appliquent partiellement l'instruction du 23 janvier 2006 sur les passifs, les actifs, les amortissements et les dépréciations d'actifs. Ces constats sont corroborés par les résultats des audits de la

mission nationale d'audit de la direction générale des finances publiques réalisés en 2010.

217. Les commissaires aux comptes de certaines universités et du CNRS ont également confirmé qu'ils maintiendraient leurs réserves, portant sur l'absence d'application de l'approche par composants, sur les comptes de 2010 de ces entités.

218. S'agissant de la comptabilisation des biens culturels et monuments historiques, les insuffisances dans leur traitement comptable persistent au 31 décembre 2010. Ces faiblesses tiennent en partie aux lacunes des dispositions normatives actuelles.

219. Au 31 décembre 2010, parmi neuf entités représentant 73 % de la valeur d'équivalence des opérateurs sous tutelle du ministère de la culture, seuls l'établissement public du musée et du domaine national de Versailles et le centre des monuments nationaux appliquent intégralement les dispositions de l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 2009-17 du 10 novembre 2009 relatif à la comptabilisation de leurs œuvres d'art et collections.

220. Concernant les monuments historiques, les opérateurs sont dans l'incertitude sur le traitement comptable à appliquer à ces biens, en l'absence de dispositions normatives adaptées aux établissements publics.

221. La Cour n'est toujours pas en mesure de se prononcer sur la fiabilité de la procédure de réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'Etat et ses opérateurs au 31 décembre 2010.

222. Le renforcement progressif de cette procédure constitue une avancée importante au titre de l'amélioration des comptes de l'Etat comme de ceux des opérateurs.

223. La Cour constate cependant le défaut d'exhaustivité des réponses obtenues : certains opérateurs n'ont pas envoyé l'ensemble des états de synthèse, pièces indispensables pour pouvoir conclure de manière systématique sur le caractère probant de la procédure de réconciliation.

224. Les écarts entre les montants identifiés par les opérateurs et ceux recensés dans les applications *Orchidée* ou *Chorus* ne sont ni analysés ni corrigés par le producteur des comptes.

225. Des insuffisances sont toujours relevées concernant les principaux postes du passif du bilan des opérateurs.

226. Les dotations en fonds propres et les subventions ne sont toujours pas correctement inscrites dans les comptes des opérateurs. Le chantier lancé par le producteur des comptes est en cours de déploiement à la clôture de 2010.

227. En l'absence de recensement exhaustif des dispositifs non transparents, qui sont qualifiés ainsi dès lors que l'opérateur qui les gère est responsable des décisions d'attribution, une incertitude pèse sur leur correcte comptabilisation dans les comptes des opérateurs au 31 décembre 2010. A la demande de la Cour, la valeur d'équivalence globale des opérateurs dans les comptes de l'Etat a ainsi été corrigée pour tenir compte des provisions pour charges qui auraient dû être comptabilisées par l'Agence de l'eau Seine-Normandie (AESN) et l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie (ADEME) dans leurs comptes de 2010.

228. Certains opérateurs ne comptabilisent pas de provisions pour risques et charges (agences de l'eau), ou le font de façon partielle ou non justifiée. La Cour relève que de nombreux opérateurs n'ont pas cherché à analyser les risques éventuels auxquels ils pourraient être confrontés, ou l'ont seulement fait de manière lacunaire.

229. Des lacunes existent également concernant la présentation dans les comptes des opérateurs de leurs engagements hors bilan, notamment s'agissant des universités et des établissements sous tutelle du ministère de la culture.

230. De nombreux établissements indiquent ne pas comptabiliser de passifs sociaux (universités, agences de l'eau, par exemple) ou les avoir comptabilisés partiellement (office national des forêts par exemple), notamment du fait des lacunes des dispositions normatives applicables en la matière.

231. L'hétérogénéité des référentiels comptables appliqués par l'Etat et ses opérateurs altère la qualité de leur valorisation dans ses comptes au 31 décembre 2010.

232. Les référentiels et les pratiques comptables des opérateurs présentent un caractère hétérogène qui rend peu pertinente la comparaison de leur valorisation à la clôture de l'exercice.

233. Ces référentiels présentent, en outre, des divergences parfois importantes avec les normes comptables de l'Etat, notamment en matière d'immobilisations.

Les autres immobilisations financières de l'Etat

234. Les comptes d'une partie des entités contrôlées hors opérateurs sont affectés des mêmes incertitudes que celles relevées pour les opérateurs, ce qui altère de la même manière leur valorisation dans les comptes de l'Etat de 2010.

235. Le patrimoine immobilier d'une partie de ces entités n'est pas correctement retranscrit dans leurs comptes en l'absence de tout chantier de fiabilisation.

236. Une partie des entités contrôlées ne respecte toujours pas les instructions comptables applicables aux actifs.

237. Il n'existe aucune procédure de réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'Etat et les entités contrôlées hors opérateurs à la clôture de l'exercice 2010.

238. L'hétérogénéité des différents référentiels comptables appliqués par les entités contrôlées hors opérateurs altère la qualité de leur valorisation dans les comptes de l'Etat.

239. Certaines entités contrôlées hors opérateurs sont valorisées sur la base de leurs comptes du millésime précédent. En outre, les comptes certifiés par des commissaires aux comptes d'une partie des entités contrôlées hors opérateurs ne sont disponibles qu'après l'arrêté définitif des comptes de l'Etat.

240. Deux sujets de périmètre font peser une incertitude significative sur l'exhaustivité de la comptabilisation des actifs financiers de l'Etat dans ses comptes de 2010.

241. L'administration avait pris l'engagement d'achever en 2010 l'analyse de l'ensemble des entités gérées par des tiers pour le compte de l'Etat en vue de garantir leur correcte retranscription dans ses comptes. A la clôture de l'exercice 2010, aucun travail

conclusif n'a pu lever l'incertitude résultant de l'absence de retranscription comptable de ces fonds sans personnalité morale, malgré quelques progrès ponctuels.

242. Il en résulte, par exemple, que les cinq fonds de garantie¹ dans lesquels l'Etat a une implication financière directe et qui sont gérés par la Caisse centrale de réassurance (CCR), ne sont intégrés ni à ses comptes ni à ceux de l'Etat. La Cour considère que ces fonds de garantie ont les caractéristiques d'un actif de l'Etat et devraient être enregistrés en entité *ad hoc* dans ses comptes. L'administration a commencé à dresser une typologie comptable des fonds sans personnalité morale rattachés à la CCR et à l'Agence française de développement (AFD), afin de revoir, au titre du prochain exercice, et en accord avec la Cour, leur méthode de comptabilisation (valeur brute et éventuelle dépréciation).

243. L'administration s'est engagée à clarifier en 2011 le traitement comptable des établissements publics de santé (EPS), qui ne sont actuellement pas recensés au sein des immobilisations financières de l'Etat. En effet, le statut des 1 043 EPS a évolué à la suite de la publication en 2010 des décrets d'application de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant sur la réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST), leur qualification d'établissements publics locaux ayant été supprimée et la place de l'Etat dans leur gouvernance ayant été accrue.

244. Une incertitude demeure sur l'exhaustivité du périmètre des prêts de l'Etat bénéficiant d'une bonification sous forme de taux d'intérêts allégés et de période de remboursement différé, ainsi que sur leur valorisation à la clôture de l'exercice.

245. La Cour a, dès à présent, identifié des prêts bonifiés accordés aux villes nouvelles dont l'encours s'élève à moins de 200 M€

¹ Fonds national de garantie des calamités agricoles, fonds de compensation des risques de l'assurance construction, fonds de prévention des risques naturels majeurs, fonds de garantie des risques liés à l'épandage agricole des boues d'épuration urbaines ou industrielles, fonds de sécurisation du crédit interentreprises.

mais qui représenterait une dépréciation complémentaire de 97 M€ En outre, dans le cadre du pacte automobile, l'Etat a décidé de consentir des prêts bonifiés pour un total de 250 M€ pour accompagner des projets d'industrialisation de véhicules décarbonnés et des équipements spécifiques.

246. L'administration n'a pas encore effectué de recensement afin d'identifier l'intégralité des prêts accordés à taux bonifiés.

247. La méthode de dépréciation pratiquée jusqu'à présent par l'administration sur les prêts de l'Etat consiste à évaluer seulement le risque de non remboursement par les pays débiteurs, sans prendre en compte la perte de valeur de marché liée à l'évolution générale des taux d'intérêt. L'administration s'est engagée en 2011 à comptabiliser une valeur d'inventaire des prêts qui reflète également leur valeur d'utilité pour l'Etat.

248. L'information donnée en annexe concernant les participations financières non contrôlées n'est pas suffisamment détaillée.

249. Les organismes internationaux et les organismes de la sécurité sociale à situation nette négative, classés en participations non contrôlées dans les comptes de l'Etat, sont valorisés à hauteur des dotations de celui-ci ou, à défaut, à zéro.

250. Aucune information n'est cependant donnée en annexe pour permettre d'apprécier correctement leur situation financière réelle et leur besoin de financement au 31 décembre 2010.

5 - Les actifs du ministère de la défense

251. Au terme de la trajectoire volontariste de fiabilisation de 3 ans dans laquelle le ministère de la défense et des anciens combattants s'était engagé, l'importance des désaccords et des incertitudes qui pèsent sur l'exhaustivité et la valorisation des actifs du ministère dans les comptes de l'Etat de 2010 conduit la Cour à maintenir une réserve substantielle.

252. Au 31 décembre 2010, hors patrimoine immobilier, les immobilisations en service du ministère de la défense s'élèvent à 116 Md€ en valeur brute, soit 51 Md€ en valeur nette. Les encours représentent 32 Md€ en valeur brute et nette. Les stocks atteignent plus de 34 Md€ en valeur brute, soit environ 31 Md€ en valeur nette.

253. Ces actifs se caractérisent par leur extrême diversité, leur ancienneté très variable et les limites des systèmes d'information qui permettent d'en assurer le recensement et la valorisation.

254. Le ministère a poursuivi en 2010 l'effort de fiabilisation initié à partir de 2007 :

- les travaux de fiabilisation des encours ont été poursuivis ;
- la reprise des fichiers d'inventaires informatisés (FII) dans *Chorus* a permis de stabiliser les informations relatives aux immobilisations en service et de mettre fin à la rupture de l'information comptable entre les exercices que la Cour constatait depuis 2006.

255. Ces avancées ont été menées de front avec le déploiement de *Chorus*, lequel a été difficile et a nécessité une mobilisation forte du ministère. Pour autant, des difficultés importantes demeurent à la clôture de l'exercice 2010, pour lesquelles le ministère s'est engagé à mettre en œuvre un nouveau plan d'action.

Des anomalies significatives qui continuent d'affecter les stocks de la défense

256. La valorisation au 31 décembre 2010 des stocks de munitions de l'armée de terre n'a pu être justifiée.

257. Les stocks de munitions de l'armée de terre représentent un montant de 3,6 Md€ au 31 décembre 2010.

258. Leur valorisation n'est pas auditable du fait de l'absence de pièces justifiant de manière probante les valeurs enregistrées et de l'hétérogénéité de la valeur unitaire pour une même référence.

259. La réconciliation des flux d'entrée dans les fichiers informatisés d'inventaire (FII) avec le montant des achats stockés figurant dans *Chorus* n'est pas assurée.

260. L'inadaptation des moyens informatiques actuels ne permet pas une traçabilité complète des flux d'entrée en stocks.

261. L'absence de réconciliation entre les flux budgétaires et les mouvements d'entrée en stocks enregistrés par les systèmes d'information logistiques ne permet pas de s'assurer de la fiabilité de la valorisation des stocks.

262. Il existe un risque de double comptabilisation en immobilisations et en stocks dans le cas d'opérations de prélèvement sur des aéronefs retirés du service actif.

263. Les aéronefs retirés du service actif peuvent faire l'objet d'une opération de prélèvement donnant lieu à la récupération de nombreuses pièces de rechange. Ces dernières sont alors comptabilisées en stocks alors que la valeur brute du matériel n'est pas modifiée.

264. Les stocks récupérés dans ces opérations dites « de cannibalisation » sont valorisés à la dernière valeur connue et ne font pas l'objet d'une dépréciation.

265. Certains stocks sont comptabilisés pour des valeurs établies selon des méthodes non conformes à la norme n° 8 du recueil des normes comptables de l'Etat.

266. Les systèmes d'information logistiques utilisés par les principaux services gestionnaires de stocks – structure intégrée de maintenance du matériel aéronautique de la défense (SIMMAD), structure intégrée du maintien en condition opérationnel des matériels terrestres (SIMMT), service du soutien de la flotte (SSF) – ne permettent pas de calculer le coût unitaire moyen pondéré unique par article stocké.

267. Une partie significative des stocks de rechange figurant dans les stocks de ces services gestionnaires n'est, en outre, pas auditable.

Un recensement des actifs et des passifs encore insuffisant

268. Le défaut de recensement et de comptabilisation de certains actifs et passifs entraîne une incertitude persistante.

269. L'évaluation par la Direction générale de l'armement (DGA) des coûts de démantèlement (667 M€) intègre désormais les missiles stratégiques et les tranches réacteur des sous-marins nucléaires. Cependant, ces montants, qui se limitent à l'horizon de la loi de programmation militaire, ne couvrent pas la très longue durée des opérations concernées qui vont se dérouler au moins jusqu'en 2090. Il en résulte une incertitude sur la précision et l'exhaustivité de l'évaluation de cette provision au regard des prescriptions de la norme n° 12. Par ailleurs, aucun actif de démantèlement n'a été comptabilisé sur ces matériels.

270. Les composants « gros entretiens » (GE) et « grandes visites » (GV), comptabilisés par le ministère, représentent l'obligation de l'Etat de procéder à des dépenses ultérieures indispensables pour le bon fonctionnement de certains équipements de la marine et de l'armée de l'air. Or, la comptabilisation de composants GE/GV n'a pas été réalisée pour certains des bâtiments ayant pourtant subi une grande visite en 2010. Il s'agit en particulier des frégates Latouche-Tréville (valeur brute de 262 M€), Georges Leygues (valeur brute de 111 M€) et Aconit (valeur brute de 204 M€). Bien que n'étant pas formellement contraire à la norme n° 6, cette absence de prise en compte crée une différence de traitement des bâtiments qui relèvent de ces opérations lourdes d'entretien. Le déploiement de *Chorus* et la rédaction de procédures comptables *ad hoc* devraient permettre de progresser sur ce sujet.

271. Le périmètre de recensement des biens mis à la disposition d'industriels par le ministère de la défense n'est toujours pas exhaustif au 31 décembre 2010.

272. Malgré les efforts de fiabilisation réalisés en 2010 par le SSF et la SIMMAD, les biens et les stocks que ces services mettent à la disposition de leurs partenaires industriels ne sont toujours pas correctement valorisés. Leurs périmètres de recensement demeurent incomplets.

273. De nombreux matériels représentant un montant de 1,12 Md€ sont suivis logistiquement par la DGA mais ne sont pas restitués dans le bilan de l'Etat.

274. Le traitement comptable des contrats d'Etat à Etat appliqué depuis 2006 ne traduit pas correctement la responsabilité réelle de l'Etat dans le cadre de ces opérations commerciales.

275. La notion de contrats d'Etat à Etat regroupe les accords d'exportation d'armement à une puissance étrangère, signés directement par le ministre de la défense.

276. En parallèle, une convention de rétrocession transfère la responsabilité de la production des matériels concernés à un industriel.

277. Ces contrats sont suivis dans les comptes de l'Etat en compte de tiers, traduisant un rôle de simple caissier.

278. L'analyse juridique, conduite par la Cour, de contrats d'Etat à Etat et des conventions de rétrocession qui s'y attachent, montre que l'Etat demeure responsable de la bonne exécution des dispositions qui y figurent. Il ne peut donc transférer ses obligations à l'industriel, mais simplement se retourner contre lui le cas échéant. Dès lors, il conviendrait de retranscrire de manière distincte dans les comptes de l'Etat la vente de matériel militaire à un Etat étranger et l'achat de ces mêmes matériels à un industriel, ainsi que les engagements que l'Etat pourrait supporter le cas échéant.

279. L'administration a accepté qu'une analyse juridique exhaustive soit conduite en 2011 sur l'ensemble des contrats d'Etat à Etat afin d'en tirer, le cas échéant, toutes les conséquences au plan comptable.

Une valorisation des immobilisations peu fiable

280. De nombreuses immobilisations mises en service figurent en comptabilité pour des valeurs non justifiées.

281. Dans l'acte de certification des comptes de l'Etat de 2009, la Cour avait relevé que certaines immobilisations en service, acquises pour l'essentiel avant 2006, figuraient en comptabilité pour des montants non justifiés très significatifs. Les valeurs considérées comme non auditables au 31 décembre 2008 par les services du ministère de la défense et encore présentes dans

les comptes à la clôture de 2009 pouvaient être estimées à environ 60 Md€ en valeur brute et à près de 25 Md€ en valeur nette.

282. Des travaux complémentaires conduits en 2010 par la Direction générale de l'armement (DGA) ont permis de fiabiliser plusieurs programmes représentant un effort supplémentaire de 13,2 Md€ en valeur brute pour 7,6 Md€ en valeur nette (base 31 décembre 2009).

283. Malgré ces travaux de fiabilisation, la valeur des immobilisations mises en service avant le 1^{er} janvier 2006 et dont le ministère n'a pas été en mesure de justifier la valeur au 31 décembre 2010, s'élève encore à 40 Md€ en valeur brute et à 7 Md€ en valeur nette.

284. Le ministère de la défense a confirmé à la Cour que, pour ces immobilisations, il était dans l'incapacité de retrouver les pièces nécessaires à leur valorisation selon la méthode d'analyse des marchés et n'était pas en mesure de leur appliquer la méthode forfaitaire détaillée. Il a également confirmé à la Cour que la méthode d'analyse des marchés est appliquée strictement pour valoriser tous les matériels mis en service depuis le 1^{er} janvier 2006.

285. Les tests de valorisation réalisés sur les matériels mis en service en comptabilité après le 1^{er} janvier 2006 ont cependant montré que, sur 1 309 M€ de matériels testés, en valeur brute, seuls 23 M€ d'équipements, en valeur brute, étaient accompagnés de pièces justificatives probantes au regard des exigences comptables.

286. Les erreurs constatées lors des vérifications permettent d'étendre l'incertitude sur la valorisation des immobilisations corporelles du ministère de la défense à des matériels mis en service après le 1^{er} janvier 2006 et représentant 2,9 Md€ en valeur brute et 2,3 Md€ en valeur nette.

287. Une part des immobilisations en cours et des développements qualifiés sous maîtrise d'ouvrage de la DGA reste valorisée sur le fondement d'une méthode incompatible avec les normes comptables.

288. Des immobilisations en cours (DGA et hors DGA) sont valorisées globalement pour un montant de 3,7 Md€ par des cumuls de dépenses budgétaires sur lesquelles est, selon les cas, appliqué un coefficient de répartition. Ces immobilisations ne répondent pas au critère d'identification mentionné dans les normes n° 5 et n° 6 du recueil des normes comptables de l'Etat.

289. Certains développements militaires qualifiés, représentant un montant de 2,7 Md€ en valeur brute (1 Md€ en valeur nette), sont également valorisés de manière globale, et non individuelle, par un cumul de dépenses budgétaires.

290. Les frais accessoires sont insuffisamment pris en compte dans la valorisation des immobilisations corporelles et incorporelles acquises.

291. La valorisation des matériels militaires et des développements qualifiés acquis dans le cadre d'un programme d'armement suivi par la DGA n'intègre pas les dépenses internes, notamment les coûts de maîtrise d'ouvrage. La mise en place d'une comptabilité analytique, annoncée par le ministère, a pour objet d'assurer un meilleur suivi de ces coûts.

292. Le traitement des coûts internes lors des opérations de dépenses ultérieures immobilisables demeure hétérogène entre les services du ministère de la défense.

293. La politique de dépréciation des immobilisations et des stocks est mise en œuvre de manière incomplète et hétérogène.

294. Les politiques de dépréciations suivies par les grands services gestionnaires d'immobilisations et de stocks demeurent insuffisamment harmonisées en dépit d'une instruction de clôture claire.

295. L'exclusion de principe des immobilisations du SSF (hors munitions), du calcul des dépréciations, notamment pour les bâtiments de la marine nationale, n'est pas justifiée.

296. Des matériels livrés aux armées en 2010 sont restés en cours dans la comptabilité de l'Etat.

297. En raison de l'absence de l'ensemble des pièces justificatives, des matériels représentant un montant de 393 M€, livrés à la SIMMT pendant l'année 2010, n'ont pas pu être mis en service dans la comptabilité de l'Etat.

298. Bien qu'ils soient utilisés par l'armée de terre, ils apparaissent au 31 décembre 2010 en immobilisations en cours, du fait des difficultés occasionnées par le déploiement de *Chorus*.

6 - Les charges et les passifs d'intervention

299. Les désaccords et les incertitudes qui pèsent encore au 31 décembre 2010 sur l'exhaustivité des charges et des passifs retranscrits par l'Etat dans ses comptes au titre de sa mission de régulateur économique et social, conduisent la Cour à maintenir une réserve substantielle.

300. Le total des charges d'intervention s'élève à 211 Md€ sur l'exercice 2010 et le montant des passifs d'intervention au 31 décembre 2010 à 75 Md€

301. Le périmètre des dispositifs comptabilisés continue de progresser, traduisant les efforts de l'administration pour en fiabiliser le recensement et la correcte comptabilisation.

L'incertitude sur l'exhaustivité du recensement des passifs d'intervention

302. Une incertitude significative pèse sur l'exhaustivité du recensement des passifs à comptabiliser au titre des dispositifs d'intervention non audités par la Cour, qui représentent 25 Md€ de charges en 2010, contre 44 Md€ en 2009.

303. Depuis 2006, la Cour relève de manière constante un nombre élevé d'anomalies dans la comptabilisation de passifs au titre des dispositifs d'intervention de l'Etat.

304. Au 31 décembre 2010, le nombre de dispositifs d'intervention non audités s'élève à 1 133 sur un total de 1 337, dont 44 supérieurs à 100 M€ de charges annuelles, 47 compris entre 50 M€ et 100 M€ et 1 042 inférieurs à 50 M€. Ils représentent respectivement 65 %, 13 % et 22 % des charges d'intervention de 2010 non auditées (25 Md€).

305. En 2010, l'administration a mis en place une cartographie des dispositifs d'intervention et a accéléré leur passage en revue. Ainsi, le nombre de dispositifs analysés par l'administration est passé de 201 en 2009 à 329 en 2010.

306. Toutefois, cette progression ne permet pas de réduire significativement l'incertitude qui pèse sur l'exhaustivité des passifs à comptabiliser au titre de ces dispositifs d'intervention. D'une part, les analyses réalisées ne couvrent que 41 % des charges d'intervention (hors dotations aux provisions)

comptabilisées en 2010. D'autre part, elles portent principalement sur des dispositifs déjà examinés par la Cour. Par ailleurs, certaines de ces analyses présentent des traitements comptables ambigus, voire contraires aux dispositions normatives, et leur mise en œuvre dans les comptes de l'Etat n'est pas toujours conforme au traitement proposé.

307. De plus, une majorité des dispositifs d'intervention qui ont fait l'objet de vérifications de la Cour sur l'exercice 2010 présente un défaut d'exhaustivité en matière de comptabilisation de passifs.

308. La Cour ne dispose donc d'aucune assurance raisonnable que les dispositifs qu'elle n'a pas encore pu auditer ne présentent pas les mêmes anomalies.

309. Une incertitude pèse également sur l'exhaustivité des passifs d'intervention des dispositifs gérés par les services déconcentrés.

310. Les contrôles mis en place par l'administration sur les recensements réalisés par les services déconcentrés n'ont pas permis de maîtriser le risque qu'ils ne soient pas exhaustifs. D'une part, ils n'ont pas suffisamment ciblé les dispositifs les plus risqués, qui représentent 2,1 Md€ de charges d'intervention en 2010. D'autre part, leur mise en œuvre a été imparfaite en raison d'un nombre élevé d'absences de réponses, de conclusions injustifiées ou erronées et d'anomalies détectées mais non corrigées.

311. Les vérifications réalisées par la Cour sur une partie des dispositifs les plus risqués ont ainsi révélé d'importants défauts d'exhaustivité.

L'absence de provisionnement des engagements de l'Etat au titre du fonds de compensation pour la TVA (FCTVA)

312. Il subsiste un désaccord entre la Cour et le producteur des comptes depuis l'exercice précédent sur le fait générateur de l'obligation de l'Etat à l'égard du FCTVA.

313. Les charges liées au FCTVA se sont élevées à 6,2 Md€ en 2010, contre 9,9 Md€ en 2009. L'écart de montant entre les deux exercices s'explique par des éléments conjoncturels.

314. Seule une provision correspondant aux versements à réaliser au titre des demandes de remboursement reçues avant la clôture

par les services préfectoraux mais non encore traitées à cette date, a été comptabilisée à la clôture de l'exercice, pour 0,4 Md€

315. L'obligation de l'Etat naît dès la réalisation par les collectivités des dépenses éligibles et non à la réception de la demande de remboursement.

316. Le FCTVA s'assimile aux dispositifs d'intervention « à guichet ouvert » dont l'attribution des aides repose sur les textes législatifs et réglementaires. Ainsi, l'obligation juridique naît à l'égard des bénéficiaires dès lors que les conditions prévues par les textes sont réunies, à savoir, en l'espèce, dès la réalisation de la dépense éligible par la collectivité. Les services instructeurs de l'Etat qui examinent la demande de remboursement ne disposent d'aucune marge de manœuvre pour refuser l'attribution du FCTVA, ce que la jurisprudence administrative a confirmé.

317. Le fait générateur de l'obligation de l'Etat, au sens de la norme n° 12 du recueil des normes comptables, ne doit pas être confondu avec la date à laquelle le paiement par l'Etat devient exigible. La condition d'écoulement d'un délai d'un ou deux ans suivant la réalisation de la demande, applicable aux collectivités territoriales et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) autres que les communautés de communes et d'agglomération, a pour effet de repousser la date de comptabilisation de la créance que détient la collectivité territoriale ou l'EPCI, mais pas celle de la naissance de l'obligation qui pèse sur l'Etat au sens de la norme.

318. Le choix de l'administration de retenir un fait générateur correspondant à la réception de la demande de remboursement n'est pas cohérent avec ceux qu'elle a opérés pour d'autres dispositifs d'intervention comparables, ainsi qu'avec les pratiques des entreprises privées et publiques.

319. Dans le cas de la dotation générale d'équipement des départements ou des bourses de l'enseignement supérieur, le provisionnement de l'engagement de l'Etat dans ses comptes intervient ainsi en amont du dépôt de la demande par les bénéficiaires.

320. La demande de paiement ne représente *in fine* que la justification du « service fait », au même titre que les factures présentées par les maîtres d'ouvrage pour obtenir le versement des

subventions d'aides à la pierre ou de la dotation générale d'équipement des communes.

321. Cet élément n'est qu'un simple acte administratif, qui n'est pas assimilé au fait générateur d'une charge ou d'un produit dans la comptabilité des entreprises privées et des entités publiques ni dans celle des organismes de sécurité sociale.

322. Par exemple, le produit résultant du plafonnement de la cotisation à la valeur ajoutée est constaté dans les comptes des entreprises sur l'exercice qui précède celui de la demande de remboursement. De la même manière, les obligations au titre des demandes de remboursement de soins médicaux sont comptabilisées dans les comptes des organismes de sécurité sociale dès que les droits sont acquis, et non pas lors de la réception de la demande de remboursement.

323. La sortie de ressources liée à cet engagement est probable et sans contrepartie équivalente attendue.

324. La législation en vigueur à la date d'arrêt des comptes confère une forte probabilité à la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat.

325. Le dispositif ayant pour objectif de compenser une partie des charges supportées par des collectivités territoriales, aucune contrepartie au moins équivalente à la dotation versée ne peut être attendue par l'Etat de leur part.

326. La sortie future de ressources peut être évaluée avec une fiabilité suffisante.

327. Les sommes à décaisser au titre des dépenses réalisées avant la clôture sont évaluables de manière statistique à partir des données observées sur les années précédentes.

328. La Cour a ainsi pu évaluer les engagements de l'Etat au titre du FCTVA à 6,5 Md€ au 31 décembre 2010, alors qu'ils n'ont été provisionnés qu'à hauteur de 0,4 Md€ à la clôture.

**Les contrats de désendettement
et de développement**

329. Les contrats de développement et de désendettement ne sont toujours pas comptabilisés conformément à leur nature dans les comptes de l'Etat.

330. Les interventions additionnelles de l'Etat en faveur des pays pauvres très endettés s'effectuent dans le cadre de contrats dits « de désendettement et de développement » (C2D).

331. Au titre de ce mécanisme, le pays bénéficiaire continue d'honorer sa dette à l'égard de l'Etat, mais ce dernier s'engage en contrepartie à lui reverser un don d'un montant équivalent pour financer des programmes de lutte contre la pauvreté.

332. Le traitement retenu par le producteur des comptes consiste à déprécier à tort la créance qu'il détient sur le pays tiers, dont il considère que la dette est annulée.

333. La correcte décomposition des opérations doit au contraire, en application du principe de non contraction des actifs et des passifs et des produits et des charges, permettre de distinguer l'apurement de la dette et l'octroi d'un nouveau concours destiné au financement de projets d'investissement.

334. L'administration a refusé de reprendre la dépréciation de 370 M€ et de passer une provision pour charges d'un montant équivalent.

7 - Le patrimoine immobilier de l'Etat

335. Les incertitudes fortes qui pèsent toujours sur le recensement et la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat, conduisent la Cour à maintenir sa réserve substantielle.

336. Le patrimoine immobilier de l'Etat figure dans ses comptes au 31 décembre 2010 pour une valeur nette comptable de 66,4 Md€ contre 65,3 Md€ à fin 2009 (pro forma). Pour l'essentiel, cette évaluation repose sur des valeurs de marché. Certains biens, dont l'utilisation par des tiers ne serait possible qu'au prix de modifications majeures (comme les monuments historiques), sont évalués à l'euro symbolique. Les établissements pénitentiaires sont évalués au coût de remplacement déprécié.

337. Au terme du deuxième exercice comptable pour lequel les données du parc immobilier sont traitées dans *Chorus RE-FX*, une forte incertitude pèse toujours sur la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat.

338. En effet, contrairement aux attentes, les données du parc immobilier qui provenaient de systèmes antérieurs hétérogènes n'ont été ni mises en cohérence, ni fiabilisées de manière satisfaisante.

Le recensement du patrimoine

339. Les applications antérieures à *Chorus* sont toujours utilisées pour recenser et gérer le patrimoine immobilier, ce qui empêche la réalisation d'un objectif essentiel assigné au nouveau progiciel : permettre la constitution d'une base unique de gestion immobilière de l'Etat.

340. Ces applications sont utilisées de manière privilégiée par les gestionnaires car ils les jugent plus adaptées à la gestion courante de leur parc.

341. Il est indispensable de les mettre en cohérence complète avec l'inventaire physique tenu dans *Chorus RE-FX* pour assurer l'exhaustivité du recensement du parc immobilier.

342. Pourtant, trois des quatre ministères gestionnaires les plus importants d'un parc immobilier (intérieur, défense, justice) n'ont pas été en mesure de répondre à cette exigence.

343. Les informations qui permettent d'établir la réalité du contrôle des biens du parc immobilier par l'Etat au sens des dispositions normatives ne sont pas suffisamment disponibles.

344. Si l'ensemble du parc immobilier de l'Etat et de ses opérateurs est porté par le module d'inventaire *Chorus RE-FX*, seule les biens contrôlés par l'Etat doivent être valorisés à l'actif de son bilan.

345. Le contrôle se caractérise non pas par la propriété juridique d'un bien mais par la maîtrise des conditions d'utilisation du bien, et celle du potentiel de service et / ou des avantages économiques liés à cette utilisation. Par conséquent, il est nécessaire de connaître, pour chaque bien, non seulement l'identité de son propriétaire et de son occupant, mais surtout, la nature du contrat d'occupation qui lui est associé.

346. Ces informations essentielles, dans la plupart des cas, ne sont pas recensées. Elles sont totalement absentes pour près des trois quarts (73 %) des biens du patrimoine immobilier. Pour les autres biens, en raison de l'insuffisante qualité des données disponibles, des analyses complexes demeurent nécessaires pour établir l'existence d'un contrôle de l'Etat.

La valorisation du patrimoine

347. L'insuffisante qualité des données contenues dans le module *RE-FX* fait peser une incertitude sur la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat, dans la mesure où la correcte actualisation de la valeur comptable des biens évalués en valeur de marché nécessite d'utiliser ces données.

348. Les instructions d'inventaire diffusées par France Domaine définissent plusieurs méthodes permettant d'établir la valeur vénale des biens : évaluation sur place, à distance (« du bureau »), à l'euro symbolique, forfaitaire, par actualisation.

349. Dans ce dernier cas, les informations qui permettent d'actualiser la valeur comptable des biens concernés sont peu nombreuses : il s'agit du barème départemental applicable et du coefficient d'entretien, qui mesure l'état physique, ainsi que de la dernière évaluation connue. Les méthodes d'évaluation sur place ou du bureau reposent, quant à elles, sur les valeurs attribuées lors de l'année en cours. Les dates auxquelles l'ensemble de ces informations ont été établies doivent être renseignées de manière absolument fiable.

350. Une forte incertitude sur la qualité de ces données demeure au 31 décembre 2010.

351. Les méthodes d'actualisation de la valeur de marché retenues par France Domaine s'appuient sur des barèmes peu adaptés au patrimoine immobilier de l'Etat.

352. L'actualisation annuelle de la valeur de marché des biens non spécifiques repose sur un coefficient d'évolution des prix au m² et sur un facteur d'évolution du coefficient d'entretien.

353. Dans l'exercice d'actualisation, la détermination du coefficient des prix au m² est approximative. Elle ne tient pas compte, en particulier, de la grande diversité du patrimoine immobilier de l'Etat ni des variations de prix au m² qui sont susceptibles d'intervenir en fin d'année.

354. Dans les faits, l'absence de variation du coefficient d'évolution entre deux exercices comptables ne permet pas de tenir compte de l'évolution de la valeur de marché d'un bien. C'est le cas pour la majorité des biens situés à l'étranger dont la valeur de marché n'a quasiment pas varié depuis le bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006.

355. L'absence d'évaluation sur place régulière des biens du parc immobilier valorisés à la valeur de marché est source d'incertitude sur leur valeur comptable inscrite à l'actif du bilan de l'Etat.

356. L'évaluation sur place est la méthode la plus fiable pour déterminer la valeur de marché d'un bien. Compte tenu du volume du parc immobilier de l'Etat, il est indispensable qu'une évaluation sur place soit réalisée de manière régulière pour chacun des biens.

357. Au moins 10,7 % des biens valorisés à la valeur de marché, représentant 4,9 Md€, n'ont pas fait l'objet d'une évaluation sur place depuis le bilan d'ouverture de 2006.

358. L'insuffisante qualité du lien entre les inventaires physique et comptable entraîne un risque d'erreur dans le calcul de l'écart de réévaluation et dans la valorisation des immobilisations, risque que confirment les anomalies relevées par la Cour.

359. La variation de la valeur du patrimoine immobilier valorisé en valeur de marché est comptabilisée chaque année sous la forme d'un écart de réévaluation, qui améliore ou dégrade le bilan de l'Etat. Elle résulte de la différence entre deux éléments : la valeur vénale actualisée des biens dans le module d'inventaire physique

RE-FX à la clôture, d'une part ; la somme des valeurs figurant dans le module comptable *FI-AA* en date du 1^{er} janvier de l'exercice et de la valeur des travaux susceptibles d'être immobilisés qui ont été réceptionnés dans l'année, d'autre part.

360. Les vérifications de la Cour ont été limitées par l'insuffisance du lien unissant les objets valorisés dans le module *RE-FX* et les immobilisations auxquelles ils correspondent dans le module *FI-AA*.

361. Dans l'inventaire physique, certaines immobilisations sont rattachées à un « composant de site », d'autres à une « surface louée », d'autres encore à l'un et l'autre de ces niveaux, pour des valeurs différentes. En pratique, un objet inscrit à l'inventaire physique peut se rattacher à plusieurs immobilisations dans *FI-AA*. Une immobilisation peut à l'inverse n'être liée à aucun objet dans *RE-FX*.

362. La valeur des biens retracée dans l'inventaire physique présente des écarts non justifiés avec celle de l'inventaire comptable, que la Cour évalue à 1,3 Md€ (en valeur absolue) au 31 décembre 2010.

363. Le désaccord sur la classification des biens du service des essences des armées (SEA) entraîne une incertitude sur leur valorisation au bilan de l'Etat au 31 décembre 2010.

364. Les installations du SEA (canalisations, capacités de stockage, pomperies, aires de déchargement, parcs de stationnement et hélistations) ont été transférées dans le parc immobilier de l'Etat au 1^{er} janvier 2009 en tant que « Constructions spécialisées spécifiques appartenant à l'Etat ».

365. A l'occasion de ce transfert, ces installations, qui étaient antérieurement comptabilisées pour un montant de 758,5 M€ dans un compte de matériels techniques, ont été valorisées pour la plupart d'entre elles à l'euro symbolique et comptabilisées, pour le reste, à hauteur de 16,4 M€

366. Au regard de leur nature spécifique au sens de la norme n° 6, certains de ces biens n'auraient pas dû être valorisés à l'euro symbolique, mais à leur coût de remplacement déprécié qui paraît en l'état la méthode la plus appropriée.

367. Le traitement comptable des dépenses ultérieures sur le parc monumental fait toujours l'objet d'une incertitude.

368. Dans l'attente d'une clarification des normes applicables, la Cour a accepté la proposition de l'administration d'immobiliser les dépenses ultérieures qui améliorent la durée d'utilisation ou le potentiel de service de monuments pourtant valorisés à l'euro symbolique.

369. Cet accord était toutefois soumis à la preuve de la modicité des montants concernés et au choix d'une durée d'amortissement cohérente avec celle d'utilisation des actifs ainsi immobilisés.

370. En l'absence de tout élément probant fourni dans un délai compatible avec ses vérifications, la Cour n'a pas été en mesure de s'assurer du respect de ces conditions.

III - Compte rendu des vérifications sur les comptes de l'Etat de 2010

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

372. Le calendrier d'établissement des comptes est déterminé par la LOLF, qui a fixé au plus tard au 1^{er} juin la date de dépôt du projet de loi de règlement auquel sont joints le compte général de l'État 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.

373. 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 sécuriser le processus d'établissement des états financiers, notamment les opérations d'inventaire. Le certificateur n'a pas disposé d'un délai suffisant afin d'approfondir ses vérifications, dans un ensemble aussi considérable et complexe que l'État.

374. Le recours, pour la troisième année, à un arrêté intermédiaire au 31 août, 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.

375. La Cour a disposé le 3 mars 2011 d'une première balance stabilisée exploitable, ne lui laissant que 31 jours francs pour mener ses vérifications finales (contre 33 jours francs pour 2009), qui exigent pourtant 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.

376. Cette année, plusieurs sujets nouveaux ont donné lieu à vérification, principalement la réforme de la taxe professionnelle, le prêt à la Grèce et la mise en place du Fonds européen de stabilité financière, le plan relatif aux investissements d'avenir et les conséquences de la loi

« Hôpital, patients, santé et territoires » (HPST) sur la comptabilisation des hôpitaux dans les comptes de l'Etat.

377. La Cour a également approfondi ses analyses sur plusieurs sujets, notamment les systèmes d'information, la présentation de la dette financière de l'Etat et des rachats de dette, la trésorerie – y compris celle des collectivités territoriales et établissements publics locaux à partir des informations disponibles dans le progiciel *Hélios* – les produits régaliens, les immobilisations financières hors opérateurs, la fiabilité de l'évaluation de certains passifs d'intervention (allocation aux adultes handicapés et aides au logement) à partir des bases de données de la CNAF et la fiabilité des calculs actuariels relatifs aux engagements de retraite.

378. Enfin, l'exercice 2010 se caractérise par la présentation, pour la première fois, d'une information comparative retraitée (comptes « pro forma ») sur les deux années précédentes (2009 et 2008).

1 - Les vérifications intermédiaires sur les comptes de l'Etat de 2010

379. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de septembre à décembre 2010. Elles avaient pour objet d'évaluer les risques d'erreurs significatives dans les comptes, en vérifiant notamment la correcte application des procédures comptables et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne.

Le contenu des missions intermédiaires

380. L'évaluation des risques d'erreurs significatives sur un domaine comptable permet d'adapter par la suite l'intensité des vérifications sur les comptes.

381. Les vérifications intermédiaires ont été menées au sein des 12 ministères au sens de la loi de finances pour 2010. Elles ont comporté une partie transversale à toute l'administration et une partie adaptée aux enjeux comptables propres à chaque ministère.

382. La partie transversale portait sur le déploiement des dispositifs ministériels de maîtrise des risques comptables. Elle comprenait notamment l'examen du fonctionnement des structures de gouvernance dédiées au contrôle interne comptable dans chaque ministère, ainsi que des cartographies ministérielles des risques

comptables 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.

383. La seconde partie avait pour objet d'effectuer des contrôles approfondis sur l'adaptation du dispositif à son nouvel environnement, notamment au regard du déploiement de *Chorus* au sein de chaque ministère, sur la base d'une analyse des risques propres à chacun d'eux.

384. Des tests ont été conduits sur certains processus clés (notamment les processus interventions, rémunérations, commande publique, immobilisations et stocks, parc immobilier, processus des ministères financiers) pour évaluer le degré de maturité des contrôles internes ministériels.

385. Enfin, le degré de déploiement des outils d'évaluation (notamment l'échelle de maturité des risques et l'application AGIR) a également fait l'objet d'un examen.

386. Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et celui du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat 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, pensions, provisions pour risques et charges et engagements hors bilan).

387. En ce qui concerne les relations avec la sécurité sociale, les vérifications effectuées auprès du ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat 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 des organismes nationaux du régime général de la sécurité sociale et des comptes combinés de chaque branche et de l'activité de recouvrement du régime général, en complément de celles effectuées auprès des services de l'Etat.

388. Une enquête sur l'organisation du système comptable et financier et la qualité des comptes a été réalisée sur un échantillon de 39 opérateurs de l'Etat, valorisés au bilan pour 42,3 Md€ (représentant 70,5 % de la valeur d'équivalence des opérateurs retracés à l'actif). La Cour s'est également appuyée sur les audits réalisés par la Mission Nationale d'Audit de la DGFIP (14 opérateurs valorisés pour 1,1 Md€), ainsi que sur les contributions des missions de contrôle du contrôle général économique et financier. Une réunion de travail avec le service

du contrôle général économique et financier tenue le 4 mars 2011 a permis de faire le point sur les principaux constats et avancées en matière de qualité comptable concernant les organismes publics relevant de son champ de responsabilité.

389. 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. Ils ont porté sur les versions 4 et 5 du progiciel *Chorus*, qui assure en 2010 la gestion de la dépense, de la comptabilité et de la recette non fiscale de plus de 50 programmes. Ils ont aussi concerné le système d'échange, connecté à *Chorus*, qui permet le transfert de données depuis les applications ministérielles vers *Chorus* mais également de *Chorus* vers l'application de comptabilité générale de l'Etat (CGL), ainsi que l'outil de collecte qui a permis la reprise des données issues des anciennes applications de gestion de la dépense (NDL et ACCORD) et leur intégration dans *Chorus*. Un suivi des recommandations émises dans le cadre de l'audit de l'application CEP (tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor) a été assuré. Enfin, un audit de l'application *Hélios* de tenue de la comptabilité des collectivités territoriales a pu être fait pour la première fois.

390. Des analyses informatisées des données issues de la comptabilité générale ont été conduites sur la totalité des comptes de gestion des 186 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.

Incidence des vérifications en missions intermédiaires

391. 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 des finances publiques et aux directions concernées, le cas échéant :

- 14 rapports de synthèse de mission intermédiaire par sous-cycle comportant 283 recommandations ;
- 12 documents présentant les résultats provisoires qui, en l'état de la préparation des comptes et des vérifications déjà opérées, paraissaient devoir donner lieu à un examen particulier ou à une action des secrétaires généraux des ministères concernés et qui contenaient au total 220 recommandations, débouchant après contradiction sur une note d'évaluation de la comptabilité par ministère.

2 - Vérifications finales sur les comptes de l'Etat de 2010

392. La définition et l'exécution des vérifications finales ont été réalisées par référence aux critères d'audit relatifs aux flux d'opérations, aux soldes des comptes en fin de période ainsi qu'à leur présentation et aux informations fournies dans les états financiers.

Le contenu des missions finales

393. Les vérifications ont été effectuées essentiellement au moyen de tests portant sur le détail des opérations et des soldes et par la mise en œuvre de revues analytiques consistant à comparer les données d'un exercice à l'autre. Dans de nombreux cas, les justifications de comptes ont nécessité de refaire de bout en bout les contrôles internes comptables.

394. Les vérifications conduites sur les comptes du Conseil constitutionnel ont été effectuées selon les normes de la profession. Le rapport du conseiller financier du Conseil constitutionnel a été adressé à la Cour le 7 mars 2011. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

395. 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, ont été effectuées selon les normes de la profession. Leurs rapports ont été adressés à la Cour le 17 mai 2011 pour l'Assemblée nationale et le 18 mai 2011 pour le Sénat. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

396. Les comptes de la Présidence de la République ont fait l'objet d'un examen par la Cour lors du contrôle des services de la Présidence. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

397. 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. La lettre d'observations provisoires sur l'état général des comptes de la Cour des comptes a été adressée à la Cour le 3 mai 2011. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

398. Des analyses informatisées ont porté sur le recensement et la valorisation du parc immobilier dans le module *RE-FX* de *Chorus*, ainsi que sur les réconciliations entre les données budgétaires, de paye

(applications PAY et ETR), des pensions (PEZ) et de dépenses (ACCORD, NDL, *Chorus*) avec celles de comptabilité générale (CGL).

399. Des analyses informatisées complémentaires des données issues de la comptabilité générale ont été conduites sur les comptes de gestion de 12 postes comptables centralisateurs afin d'obtenir une assurance raisonnable quant à la qualité et à l'intégrité de l'information issue de l'application CGL.

400. Des analyses techniques ont également été réalisées sur les données de *Chorus*, en particulier sur les données relatives aux factures et aux charges à payer de 162 postes comptables intégrés dans le progiciel.

401. Au cours de ses vérifications sur la dette financière, la Cour a examiné la présentation des rachats de titres et celle des primes et décotes. Le producteur des comptes et la direction générale du Trésor ayant pris l'engagement d'étudier les améliorations pouvant être apportées en 2011 sur ces deux points en prenant en compte les contraintes afférentes à la continuité de la communication financière, la Cour a estimé suffisant que figure cette année une information spécifique en annexe, dont elle a pu auditer les éléments.

402. 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.

403. Un suivi des réserves ou parties de réserves sur les comptes de l'Etat de 2008, levées sur ceux de 2009, a également été réalisé.

404. La Cour a vérifié la qualité de l'information financière présentée dans l'annexe aux comptes de l'Etat de 2010.

405. Elle a audité les événements intervenus après la clôture des comptes jusqu'au 19 mai 2011, date d'approbation de l'acte de certification par la chambre du conseil.

406. Elle a également pris connaissance des informations données dans le rapport de présentation, dans le rapport sur le contrôle interne, et dans le document synthétique de quatre pages de communication financière, afin d'en vérifier la concordance avec celles qui figurent dans le compte général de l'Etat.

L'incidence des vérifications en missions finales

407. Au terme des vérifications finales sur les comptes de l'Etat de 2010, 185 observations d'audit – comprenant 83 demandes de modification du compte général de l'Etat – ont été formulées, soit 2 de moins que sur les comptes de l'exercice précédent.

408. L'incidence des 65 observations qui ont entraîné une modification satisfaisante des comptes est la suivante :

En Md€	Incidence des corrections comptabilisées		
	Amélioration	Dégradation	Net
Solde des opérations de l'exercice	1,5	-11,1	-9,6
Situation nette (hors SOE)	35,8	-3,6	32,2
Inscriptions en hors-bilan	N/A	N/A	-0,4
Reclassements au compte de résultat	N/A	N/A	0,9
Reclassements au bilan	N/A	N/A	7,6

409. Les anomalies détectées dans les comptes dont l'enjeu individuel ne dépassait pas 100 M€ et qui de manière cumulée et décompensée n'avaient pas d'incidence significative, n'ont pas fait l'objet d'observations d'audit mais ont néanmoins été communiquées au producteur des comptes.

410. Les échanges entre la Cour, le producteur des comptes et les principales administrations concernées ont été continus 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 général des finances publiques et dans le cadre d'une instance technique de préparation.

411. 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 le 2 mai 2011 devant la formation interchambres « exécution du budget et comptes de l'Etat ».

Annexe : Etats financiers de l'Etat de 2010

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-après, pour mémoire. L'annexe n'y figure pas, compte tenu de son volume.

Le compte général de l'Etat, arrêté par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat le 17 mai 2011, est joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2010, avec le présent acte de certification.

Le bilan au 31 décembre 2010

	31/12/2010			31/12/2009	31/12/2008
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net	Retraité Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles	47 391	14 327	33 064	33 943	36 150
Immobilisations corporelles	510 253	69 025	441 227	422 946	426 654
Immobilisations financières	303 946	21 389	282 557	240 867	224 438
Total actif immobilisé	861 590	104 741	756 849	697 755	687 241
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks	34 658	4 002	30 656	30 854	30 134
Créances	95 108	27 433	67 675	60 017	58 499
<i>Redevables</i>	72 937	26 149	46 789	46 320	45 977
<i>Clients</i>	6 586	1 067	5 520	5 165	4 894
<i>Autres créances</i>	15 585	218	15 366	8 532	7 627
Charges constatées d'avance	14	0	14	21	31
Total actif circulant (hors trésorerie)	129 781	31 435	98 346	90 893	88 664
TRESORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse	1 366		1 366	18 696	10 398
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-1 719		-1 719	-2 033	-1 577
Autres composantes de trésorerie	20 424		20 424	24 737	26 914
Équivalents de trésorerie	5 240	0	5 239	5 279	10 308
Total trésorerie	25 311		25 311	46 680	46 042
COMPTES DE REGULARISATION	10 651		10 651	11 471	12 941
TOTAL ACTIF (I)	1 027 332	136 176	891 156	846 798	834 888
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables			1 246 944	1 164 309	1 031 844
Titres non négociables			242	249	260
Dettes financières et autres emprunts			7 436	10 706	12 007
Total dettes financières			1 254 621	1 175 265	1 044 111
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement			5 424	4 635	4 274
Dettes d'intervention			8 026	10 176	11 470
Produits constatés d'avance			10 081	10 313	8 053
Autres dettes non financières			132 936	123 296	137 805
Total dettes non financières			156 467	148 422	161 602
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques			12 317	10 957	10 220
Provisions pour charges			78 637	78 665	79 678
Total provisions pour risques et charges			90 954	89 622	89 898
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)			12 182	12 117	11 866
TRESORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			110 566	66 741	66 204
Autres			183	719	963
Total trésorerie			110 748	67 460	67 167
COMPTES DE REGULARISATION			22 739	18 006	17 631
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			1 647 711	1 510 891	1 392 276
Report des exercices antérieurs			-962 076	-870 506	-794 327
Écarts de réévaluation et d'intégration			317 511	306 339	307 110
Solde des opérations de l'exercice			-111 990	-99 926	-70 171
SITUATION NETTE (III = I - II)			-756 555	-664 093	-557 388

Le compte de résultat de 2010 : Tableau des charges nettes

		2010	2009 retraité	2008 retraité
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	133 394	134 014	133 625
	Achats, variations de stocks et prestations externes	20 214	20 349	19 271
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	40 897	39 774	40 279
	Autres charges de fonctionnement	7 283	7 803	9 104
	Total des charges de fonctionnement direct (I)	201 787	201 940	202 279
	Subventions pour charges de service public	24 373	20 144	16 248
	Dotations aux provisions	0	14	0
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)	24 373	20 157	16 248
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	226 159	222 097	218 527
	Ventes de produits et prestations de service	3 146	3 377	3 538
	Production stockée et immobilisée	158	89	130
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	32 341	34 510	33 363
	Autres produits de fonctionnement	24 913	22 566	22 004
	Total des produits de fonctionnement (IV)	60 558	60 543	59 035
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)		165 601	161 554	159 492
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	35 330	36 661	34 014
	Transferts aux entreprises	13 147	13 748	12 404
	Transferts aux collectivités territoriales	109 661	82 123	74 875
	Transferts aux autres collectivités	24 623	22 740	19 762
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	30	29	62
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	27 995	36 129	39 226
	Total des charges d'intervention (VI)	210 786	191 431	180 343
	Contributions reçues de tiers	5 444	3 971	3 889
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	36 788	34 869	32 034
	Total des produits d'intervention (VII)	42 232	38 841	35 922
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)		168 555	152 590	144 421
CHARGES FINANCIÈRES NETTES	Intérêts	40 139	39 009	40 452
	Pertes de change liées aux opérations financières	240	212	318
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	2 779	4 464	2 608
	Autres charges financières	4 677	7 179	20 600
	Total des charges financières (IX)	47 836	50 864	63 978
	Produits des immobilisations financières	9 148	16 720	13 372
	Gains de change liés aux opérations financières	269	195	358
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	3 495	3 718	4 040
	Autres intérêts et produits assimilés	3 219	3 233	4 090
	Total des produits financiers (X)	16 131	23 867	21 859
TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)		31 705	26 998	42 119
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)		365 861	341 142	346 031

Le compte de résultat de 2010 : Tableau des produits régaliens nets et solde des opérations de l'exercice

	2010	2009 retraité	2008 retraité
Impôt sur le revenu	47 709	46 752	51 184
Impôt sur les sociétés	35 439	31 593	52 064
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	13 514	13 835	15 005
Taxe sur la valeur ajoutée	129 846	127 606	131 735
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	14 926	13 449	16 746
Autres produits de nature fiscale et assimilés	24 472	19 113	19 148
TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	265 907	252 349	285 883
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	5 560	7 194	6 597
TOTAL DES AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)	5 560	7 194	6 597
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	-14 317	-14 697	-11 906
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	-3 278	-3 630	-4 714
TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)	-17 595	-18 327	-16 620
TOTAL DES PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV- XV)	253 871	241 216	275 860

	2010	2009 retraité	2008 retraité
Charges de fonctionnement nettes (V)	165 601	161 554	159 492
Charges d'intervention nettes (VIII)	168 555	152 590	144 421
Charges financières nettes (XI)	31 705	26 998	42 119
CHARGES NETTES (XII)	365 861	341 142	346 031
Produits fiscaux nets (XIII)	265 907	252 349	285 883
Autres produits régaliens nets (XIV)	5 560	7 194	6 597
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-17 595	-18 327	-16 620
PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)	253 871	241 216	275 860
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-111 990	-99 926	-70 171

Le tableau des flux de trésorerie de 2010

		2010	2009 retraité	2008 retraité
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ	ENCAISSEMENTS	421 644	433 863	456 008
	Ventes de produits et prestations de service encaissées	1 158	1 602	1 663
	Autres recettes de fonctionnement	5 205	4 415	7 649
	Impôts et taxes encaissés	333 622	316 959	345 093
	Autres recettes régaliennes	5 458	5 962	4 624
	Recettes d'intervention	2 932	3 660	4 396
	Intérêts et dividendes reçus	12 428	10 533	14 481
	Autres encaissements	60 842	90 732	78 102
	DÉCAISSEMENTS	524 129	542 569	496 195
	Dépenses de personnel	121 103	123 726	124 732
	Achats et prestations externes payés	19 624	18 848	18 732
	Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	65 846	84 871	66 715
	Autres dépenses de fonctionnement	3 220	2 975	2 883
	Subventions pour charges de service public versées	23 598	19 711	16 134
	Dépenses d'intervention	182 640	145 868	133 383
	Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État	92	108	234
	Intérêts payés	41 613	41 573	44 539
	Autres décaissements	66 392	104 890	88 842
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS À L'ACTIVITÉ (I)		-102 485	-108 707
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS	57 385	35 170	23 993
	Immobilisations corporelles et incorporelles	10 814	15 858	13 096
	Immobilisations financières	46 571	19 312	10 898
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	13 479	10 447	11 797
	Immobilisations corporelles et incorporelles	471	477	401
	Immobilisations financières	13 007	9 970	11 396
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)		-43 906	-24 723	-12 197
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	ÉMISSIONS D' EMPRUNTS	192 599	259 848	191 765
	OAT	134 934	107 343	74 682
	BTAN	84 647	76 666	57 258
	Solde des BTF	-26 982	75 839	59 825
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)	110 743	125 666	112 851
	<i>Dette négociable</i>	<i>106 610</i>	<i>124 079</i>	<i>102 583</i>
	OAT	34 342	65 354	41 176
	BTAN	72 267	58 724	61 408
	<i>Dette non négociable</i>	<i>4 134</i>	<i>1 588</i>	<i>10 268</i>
	FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME	-244	256	390
	FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)		81 612	134 438
Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)		122	-664	-1 456
VARIATION DE TRÉSORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)		-64 658	345	25 464
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI)		-20 780	-21 125	-46 589
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)		-85 438	-20 780	-21 125