



CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ETAT EXERCICE 2011

Mai 2012

Table des matières

Délibéré.....	III
Introduction.....	1
I – Position de la Cour sur les comptes de l’Etat de 2011.....	9
II – Motivations détaillées de la position.....	13
A – Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2010....	13
B – Réserves substantielles sur les comptes de l’Etat de 2011.....	19
1 – Les systèmes d’information financière et comptable	21
2 – Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d’audit interne...	27
3 – Les produits régaliens.....	35
4 – Les passifs d’intervention et autres passifs non financiers.....	41
5 – Les actifs et passifs du ministère de la défense	57
6 – Les participations et les autres immobilisations financières	65
7 – Le patrimoine immobilier.....	77
III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de l’Etat de 2011 ...	83
Annexe : Etats financiers de l’Etat de 2011	93

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

- élaboration et publication -

La Cour 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, ainsi que des chambres régionales et territoriales des comptes, et donc aussi bien l'exécution de leurs contrôles et enquêtes que l'élaboration des rapports publics : l'indépendance, la contradiction et la collégialité.

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

La **contradiction** implique que toutes les constatations et appréciations ressortant d'un contrôle, d'une enquête ou de vérifications, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles 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** intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de 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.

*

Les rapports de la Cour des comptes sur les résultats et la gestion budgétaire de l'Etat, comme ses autres rapports sur les finances publiques et les actes de certification des comptes de l'Etat, sont accessibles en ligne sur le site Internet de la Cour des comptes et des chambres régionales des comptes : www.ccomptes.fr. Ils sont diffusés par *La documentation Française*.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil (formation plénière), a adopté le présent acte de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2011, accompagné du compte rendu des vérifications opérées.

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. Descheemaeker, Bayle, Bertrand, Mme Froment-Meurice, MM. Durrleman, Lévy, Lefas, Briet, présidents de chambre, MM. Pichon, Picq, Babusiaux, Hespel, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Rémond, Gillette, Duret, Monier, Troesch, Beaud de Brive, Théron, Duchadeuil, Paul, Lebuy, Brun-Buisson, Alventosa, Lafaure, Frangialli, Mmes Morell, Fradin, MM. Morin, Braunstein, Mmes Ratte, Ulmann, MM. Barbé, Gautier (Jean), Vermeulen, Tournier, Mmes Darragon, Seyvet, MM. Bonin, Vivet, Mme Moati, MM. Charpy, Lefebvre, Sabbe, Petel, Martin (Christian), Ténier, Lair, Hayez, Mme Trupin, MM. Corbin, Rigaudiat, Doyelle, de Gaulle, Mme Saliou (Monique), MM. Piolé, Uguen, Prat, Guédon, Martin (Claude), Bourlanges, Le Méné, Sépulchre, Arnauld d'Andilly, Antoine, Mousson, Guérout, Mmes Malgorn, Bouygard, Vergnet, M. Chouvet, Mme Démier, M. Clément, Mme Cordier, MM. Le Mer, Migus, Mme Esparre, M. Lambert, Mme Pittet, M. Aulin, Mme Perin, conseillers maîtres, MM. Schott, Cazenave, Klinger, Blairon, Marland, Sarrazin, conseillers maîtres en service extraordinaire.

A assisté et participé aux débats, sans prendre part au délibéré, M. Jean-François Bénard, procureur général. Il était accompagné de M. Vincent Feller, avocat général.

A été entendu en son rapport, M. Jean-Marie Bertrand, rapporteur général, assisté de MM. Denis Morin, conseiller maître, Lionel Vareille, conseiller référendaire, et Laurent Zérah, expert.

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

Fait à la Cour, le 23 mai 2012.

Le projet d'acte de certification et de compte rendu des vérifications opérées soumis à la chambre du conseil avait été préparé par une formation interchambres présidée par MM. Babusiaux (jusqu'au 26 mars 2012) et Briet (à compter du 3 avril 2012), présidents de chambre, et composée de Mmes Bouygard (à compter du 9 mars 2012), Brigueat (jusqu'au 1^{er} janvier 2012), Trupin, Vergnet ; MM. Barbé, Bourlanges, Charpy (à compter du 9 mars 2012), Lambert (à compter du 8 juillet 2011), Lefas (jusqu'au 27 novembre 2011), Lefebvre, Mayaud (jusqu'au 9 février 2012), Monier, de Mourgues, Piolé (jusqu'au 9 mars 2012), Rémond (à compter du 4 juillet 2011), Théron, Vermeulen (jusqu'au 8 juillet 2011), Viola, conseillers maîtres. MM. Vallernaud (jusqu'au 27 décembre 2011), Feller (à compter du 24 janvier 2012), avocats généraux, représentaient le procureur général.

Les rapporteurs étaient :

- MM. Lefas (jusqu'au 27 novembre 2011) et Morin (à compter du 9 décembre 2011), conseillers maîtres, responsables de la certification des comptes de l'Etat ;
- MM. Vareille, conseiller référendaire, et Zérah, 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 Périn, Vergnet ; MM. Barbé, Cazala, Lair, Lambert, Monier, Viola, conseillers maîtres ; MM. Dussoubs, Sciacaluga, conseillers référendaires ; Mme de Francqueville d'Abancourt, M. Ferriol, auditeurs ; Mmes Baillion, Butel, Philbert, MM. Betterich, Tiphine, rapporteurs ; MM. Clappier, Poli, experts ;
- les équipes de certification : Mmes Balaktchieva, Ballo, Borrel, Coudesfeytes, Daros-Plessis, Guglielmi, Houdot, Messina, Ribéri, Roizen, Vanden Driessche, Verdon, Villière ; MM. Alix, Botton, Cassagnande, Danty, Garnaud, Gelin, Joulin, Lévy, M'Baye, Mendes, Poli, Wallach, Wiest, experts ; Mmes Aguilhon, Février, MM. Bertrand, Doignon, Marcou, Sarrazin, assistants ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité établies au stade des missions intermédiaires : MM. Brouder, Brouillet, Duboscq, Léger, Tricaud, conseillers référendaires ; Mmes Clérici, Planté, MM. Capini, Lavaud, Myard, Robert, Rolland, Siret, rapporteurs ; Mme Février, assistante.

Le contre-rapporteur était M. Lefebvre, conseiller maître.

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.

Par ailleurs, l'article L. 111-3-1-A, introduit dans le Code des juridictions financières par la loi 2011-900 du 29 juillet 2011, dispose : *« la Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière, soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques, dont elle n'assure pas la certification »*.

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.

Comme prévu par la loi organique en son article 27, l'État tient deux comptabilités, l'une budgétaire, retraçant conformément à l'article 8, la gestion et la consommation des autorisations d'engagement et des crédits de paiement ainsi que l'exécution des recettes et des dépenses budgétaires, et l'autre générale, comprenant l'ensemble de ses opérations, y compris celles touchant à son patrimoine, notamment ses immobilisations corporelles et incorporelles, ses stocks, ses immobilisations financières, ses dettes financières et non financières, ses provisions, ses créances et ses engagements hors bilan.

Ces deux comptabilités sont étroitement articulées entre elles afin d'assurer la cohérence de l'ensemble des comptes de l'État. Pour autant,

seule la comptabilité générale fait actuellement l'objet d'un cadre normatif formalisé et complet.

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, au sens des normes comptables qui lui sont applicables. 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, également, 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'Etat et des régimes spéciaux qu'il subventionne.

Le rapport de présentation qui est annexé au projet de loi de règlement présente les faits marquants de 2011 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'Etat 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 arrêtés¹ des 17 avril 2007, 13 mars 2008, 11 mars 2009, 8 février 2011, 16 décembre 2011 et 12 mars 2012, après avis du Conseil de normalisation des comptes publics.

Aux termes de l'article 31 de la LOLF, la responsabilité de la tenue et de l'établissement des comptes de l'Etat 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 2011 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 et de la réforme de l'Etat le 10 mai 2012. Il est joint au projet de loi de règlement des comptes et au rapport de gestion pour l'année 2011, avec le présent acte de certification.

Le producteur des comptes l'a établi en prenant en considération, selon ses propres appréciations, les 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.

¹ Pour celles de leurs dispositions applicables au 31 décembre 2011.

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.

L'expression de la position de la Cour

Pour exprimer sa position, la Cour recourt à l'ensemble des formes généralement utilisées en matière de certification d'états financiers en conformité avec les normes internationales d'audit.

Ainsi, elle présente, depuis 2006, le résultat de ses vérifications sous la forme d'une certification assortie de réserves, regroupant chacune plusieurs points d'audit aux enjeux significatifs. Ce regroupement procède de choix conventionnels, qui visent à la lisibilité de la position de la Cour, et qui permettent également de s'adapter à l'évolution permanente du périmètre des comptes de l'Etat.

La Cour peut ainsi être amenée à formuler de nouvelles réserves, à en lever ou en fusionner certaines, ou à reclasser certains de ses constats, de manière à rendre compte, de la manière qui lui paraît la plus appropriée, du résultat de ses vérifications sur les comptes de l'Etat.

La position de la Cour ne se résume pas seulement au nombre de réserves formulées ou à la manière dont elles sont classées. Elle s'inscrit aussi dans une perspective d'amélioration permanente de la fiabilité et de la sincérité des comptes, démarche d'autant plus nécessaire que les incertitudes de l'environnement économique et financier appellent une maîtrise croissante des risques.

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.

Les comptes de l'Etat en 2011 : environnement et perspectives

Le compte général de l'Etat, établi conformément aux règles comptables qui lui sont applicables, améliore fortement l'information financière disponible :

- le compte de résultat retrace des événements dont certains ne donnent pas lieu à un mouvement de caisse, tels que les dotations aux amortissements ;
- au bilan, l'inventaire et la valorisation des actifs de l'Etat permettent d'apprécier l'étendue de ses droits vis-à-vis des tiers et les avantages futurs qu'il peut attendre des ressources

qu'il contrôle. Le recensement de ses passifs éclaire sur l'étendue de ses obligations, de ses risques ;

- l'annexe permet au lecteur des comptes de recenser les engagements hors bilan de toute nature que l'Etat contracte, notamment dans sa fonction de régulateur économique et financier, ce qui permet de compléter l'analyse de la soutenabilité de sa dette financière.

Ces informations sont indispensables au dépassement de l'horizon annuel dans lequel se situe l'autorisation budgétaire délivrée par le Parlement. La comptabilité générale permet d'appréhender les charges futures et peut donc être utile au processus de budgétisation. L'évaluation des charges à payer ou des produits à recevoir, à la clôture de l'exercice, concourt à l'appréciation de la régularité et de la sincérité de l'exécution budgétaire et donne un éclairage direct sur la qualité et les contraintes de la gestion. Certaines provisions actualisent la connaissance d'engagements pluriannuels potentiellement mal évalués lors de leur souscription.

La comptabilité générale peut également être un facteur déterminant de modernisation de la gestion publique, dans la mesure où elle conduit l'Etat et ses participations, principalement contrôlées, à être plus attentifs à une meilleure valorisation des actifs et à une gestion plus exhaustive des risques.

Elle permet, enfin, une plus juste appréciation de la situation budgétaire et comptable de l'Etat, dans le contexte créé par la crise financière de 2008 et 2009, par celle des dettes souveraines de la zone Euro en 2011 et par les décisions prises par les chefs d'Etat et de Gouvernement afin de renforcer la surveillance des politiques budgétaires nationales par les autorités communautaires.

Depuis le premier exercice de certification des comptes de l'Etat, la Cour a décidé d'adopter une démarche d'accompagnement dans la mise en œuvre progressive de la réforme comptable, plutôt que d'en sanctionner l'inachèvement.

Cette démarche a permis de réaliser des progrès significatifs 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, vérifiable et comparable aux deux années précédentes. Elle a conduit, en cinq ans, à la levée de onze réserves, dont six substantielles, et a également permis à la Cour d'étendre et d'approfondir ses vérifications.

En 2011, la réorganisation de l'administration territoriale, la révision générale des politiques publiques et le déploiement du progiciel de gestion intégrée *Chorus*, ont été poursuivis, mobilisant fortement l'administration sur les travaux liés à ces réformes, parfois au détriment de ceux visant à fiabiliser davantage les comptes de l'Etat.

Il en est résulté un ralentissement de la démarche d'amélioration continue et progressive de la qualité des comptes de l'Etat, que reflète la position de la Cour sur les comptes de l'Etat de 2011.

La bascule de la comptabilité générale de l'Etat dans *Chorus* au 1^{er} janvier 2012 a également nécessité d'importants travaux préparatoires, afin de garantir son bon déroulement et de valider les données à y transférer, au regard des exigences de qualité comptable.

Cette étape étant franchie, les efforts doivent être poursuivis afin de réussir l'appropriation progressive de cet outil par l'ensemble des services gestionnaires, la mise en place des contrôles internes appropriés dans ce nouvel environnement et la résolution des difficultés qui pèsent encore sur les comptes de l'Etat.

Au-delà, l'Etat se doit d'être davantage capable d'anticiper, d'analyser et de retranscrire comptablement, de manière sincère et fidèle, la réalité des opérations, des engagements et des risques de toute nature qui pèsent sur l'ensemble complexe et mouvant que forment l'Etat et ses participations, principalement contrôlées.

A cette fin, l'organisation d'une fonction financière et comptable plus cohérente est nécessaire. La mise en place d'un système d'information aussi structurant et centralisé que *Chorus* devrait y contribuer.

I - Position de la Cour sur les comptes de l'Etat de 2011

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 2011.

2. La Cour ne lève aucune des sept réserves, toutes substantielles, qu'elle avait formulées sur les comptes de 2010. Cependant, pour cinq d'entre elles, certains de leurs éléments constitutifs ont été satisfaits, autorisant la levée de ces points.

3. 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 2011 et arrêté le 10 mai 2012 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, comprenant soixante et onze points significatifs d'audit, contre soixante-six au 31 décembre 2010.

Levées de parties de réserves formulées sur les comptes de 2010

4. Au 31 décembre 2011, les éléments suivants de cinq réserves substantielles sur les comptes de l'Etat de 2010 ont été satisfaits :

- au titre de la réserve sur les systèmes d'information financière et comptable, la fiabilisation de certaines données dans *Chorus* et leur réconciliation avec des outils auxiliaires, et les faiblesses de l'élaboration de l'annexe ;
- au titre de la réserve sur les opérateurs et les autres immobilisations financières, la détermination de la valeur d'inventaire des prêts accordés par l'Etat bénéficiant d'une bonification sous forme de taux d'intérêts allégés et de période de remboursement différé ;
- au titre de la réserve sur les actifs du ministère de la défense, les contrats d'Etat à Etat et les matériels livrés aux armées en 2010 mais restés en en-cours dans la comptabilité de l'Etat ;

- au titre de la réserve sur les charges et les passifs d'intervention, les engagements de l'Etat au titre du Fonds de compensation pour la TVA (FCTVA) ;
- au titre de la réserve sur le patrimoine immobilier de l'Etat, l'insuffisante qualité des données de l'inventaire physique du parc immobilier dans Chorus RE-FX et les dépenses ultérieures sur le parc monumental.

Réserves formulées sur les comptes de 2011

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

- **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, en ne permettant pas, notamment, de garantir la continuité du chemin de révision comptable ;
- **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 aucun ministère n'est en situation de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur 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 dispositions fiscales en vigueur au 31 décembre ;
- **réserve n° 4** : un ensemble de désaccords et d'incertitudes continuent de peser sur l'exhaustivité des passifs d'intervention présentés par l'Etat dans ses comptes. Par ailleurs, ceux-ci donnent une image incomplète de ses risques et de ses engagements, faute, selon les cas, de les recenser, de les analyser et de les comptabiliser de manière satisfaisante ;

- **réserve n° 5** : des incertitudes significatives pèsent toujours sur l'exhaustivité et la valorisation des actifs du ministère de la défense dans les comptes de l'Etat, en dépit des efforts de fiabilisation réalisés en 2011. Les vérifications de la Cour ont également rencontré des limitations importantes ;
- **réserve n° 6** : des incertitudes significatives affectent la valorisation des participations financières et de certaines des autres immobilisations financières, ainsi que l'exhaustivité du recensement de ces dernières ;
- **réserve n° 7** : des incertitudes significatives affectent toujours le recensement et la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat, en dépit d'améliorations notables.

Autres vérifications

6. L'Etat est exposé à la situation économique et financière en Grèce, notamment du fait des prêts consentis à la Grèce pour une valeur nette de 11,4 Md€. La Cour rend compte des vérifications qu'elle a opérées à ce titre aux paragraphes 466 et suivants de la partie III ci-après.

7. 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 parties de réserves formulées sur les comptes de 2010

8. Au 31 décembre 2011, la Cour constate la résolution de difficultés qui avaient constitué des éléments de certaines des réserves formulées sur les comptes de l'Etat de 2010.

L'inadaptation des systèmes d'information et leur insuffisante intégration (partie de la réserve n°1 sur les comptes de 2010)

9. Dans sa réserve n° 1 sur le système d'information financière de l'Etat (§ 92), la Cour avait relevé des difficultés liées à la reprise dans *Chorus* des données des programmes de dépense migrés en 2010 dans cet outil. La Cour constate en 2011 que l'administration a tenu compte de ces observations pour sécuriser la reprise de données des autres programmes de dépense.

10. Les développements nécessaires à la réconciliation des données entre le progiciel *Hélios* et la comptabilité générale ont par ailleurs été réalisés (§ 71).

11. De la même manière, des états ont été développés pour vérifier le calcul et l'affectation des impôts et taxes affectés (§ 91).

12. Ces points sont levés au 31 décembre 2011.

**Les faiblesses de l'élaboration de
l'annexe (partie de la réserve n°1
sur les comptes de 2010)**

13. La Cour avait relevé, dans l'acte de certification relatif aux comptes de l'Etat de 2010, des insuffisances en matière de sécurisation et d'auditabilité du processus d'élaboration de l'information financière en annexe (§ 96).

14. Elle avait également relevé plusieurs insuffisances ayant trait à l'information délivrée dans trois notes de l'annexe du compte général de l'Etat (§ 101).

15. Des contacts suivis ont eu lieu tout au long de l'année 2011, entre le producteur des comptes et le certificateur, afin de fiabiliser davantage le processus d'élaboration de l'annexe du compte général de l'Etat.

16. Les difficultés rencontrées par le passé ne se sont pas reproduites, même si les systèmes d'information peuvent encore progresser dans ce domaine.

17. Ces points sont levés au 31 décembre 2011.

**La valeur d'inventaire des prêts bonifiés
accordés par l'Etat (partie de la réserve
n°4 sur les comptes de 2010, devenue
n°6 sur ceux de 2011)**

18. Jusqu'au 31 décembre 2010, la méthode de dépréciation pratiquée par l'administration sur les prêts de l'Etat consistait à évaluer uniquement 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.

19. En 2011, conformément à son engagement, l'administration a comptabilisé, pour la première fois, une valeur d'inventaire des prêts aux Etats étrangers qui présente à la fois le risque de défaillance de la contrepartie et la perte de valeur liée au coût de bonification de ces prêts pour l'Etat.

20. Ce point est levé au 31 décembre 2011.

**Les contrats d'Etat à Etat du ministère
de la défense et des anciens combattants
(partie de la réserve n°5
sur les comptes de 2010)**

21. Dans la réserve n° 5 sur les comptes de l'Etat de 2010 (§ 274), la Cour avait constaté que le traitement comptable des contrats d'Etat à Etat, appliqué depuis 2006, ne traduisait pas correctement la responsabilité réelle de l'Etat dans le cadre de ces opérations commerciales.

22. 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 et des anciens combattants. En parallèle, une convention de rétrocession transfère la responsabilité de la production des matériels concernés à un industriel.

23. Une analyse juridique des contrats d'Etat à Etat et des conventions de rétrocession permet de conclure que l'Etat ne peut systématiquement transférer ses obligations à l'industriel et demeure responsable de la bonne exécution des dispositions figurant dans le contrat.

24. Cependant, selon les informations fournies par le ministère de la défense, l'enjeu financier des contrats en cours au 31 décembre 2011, n'est pas de nature à constituer une incertitude significative sur les comptes de l'Etat, ce qui justifie la levée de ce point.

25. Dans l'hypothèse toutefois où des accords de cette nature seraient signés à l'avenir pour des montants significatifs, la question de la prise en compte des risques et des engagements inhérents à ce type d'accord dans les comptes de l'Etat devrait être dûment analysée et documentée par le producteur des comptes.

**Les matériels livrés aux armées en 2010
mais restés en en-cours dans la
comptabilité de l'Etat (partie de la
réserve n°5 sur les comptes de 2010)**

26. Dans la réserve n° 5 sur les comptes de l'Etat de 2010 (§ 296), la Cour avait constaté qu'en l'absence des pièces justificatives nécessaires à leur enregistrement, la mise en service de matériels – représentant un montant de 393 M€ et livrés par la Structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des matériels terrestres (SIMMT) pendant

l'année 2010 – n'avait pu être prise en compte dans la comptabilité de l'Etat.

27. Les écritures correctives correspondant à la mise en service de ces biens ont été correctement enregistrées dans le bilan d'ouverture de l'exercice 2011, ce qui justifie la levée de ce point.

**Les engagements de l'Etat au titre du
Fonds de compensation pour la TVA
(partie de la réserve n°6 sur les comptes
de 2010, devenue n°4 sur ceux de 2011)**

28. La réserve n° 6 sur les comptes de l'Etat de 2010 (§ 312) relevait un désaccord concernant l'analyse que le producteur des comptes faisait du fait générateur des obligations de l'Etat envers les collectivités territoriales au titre du Fonds de compensation pour la TVA (FCTVA). Cette analyse l'avait conduit à ne les comptabiliser au passif, au 31 décembre 2010, que pour une part marginale.

29. En effet, le producteur des comptes estimait alors que le fait générateur naissait lors de l'envoi de la demande de remboursement par la collectivité aux services de la préfecture, alors que la Cour situait ce dernier au moment de la réalisation de la dépense éligible par la collectivité.

30. Les travaux d'analyse réalisés par le producteur des comptes en 2011, l'ont conduit à revoir sa position et à comptabiliser une provision au 31 décembre 2011, d'un montant de 6,2 Md€, ce qui permet de lever le désaccord à cette date.

**L'insuffisante qualité des données de
l'inventaire physique du parc immobilier
dans Chorus RE-FX (partie de la réserve
n°7 sur les comptes de 2010)**

31. Au 31 décembre 2010, la Cour avait relevé l'insuffisante qualité des données de l'inventaire physique du parc immobilier dans Chorus RE-FX (§ 347).

32. Cette situation faisait peser une incertitude sur la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat, dans la mesure où la correcte actualisation de la valeur d'inventaire des biens évalués en valeur de marché dépend de ces données.

33. Suite aux travaux menés par France Domaine en 2011, ces données ont été fiabilisées de manière satisfaisante.

**Les dépenses ultérieures sur le parc
monumental (partie de la réserve n°7
sur les comptes de 2010)**

34. Dans sa réserve n° 7 sur les comptes de 2010 (§ 367), la Cour avait relevé une incertitude sur le traitement comptable des dépenses ultérieures sur le parc monumental.

35. En 2011, la réception des éléments probants permettant de justifier le caractère non significatif de ces dépenses a permis à la Cour de lever cette incertitude, en dépit de son désaccord sur le traitement comptable appliqué à ces dépenses.

B - Réserves substantielles sur les comptes de l'Etat de 2011

36. 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.

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

- dégrader le solde net des opérations de l'exercice 2011 de 3,4 Md€ ;
- dégrader la situation nette de l'Etat au 31 décembre 2011 de 37,3 Md€ ;
- procéder à un certain nombre de reclassements au bilan (13,9 Md€ en valeur absolue).

38. 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 aux propositions de modifications formulées.

39. 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

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

41. Au 31 décembre 2011, la qualité de la tenue de la comptabilité générale de l'Etat reste tributaire d'applications partiellement intégrées et souvent inadaptées.

42. Leur conception et leurs caractéristiques entraînent une limitation générale persistante dans l'étendue des vérifications de la Cour et des incertitudes sur la qualité des comptes de l'Etat.

43. Le système d'information financière de l'Etat (SIFE) ne permet pas, notamment, de garantir la continuité du chemin de révision comptable, ce qui rend nécessaire le déploiement d'un lourd dispositif de contrôle interne.

44. La comptabilité générale a été basculée dans *Chorus* au 1^{er} janvier 2012, ce qui constitue une étape majeure de la réforme comptable de l'Etat.

45. Les effets de cette bascule sur la qualité des comptes de l'Etat ne seront évaluables qu'au cours de l'année 2012 et à la clôture de cet exercice.

Une information comptable dont la vérification est rendue difficile par les systèmes d'information actuels

46. Les applications comptables actuelles enregistrent ou produisent un nombre élevé d'écritures de natures très différentes. Cette situation limite les possibilités pour la Cour d'auditer le fichier comptable sur la base duquel est élaboré le compte général de l'Etat.

47. Au 31 décembre 2011, le fichier de la balance générale contient plus de 36 millions d'enregistrements comptables. Près de 70 % de ces écritures transitent par des comptes de liaison et n'ont, de fait, pas d'impact sur la présentation des comptes. Ne pouvant être distinguées des autres, ces écritures complexifient l'analyse des comptes non soldés.

48. Outre le grand nombre d'écritures manuelles (1,9 million) enregistrées dans l'application de comptabilité générale (CGL) au cours du seul exercice 2011 (en diminution de 16 % par rapport à 2010), les écritures négatives ne peuvent pas être automatiquement rapprochées des écritures d'origine qu'elles annulent. Cette situation conduit le certificateur à devoir effectuer un travail manuel incompatible avec les délais impartis pour ses vérifications.

49. Le nombre de schémas comptables utilisés en 2011 reste toujours supérieur à 10 000 combinaisons. Leur instabilité d'un exercice à l'autre, leur insuffisante documentation et l'absence d'outils de contrôle adaptés, ne permettent pas à la Cour de s'assurer de leur cohérence et de leur bien-fondé.

50. Le chemin de révision inter-applicatif et intra-applicatif, permettant de réconcilier les données comptables avec les informations métier, n'est pas systématiquement garanti, ce qui ne permet pas de se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur la réalité et l'exhaustivité des écritures comptables.

51. En 2011, *Chorus* se comporte pour la dernière année comme une application remettante à la comptabilité générale tenue dans CGL. Le report de l'opération de bascule comptable au 1^{er} janvier 2012 a nécessité l'utilisation prolongée de l'interface de déversement des écritures comptables entre ces deux outils, qui s'avère être complexe et difficilement auditable.

52. Les modalités de comptabilisation dans CGL des écritures issues de *Chorus*, ont induit des difficultés de réconciliation, à la fois pour le producteur des comptes et pour le certificateur. A titre d'exemple, les écritures de corrections que le déversement non exhaustif de *Chorus* vers CGL a rendues nécessaires, ne peuvent pas être identifiées parmi les écritures manuelles courantes.

53. Diverses applications comme CEP, dédiée à la tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor, ou *Medoc*, couvrant le périmètre de la gestion des produits régaliens, ne disposent toujours pas d'un chemin de révision approprié.

54. Il en est de même pour l'application *Erica*, qui gère le suivi et le calcul des provisions pour litiges liés à l'impôt, et dont les données relatives au dénouement des litiges ne peuvent pas être rapprochées avec les montants comptabilisés dans CGL.

55. A partir des informations disponibles dans le progiciel *Hélios*, les comptables enregistrent quotidiennement, au niveau

déconcentré, les situations de trésorerie des collectivités territoriales et des établissements publics locaux. La comptabilisation de ces flux dans les comptes de l'Etat nécessite la ressaisie manuelle de ces informations, entraînant des risques d'erreurs.

56. Au sein même du nouveau progiciel *Chorus*, la continuité du chemin de révision n'est pas toujours garantie. La comptabilisation manuelle de charges à payer, qui représentent un enjeu de 2 Md€, illustre cette situation : une rupture du chemin de révision comptable intervient entre les restitutions qui permettent d'évaluer les charges à payer non automatiques et les pièces enregistrées dans *Chorus*. Il n'est alors pas possible de remonter aux pièces justifiant les charges à payer comptabilisées, sauf à examiner un par un les dossiers de clôture gérés localement, ce qui n'est pas faisable dans des délais raisonnables et compatibles avec ceux de la mission de certification.

57. La base des utilisateurs *Chorus* n'est pas suffisamment fiabilisée, de sorte que certains d'entre eux possèdent plusieurs comptes ou disposent, à tort, de droits d'accès étendus. Cette situation fait peser un risque d'accès non autorisé.

58. Certains états de restitution de *Chorus* présentent de nombreuses anomalies et mettent en évidence des difficultés liées à la performance des outils.

59. En 2011, le contrôle interne comptable s'est davantage appuyé sur l'utilisation de restitutions produites par *Chorus*, auxquelles il est nécessaire de recourir compte tenu du nombre encore limité de contrôles automatiques au sein des systèmes actuels.

60. La Cour n'a pas été 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.

61. De plus, les états actuels ne sont pas tous justes, exhaustifs et performants. Aussi, n'ont-ils pas permis de répondre à tous les besoins du producteur des comptes et de la Cour. Par ailleurs, l'impossibilité de croiser certaines données dans l'infocentre de *Chorus* a entraîné la création de bases de données périphériques peu contrôlables.

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

62. Le système d'information financière et comptable présente toujours des limites fonctionnelles importantes, qui ne permettent pas de se conformer systématiquement aux principes définis par la LOLF en matière de comptabilité générale en droits constatés.

63. Le progiciel *Chorus* gère simultanément la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire de l'Etat. Les contraintes liées au processus budgétaire imposent de procéder à de nombreux retraitements manuels pour arrêter les comptes de l'exercice.

64. L'engagement juridique à l'égard du tiers est trop souvent constaté au moment du paiement de la dépense : la demande de paiement est souvent créée sans engagement juridique préalable, ou de manière concomitante à celui-ci, alors que la LOLF requiert la consommation des autorisations d'engagement dès la naissance de l'obligation juridique. 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 charges à payer dans la comptabilité générale.

65. Le nouveau calculateur *Louvois* du ministère de la défense ne permet pas de gérer correctement les reports de paye nés antérieurement à sa mise en place, ce qui a conduit à sous-évaluer le montant des charges à payer comptabilisées au 31 décembre 2011 au titre des personnels militaires.

66. Ni les systèmes d'information logistiques 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.

67. Les limites fonctionnelles du système d'information actuel nécessitent la mise en œuvre de nombreux retraitements manuels, sources de risques et d'erreurs et dont le caractère exhaustif ne peut être apprécié avec une assurance raisonnable, compte tenu notamment de la faiblesse ou de l'absence de traçabilité des contrôles opérés.

68. Les données de gestion des différentes bases qui alimentent la comptabilité ne sont pas systématiquement centralisées et ne peuvent pas être utilisées comme des comptabilités auxiliaires *ad hoc*.

69. Le déploiement de *Chorus* n'a pas permis, jusqu'à présent, de répondre à tous les constats relevés par la Cour depuis 2006. Même si des avancées ont été opérées, avec par exemple la mise en place de comptabilités auxiliaires en matière d'immobilisations et de fournisseurs, l'outil reste encore largement perfectible.

70. Ainsi, l'existence de doublons dans la base des fournisseurs de *Chorus* limite les vérifications du certificateur. En conséquence, les procédures de confirmation auprès des tiers concernés, qui permettraient de valider l'exhaustivité des soldes présentés au bilan, n'ont pas pu être mises en œuvre au 31 décembre 2011.

71. Comme en 2010, et bien qu'elles portent des informations communes, les bases fiscales 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. L'évaluation des provisions pour dépréciation des créances ne peut donc pas mutualiser la connaissance des risques de non recouvrement identifiés au sein de ces deux réseaux.

72. Les contrôles automatiques prévus dans *Chorus*, qui avaient été désactivés lors de la bascule complète du parc immobilier de l'Etat dans l'outil en 2009, n'ont pas été réactivés depuis. De plus, tant que le processus sous-jacent n'aura pas été refondu, la Cour sera limitée dans sa capacité à apprécier l'exhaustivité du recensement, la correcte valorisation et le caractère contrôlé ou non par l'Etat des biens du parc immobilier.

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

73. La Cour reconduit une réserve substantielle relative au caractère insuffisamment effectif et efficace des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne au 31 décembre 2011.

74. 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 dans l'administration, à la suite du décret du 28 juin 2011².

75. Les ministères ne sont cependant toujours pas en situation de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur degré de maîtrise des risques comptables et financiers, comme l'illustrent les vérifications de la Cour.

76. En conséquence, cette insuffisance entraîne une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour et des incertitudes sur la qualité des comptes de l'Etat.

77. Le contrôle interne comptable désigne, pour l'Etat, 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 comptables aux faits à décrire, dont elles doivent donner une « image fidèle ». L'évaluation des risques doit conduire à la mise en œuvre d'actions visant à les maîtriser, conformément aux meilleures pratiques.

78. L'audit interne doit contribuer à donner l'assurance aux ministères de l'effectivité et de l'efficacité de ces dispositifs et processus de maîtrise des risques, en les évaluant de manière indépendante.

² Décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration.

79. La levée de cette réserve formulée de manière constante par la Cour depuis 2006 suppose, notamment, que les secrétaires généraux des ministères soient en mesure de s'engager sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs de maîtrise des risques comptables au sein de leurs périmètres de responsabilité respectifs.

80. Cet engagement doit impérativement reposer sur des travaux de l'administration, conduits plus particulièrement par les structures chargées de l'audit interne, pour tout ou partie des processus ministériels, permettant à la Cour de disposer d'éléments probants suffisants pour pouvoir se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur les dispositifs de maîtrise des risques considérés.

81. Ces conditions ne sont pas réunies au 31 décembre 2011.

Le contrôle interne ministériel

82. Le pilotage de la démarche ministérielle d'identification et de maîtrise des risques a connu de nouvelles avancées en 2011.

83. Chaque ministère dispose désormais d'une structure opérationnelle de gouvernance du contrôle interne comptable, rattachée à son secrétaire général.

84. Les ministères ont actualisé leur cartographie des risques, à une exception près (ministère de la culture).

85. Comme en 2010, les ministères ont eu recours à des sources diversifiées pour alimenter leur cartographie, incluant les travaux du Contrôleur budgétaire et comptable ministériel (CBCM), les conclusions de la Cour et des structures d'audit interne, ainsi que des données sur l'effectivité et le résultat des contrôles lorsqu'elles étaient disponibles.

86. A une exception près (ministère de la culture), les ministères ont également actualisé le plan d'action destiné à maîtriser les risques identifiés dans le cadre de la cartographie.

87. Le caractère stratégique des plans d'action ministériels s'est amélioré dans la plupart des ministères, sauf dans les ministères financiers.

88. L'articulation entre la cartographie des risques et le plan d'action est satisfaisante dans la majorité des ministères.

89. Cette première étape de déploiement ne s'est pas encore traduite par des avancées suffisantes au plan opérationnel.

90. L'organisation du contrôle interne et l'élaboration de la cartographie des risques supposent une stabilité des périmètres ministériels et du pilotage des processus.

91. Dans un contexte marqué par le déploiement de *Chorus* et la réorganisation de l'administration territoriale dans le cadre de la révision générale des politiques publiques (RGPP), la principale difficulté réside, pour de nombreux ministères, dans la possibilité de consacrer une part suffisante de l'activité des référents centraux et locaux au déploiement du contrôle interne. Leur niveau d'expérience et d'appropriation de la démarche de contrôle interne s'en trouve affecté, de même que leur capacité d'accompagnement des gestionnaires.

92. Les cartographies de certains ministères (ministères financiers, affaires étrangères, santé, éducation nationale et enseignement supérieur) ne sont toujours pas exhaustives, et les services déconcentrés demeurent insuffisamment associés à la démarche (agriculture, écologie, intérieur).

93. De plus, ces derniers sont pris en compte de manière inégale dans les plans d'action ministériels (ministères financiers, culture, affaires étrangères, écologie, agriculture).

94. Dans la majorité des ministères, les objectifs des plans d'action n'ont pas été atteints, ce qui traduit un ralentissement de la démarche par rapport à 2010.

95. Les raisons invoquées depuis 2010 (le déploiement de *Chorus* et la refonte des circuits de gestion) pour expliquer ce retard sont fondées, mais ne doivent cependant pas conduire à la mise en sommeil de la dynamique de déploiement du contrôle interne, que *Chorus* était justement supposé renforcer.

96. L'adaptation du contrôle interne au nouvel environnement qu'entraînent la réforme de l'Etat et le déploiement de *Chorus*, est loin d'être achevé.

97. L'organisation administrative en mode *Chorus* n'est pas encore stabilisée. Ainsi, la régionalisation des centres de services partagés³ (CSP) ne sera pas atteinte avant fin 2013. La finalisation des contrats de service entre les services prescripteurs, les CSP et les services facturiers n'est pas non plus achevée.

98. Les services concernés des ministères ont été absorbés 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. Les conditions de la reprise des données dans *Chorus* en fournissent l'illustration.

99. Comme en 2010, 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 en services déconcentrés.

100. Des enjeux de contrôle interne liés à l'interfaçage d'applications ministérielles avec *Chorus* demeurent.

101. Plusieurs processus, contrôlés de manière approfondie par la Cour en 2011, présentent des insuffisances.

102. La Cour a procédé en 2011, dans l'ensemble des ministères, à des tests de contrôle interne, sur certains processus ; ces tests ont été menés sur un périmètre restreint, compte tenu de l'absence de dispositifs formalisés dans nombre de cas.

³ Un centre de services partagés n'est pas un centre de responsabilité budgétaire mais un centre d'expertise métiers pour la traduction financière des décisions dans *Chorus*. Il intervient pour la mise à disposition des crédits, l'enregistrement des dépenses de titre 2 (hors rémunérations) et des dépenses afférentes aux achats et aux immobilisations, la tenue des écritures budgétaires et comptables (en dépense et en recette) et la production de restitutions à la demande.

103. Il ressort de ces tests les constats suivants :

- les procédures relatives aux dispositifs d'intervention demeurent insuffisamment formalisées et efficaces ;
- l'évaluation des dispositifs relatifs aux engagements hors bilan (notamment les dettes garanties) et aux provisions pour risques révèle des faiblesses sur certains leviers du contrôle interne ;
- ceux applicables à certains domaines propres aux ministères financiers, tels que la dette, la trésorerie et les produits régaliens, présentent des insuffisances susceptibles de nuire à la qualité des comptes.

104. L'ensemble que forment l'Etat et ses participations, principalement contrôlées (parmi lesquelles les opérateurs constituent un enjeu significatif), n'est pas encore soumis à un dispositif homogène et cohérent de maîtrise des risques et ne donne pas lieu à un pilotage suffisamment structuré et formalisé.

105. 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, dans la ligne du décret du 28 juin 2011, de porter une appréciation étayée sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs mis en œuvre.

106. Un nombre insuffisant de ministères dispose d'outils permettant d'apprécier l'effectivité et l'efficacité des dispositifs existants.

107. Le ministère de la défense et les ministères financiers disposent, sur certains de leurs processus, d'outils structurés, opérationnels et fiables d'évaluation permanente du contrôle interne. Dans les autres ministères, des progrès ont été relevés, tout en étant encore largement insuffisants pour leur permettre de porter une appréciation étayée.

108. L'échelle de maturité de la gestion des risques comptables développée par la DGFIP constitue un outil standardisé de diagnostic de l'efficacité du contrôle interne, reposant sur une méthodologie normée. A ce stade, son déploiement n'est intervenu qu'à titre expérimental, sur un périmètre limité. Sa généralisation doit être encouragée afin de permettre à l'ensemble des administrations de diagnostiquer les faiblesses du contrôle interne et d'y porter remède.

109. L'application de gestion interne des risques (AGIR), destinée à formaliser et restituer les constats établis par les services comptables de l'Etat, est déployée depuis 2010 dans les services de l'ensemble des comptables principaux. Cependant, l'absence d'outil unique de suivi des plans de contrôle interne ne permet pas d'optimiser l'exploitation des résultats des contrôles dans le cadre d'une démarche élargie au-delà de la stricte sphère comptable. Les bénéfices qui en ont été retirés devraient conduire à l'expérimenter, pour la première fois en 2012, dans un service gestionnaire du ministère de la défense et des anciens combattants.

L'audit interne ministériel

110. Du fait de sa parution fin juin 2011, le décret relatif à l'audit interne dans l'administration n'a eu que des effets limités sur l'exercice.

111. La fonction d'audit interne a continué de se structurer progressivement dans tous les ministères, où des projets de développement ont été identifiés.

112. Néanmoins, dans la majorité des ministères, ces projets ne devraient commencer à porter leurs fruits qu'à compter de 2012, notamment du fait des délais nécessaires à l'élaboration des textes réglementaires à publier à la suite du décret.

113. 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.

114. Les dispositifs d'audit interne doivent bénéficier de toutes les garanties d'indépendance et d'objectivité, notamment pour ce qui concerne leur programmation et leur communication avec la Cour.

115. Ainsi, 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), ainsi que le comité ministériel d'audit des ministères financiers.

116. De même, 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 permet à la Cour d'exploiter un ensemble de rapports très précis, afin de fonder ses propres constats.

117. 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.

118. 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.

119. La démarche s'est poursuivie en 2011, les relations de travail entre la Cour et l'inspection des services de la direction générale des douanes et droits indirects, ayant été formalisées.

120. Dans les autres ministères, la fonction d'audit interne est désormais identifiée et fait l'objet d'une stratégie de développement qui n'a cependant pas atteint, en 2011, un stade de maturité suffisant.

121. Les ministères chargés de la santé, du travail, de la justice, de la culture, de l'intérieur, de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et des affaires étrangères se sont engagés dans une démarche d'identification et de développement de l'audit interne.

122. Cet engagement n'est cependant pas suffisant à lui seul pour que la Cour puisse formaliser ses relations avec les structures d'audit concernées, au 31 décembre 2011.

3 - Les produits régaliens

123. En l'absence de progrès significatifs en 2011, la persistance des incertitudes et des limitations qui pèsent sur la comptabilisation des produits régaliens conduit la Cour à maintenir la réserve substantielle qu'elle formule sur ce sujet de manière constante depuis 2006.

124. Les produits régaliens nets s'élèvent à 267 Md€ en 2011. Au 31 décembre 2011, le montant net des créances des redevables s'établit à 56 Md€ à l'actif du bilan de l'Etat, et les obligations fiscales représentent 21 Md€ au passif.

125. 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 ;
- le respect systématique du principe de la comptabilité d'engagement consubstantielle à la LOLF ;
- un système d'information en capacité de gérer sans rupture l'information utile, et de manière conforme aux principes définis dans les normes comptables.

126. Ces conditions ne sont pas systématiquement réunies pour l'ensemble des dispositifs fiscaux en vigueur au 31 décembre 2011.

Un environnement comptable inchangé en 2011

127. Les insuffisances des systèmes d'information actuels, qui dégradent la continuité du chemin de révision, n'ont pas été compensées par la mise en place de procédures alternatives ou par l'aménagement des outils existants.

128. La gestion comptable des impôts professionnels⁴ (186 Md€ en 2011) n'a enregistré aucun progrès en 2011.

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

130. Le niveau de risque reste également élevé dans la gestion comptable des impôts des particuliers, pour lesquels la continuité du chemin de révision comptable est largement insuffisante.

131. S'agissant en particulier de l'impôt sur le revenu (52 Md€ en 2011), la grande complexité des chaînes de taxation conjugée à l'insuffisance de la documentation des processus de traitement de l'information jusqu'aux écritures comptables, les nombreuses ressaisies manuelles, l'absence de réconciliation des états métiers utilisés pour évaluer les écritures d'inventaire, nuisent à la qualité de l'information comptable produite et limitent le certificateur dans la mise en œuvre de ses vérifications.

132. Le déploiement du contrôle interne comptable s'est poursuivi sur la gestion des produits régaliens mais il ne s'est pas traduit, pour autant, par une amélioration mesurable de la qualité des comptes.

133. Le lourd chantier de la documentation des processus et de l'élaboration des référentiels s'est achevé à la fin de l'année 2011, les principaux outils nécessaires à la mise en œuvre

⁴ C'est-à-dire l'impôt sur les sociétés, la taxe sur la valeur ajoutée et la taxe intérieure sur les produits pétroliers.

du contrôle interne étant désormais disponibles : organigramme fonctionnel, guide de procédures, référentiel de contrôle interne.

134. Le périmètre des travaux réalisés en matière de contrôle interne exclut cependant l'ensemble des traitements automatiques gérés par les outils informatiques ainsi que les procédures d'évaluation des écritures d'inventaire, qui représentent pourtant une part significative des opérations comptables en matière de produits régaliens.

135. En matière de comptabilisation des créances issues des contrôles fiscaux, évaluées à environ 16 Md€ au 31 décembre 2011, une incertitude demeure en l'absence de sécurisation du processus d'enregistrement.

136. Un risque pèse toujours sur l'exhaustivité, le rattachement et l'évaluation des paiements réalisés par les redevables de manière différée ou fractionnée en matière de droits d'enregistrement (3 Md€ en 2011), comme l'attestent les insuffisances persistantes constatées dans leur gestion, l'inefficacité avérée du contrôle interne et la gestion peu rigoureuse des habilitations d'accès à l'application *Gold* utilisée pour ce processus.

137. L'absence de contrôles clés dans le processus d'évaluation des écritures d'inventaire entraîne une incertitude sur les enregistrements comptables réalisés à ce titre.

138. Les données métier nécessaires à la constatation des droits et obligations et à la détermination des écritures d'inventaire, ne sont pas systématiquement rapprochées de la comptabilité.

139. Les données des déclarations de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), ainsi que celles des rôles d'impôt sur le revenu (IR), ne sont pas rapprochées de la comptabilité, préalablement à l'évaluation des obligations fiscales en l'acquit (c'est-à-dire l'ensemble des moyens à disposition des contribuables pour acquitter une taxe). Les écarts non expliqués entre les données métier et la comptabilité empêchent de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la réalité et l'exhaustivité des écritures comptabilisées.

140. De la même manière, les différences inexpliquées constatées entre le montant des créances comptabilisées et les restes à recouvrer valorisés dans les états métier, ne permettent pas de conclure à la correcte valorisation de ces créances, à l'actif du bilan de l'Etat.

141. Le processus de justification des comptes reste insuffisamment exhaustif, formalisé et documenté, pour permettre d'apprécier la qualité des enregistrements comptables en matière de produits régaliens.

142. Si les instructions de l'administration centrale sont correctement mises en œuvre, 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.

143. 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 efficient pour l'administration centrale et probant pour le certificateur.

144. Certaines estimations comptables sont insuffisamment analysées et étayées, s'agissant par exemple de la dépréciation des créances fiscales (25 Md€ au 31 décembre 2011), pour lesquelles une incertitude demeure sur la pertinence du taux de provisionnement retenu au 31 décembre 2011.

**Une présentation de l'incidence des
dispositions fiscales dans les comptes
de l'Etat qui ne reflète pas la réalité
de ses droits et obligations**

145. L'analyse insuffisante des dispositions fiscales en vigueur, parfois conjuguée à l'absence de données déclaratives, ne permet pas d'en traduire systématiquement et fidèlement tous les impacts dans les comptes de l'Etat.

146. Les enjeux financiers relatifs à de nombreuses dispositions fiscales ne sont pas présentés dans le compte général de l'Etat, comme par exemple les reports ou étalements d'imposition sur le revenu et les bénéfices, autorisés dans des situations particulières : opérations en capital, échanges de titres, perception de subventions ou d'indemnités, etc.

147. D'autres ne font l'objet que d'une simple information littérale en annexe : par exemple, les plus-values en report d'imposition sur le revenu constatées après 2000, ou bien encore le report de réduction d'impôt lié aux dépenses engagées au titre du mécénat des entreprises.

148. Les garanties présentées par les redevables, leur permettant de surseoir au paiement de l'impôt, ne sont pas non plus évaluées

de manière exhaustive. Seules celles relatives aux impositions sur rôle des particuliers sont indiquées en annexe, pour un montant de 0,4 Md€.

149. Le producteur des comptes devrait analyser les dispositions fiscales en vigueur et déterminer, pour les plus significatives d'entre elles, les informations manquantes dans les comptes de l'Etat et, dans certains cas, les aménagements à réaliser dans leur conception ou leurs modalités d'application, afin d'être en capacité d'en retranscrire plus fidèlement les incidences financières.

150. La gestion des données comptables dans les outils actuels ne s'appuie pas sur un référentiel d'enregistrement suffisamment développé pour fournir *a posteriori* des états utiles à des analyses pertinentes. Cette situation dégrade la qualité de l'information restituée dans les comptes de l'Etat.

151. La nomenclature utilisée pour enregistrer les dépenses fiscales ne permet pas de restituer des données d'analyses suffisantes concernant leur nature et l'année à laquelle elles se rattachent.

152. Ces informations, prises séparément, seraient pourtant nécessaires à la valorisation et à la présentation dans les comptes d'agrégats homogènes et calibrés pour permettre un suivi rigoureux de l'exécution comptable.

153. Dans le cas des impositions et taxes affectées (ITAF), que l'Etat recouvre puis reverse ensuite, conformément aux lois de finances et de financement de la sécurité sociale, en totalité ou en partie à des tiers tels que les collectivités territoriales, les organismes de sécurité sociale ou les opérateurs, les opérations correspondantes sont retracées en comptes de tiers dans sa comptabilité. Elles sont donc sans impact sur le solde de ses opérations de l'exercice, exception faite des éventuels frais de perception qu'il perçoit.

154. L'ensemble de ces flux est géré en masse, sans qu'il soit possible d'obtenir le détail décompensé, par dispositif, des mouvements enregistrés sur la période.

155. Cette situation ne permet pas d'apprécier la situation des encaissements reçus des redevables et des versements effectués au profit des attributaires.

156. 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.

157. Les impôts et taxes affectés font l'objet, à la demande de la Cour, d'une présentation spécifique dans l'annexe, conforme au principe de bonne information.

158. En 2011, les parts respectives de l'Etat et des attributaires y sont présentées, respectivement, pour 286 Md€ et 167 Md€.

159. Les modalités du recensement manuel de ces informations ne garantissent pas l'exhaustivité des données reprises dans l'annexe. Près de 3 Md€ d'impositions et taxes affectées n'y figurent pas, comme les droits d'importation (2 Md€), la contribution pour l'apprentissage (0,6 Md€), les droits de port (0,1 Md€) et divers autres droits (0,2 Md€).

160. Les frais d'assiette et de recouvrement n'y figurent pas en regard des taxes affectées sur lesquelles ils sont assis.

4 - Les passifs d'intervention et autres passifs non financiers

161. Les désaccords et les incertitudes qui pèsent encore au 31 décembre 2011 sur la comptabilisation des passifs d'intervention supportés par l'Etat, conduisent la Cour à maintenir une réserve substantielle.

162. En outre, les incertitudes et limitations significatives qui pèsent, au 31 décembre 2011, sur le recensement et l'évaluation des risques et des engagements de l'Etat, conduisent la Cour à étendre la portée de cette réserve aux autres passifs non financiers.

163. Le total des charges d'intervention s'élève à 174 Md€ sur l'exercice 2011 et le montant des passifs d'intervention au 31 décembre 2011 à 91 Md€.

164. Le périmètre des dispositifs analysés et qui ont, le cas échéant, donné lieu à la comptabilisation d'un passif, a continué de progresser en 2011, traduisant les efforts de l'administration pour en fiabiliser le recensement et l'évaluation.

165. La part des dispositifs qui ne sont pas analysés reste cependant significative au 31 décembre 2011, et plusieurs dispositifs d'intervention significatifs ne sont pas correctement retranscrits dans les comptes de l'Etat à cette date.

166. Les modifications intervenues au plan normatif – suite à l'arrêté du 12 mars 2012 rendant applicables les dispositions de l'avis n° 2011-09 du 17 octobre 2011 du conseil de normalisation des comptes publics, relatives à la définition et à la comptabilisation des charges et des passifs non financiers – ne sont pas applicables au 31 décembre 2011.

167. L'incidence, dans les comptes de l'Etat, de ses dispositifs d'intervention, doit être analysée par référence aux normes comptables en vigueur à cette date.

168. Par ailleurs, l'Etat supporte un ensemble de risques dont le caractère probable, et non pas seulement éventuel, peut rendre nécessaire leur retranscription, selon les cas et en fonction des normes comptables applicables, au passif du bilan de l'Etat ou en annexe.

169. Il est également amené à contracter des engagements de toute nature, dont il est nécessaire de rendre compte, pour ceux d'entre

eux qui sont significatifs, dans ses comptes, en provisions pour risques ou pour charges, ou en engagements hors bilan.

170. En particulier, la dette garantie – qui représente un sous-ensemble des engagements hors bilan pris dans le cadre d'accords bien définis⁵ et dont le montant s'élève à 124 Md€ au 31 décembre 2011 – regroupe l'ensemble des engagements par lesquels l'Etat accepte de rembourser une dette contractée ou émise par un tiers, si ce dernier venait à faire défaut.

171. Pour la première fois en 2011, un tableau des engagements hors bilan de l'Etat les plus significatifs, est présenté en annexe, donnant une vision d'ensemble.

172. Néanmoins, au 31 décembre 2011, les comptes de l'Etat donnent une image incomplète de ses risques et de ses engagements à cette date, faute, selon les cas, de les recenser, de les analyser et de les retranscrire de manière satisfaisante.

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

173. Une incertitude significative pèse sur l'exhaustivité du recensement des passifs à comptabiliser au titre des dispositifs d'intervention non encore audités par la Cour, qui représentent 23 Md€ de charges en 2011, contre 25 Md€ en 2010 et 44 Md€ en 2009.

174. 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, résultant, le plus souvent, de l'insuffisante analyse des dispositifs d'intervention de l'Etat

⁵ Les engagements pris par l'Etat dans le cadre d'accords bien définis regroupent les garanties qu'il octroie conformément à l'article 34 de la LOLF, les garanties liées à des missions d'intérêt général, les garanties de passif et ses engagements dans le cadre de dispositifs de financement.

par le producteur des comptes, qui devrait systématiquement en évaluer les incidences comptables.

175. Ce travail d'analyse, commencé depuis plusieurs exercices, a été poursuivi en 2011. Ainsi, l'administration a amélioré sa cartographie des dispositifs d'intervention et a continué de les examiner. De ce fait, le nombre de ceux ayant fait l'objet d'une analyse de sa part, le plus souvent documentée, s'élève à 332 fin 2011, contre 287 fin 2010.

176. Toutefois, les efforts de l'administration n'ont pas permis de réduire significativement l'incertitude qui pèse sur l'exhaustivité des passifs à comptabiliser au titre de ces dispositifs. D'une part, ses analyses ne couvrent que 45 % des 174 Md€ de charges d'intervention (hors dotations aux provisions) comptabilisées en 2011, et portent principalement sur des dispositifs déjà examinés par la Cour. En outre, certaines de ces analyses présentent des traitements comptables peu clairs, ou qui ne sont pas toujours correctement mis en œuvre.

177. De plus, une majorité des dispositifs d'intervention ayant fait l'objet de vérifications de la Cour sur l'exercice 2011 présentait un défaut d'exhaustivité en matière de comptabilisation de passifs.

178. Or, les dispositifs d'intervention qui n'ont pas encore été examinés par la Cour représentent encore un total de charges, en 2011, de 23 Md€. Leur nombre est de 1 060 sur un total de 1 376, dont 27 d'un montant supérieur à 100 M€ de charges annuelles, 39 compris entre 50 M€ et 100 M€ et 994 d'un montant inférieur à 50 M€. Ils représentent respectivement 69 %, 12 % et 19 % des charges d'intervention non auditées.

179. Au 31 décembre 2011, la Cour ne dispose donc pas d'une assurance raisonnable que les dispositifs qu'elle n'a pas encore pu auditer ne présentent pas le même défaut d'exhaustivité dans le traitement comptable qui leur est appliqué.

180. Il existe également une incertitude sur le caractère exhaustif des passifs au titre des dispositifs d'intervention gérés par les services déconcentrés.

181. En 2011, l'administration a conçu des procédures de contrôle plus ciblées sur les dispositifs à risques élevés. Néanmoins, les travaux menés par la Cour révèlent que ces procédures n'ont pas été mises en place sur l'ensemble des dispositifs qu'ils auraient dû cibler et que le taux de réponse des comptables a été très limité.

182. En outre, en dépit du renforcement de ces procédures, les vérifications réalisées par la Cour auprès de certains comptables sur des dispositifs risqués ont révélé, cette année encore, un taux d'erreur sur le recensement des passifs d'intervention relatifs aux dispositifs gérés par les services déconcentrés qui demeure significatif, confirmant le niveau élevé du risque de sous-évaluation.

183. Dans le cas des contrats de projets Etat-régions gérés par les services déconcentrés, à l'aide de l'application *Présage*, les anomalies relevées dans les restitutions issues de cet outil viennent renforcer l'incertitude constatée au titre des dispositifs d'intervention gérés par ces services.

184. Les contrats de projets Etat-régions (CPER) ont été créés par la loi du 19 juillet 1982 « portant réforme de la planification ». En signant ces contrats et les conventions financières y afférentes, l'Etat s'engage à financer sur une durée pluriannuelle des projets d'investissements tels que la création d'infrastructures ou le soutien à des filières d'avenir.

185. Le total des charges d'intervention au titre de ces contrats s'élève à 0,9 Md€ sur l'exercice 2011 et le montant des passifs d'intervention au 31 décembre 2011 à 2,1 Md€.

186. Les travaux menés par la Cour sur des dispositifs de CPER représentant 95 % des charges d'intervention annuelles, révèlent que des écarts significatifs (près d'1 Md€) existent entre les montants de restes à verser issus de l'outil informatique *Présage*, utilisé pour le suivi des CEPR, et le montant comptabilisé au passif du bilan de l'Etat au 31 décembre 2011.

Des passifs d'intervention sous évalués dans les comptes au 31 décembre 2011

187. L'absence de comptabilisation au passif des engagements de l'Etat à l'égard des bénéficiaires de l'allocation aux adultes handicapés constitue un désaccord, dont l'incidence est de l'ordre de 18,7 Md€ à la clôture de l'exercice 2011.

188. L'allocation aux adultes handicapés (AAH) a été créée par la loi n° 75-534 du 30 juin 1975 afin d'assurer à ses bénéficiaires un minimum de ressources. Elle est financée par l'Etat et versée

mensuellement par les caisses d'allocations familiales ou par la mutualité sociale agricole.

189. Les charges relatives à l'AAH se sont élevées à 7,2 Md€ en 2011. Seule une provision au titre des rappels a été comptabilisée à la clôture de l'exercice 2011, pour un montant de 0,3 Md€. Une information au titre des engagements pluriannuels de l'Etat figure toutefois en annexe du compte général de l'Etat.

190. La partie de réserve relative à l'absence de comptabilisation au passif des obligations de l'Etat envers les bénéficiaires de l'allocation aux adultes handicapés avait été levée sur les comptes de l'Etat de 2010 au motif que l'insuffisante qualité des données saisies dans les applications de la caisse nationale d'allocations familiales ne permettait pas d'évaluer de manière fiable le montant de la provision.

191. La Cour constate en 2011 que les données relatives à l'AAH et présentes dans les systèmes d'informations des caisses d'allocations familiales (CAF), ont atteint un niveau de fiabilité satisfaisant, confirmé par l'administration.

192. La Cour estime que l'obligation de l'Etat naît à l'égard d'un adulte handicapé dès lors que celui-ci remplit les conditions d'attribution définies par l'article L821-1 du code de la sécurité sociale, à savoir une condition d'incapacité et des conditions administratives habituellement applicables aux bénéficiaires d'allocations. Cette obligation porte sur la durée notifiée par la commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées au bénéficiaire.

193. Ainsi, l'Etat est, selon la Cour, juridiquement engagé envers le bénéficiaire de l'AAH sur la durée d'attribution notifiée par la CDDPAH. La révision périodique des ressources du bénéficiaire durant la période d'attribution de l'AAH ne remet pas en cause le droit de l'allocataire à la prestation, et donc l'obligation de l'Etat à son égard, ni la durée de cet engagement. Elle peut en revanche conduire à une modification du montant de la prestation, qui doit être prise en compte dans l'évaluation de la provision.

194. Par ailleurs, la législation en vigueur à la date d'arrêt des comptes confère une très forte probabilité à la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat. L'objectif de l'allocation étant la garantie d'un minimum de ressources aux bénéficiaires, l'Etat n'en attend pas de contrepartie au moins équivalente au sens de la norme comptable n° 12.

195. Enfin, l'AAH est un dispositif peu complexe, extrêmement stable dans le temps et présentant un horizon temporel permettant une évaluation fiable de la sortie de ressources.

196. Une évaluation actuarielle réalisée par la Cour, à partir des bases de données locales des CAF, permet d'estimer le montant de l'obligation qu'il aurait fallu comptabiliser au passif à environ 18,7 Md€ au 31 décembre 2011.

197. L'absence de comptabilisation au passif des engagements de l'Etat à l'égard des conseils régionaux au titre des contrats d'objectifs et de moyens pluriannuels pour le développement et la modernisation de l'apprentissage (COM apprentissage), constitue également un désaccord, dont l'incidence peut être estimée à 1,4 Md€ à la clôture de l'exercice 2011.

198. Les contrats d'objectifs et de moyens pluriannuels pour le développement et la modernisation de l'apprentissage (COM apprentissage) ont été mis en œuvre dans le cadre de la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005, afin de développer l'apprentissage et de favoriser ainsi la bonne insertion des jeunes sur le marché du travail. Ces contrats sont conclus pour une durée de cinq ans entre l'État et les conseils régionaux, qui ont la compétence de droit commun sur les sujets relatifs à l'apprentissage, dans une logique de cofinancement Etat-régions.

199. Les charges relatives au financement des COM apprentissage se sont élevées à 0,3 Md€ en 2011. Aucune provision n'a été comptabilisée à la clôture de l'exercice 2011. Une information au titre des engagements pluriannuels de l'Etat figure toutefois en annexe du compte général de l'Etat.

200. La Cour constate que l'obligation de l'Etat naît à l'égard des conseils régionaux dès la signature des COM apprentissage. Cette obligation porte sur la durée pluriannuelle des contrats.

201. L'article des COM apprentissage relatif aux dispositions financières engage en effet l'Etat à apporter un soutien financier de l'Etat, à parité avec les conseils régionaux, sur la durée des contrats.

202. Les COM apprentissage signés par l'Etat ne présentent pas de spécificité qui soit susceptible de justifier un traitement comptable différent de celui des autres conventions ou contrats pluriannuels d'objectifs et de moyens signés dans le cadre d'autres dispositifs d'intervention analogues (par exemple, l'allocation

spécifique de solidarité, l'allocation équivalent retraite, les aides à la pierre, etc.), pour lesquels des provisions pour charges sont comptabilisées dans les comptes de l'Etat au titre des restes à verser à la clôture sur leur durée restant à courir.

203. Par ailleurs, la législation en vigueur à la date d'arrêté des comptes confère une forte probabilité à la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat. L'objectif du financement de ces COM apprentissage étant de favoriser la bonne insertion des jeunes sur le marché du travail, l'Etat n'en attend pas de contrepartie au moins équivalente.

204. Enfin, les enveloppes financières annuelles sont mentionnées dans les COM apprentissage. Un tableau récapitulatif détaillant ces enveloppes par région et par année est réalisé par la Délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle (DGEFP).

205. Sur cette base, le montant de l'obligation de l'Etat – qui correspond aux restes à verser aux conseils régionaux à la date de clôture sur la durée des COM apprentissage, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2015, et qui aurait dû être comptabilisé au passif au 31 décembre 2011 – est évalué par la Cour à 1,4 Md€ à cette date.

206. Plusieurs désaccords subsistent également au 31 décembre 2011, concernant différents dispositifs d'intervention significatifs, dont l'incidence s'élève à 1,6 Md€ à cette date.

207. L'aide forfaitaire au poste dans les entreprises adaptées a été créée par la loi n° 2005-102 du 11 février 2005 pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées. Il s'agit d'une compensation salariale versée à l'entreprise qui emploie des personnes handicapées. Elle est financée par l'Etat et versée mensuellement par l'Agence de services et de paiement (ASP).

208. Selon l'analyse de la Cour, l'obligation de l'Etat naît à l'égard des entreprises adaptées dès la signature des contrats d'objectifs et de moyens, en application de l'article L. 5213-19 du code du travail. Cette obligation porte sur la durée triennale des contrats. L'objectif de ce dispositif étant de favoriser l'insertion des personnes handicapées sur le marché du travail, l'Etat n'en attend pas de contrepartie au moins équivalente. La sortie de ressources peut être évaluée avec une fiabilité suffisante sur la durée pluriannuelle de l'engagement de l'Etat, à partir des données individuelles saisies par les entreprises adaptées dans l'extranet de l'ASP, auquel la DGEFP a accès.

209. Au 31 décembre 2011, le défaut de provisionnement des obligations de l'Etat à l'égard des entreprises adaptées au titre de l'aide forfaitaire au poste, est évalué par la Cour à 0,5 Md€.

210. Par ailleurs, depuis 1996 et jusqu'au 31 décembre 2011, les entreprises qui se sont créées ou implantées dans les zones franches urbaines (ZFU) peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'une exonération des cotisations sociales patronales, sur une durée de huit à quatorze ans en fonction de leur taille.

211. En application de l'article L. 131-7 du code de la sécurité sociale, l'Etat a l'obligation de compenser cette exonération en faveur des organismes de Sécurité sociale, sur la durée de l'exonération. La législation en vigueur à la date d'arrêt des comptes confère une très forte probabilité – en l'absence de condition relative au versement de la compensation – à la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat. L'objectif de ce dispositif étant de compenser la perte de recette engendrée par un dispositif d'exonération mis en place par l'Etat, ce dernier n'en attend pas de contrepartie au moins équivalente. Les données nécessaires à une évaluation statistique du montant de l'obligation sont disponibles dans les systèmes d'information de l'agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) et de la direction de l'animation de la recherche, des études et des statistiques (DARES).

212. Au 31 décembre 2011, l'absence de comptabilisation au passif des engagements de l'Etat au titre de la compensation des exonérations de cotisations sociales des entreprises implantées en ZFU, constitue un désaccord, dont l'incidence peut être évaluée à environ 0,4 Md€ à cette date.

213. Enfin, la loi de finances rectificative du 9 mars 2010 a ouvert 34,6 Md€ de crédits sur le budget de l'Etat destinés à financer sur une durée pluriannuelle des projets d'investissement relatifs à la recherche et l'innovation, appelés « investissements d'avenir ». Les fonds mobilisés dans le cadre de ce dispositif, pour une part consommable (19,6 Md€) et pour une part non consommable (15,0 Md€), sont affectés à des organismes gestionnaires, qui peuvent les reverser aux bénéficiaires finaux sous forme de subventions. Dans l'intervalle, ils alimentent le compte des dépôts des correspondants du Trésor.

214. L'obligation de l'Etat naît à l'égard des bénéficiaires finaux dès lors que les conventions sont signées, celles-ci ne comportant aucune condition pouvant remettre en cause l'existence d'une obligation de l'Etat envers ceux-ci à la date de clôture.

215. En 2011, le montant des subventions ayant fait l'objet de conventions signées entre les opérateurs et les bénéficiaires finaux, s'élève à 0,7 Md€ en 2011. Ces subventions ont été maintenues, à tort, à l'actif du bilan de l'Etat au 31 décembre 2011, au lieu d'être reprises et comptabilisées en charges.

216. Les hypothèses retenues dans le cadre de la valorisation des obligations de l'Etat à l'égard des anciens mineurs conduisent à les sous-évaluer d'environ 1,1 Md€ au 1^{er} janvier 2011, et d'un montant probablement équivalent au 31 décembre 2011.

217. La loi n° 2004-105 du 3 février 2004 a créé l'Agence nationale pour la garantie des droits des mineurs (ANGDM), établissement public national à caractère administratif dont l'objectif est de garantir, au nom de l'Etat, les droits des mineurs et de leurs ayants droit en cas de cessation définitive d'activité d'une entreprise minière ou ardoisière.

218. Cet établissement gère des dispositifs d'intervention pour lesquels une provision est comptabilisée dans les comptes de l'Etat pour un montant de 6,9 Md€ au 31 décembre 2011, contre 6,5 Md€ au 31 décembre 2010.

219. Afin d'obtenir une évaluation plus précise et objective de cette provision, la Cour recommande de recourir à des tables de mortalité générationnelles, prenant en compte les spécificités de l'espérance de vie des anciens mineurs. Cela conduirait alors à réévaluer les engagements de l'Etat de 1,1 Md€ au 31 décembre 2010, et d'un montant vraisemblablement équivalent au 31 décembre 2011.

220. Le producteur des comptes s'est engagé à déterminer, lors de la prochaine clôture, le montant de la provision sur la base de ces nouvelles hypothèses.

Une sous-évaluation des autres provisions pour risques et charges

221. Les comptes de l'Etat de 2011 intègrent la comptabilisation de provisions, à hauteur de 12 Md€, au titre des dispositifs de pension ou d'indemnisation spécifiques directement à sa charge. Le montant des provisions qui restent cependant à comptabiliser à ce titre au 31 décembre 2011 s'élève à 19 Md€.

222. L'Etat porte des obligations à l'égard de plusieurs régimes de pension ou d'indemnisation spécifiques, dont le montant s'élève à 31 Md€ au 31 décembre 2011.

223. Ces obligations étaient jusqu'à présent retracées en engagements hors bilan alors qu'elles répondent aux critères de comptabilisation d'une provision, qu'elle soit pour charges de personnel ou pour charges d'intervention, et ne peuvent pas être assimilés à des engagements de retraite au sens de la norme n° 13 du recueil des normes comptables de l'Etat, qui limite leur définition aux seuls régimes contributifs.

224. Pour la première fois en 2011, le montant de l'engagement comptabilisé au passif du bilan, au titre des pensions des victimes de guerre, du régime d'indemnisation des sapeurs-pompiers (RISP), de la retraite du combattant et du régime temporaire de retraite de l'enseignement privé (RETREP), s'élève à 12 Md€. Cette avancée témoigne de l'effort de l'administration pour en assurer la correcte comptabilisation.

225. Néanmoins, les obligations qui se rapportent aux pensions militaires d'invalidité (PMI), aux allocations temporaires d'invalidité (ATI), aux rentes d'accident du travail des ouvriers civils des établissements militaires (RATOCCEM), aux allocations temporaires de cessation d'activité (ATCA) et aux retraites des ministres des cultes d'Alsace Lorraine – dont le montant peut être estimé à 19 Md€ au 31 décembre 2011 – ne font l'objet d'aucune comptabilisation en provisions pour charges à cette date.

226. Les insuffisances constatées dans le traitement comptable appliqué au refus d'apurement communautaire dans le cadre de la politique agricole commune, entraînent une incertitude au 31 décembre 2011.

227. Les aides communautaires versées dans le cadre de la politique agricole commune (PAC) sont préfinancées par les Etats membres puis remboursées par le budget communautaire.

Lorsqu'elle constate des irrégularités dans leurs modalités de distribution, la Commission européenne peut procéder à une réfaction sur le remboursement qu'elle opère.

228. Cette procédure dite de « refus d'apurement communautaire » s'analyse comme l'infliction de pénalités financières résultant de défaillances dans la gestion ou le contrôle des aides de la PAC.

229. Une provision pour charge avait été, pour la première fois, comptabilisée au 31 décembre 2008 mais elle a été ensuite reprise en 2009 pour la plus grande partie, l'administration souhaitant n'inscrire en provision que les décisions notifiées par la Commission européenne.

230. En l'absence de comptabilisation au passif des corrections financières potentielles, la Cour constate l'incertitude qui pèse sur l'exhaustivité et l'évaluation des provisions pour risques au 31 décembre 2011.

231. Le montant de la provision pour risques au titre des contentieux fiscaux de série est sous-évalué au 31 décembre 2011.

232. Les provisions pour risques comptabilisées au bilan de l'Etat s'élèvent à 13,2 Md€ au 31 décembre 2011 contre 12,6 Md€ à fin 2010. Les provisions pour litiges fiscaux, qui en représentent une part prépondérante, s'établissent à 9,5 Md€ à cette date.

233. Pour déterminer ce montant, le producteur des comptes n'a considéré que les litiges fiscaux déclarés, sans tenir compte du risque de contestation de masse que ces litiges déclarés rendent, dans certains cas, probables au titre de l'impôt considéré et des contribuables concernés.

234. Le risque de décaissement naît, en effet, pour l'Etat au moment où il a recouvré un impôt qui n'était pas dû, et non pas uniquement lorsqu'une réclamation contentieuse ou un recours juridictionnel est, éventuellement, déposé.

235. A titre d'exemple, le producteur des comptes a d'ailleurs comptabilisé par le passé plusieurs provisions pour risques et charges en matière fiscale ou dans d'autres domaines, qui visaient justement à couvrir un risque de contestation probable, en application du principe de prudence :

- ainsi, la provision pour charges au titre de la récupération sur TVA sur les péages supportés entre 1996 et 2000 a été comptabilisée dans la balance d'ouverture des comptes de l'Etat de 2006, puisqu'il était très probable que la plus grande partie

des entreprises concernées demanderaient à faire jouer en leur faveur le mécanisme de déduction, prévu au Code général des impôts ;

- de même, la provision pour contentieux de série liée à la demande d'une nouvelle liquidation de la pension au titre de la bonification pour enfant, avait été comptabilisée dans les comptes de l'Etat de 2008, pour l'ensemble de la population potentiellement concernée et pas uniquement pour les seules demandes déclarées de révision de pension.

236. Il existe une incertitude sur l'évaluation, dans les comptes de l'Etat de 2011, de la provision pour autres risques au titre de la tempête Klaus.

237. Suite à la survenue de la tempête Klaus le 24 janvier 2009, le Gouvernement a mis en place un plan de solidarité nationale destiné à aider les acteurs de la filière forêt/bois du Sud-ouest à réparer les dégâts, à valoriser le bois des parcelles sinistrées et à engager la reconstitution du massif forestier. Ce plan, d'un montant total de 415 M€, prévoyait un décaissement progressif des crédits sur 8 ans entre 2009 et 2016.

238. Une provision pour autres risques a été enregistrée dans les comptes de l'Etat au 31 décembre 2011, à hauteur de 211,5 M€, pour laquelle la Cour n'a obtenu d'aucun élément probant lui permettant d'en justifier le montant. Elle n'a pas non plus obtenu d'élément lui permettant de justifier le montant total du plan.

239. Au 31 décembre 2011, la Cour formule donc une incertitude sur le montant de la provision enregistrée au titre de la tempête Klaus.

240. Les coûts du projet Secoia ne font l'objet d'aucune provision dans les comptes de l'Etat de 2011.

241. La signature d'un contrat au cours de l'exercice 2011 avec un prestataire externe en charge de la conception, de la construction, de l'exploitation puis du démantèlement du futur Site d'élimination des chargements d'objets identifiés anciens (Secoia), pour un montant de 373 M€, aurait dû donner lieu à la comptabilisation d'une provision.

242. Au 31 décembre 2011, les incidences financières de ce projet de destruction d'armes chimiques, datant de 2002, n'avaient toujours pas été retranscrites dans les comptes de l'Etat.

**Les insuffisances du recensement
et de l'évaluation des engagements
hors- bilan**

243. Dans l'attente de la création d'un outil recensant l'ensemble des garanties de l'Etat accordées par une loi de finances, ainsi que les actes administratifs qui s'y rapportent, il n'est pas possible de disposer d'une assurance raisonnable sur l'exhaustivité et l'évaluation des engagements hors bilan de l'Etat pris dans le cadre d'accords bien définis.

244. Depuis l'adoption de la LOLF, l'octroi de la garantie de l'Etat ne peut intervenir que par disposition expresse en loi de finances. L'article 34 de la LOLF dispose en son alinéa II 5° que la loi de finances « autorise l'octroi des garanties de l'Etat et fixe leur régime ». L'autorisation parlementaire est généralement complétée par une série de textes d'application venant préciser les modalités de l'engagement de l'Etat.

245. Cependant, les garanties accordées par l'Etat ne sont pas systématiquement recensées par l'administration. Notamment, le suivi des autorisations parlementaires ainsi que des actes complémentaires n'est pas pleinement assuré.

246. La création d'une base de données interministérielle permettrait de recenser l'ensemble des garanties données dans le cadre d'accords bien définis et d'assurer le suivi des textes formalisant les conditions d'exercice, la durée et le plafond de la garantie de l'Etat.

247. A défaut, la Cour a formulé des demandes d'information concernant 24 autorisations de garantie, pour lesquelles l'administration n'a pu répondre que tardivement.

248. L'administration s'est engagée en 2012 à mettre en place un outil de recensement et de gestion des garanties accordées par l'Etat, et à élaborer un guide de procédures adapté.

249. Les insuffisances relevées dans la procédure de confirmation auprès des tiers bénéficiant d'une garantie de l'Etat, ne permettent pas de disposer d'un niveau d'assurance raisonnable sur l'existence, ou non, d'un encours au 31 décembre 2011 qui devrait, dans certains cas, être retranscrit dans les comptes.

250. A chaque clôture, l'administration interroge les tiers ayant contracté une dette au titre de laquelle l'Etat s'est engagé à assurer le règlement du principal et/ou des intérêts en cas de défaillance de leur part.

251. La Cour constate que la procédure de confirmation ne garantit pas, dans sa forme actuelle, une fiabilisation suffisante du recensement opéré.

252. La Cour ne dispose pas d'une assurance raisonnable sur l'évaluation et l'exhaustivité des intérêts comptabilisés au titre des engagements hors bilan de l'Etat pris dans le cadre de la dette garantie.

253. Les informations dont dispose le service « dépenses régies et dette non négociable » du CBCM des ministères financiers, chargé d'opérer le calcul des intérêts dus par l'Etat au titre de la dette garantie, ne lui permettent pas systématiquement de déterminer avec précision le montant des encours de dette garantie.

254. La Cour constate des incohérences dans le traitement comptable des autorisations législatives d'engagement de la garantie de l'Etat, qui ne présentent pas de précision sur le devenir des intérêts.

255. De même, elle a pu identifier certains engagements pour lesquels l'encours calculé ne prenait pas en compte les intérêts, quand bien même l'autorisation législative correspondante prévoyait expressément le contraire.

256. Enfin, il apparaît que le calcul des intérêts ne donne pas systématiquement lieu à une confirmation des établissements concernés et que, lorsque celle-ci intervient, ses formes s'avèrent généralement insuffisantes.

257. La présentation, en annexe, du tableau des principaux dispositifs de garantie actifs au 31 décembre 2011, ne permet pas d'apprécier la réalité du risque supporté par l'Etat à ce titre.

258. Les principales garanties octroyées par l'Etat et actives au 31 décembre, sont présentées en annexe, dans un tableau indiquant, pour chacune d'entre elles, l'objet de la garantie, les principaux bénéficiaires et les bases juridiques.

259. Ce tableau ne fournit, en revanche, aucune d'information précise sur la durée des engagements pris par l'Etat, l'existence ou non d'une rémunération ou le montant de l'encours de ces garanties à la date de clôture, et son évolution par rapport à la clôture précédente.

260. 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 recense pas les charges à payer pour lesquelles il n'y a pas eu d'ouverture préalable d'autorisations d'engagement.

261. 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 2,8 Md€ ne sont pas exhaustives et représentent 38 % des charges à payer comptabilisées au 31 décembre 2011.

262. 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.

263. Les charges à payer comptabilisées au 31 décembre 2011 mais exclues du tableau des engagements s'élèvent à 4,5 Md€, et concernent principalement les opérations suivantes :

- réconciliation des dettes Etat/sécurité sociale : 2,8 Md€ ;
- compensation des exonérations sociales : 0,3 Md€ ;
- rentes mutualistes : 0,2 Md€ ;
- forfait d'externat : 0,1 Md€.

264. 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.

265. 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.

266. 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.

5 - Les actifs et passifs du ministère de la défense

267. Malgré les efforts entrepris par les services du ministère de la défense et des anciens combattants, l'importance des incertitudes qui pèsent sur l'exhaustivité et la valorisation des actifs et passifs du ministère de la défense, dans les comptes de l'Etat de 2011, conduit la Cour à maintenir une réserve substantielle.

268. Au 31 décembre 2011, hors patrimoine immobilier, les immobilisations en service du ministère de la défense et des anciens combattants s'élèvent à 122 Md€ en valeur brute, et 54 Md€ en valeur nette, soit 11,9 % de la valeur nette totale des immobilisations corporelles de l'Etat. Les encours représentent 26 Md€ en valeur brute et nette. Les stocks atteignent plus de 34 Md€ en valeur brute, et 29 Md€ en valeur nette, soit 99 % de la valeur nette totale des stocks de l'Etat.

269. Ces actifs se caractérisent par leur extrême diversité, leur ancienneté très variable ainsi que par les limites des systèmes d'information qui en assurent le recensement et la valorisation.

270. Le ministère a poursuivi en 2011 l'effort de fiabilisation engagé depuis plusieurs exercices, et dont les principaux chantiers ont porté sur :

- la valorisation des encours ;
- le recensement exhaustif et la correcte valorisation des stocks, préalablement à l'interfaçage des systèmes d'informations logistiques avec *Chorus* ;
- le recensement, par les services du ministère, des biens mis à disposition des industriels ;
- l'inventaire physique des aéronefs.

271. Ces avancées sont intervenues dans le contexte difficile de la réorganisation du ministère et du déploiement de Chorus. Les actions du ministère n'ont pas eu pour objet de traiter prioritairement les observations qui avaient été formulées précédemment par la Cour, qui a, en outre, rencontré des limitations importantes dans la mise en œuvre de ses vérifications. A la clôture de l'exercice 2011, des difficultés significatives demeurent.

Un recensement des actifs et des passifs encore insuffisant

272. La qualité du lien entre inventaires physique et comptable des immobilisations du ministère de la défense fait peser une incertitude sur le caractère exhaustif de leur inscription à l'actif du bilan de l'Etat.

273. La mise en place par le ministère d'un rapprochement entre les systèmes d'informations logistiques et *Chorus*, limité aux flux de 2011, laisse apparaître de nombreux écarts. Ils étaient toujours en cours d'analyse lors de l'arrêté définitif des comptes de l'Etat de 2011, de sorte que les corrections nécessaires ne seront passées que sur l'exercice 2012.

274. L'inventaire physique des aéronaves de la Structure intégrée de mise en condition opérationnelle des matériels aéronautiques du ministère de la défense et des anciens combattants (SIMMAD) a également mis en évidence des anomalies majeures dans *Chorus*.

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

276. L'évaluation des coûts de démantèlement intègre les missiles stratégiques et les tranches réacteur des sous-marins nucléaires. Pour autant, ces coûts ne comprennent que les niveaux 1 et 2 de démantèlement⁶, les coûts du niveau 3, correspondant à la déconstruction complète des réacteurs des sous-marins concernés, n'ayant pas fait l'objet d'une estimation au 31 décembre 2011.

277. Par comparaison, les opérateurs de la filière nucléaire civile, dont Electricité de France et le Commissariat à l'énergie atomique, intègrent le niveau 3 dans leurs provisions. Ce constat fait apparaître le caractère non exhaustif de l'évaluation de cette provision au regard des normes comptables applicables à l'Etat.

⁶ Le niveau 1 correspond au déchargement du combustible nucléaire et à la vidange des circuits, le niveau 2 à la décontamination et à la destruction de tous les éléments extérieurs au réacteur nucléaire.

278. 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 au bon fonctionnement de certains équipements de la marine et de l'armée de l'air. Or, les GE/GV n'ont toujours pas été étendus à l'ensemble des navires de la marine ayant subi une grande visite en 2011, au motif de contrats de prestations d'entretien ne permettant pas de détailler les montants des GE/GV par bien. La rédaction de procédures comptables *ad hoc* et un retraitement des opérations d'entretien figurant dans ces contrats devraient permettre de progresser sur ce sujet.

279. Le périmètre de recensement des biens mis à la disposition d'industriels par le ministère de la défense et des anciens combattants n'est toujours pas exhaustif au 31 décembre 2011.

280. Les biens mis à la disposition des industriels sont des stocks ou des immobilisations détenus par l'Etat qui sont physiquement conservés par des industriels dans le cadre de la réalisation de programmes d'armement et de la maintenance des matériels issus de ces programmes.

281. Malgré les efforts de fiabilisation réalisés en 2011 par la Direction générale de l'armement (DGA), le Service de soutien de la flotte (SSF) et la SIMMAD, le périmètre de recensement des immobilisations et des stocks que ces services mettent à la disposition de leurs partenaires industriels demeure incomplet.

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

283. Les politiques de dépréciations suivies par les grands services gestionnaires d'immobilisations et de stocks demeurent insuffisamment harmonisées.

284. L'application hétérogène des différents taux de dépréciation par certains systèmes d'information logistiques (SIL), entraîne une incertitude sur le montant des dépréciations comptabilisées au 31 décembre 2011.

**Des anomalies significatives
continuent d'affecter la
valorisation des stocks et des
immobilisations de la défense**

285. La valorisation au 31 décembre 2011 des stocks de munitions antérieurs à 2006 n'a pu être justifiée.

286. Les stocks de munitions gérés par le service interarmées des munitions (SIMU) représentent un montant de 4,4 Md€ en valeur brute au 31 décembre 2011.

287. En dépit du fait que le SIMU, service nouvellement créé en 2011, a acquis une connaissance fine de l'état et du niveau des stocks de munitions, leur valorisation n'est pas entièrement auditable du fait de l'absence de pièces justifiant de manière probante les valeurs enregistrées pour les munitions antérieures à 2006. Celles-ci représentent une valeur de 3 Md€ pour les munitions de l'armée de terre.

288. L'insuffisante fiabilité des fichiers informatisés d'inventaire (FII) qui alimentent les stocks du ministère de la défense et des anciens combattants, entraîne une incertitude sur leur valorisation et leur comptabilisation dans les comptes de l'Etat.

289. Les flux d'entrée et de sortie de l'exercice ne différencient pas les mouvements exogènes des mouvements de transferts internes.

290. Des ajustements opérés dans le cadre des fiabilisations des valeurs de stocks ont impacté les mouvements de l'exercice et non le bilan d'ouverture.

291. Ainsi, le bilan d'ouverture reflète la situation des stocks de la Structure intégrée du maintien en condition opérationnelle du matériel terrestre (SIMMT) au 1^{er} novembre 2011, et non au 1^{er} janvier 2011.

292. Les opérations de fiabilisation opérées sur la valeur des stocks de rechanges détenus par la SIMMT n'ont fait l'objet d'aucun contrôle de supervision, au titre du contrôle interne comptable, préalablement à la clôture de l'exercice.

293. 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.

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

295. 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.

296. L'interfaçage du SIL Simat avec *Chorus* doit permettre cette réconciliation pour le périmètre de la SIMMT.

297. Il existe un risque de surévaluation à l'actif des aéronefs retirés du service actif et ayant fait l'objet d'une opération de prélèvement, dans les cas où leur valeur brute n'a pas été modifiée à cette occasion.

298. Les aéronefs retirés du service actif et subissant des prélèvements de rechange, continuent d'être enregistrés pour leur valeur d'origine, pour un montant global de 2,2 Md€ au 31 décembre 2011. Or, l'état de ces biens et leur changement de nature, devraient conduire à les présenter au bilan pour une valeur symbolique.

299. Les pièces de rechange ainsi prélevées sont comptabilisées en stocks, ce qui augmente l'actif, alors que la valeur brute de l'aéronef prélevé n'a pas été modifiée.

300. 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.

301. Les systèmes d'information logistiques utilisés par les principaux services gestionnaires de stocks (SIMMAD et SIMMT) ne permettent pas de calculer le coût unitaire moyen pondéré unique par article stocké ou d'appliquer correctement la méthode du premier entré-premier sorti.

302. Une partie significative du montant des stocks de rechanges déclaré par les services gestionnaires n'est pas auditable.

303. La valorisation d'une partie significative des biens mis à la disposition d'industriels par le ministère de la défense et des anciens combattants n'est pas non plus conforme à la norme n° 8 au 31 décembre 2011.

304. Au 31 décembre 2011, le montant des stocks que la SIMMAD met à la disposition de ses partenaires industriels, s'élève à 2,2 Md€.

305. La norme n° 8 du recueil des normes comptables de l'Etat prévoit que le coût des stocks est déterminé en utilisant la méthode du premier entré – premier sorti ou celle du coût moyen pondéré, sauf dans certains cas particuliers.

306. Malgré les efforts de fiabilisation réalisés en 2011 par la SIMMAD, une partie significative des stocks que ce service met à la disposition de ses partenaires industriels n'est toujours pas valorisé conformément à ces dispositions, au 31 décembre 2011 (0,9 Md€ à cette date).

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

308. La valeur d'inventaire des immobilisations mises en service avant le 1^{er} janvier 2006, et que le ministère n'a pas été en mesure de justifier, s'élève encore à 40 Md€ en brut et à 5,5 Md€ en net, au 31 décembre 2011.

309. Le ministère de la défense et des anciens combattants 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. L'incertitude qui pèse sur la valeur de ces immobilisations demeure donc au 31 décembre 2011.

310. 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.

311. Cependant, des immobilisations mises en service à des dates choisies arbitrairement, figuraient au bilan de l'Etat de 2010 pour 2,8 Md€ en valeur brute et 1 Md€ en valeur nette. Après des corrections effectuées sur 2011, il demeure une incertitude à hauteur de 200 M€, qui devrait être résolue en 2012.

312. Une part des immobilisations en cours et de certains matériels militaires en service, reste valorisée sur le fondement d'une méthode incompatible avec les normes comptables.

313. Malgré les travaux réalisés en 2011, qui ont permis de fiabiliser les immobilisations en cours à hauteur de 2 Md€, une part significative d'entre elles (1,7 Md€) reste valorisée de manière globale, en appliquant un coefficient de répartition à des cumuls de dépenses budgétaires. 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.

314. Les coûts de développement de certains matériels militaires en service, représentant un montant de 2,7 Md€ en valeur brute (0,8 Md€ en valeur nette), sont également déterminés de manière globale, et non individuelle, par un cumul de dépenses budgétaires.

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

316. La valorisation des matériels militaires et des développements en service 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. Ces derniers sont pourtant identifiables, sans attendre la mise en place d'une comptabilité analytique annoncée par le ministère, dans la mesure où l'organigramme de la direction décrit les structures spécialisées en charge du suivi des programmes.

317. Le traitement des coûts internes lors des opérations de dépenses ultérieures immobilisables demeure hétérogène entre les services du ministère. Le Service industriel de l'aéronautique (SIAé) et le Service de la maintenance industrielle terrestre (SMITER) en tiennent compte dans la détermination des valeurs immobilisables, alors que ce n'est pas le cas de la DGA.

6 - Les participations et les autres immobilisations financières

318. L'ensemble des incertitudes qui affectent tant la valorisation, dans les comptes de l'Etat de 2011, de ses participations contrôlées et de certaines de ses autres immobilisations financières, que l'exhaustivité de leur recensement, conduit la Cour à maintenir sa réserve substantielle sur les immobilisations financières de l'Etat.

319. Au 31 décembre 2011, la valeur des immobilisations financières de l'Etat s'élève à 293 Md€, représentant 32 % du total de son bilan. Elles comportent 1 907 participations financières, valorisées à hauteur de 229 Md€, des créances rattachées à ces participations pour un montant de 41 Md€, des prêts et avances pour une valeur nette de 19 Md€ et d'autres immobilisations pour 4 Md€.

320. Au sein des participations de l'Etat, la valeur des 770 entités contrôlées par l'Etat s'élève à 124 Md€, représentant 13 % du total de son actif à cette date. Parmi celles-ci, 560 organismes, valorisés à hauteur de 66 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.

321. Depuis 2007, des chantiers significatifs ont été engagés par le producteur des comptes pour améliorer la qualité des comptes de ces entités.

322. En particulier, la dynamique de la certification externe des comptes des participations contrôlées, à laquelle 83 % d'entre elles participent désormais, constitue un facteur de progrès très significatif. Le futur décret sur la gestion budgétaire et comptable publique devrait, par ailleurs, avancer la date limite d'approbation des comptes des établissements publics par leurs structures de gouvernance, et permettre ainsi de disposer de davantage de rapports portant sur le bon millésime de comptes.

323. Cette dynamique n'est rendue que plus nécessaire par la perspective de futurs comptes consolidés de l'ensemble que forment l'Etat et ses participations, principalement contrôlées.

324. Il subsiste cependant des désaccords significatifs au 31 décembre 2011, concernant le périmètre et la valorisation de certaines de ses autres immobilisations financières.

Les participations contrôlées par l'Etat

325. La méthode de valorisation des participations contrôlées à l'actif du bilan de l'Etat n'est pas pertinente, en l'absence de retraitements appropriés permettant d'homogénéiser les comptes de ces différentes entités, établis selon de multiples référentiels comptables.

326. Les participations contrôlées regroupent des entités présentant des statuts juridiques très variés : établissements publics nationaux, sociétés anonymes, sociétés d'économie mixte, groupements d'intérêt public (GIP), groupements d'intérêt économique (GIE), associations, fondations, etc.

327. A la clôture de l'exercice, ces entités sont évaluées par équivalence à l'actif du bilan de l'Etat, selon les dispositions normatives applicables, en déterminant sa quote-part dans les capitaux propres de ces entités.

328. Les comptes de ces entités sont établis selon de multiples référentiels comptables, tels que les normes IAS-IFRS, le plan comptable général, les instructions « M9 », le plan comptable des associations, etc. Ces référentiels peuvent parfois comporter des dispositions divergentes ou non cohérentes entre elles, ou avec les normes comptables de l'Etat. Par ailleurs, certaines de ces entités soumises à un même référentiel comptable l'appliquent de manière hétérogène.

329. En l'absence de retraitements réalisés par le producteur des comptes, ou à défaut de disposer de comptes retraités par les entités concernées conformément aux normes comptables de l'Etat, les valeurs d'équivalence calculées présentent une forte hétérogénéité, qui rend peu pertinente la valeur qui en résulte à l'actif du bilan de l'Etat.

330. Si, au 31 décembre 2011, les comptes de la majorité des participations contrôlées sont désormais soumis à une certification annuelle par des commissaires aux comptes, ceux-ci sont encore, le plus souvent, arrêtés trop tardivement pour pouvoir être utilisés, ainsi que les rapports de certification afférents, dans les délais de l'arrêté des comptes de l'Etat.

331. A défaut de pouvoir disposer des comptes du dernier exercice clos, certaines entités contrôlées sont valorisées dans les comptes de l'Etat sur la base de leurs comptes de l'exercice précédent. Ainsi, au 31 décembre 2011, 143 entités contrôlées, évaluées pour

un montant de 11 Md€, soit 9 % de la valeur totale des entités contrôlées à cette date, ont été valorisées sur la base des comptes clos au 31 décembre 2010.

332. De même, un nombre important d'entités contrôlées sont également valorisées sur la base de comptes provisoires et, le plus souvent, non encore audités par leurs commissaires aux comptes.

333. Il en résulte une incertitude sur la valorisation de ces entités au bilan de l'Etat, les comptes définitifs ou du bon millésime pouvant parfois varier substantiellement par rapport à ceux utilisés pour les valoriser dans les comptes de l'Etat.

334. En outre, la Cour ne dispose pas, dans la quasi-totalité des cas, de l'opinion définitive des commissaires aux comptes au moment où elle doit elle-même arrêter sa position sur les comptes de l'Etat, ce qui limite, pour l'instant, la valeur probante de cette dynamique positive de certification engagée depuis 2008.

335. Le déploiement effectif de dispositifs efficaces de contrôle interne au sein des participations contrôlées qualifiées d'opérateurs, reste, le plus souvent, insuffisant au 31 décembre 2011, en dépit des progrès accomplis en 2011.

336. Une majorité des entités contrôlées par l'Etat ayant fait l'objet de vérifications de la part de la Cour, ainsi que de la mission nationale d'audit de la DGFIP et du Contrôle général économique et financier, sont soumises à un contrôle interne insuffisant, voire inexistant au 31 décembre 2011.

337. L'absence ou l'insuffisance de procédures de contrôle interne entraîne, dans de nombreux cas, un risque d'erreur élevé dans les comptes des entités concernés, en particulier en ce qui concerne le suivi et la comptabilisation des dotations en fonds propres, les subventions d'investissement, le recensement et la valorisation du parc immobilier, les passifs, notamment sociaux, etc.

338. Le cas des contrats de recherche conclus par certains opérateurs du secteur de l'enseignement supérieur et de la recherche illustre les insuffisances des procédures de contrôle interne mises en place par la plupart de ces entités.

339. Les comptes de nombreuses universités scientifiques font l'objet de réserves de la part des commissaires aux comptes, en raison du traitement comptable retenu concernant les contrats de recherche pluriannuels qu'elles concluent avec des tiers, et qui consistent, le plus souvent, dans le financement

et la réalisation de travaux à caractère scientifique et technique, en partenariat avec un ou plusieurs industriels.

340. Les établissements de recherche hors universités sont également concernés : les commissaires aux comptes d'établissements comme le Centre national de la recherche scientifique (CNRS) et l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM) relèvent des anomalies significatives dans leurs comptes clos au 31 décembre 2011, au titre des contrats de recherche qu'ils ont conclus.

341. Le plus souvent, les insuffisances relevées concernent les procédures de contrôle interne mises en place, qui ne permettent pas de se prononcer avec une assurance raisonnable sur le rattachement correct et exhaustif des charges et des produits qui s'y rapportent à l'exercice comptable concerné, ni sur la correcte application de la méthode préférentielle de comptabilisation de produits à l'avancement, qui s'applique normalement à ce type de contrats et consiste à enregistrer, au fur et à mesure de leur exécution, les produits qui s'y rapportent.

342. Au 31 décembre 2011, le patrimoine immobilier d'une majorité de participations contrôlées n'est toujours pas correctement retranscrit à l'actif de leur bilan.

343. Selon l'administration, 360 opérateurs ont achevé le chantier de fiabilisation de leur parc immobilier au 31 décembre 2011, représentant 64 % du nombre total d'opérateurs et 84 % de la valeur d'équivalence totale figurant au bilan de l'Etat au 31 décembre 2011. Les régularisations opérées en 2011 dans leurs comptes à la suite de ce chantier, initié depuis plusieurs exercices, ont eu une incidence globale de plus de 9 Md€, soit 7 % de leur valeur d'équivalence totale au 31 décembre 2011.

344. 34 autres opérateurs ont cependant sollicité France Domaine pour obtenir une nouvelle évaluation de leurs biens immobiliers, afin de distinguer le bâti du terrain d'assiette. Parmi ceux-ci, 27 ont reçu une nouvelle évaluation concernant l'intégralité de leurs biens, qui n'a cependant pas pu donner lieu à régularisation au 31 décembre 2011.

345. Plus généralement, à cette date, la Cour formule les principaux constats suivants :

- une incertitude pèse sur l'exhaustivité et la réalité du recensement effectué par certains établissements ;

- la qualité des évaluations effectuées n'est pas toujours satisfaisante ;
- des erreurs et incohérences affectent les régularisations réalisées, ce qui illustre les faiblesses persistantes du dispositif mis en place : double comptabilisation de certaines corrections, à la fois sur les exercices 2010 et 2011, absence de symétrie entre les régularisations comptabilisées par les opérateurs et celles réalisées afin d'ajuster leur valeur initiale dans les comptes de l'Etat, etc. ;
- ce chantier n'a, jusqu'à présent, pas été étendu aux participations contrôlées hors opérateurs.

346. Une majorité d'opérateurs ne respecte toujours pas les instructions comptables relatives aux actifs, notamment en ce qui concerne l'approche par composants et le traitement comptable des biens culturels et monuments historiques.

347. S'agissant de la comptabilisation des biens culturels et monuments historiques, les insuffisances qui affectent leur retranscription dans les comptes des entités concernées persistent au 31 décembre 2011, en partie seulement du fait des lacunes des dispositions normatives applicables en la matière.

348. Dans le cas particulier des monuments historiques, les opérateurs sont dans l'incertitude quant au traitement comptable à appliquer à ces biens, en l'absence de dispositions normatives adaptées aux établissements publics.

349. La Cour constate par ailleurs que la très grande majorité des entités qui ont fait l'objet de vérifications de sa part en 2011 n'appliquent pas l'approche par composants⁷ prévue par l'instruction n° 06-007-M9 de la DGFIP du 23 janvier 2006 relative aux actifs et à leurs amortissements et dépréciations.

⁷ Un composant est un élément d'une immobilisation qui a une utilisation différente ou procure des avantages économiques selon un rythme différent de celui de l'immobilisation dans son ensemble. Il doit donc être identifié et comptabilisé de manière séparée dès l'acquisition de l'actif.

350. Les instructions relatives aux passifs sont, également, toujours insuffisamment respectées dans les comptes d'une part significative des opérateurs au 31 décembre 2011.

351. Les anomalies relevées de manière constante depuis 2006 dans les comptes de la plupart des opérateurs en matière de passifs perdurent toujours au 31 décembre 2011.

352. Elles affectent, notamment, la comptabilisation des dotations en fonds propres et des subventions, l'inscription des provisions pour risques et charges et des engagements hors-bilan donnés ou reçus, l'analyse et la comptabilisation des passifs sociaux.

353. Sur ce dernier point, le Conseil de normalisation des comptes publics a émis un avis clarifiant les règles applicables aux comptes des opérateurs, ce qui permettra, à terme, de fiabiliser leurs comptes sur ce point.

354. Ces constats sont encore régulièrement opérés à l'occasion de leurs contrôles par les commissaires aux comptes ou les auditeurs internes d'une part significative d'opérateurs.

355. En dépit des progrès constatés dans le déroulement de la procédure mise en place par le producteur des comptes, la Cour n'est toujours pas en mesure de se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur la correcte réconciliation des dettes et créances réciproques entre l'Etat et ses participations contrôlées au 31 décembre 2011.

356. Lors de l'arrêté des comptes de l'Etat, le producteur des comptes met en œuvre une procédure visant à s'assurer de la réalité des créances de l'Etat et de l'exhaustivité de ses dettes vis-à-vis de ses participations contrôlées qualifiées d'opérateurs.

357. Bien que cette procédure ait été régulièrement renforcée, la Cour constate qu'elle est toujours insuffisamment effective et efficace au 31 décembre 2011 : certains opérateurs n'ont pas envoyé de réponse ou n'ont transmis qu'une partie des états de synthèse requis par la procédure, ce qui altère la qualité de la réconciliation opérée.

358. De plus, certains écarts persistent toujours entre les données des établissements et les montants retranscrits dans les comptes de l'Etat, notamment concernant les opérateurs relevant du ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche.

359. Enfin, cette procédure n'a toujours pas été étendue aux participations contrôlées hors opérateurs, pour lesquelles il n'est pas possible de se prononcer au 31 décembre 2011.

**Les participations non
contrôlées par l'Etat et
les autres immobilisations
financières**

360. Les établissements publics de santé ont été comptabilisés, pour la première fois en 2011, parmi les participations de l'Etat, en tant qu'entités non contrôlées, alors même qu'ils répondent à la définition d'entités contrôlées par l'Etat, au sens des normes comptables qui lui sont applicables.

361. Lors de la précédente clôture, l'administration s'était engagée à clarifier le statut comptable des établissements publics de santé (EPS), qui n'étaient alors pas recensés au sein des immobilisations financières de l'Etat.

362. En effet, la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST), ainsi que ses décrets d'application pris en 2010 et 2011, ont substantiellement modifié la situation et les règles de gouvernance de ces établissements, ce qui aurait dû conduire l'administration à s'interroger, dès les comptes de 2009, sur le bien-fondé de l'absence de leur retranscription dans les comptes de l'Etat.

363. L'analyse réalisée par la Cour l'a, en effet, conduite à constater que les EPS répondent bien, depuis la loi HPST, à la définition de participations financières contrôlées par l'Etat, au sens de la norme n° 7, c'est-à-dire de celles dont il peut maîtriser l'activité opérationnelle et financière.

364. Au 31 décembre 2011, l'administration a considéré que ces établissements devaient effectivement être intégrés au sein des participations financières de l'Etat, mais en tant qu'entités non contrôlées, pour une valeur de 4,6 Md€ qui s'appuie sur leurs comptes de 2011, non encore soumis à certification puisque la loi ne la prévoit que pour ceux clos à compter du 31 décembre 2014.

365. Le choix fait par l'administration conduit à sous-évaluer de manière significative la valeur des EPS dans les comptes de l'Etat au 31 décembre 2011 – puisque leur classement en entités contrôlées aurait conduit à les valoriser à partir de leurs derniers comptes annuels disponibles, pour un montant d'environ 24 Md€ à cette date (selon une estimation du producteur des comptes).

366. Bien que les comptes clos au 31 décembre 2005 de la section générale de la Caisse des dépôts et consignations – qui avaient servi à sa valorisation initiale dans les comptes de l'Etat de 2006 – aient été retraités depuis en normes IAS-IFRS, conduisant à une revalorisation de 7,6 Md€, aucune modification de sa valeur historique n'est intervenue dans les comptes de l'Etat au 31 décembre 2011.

367. Depuis le bilan d'ouverture de 2006, la section générale de la Caisse des dépôts et consignations est inscrite en tant que participation non contrôlée dans les comptes de l'Etat pour un montant total de 16,8 Md€.

368. Au 31 décembre 2011, la Cour a préconisé de réviser le montant du coût d'acquisition de la Caisse des Dépôts (section générale) dans les comptes de l'Etat, qui avait été déterminé à partir des comptes annuels de la Caisse clos au 31 décembre 2005, établis en normes comptables françaises. Or, ces comptes ont été, par la suite, retraités en normes IAS-IFRS, que la Caisse applique désormais systématiquement.

369. A défaut, le test de dépréciation de la valeur de la Caisse dans les comptes de l'Etat, que le producteur des comptes réalise à chaque clôture, n'est pas cohérent puisqu'il compare des valeurs calculées à partir de comptes établis selon des référentiels comptables hétérogènes.

370. Cette révision aurait conduit à revaloriser la Caisse des dépôts et consignations dans les comptes de l'Etat de 7,6 Md€ au 31 décembre 2011.

371. Au 31 décembre 2011, le classement de la Caisse des dépôts et consignations au sein des participations de l'Etat, ainsi que celui du Fonds d'épargne qu'elle gère, conduisent la Cour à formuler une incertitude.

372. Du fait de son statut juridique sui generis, la Caisse des dépôts et consignations a été analysée jusqu'à présent comme répondant au critère de la restriction au contrôle de l'Etat, prévu par la norme comptable n° 7.

373. Conformément aux normes en vigueur, il appartient au producteur des comptes de vérifier, à chaque clôture, si le critère de restriction au contrôle est toujours applicable. Cette vérification aurait été d'autant plus justifiée à la clôture des comptes de 2011 que la Caisse des dépôts a été mobilisée tout au long de l'année dans d'importantes opérations à caractère économique et bancaire.

374. Par ailleurs, depuis 2008, la section du Fonds d'épargne est intégrée dans les comptes de l'Etat indistinctement avec la section générale de la Caisse des dépôts et consignations, formant une unique participation d'une valeur totale de 24,5 Md€.

375. La Cour considère que la section du Fonds d'épargne devrait être comptabilisée en tant qu'entité *ad hoc*, de la même manière que d'autres entités de même nature, en l'absence de personnalité morale distincte de celle de l'Etat.

376. L'administration a pris l'engagement d'examiner en 2012 ces différents sujets.

377. Une incertitude pèse sur l'exhaustivité du recensement des entités *ad hoc* de l'Etat dans ses comptes au 31 décembre 2011, et sur la valorisation de certains d'entre eux à cette date.

378. Conformément à ses engagements, et dans le silence des normes comptables de l'Etat, l'administration a défini et appliqué un traitement comptable qui permet de rendre compte de la nature particulière des fonds sans personnalité morale gérés par des tiers pour le compte de l'Etat.

379. Les travaux menés ont, notamment, permis de clarifier la retranscription comptable des fonds de garantie en entités *ad hoc*, car ils présentent les caractéristiques d'un actif financier de l'Etat et doivent donc être enregistrés au sein de ses immobilisations financières.

380. Ainsi, pour la première fois en 2011, les comptes de l'Etat intègrent les principaux fonds de garantie qu'il détient et qui sont gérés pour son compte par la Caisse centrale de réassurance.

381. Cependant, certains fonds, en particulier ceux gérés par l'Agence française de développement, n'ont pas fait l'objet d'une analyse similaire de la part de l'administration. Par ailleurs, les fonds de garantie gérés par Oséo ont fait l'objet d'une méthode de valorisation à l'actif du bilan de l'Etat ne tenant pas compte des risques probables auxquels sont exposés ces fonds, ce qui conduit à les surévaluer de près de 1 Md€ au 31 décembre 2011.

382. Enfin, au-delà d'une comptabilisation « sur une seule ligne » de certains fonds lorsqu'ils répondent à la définition d'une entité *ad hoc*, d'autres fonds devraient être intégrés « ligne à ligne » dans les comptes de l'Etat. Tel est le cas du Fonds pour la modernisation des établissements de santé publics et privés

(FMESPP), qui ne détient pas de personnalité morale et dont l'ensemble des décisions de gestion sont prises par l'Etat.

383. L'administration s'est engagée à poursuivre l'analyse de l'ensemble des entités susceptibles d'être rattachées au périmètre des immobilisations financières de l'Etat, en tant qu'entités *ad hoc*.

384. Il demeure des incertitudes significatives sur le recensement et la valorisation des prêts dans les comptes de l'Etat de 2011.

385. Les prêts de l'Etat ont traditionnellement vocation à financer des projets participant au développement économique, notamment de pays émergents mais aussi d'autres entités, et conduisant, le plus souvent, à leur faire bénéficier d'une bonification, sous la forme soit de taux concessionnels, soit de périodes de remboursement différé.

386. Au 31 décembre 2011, le périmètre de ces prêts, dont la valeur nette s'élève à 19 Md€ dans les comptes de l'Etat, n'est pas exhaustif, l'administration n'en ayant toujours pas effectué le recensement complet.

387. La Cour a, par exemple, constaté l'existence de prêts bonifiés accordés aux villes nouvelles, dont l'encours s'élève à 170 M€ et qui devraient faire l'objet d'une dépréciation complémentaire d'environ 90 M€.

388. En revanche, conformément à son engagement, l'administration a comptabilisé pour la première fois en 2011 une valeur d'inventaire des prêts aux Etats étrangers qui présente à la fois le risque de défaillance de la contrepartie et la perte de valeur liée au coût de bonification de ces prêts pour l'Etat.

389. La méthode de calcul de la provision pour dépréciation liée au coût de bonification, évaluée à 1,3 Md€, devra cependant être revue en 2012, car elle n'est pas conforme aux normes comptables applicables à l'Etat.

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

391. 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). 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.

392. Les C2D ne sont toujours pas comptabilisés conformément à leur nature dans les comptes de l'Etat. Le traitement retenu par le producteur des comptes consiste à déprécier la créance que l'Etat détient sur le pays tiers, dont il considère que la dette est annulée.

393. 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.

394. L'administration a refusé de reprendre la dépréciation de 328 M€ et de passer une provision pour charges d'un montant équivalent.

395. Par ailleurs, l'annexe ne mentionne pas le montant du capital restant dû au titre des C2D et n'indique pas davantage le coût exhaustif de la bonification des prêts accordés à des Etats étrangers ou à des intermédiaires français.

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

397. Les organismes de la sécurité sociale sont classés en participations non contrôlées dans les comptes de l'Etat et sont valorisés à hauteur des dotations versées par l'Etat ou, à défaut, pour une valeur nulle.

398. Certains d'entre eux présentent une situation nette fortement négative au 31 décembre 2011, qui ne donne pas lieu à la comptabilisation d'une provision pour risques dans les comptes de l'Etat de 2011.

399. A défaut, aucune information n'est donnée en annexe pour permettre d'apprécier correctement la situation financière réelle de ces organismes et leur besoin de financement au 31 décembre 2011.

7 - Le patrimoine immobilier

400. En dépit des progrès importants réalisés en 2011, les incertitudes qui pèsent sur la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat au 31 décembre 2011, conduisent la Cour à maintenir la réserve substantielle formulée depuis 2006 sur le patrimoine immobilier de l'Etat.

401. Le patrimoine immobilier de l'Etat figure dans ses comptes au 31 décembre 2011 pour une valeur nette comptable de 69,2 Md€, contre 65,6 Md€ à fin 2010. Pour l'essentiel, cette évaluation repose sur des valeurs de marché. Toutefois, certains biens spécifiques, dont l'utilisation par des tiers ne serait possible qu'au prix de modifications majeures (comme les monuments historiques ou les établissements pénitentiaires), sont évalués selon les cas à l'euro symbolique, de façon forfaitaire ou au coût de remplacement déprécié.

402. Au terme du troisième exercice d'utilisation du module immobilier du progiciel *Chorus* (dénommé RE-FX), les données du parc immobilier qui y figurent, et qui provenaient de systèmes antérieurs hétérogènes, ont atteint un niveau de fiabilité satisfaisant.

403. Cependant, une incertitude forte demeure sur les méthodes de valorisation du parc immobilier, tant non spécifique (composé essentiellement de bureaux et de logements) que spécifique (qui recouvre des aéroports, des centrales hydrauliques, des aérodromes, des arsenaux, des hôpitaux militaires, des monuments historiques, etc.).

Le recensement du patrimoine immobilier

404. Les applications informatiques de gestion qui existaient antérieurement à *Chorus* sont toujours utilisées par certains ministères pour recenser et gérer leur patrimoine immobilier, ce qui empêche la constitution d'une base unique de gestion immobilière de l'Etat.

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

406. Il est indispensable de les mettre en cohérence complète, à chaque clôture, avec l'inventaire comptable tenu dans Chorus RE-FX, pour assurer l'exhaustivité du recensement du parc immobilier dans les comptes de l'Etat.

407. Si des travaux de réconciliation au 31 décembre 2011 ont été engagés par les quatre ministères gestionnaires les plus importants d'un parc immobilier (défense, intérieur, justice, ministères financiers), ils n'ont pas tous été achevés à l'arrêté des comptes de l'Etat, ce qui en limite la portée pour l'exercice 2011.

408. Les informations qui permettent d'établir la réalité du contrôle des biens du parc immobilier par l'Etat ne sont pas toujours disponibles.

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

410. Le contrôle d'un bien se caractérise, non pas par sa propriété juridique, mais par la maîtrise des conditions de son utilisation 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 aussi, la nature du contrat d'occupation qui lui est associé.

411. Au 31 décembre 2011, ces informations essentielles ne sont pas disponibles pour 10,4 % de la valeur totale du parc immobilier enregistré dans Chorus RE-FX. 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. Par ailleurs, la fiabilisation inachevée du parc immobilier des participations contrôlées par l'Etat est également source d'incertitude pour son propre parc, puisque certains biens immobiliers qu'ils inscrivent à l'actif de leur bilan devraient, en réalité, figurer à celui de l'Etat et inversement.

**La valorisation du
parc immobilier**

412. Les évaluations sur place ou « du bureau » réalisées par France Domaine ne sont pas suffisamment fréquentes, se heurtent à des problèmes de mesure des surfaces et interviennent parfois à des dates trop lointaines de l'arrêté des comptes de l'Etat.

413. Le parc immobilier non spécifique est caractérisé par la possibilité d'affecter les biens qui le composent à des usages multiples (bureaux, logements) tant par les services de l'Etat que par des tiers. Il est valorisé dans les comptes de l'Etat à sa valeur de marché.

414. 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 »), ou par actualisation.

415. L'évaluation sur place est la plus fiable de ces trois méthodes. 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, mais plus fréquemment pour les plus importants d'entre eux.

416. Malgré les efforts significatifs de l'administration en 2011, qui ont permis de doubler le nombre d'évaluations réalisées sur place entre 2010 et 2011, 5 % des biens valorisés à la valeur de marché, représentant 2,84 Md€ au 31 décembre 2011, n'ont fait l'objet d'aucune nouvelle évaluation sur place depuis 2006.

417. La mesure précise des surfaces, indispensable à une évaluation sur place pertinente, n'est pas systématiquement disponible, notamment à cause du caractère ancien d'une part importante du parc immobilier de l'Etat.

418. Compte tenu du fait qu'une part significative des évaluations sur place intervient à une date très éloignée au cours de l'exercice de celle de l'arrêté des comptes de l'Etat, le producteur des comptes devrait, au moins pour les biens immobiliers les plus significatifs parmi ceux concernés, rassembler les éléments probants nécessaires pour justifier de ne pas réaliser une nouvelle évaluation sur place (par exemple, l'absence d'évolution du marché immobilier ou de changement significatif dans la structure du bien). Cela n'a pas été le cas pour l'arrêté des comptes de l'Etat de 2011.

419. La méthode de l'actualisation, qui concerne des biens représentant 68 % de la valeur totale du parc au 31 décembre 2011, s'appuie sur des coefficients trop peu nombreux pour tenir compte des évolutions locales du marché immobilier et de la diversité du patrimoine immobilier de l'Etat.

420. Dans le cas d'une valorisation par actualisation, les informations nécessaires au calcul sont peu nombreuses : il s'agit du coefficient d'évolution des prix et du coefficient d'entretien, qui mesure l'état physique, ainsi que de la dernière évaluation connue.

421. Seuls deux coefficients d'évolution des prix sont retenus par département (un pour le bâti et un pour le non bâti), ce qui ne permet pas de tenir compte de la grande diversité du parc immobilier de l'Etat, composé de catégories de biens très différentes, ni des variations pouvant intervenir au sein d'un même département, par exemple entre les zones rurales et urbaines, ou entre les différents quartiers d'une même agglomération.

422. L'administration s'est engagée à recourir en 2012 à des coefficients d'actualisation spécifiques pour certains marchés particuliers, en complément de ceux déjà établis au niveau de chaque département, afin de mieux appréhender les évolutions du marché immobilier en France.

423. Les modalités d'évaluation du parc immobilier à l'étranger ne sont pas adaptées à une valorisation en valeur de marché.

424. Les biens situés à l'étranger sont situés en dehors du périmètre d'intervention de France Domaine. Les évaluations sur place sont rares, en dehors de celles qui sont réalisées à l'occasion de cessions ponctuelles.

425. Les évaluations « du bureau », réalisées à partir d'études locales, ne disposent pas de la même fiabilité que celles réalisées sur le territoire métropolitain par France Domaine, car elles ne s'appuient pas sur des bases de données immobilières représentatives et aisément consultables.

426. Le coefficient d'évolution des prix n'a, en outre, pas varié depuis 2006 pour ces biens.

427. Le parc immobilier spécifique, qui représente 25 % de la valeur totale du parc immobilier au 31 décembre 2011, est, dans certains cas, évalué en valeur de marché, alors même que celle-ci n'est pas directement observable, ou, dans d'autres cas, à l'euro symbolique alors même que les biens concernés ont un potentiel de service et une valeur mesurables.

428. Le parc immobilier spécifique se compose des biens qui ne peuvent être banalisés et dont l'utilisation par des tiers ne pourrait avoir lieu qu'au prix de bouleversements majeurs. Il est composé des bâtiments et constructions civiles ou militaires qui disposent d'aménagements spécifiques devant leur permettre de répondre à un usage particulier.

429. Certains de ces biens ont un équivalent dans le secteur privé (hôpitaux, aéroports civils, etc.) quand d'autres, en revanche, sont strictement réservés aux activités régaliennes de l'Etat (arsenaux, centres de commandement militaire, etc.).

430. Concernant ces derniers, certains sont actuellement valorisés en valeur de marché, ce qui n'est pas cohérent avec la nature même de la mission qu'ils remplissent, dont la spécificité rend leur valeur peu ou pas observable sur un marché. Simultanément, d'autres sont valorisées à l'euro symbolique, alors que leur potentiel de service est manifeste du fait des missions qu'ils permettent de remplir, et qu'il est mesurable, ce qui n'est donc pas davantage cohérent.

431. Ces biens très spécifiques devraient être valorisées selon des méthodes cohérentes et représentatives de leur valeur réelle, ce qui n'est pas le cas au 31 décembre 2011 et entraîne une incertitude significative à cette date.

432. En particulier, les installations du service des essences des armées (canalisations, capacités de stockage, pomperies, aires de déchargement, parcs de stationnement et hélistations), qui avaient été intégrées dans le parc immobilier de l'Etat au 1^{er} janvier 2009 pour une valeur essentiellement symbolique, ont été réévaluées au 31 décembre 2011 selon une méthode forfaitaire non révisable, pour un montant de 172 M€.

433. Les éléments probants à l'appui de cette valorisation ayant été fournis dans des délais trop tardifs, la Cour n'a pas été en mesure de les examiner et de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la pertinence et la justesse de cette valorisation.

III - Compte rendu des vérifications sur les comptes de l'Etat de 2011

434. 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.

435. 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.

436. 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.

437. Le recours, pour la quatrième 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.

438. La Cour a disposé le 29 février 2012 au soir d'une première balance stabilisée exploitable, lui laissant 30 jours francs (contre 31 jours francs pour 2010) pour mener ses vérifications finales sur les comptes et demander leur modification le cas échéant, alors qu'elles 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.

439. Plusieurs sujets, nouveaux ou déjà suivis, ont donné lieu, cette année, à vérification, parmi lesquels 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, la comptabilisation des hôpitaux dans les comptes de l'Etat, le classement dans ses comptes de la Caisse des dépôts et consignations, le traitement comptable de dispositifs de pension ou d'indemnisation spécifiques à la charge de l'Etat, etc.

440. La Cour a également approfondi ses analyses sur plusieurs autres sujets, notamment les systèmes d'information, la présentation de la dette financière de l'Etat et des rachats de dette, la trésorerie, les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, les stocks, les engagements et les risques de l'Etat, la fiabilité de l'évaluation de certains passifs d'intervention et des engagements de retraite, les charges de personnel, les produits régaliens, etc.

441. Enfin, l'exercice 2011 se caractérise par la présentation, pour la deuxième fois, d'une information comparative retraitée (comptes « pro forma ») sur les deux années précédentes (2010 et 2009).

A - Les vérifications intermédiaires sur les comptes de l'Etat de 2011

442. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juillet à décembre 2011. 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.

1 - Le contenu des missions intermédiaires

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

444. Les vérifications intermédiaires ont été menées au sein des 13 ministères au sens de la loi de finances pour 2011. Elles ont comporté une partie transversale à toute l'administration et une partie adaptée aux enjeux comptables propres à chaque ministère.

445. 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, des cartographies ministérielles des risques comptables et de leur traduction dans les plans d'action ministériels, du déploiement des outils d'évaluation (notamment l'échelle de maturité des risques et l'application AGIR) et, enfin, de la mise en place de la fonction d'audit interne au sein des différents ministères.

446. Cette partie avait également 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.

447. Des tests ont ainsi été conduits sur certains processus clés – relatifs aux interventions de l'Etat, à la solde des militaires, à la commande publique, aux infrastructures routières non concédées, aux acquisitions de véhicules neufs, aux immobilisations et stocks

à caractère militaire, au parc immobilier, aux refus d'apurement communautaire en matière de dépenses agricoles communes, aux provisions pour litiges – pour évaluer le degré de maturité des contrôles internes ministériels.

448. Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et celui du budget, des comptes publics 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, participations non contrôlées et autres immobilisations financières, garanties données par l'Etat).

449. 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.

450. Une enquête a été réalisée afin d'apprécier l'organisation du système comptable et financier et la qualité des comptes de 128 entités contrôlées par l'Etat, valorisées à l'actif de son bilan pour 91,3 Md€ (représentant 74 % de la valeur totale des participations contrôlées au 31 décembre 2011). La Cour s'est, notamment, appuyée sur les rapports des commissaires aux comptes de certaines de ces entités, lorsqu'ils étaient disponibles, ainsi que sur les rapports des audits réalisés par la Mission nationale d'audit de la DGFIP.

451. 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 la version 6 du progiciel *Chorus*, qui a assuré, en 2011, la gestion de la dépense et des immobilisations de l'ensemble des programmes, à l'exception de huit d'entre eux.

452. Un suivi des recommandations a été effectué suite aux audits réalisés en 2010 sur le système d'échange *Chorus* et sur l'outil de collecte utilisé dans le cadre de la reprise des programmes.

453. Par ailleurs, les plans d'actions mis en œuvre suite aux audits des applications CEP (tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor) et *Hélios* (tenue de la comptabilité des collectivités territoriales) ont fait l'objet d'un suivi spécifique.

2 - L'incidence des vérifications en missions intermédiaires

454. 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 :

- 11 rapports de synthèse de mission intermédiaire par sous-cycle comportant 214 recommandations ;
- 11 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 environ 500 recommandations, débouchant après contradiction sur une note d'évaluation de la comptabilité par ministère.

B - Vérifications finales sur les comptes de l'Etat de 2011

455. 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.

1 - Le contenu des missions finales

456. 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.

457. 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 3 février 2012. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

458. 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 4 avril 2012 pour l'Assemblée nationale et le 15 mai 2012 pour le Sénat. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

459. En raison de l'élection présidentielle, le rapport sur l'examen des comptes de la Présidence de la République n'est pas disponible à la date du présent acte de certification.

460. Des analyses informatisées de données 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 dépense (*Chorus*) avec celles de comptabilité générale (application CGL). Celles réalisées sur les données de *Chorus* ont eu pour objectif de valider le correct déversement des écritures comptables dans la comptabilité générale (CGL), de tester la valorisation des charges

à payer, d'identifier les écritures saisies postérieurement à la clôture des comptes.

461. Les données issues de la comptabilité générale ont également fait l'objet d'analyse informatisées, conduites en collaboration avec la Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable (MDCCIC) de la DGFIP, sur la totalité des comptes de gestion des postes comptables centralisateurs. L'objectif de ces travaux a consisté à 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.

462. Pour valider l'exhaustivité et la réalité des enregistrements comptables relatifs à la gestion des produits régaliens, les données produites par les applications de gestion fiscale ont systématiquement été exploitées, dès lors qu'elles ont pu être produites au certificateur sur support électronique. Des analyses informatisées ont ainsi été réalisées sur les données des registres d'encaissements et des restes à recouvrer, ainsi que sur les données issues des déclarations et des rôles d'imposition.

463. 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 en comptabilité générale – afin que la réalité de la situation financière de l'Etat puisse être appréhendée dans sa globalité.

464. Comme lors des vérifications intermédiaires, une enquête a été réalisée sur la qualité des comptes de 49 entités contrôlées par l'Etat, valorisées à l'actif de son bilan pour 12,4 Md€ (soit 10 % de la valeur totale des participations contrôlées au 31 décembre 2011), à partir de l'exploitation des rapports des commissaires aux comptes de certaines de ces entités, lorsqu'ils étaient disponibles, des rapports de la Mission nationale d'audit de la DGFIP, et des contributions des missions de contrôle du Contrôle général économique et financier (CGEFi).

465. Un suivi des réserves ou parties de réserves sur les comptes de l'Etat de 2009, levées sur ceux de 2010, a également été réalisé, concernant, notamment, l'intégration des concessions de force hydraulique aux comptes de l'Etat, le traitement comptable de la concession de transport d'électricité attribuée à la société Réseau de transport d'électricité (RTE), les engagements de l'Etat vis-à-vis de l'établissement public Réseau ferré de France (RFF) et ceux

qu'il supporte au titre de l'allocation aux adultes handicapés (AAH) et des aides au logement.

466. La valeur d'inventaire dans les comptes de l'Etat du prêt bilatéral consenti par la France à la Grèce, qui s'élève à 11,4 Md€ au 31 décembre 2011, a fait l'objet de vérifications spécifiques, compte tenu, notamment, de la restructuration de la dette grecque intervenue en mars 2012.

467. Par lettre du 24 avril 2012, le directeur général du Trésor a expliqué les raisons pour lesquelles aucune provision pour dépréciation n'a été comptabilisée au 31 décembre 2011. Il s'est, en outre, engagé à réexaminer cette question à chaque nouvelle clôture. La Cour relève que les notes n° 1.1.1 et n° 3.3.1.1 de l'annexe, relatives aux prêts à la Grèce, ne mentionnent pas les risques qui s'attachent au remboursement de ces prêts, ni n'ont été complétées par une mention relative aux événements survenus postérieurement à l'arrêté des comptes par la ministre le 10 mai 2012.

468. La Cour a vérifié la qualité de l'information financière présentée dans l'annexe aux comptes de l'Etat de 2011.

469. Elle a audité les événements intervenus après la clôture des comptes jusqu'au 23 mai 2012, date d'approbation de l'acte de certification par la chambre du conseil.

470. 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.

2 - L'incidence des vérifications en missions finales

471. Au terme des vérifications finales sur les comptes de l'Etat de 2011, 172 observations d'audit – comprenant 73 demandes de modification du compte général de l'Etat – ont été formulées, soit 13 de moins que sur les comptes de l'exercice précédent.

472. L'incidence des 50 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	5,9	-10,7	-4,8
Situation nette (hors SOE)	45,0	-48,1	-3,1
Inscriptions en hors-bilan	N/A	N/A	9,6
Reclassements au compte de résultat	N/A	N/A	1,4
Reclassements au bilan	N/A	N/A	38,6

473. 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.

474. 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'État » de la Cour et le directeur général des finances publiques et dans le cadre d'une instance technique de préparation.

475. Le rapport en vue de la certification (motivations détaillées de la position) a été contredit avec tous les ministères pour la ou les parties les concernant et a donné lieu à audition des directeurs d'administration centrale principalement concernés le 2 mai 2012 devant la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'Etat ».

Annexe : Etats financiers de l'Etat de 2011

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 et de la réforme de l'Etat le 10 mai 2012, est joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2011, avec le présent acte de certification.

Le bilan au 31 décembre 2011

En M€	31/12/2011			31/12/2010	31/12/2009
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net	Retraité Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles	45 234	14 262	30 972	32 393	33 931
Immobilisations corporelles	524 927	71 926	453 001	434 385	418 872
Immobilisations financières	324 787	31 956	292 830	299 089	247 462
Total actif immobilisé	894 947	118 144	776 803	765 867	700 265
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks	34 560	5 088	29 472	30 542	30 854
Créances	106 206	25 927	80 279	68 317	60 473
Redevables	80 541	24 683	55 859	47 073	46 364
Clients	10 549	1 114	9 435	5 834	5 165
Autres créances	15 115	131	14 985	15 410	8 944
Charges constatées d'avance	625	0	625	14	21
Total actif circulant (hors trésorerie)	141 391	31 015	110 376	98 873	91 349
TRESORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse	1 238		1 238	1 416	18 700
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-2 422		-2 422	-1 729	-2 037
Autres composantes de trésorerie	25 206		25 206	20 424	24 737
Équivalents de trésorerie	4 302	0	4 302	5 240	5 279
Total trésorerie	28 324		28 324	25 351	46 680
COMPTES DE REGULARISATION	12 456		12 456	10 708	11 471
TOTAL ACTIF (I)	1 077 118	149 159	927 958	900 800	849 764
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables			1 332 139	1 247 771	1 165 029
Titres non négociables			238	242	249
Dettes financières et autres emprunts			6 612	6 747	10 706
Total dettes financières			1 338 990	1 254 760	1 175 984
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement			6 547	5 315	4 635
Dettes d'intervention			5 893	7 827	9 888
Produits constatés d'avance			11 323	10 063	10 313
Autres dettes non financières			128 868	131 873	122 475
Total dettes non financières			152 631	155 079	147 312
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques			13 190	12 615	10 957
Provisions pour charges			100 559	97 242	98 331
Total provisions pour risques et charges			113 749	109 857	109 287
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)			28 897	31 220	12 117
TRESORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			86 179	72 798	66 741
Autres			0	100	719
Total trésorerie			86 179	72 897	67 460
COMPTES DE REGULARISATION			42 043	41 323	18 006
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			1 762 488	1 665 135	1 530 166
Report des exercices antérieurs			-1 074 554	-962 033	-870 506
Écarts de réévaluation et d'intégration			326 563	307 708	290 821
Solde des opérations de l'exercice			-86 538	-110 010	-100 717
SITUATION NETTE (III = I - II)			-834 530	-764 335	-680 402

Le compte de résultat de 2011 : tableau des charges nettes

En M€		2011	2010 retraité	2009 retraité
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	133 808	133 394	134 014
	Achats, variations de stocks et prestations externes	21 544	20 109	20 349
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	43 054	43 816	43 234
	Autres charges de fonctionnement	7 531	7 283	7 803
	Total des charges de fonctionnement direct (I)	205 936	204 601	205 399
	Subventions pour charges de service public	26 497	24 373	20 144
	Dotations aux provisions	2	0	14
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)	26 498	24 373	20 157
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	232 435	228 974	225 557
	Ventes de produits et prestations de service	3 091	3 146	3 377
	Production stockée et immobilisée	131	158	89
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	35 657	35 870	38 123
	Autres produits de fonctionnement	24 925	24 913	22 566
	Total des produits de fonctionnement (IV)	63 804	64 087	64 155
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)		168 631	164 887	161 401
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	35 069	35 330	36 661
	Transferts aux entreprises	11 683	13 147	13 748
	Transferts aux collectivités territoriales	76 196	109 661	82 123
	Transferts aux autres collectivités	23 176	24 623	22 740
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	489	30	29
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	27 742	27 451	37 328
	Total des charges d'intervention (VI)	174 356	210 242	192 630
	Contributions reçues de tiers	6 075	5 444	3 971
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	27 718	37 272	35 061
	Total des produits d'intervention (VII)	33 793	42 716	39 033
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)		140 563	167 526	153 597
CHARGES FINANCIÈRES NETTES	Intérêts	43 225	40 139	39 009
	Pertes de change liées aux opérations financières	123	240	212
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	11 538	2 779	4 464
	Autres charges financières	6 868	4 677	7 179
	Total des charges financières (IX)	61 755	47 836	50 864
	Produits des immobilisations financières	8 793	9 148	16 720
	Gains de change liés aux opérations financières	127	269	195
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	4 179	3 495	3 718
	Autres intérêts et produits assimilés	3 900	3 455	3 296
	Total des produits financiers (X)	16 999	16 367	23 930
TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)		44 756	31 469	26 934
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)		353 950	363 882	341 933

Le compte de résultat de 2011 : tableau des produits régaliens nets et tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

En M€	2011	2010 retraité	2009 retraité
Impôt sur le revenu	51 538	47 709	46 752
Impôt sur les sociétés	40 161	35 439	31 593
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	13 209	13 514	13 835
Taxe sur la valeur ajoutée	132 390	129 846	127 606
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	13 352	14 926	13 449
Autres produits de nature fiscale et assimilés	28 024	24 472	19 113
TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	278 675	265 907	252 349
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	6 961	5 560	7 194
TOTAL DES AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)	6 961	5 560	7 194
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	-14 341	-14 317	-14 697
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	-3 883	-3 278	-3 630
TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)	-18 223	-17 595	-18 327
TOTAL DES PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV- XV)	267 412	253 871	241 216

En M€	2011	2010 retraité	2009 retraité
Charges de fonctionnement nettes (V)	168 631	164 887	161 401
Charges d'intervention nettes (VIII)	140 563	167 526	153 597
Charges financières nettes (XI)	44 756	31 469	26 934
CHARGES NETTES (XII)	353 950	363 882	341 933
Produits fiscaux nets (XIII)	278 675	265 907	252 349
Autres produits régaliens nets (XIV)	6 961	5 560	7 194
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-18 223	-17 595	-18 327
PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)	267 412	253 871	241 216
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-86 538	-110 010	-100 717

Le tableau des flux de trésorerie de 2011

EN M€		2011	2010 retraité	2009 retraité
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ	ENCAISSEMENTS	444 069	421 994	433 363
	Ventes de produits et prestations de service encaissées	793	1 158	1 602
	Autres recettes de fonctionnement	5 112	5 555	3 915
	Impôts et taxes encaissés	330 698	333 622	316 959
	Autres recettes régaliennes	5 646	5 458	5 962
	Recettes d'intervention	2 162	2 932	3 660
	Intérêts et dividendes reçus	12 272	12 428	10 533
	Autres encaissements	87 385	60 842	90 732
	DÉCAISSEMENTS	520 052	515 418	542 569
	Dépenses de personnel	120 866	121 103	123 726
	Achats et prestations externes payés	20 332	18 711	18 848
	Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	65 941	65 846	84 871
	Autres dépenses de fonctionnement	3 423	831	2 975
	Subventions pour charges de service public versées	24 787	23 598	19 711
	Dépenses d'intervention	146 218	177 272	145 868
	Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État	601	92	108
	Intérêts payés	45 550	41 574	41 573
	Autres décaissements	92 334	66 392	104 890
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS À L'ACTIVITÉ (I)	-75 983	-93 424	-109 207
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS	30 303	28 752	35 170
	Immobilisations corporelles et incorporelles	10 466	10 814	15 858
	Immobilisations financières	19 837	17 937	19 312
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	17 225	13 479	10 447
	Immobilisations corporelles et incorporelles	638	471	477
	Immobilisations financières	16 588	13 007	9 970
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)		-13 077	-15 273	-24 723
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	ÉMISSIONS D'EMPRUNTS	201 307	192 599	259 848
	OAT	128 065	134 934	107 343
	BTAN	82 584	84 647	76 666
	Solde des BTF	-9 342	-26 982	75 839
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)	120 549	110 743	125 666
	<i>Dette négociable</i>	119 966	106 610	124 079
	OAT	58 454	34 342	65 354
	BTAN	61 513	72 267	58 724
	<i>Dette non négociable</i>	583	4 134	1 588
	FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME	-95	-244	256
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)		80 663	81 612	134 438
Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)		-1 912	319	-164
VARIATION DE TRÉSORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)		-10 309	-26 766	345
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI)		-47 546	-20 780	-21 125
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)		-57 855	-47 546	-20 780