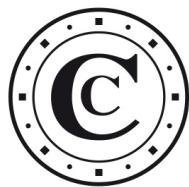


Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

**CERTIFICATION
DES COMPTES
DE L'ÉTAT**

Exercice 2016

Mai 2017

Sommaire

Délibéré	7
Introduction.....	11
I - La position sur les comptes de l'exercice 2016.....	15
II - Les motivations détaillées de la position.....	17
A - Les parties de réserve levées en 2016.....	17
B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2016	21
1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications.....	22
2 - Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles	28
3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières	36
4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens.....	43
III - Le compte-rendu des vérifications	51
A - Les vérifications intermédiaires.....	52
B - Les vérifications finales.....	55
Annexes	59

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

- élaboration et publication -

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

Par cette certification, annexée au projet de loi de règlement de l'exercice budgétaire précédent et accompagnée du compte-rendu des vérifications opérées, la Cour se prononce sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État. 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 (LOLF) du 1^{er} août 2001.

La Cour conduit ses vérifications des comptes de l'État en se référant aux normes internationales d'audit (ISA) 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 la 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'État.

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

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

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

*

L'acte de certification des comptes de l'État est, comme les autres rapports sur les finances publiques, accessible en ligne sur le site internet de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes : www.ccomptes.fr. Ils sont diffusés par *La Documentation Française*.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil, réunie en formation plénière, a adopté le présent *acte de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2016*.

Elle a arrêté sa position au vu des projets de motivations détaillées et du compte-rendu des vérifications opérées, communiquées au préalable aux administrations, et de la réponse adressée en retour à la Cour.

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Durrelman, Briet, Vachia, Paul, Duchadeuil, Mme Moati, présidents de chambre, Mme Froment-Meurice, M. Lefas, Mme Ratte, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Ganser, Lafaure, Mme Morell, MM. Perrot, Barbé, Tournier, Vivet, Charpy, Pétel, Maistre, Martin, Lair, Mme Dos Reis, MM. de Gaulle, Guibert, Uguen, Le Roy, Guédon, Zerah, Le Méné, Ory-Lavollée, Sépulchre, Antoine, Mousson, Mme Vergnet, MM. Feller, Chouvet, Mme Malgorn, MM. Clément, Le Mer, Laboureix, Mmes Esparre, Latare, M. Rosenau, Mme Dardayrol, MM. Brunner, Albertini, Guillot, Mmes Pittet, Périn, MM. Ortiz, Miller, Gallot, Cabourdin, Mme Dujols, M. Chatelain, Mme Soussia, MM. Basset, Rocca, Mme Périgord, MM. Belluteau, Appia, Lallement, Homé, Tersen, Fialon, Mmes Latournarie-Willems, Hamayon, Riou-Canals, Thibault, MM. Duboscq, Vught, Mme Pailot-Bonnetat, MM. Schmidt, Feltesse, Blondy, Girardi, Mme de Mazières, M. Beaux, conseillers maîtres, MM. Delbourg, Jau, Beauvais, Rol-Tanguy, Collin, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Briet, président de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels l'acte de certification est fondé et de la préparation du projet d'acte de certification ;

- en son rapport, M. Paul, rapporteur général, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de M. Belluteau, conseiller maître, et M. Zerah, rapporteur extérieur, rapporteurs devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Laboureix, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;
- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, M. Johanet, Procureur général, accompagné de M. Kruger, premier avocat général.

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

Fait à la Cour, le 23 mai 2017.

Le projet d'acte de certification soumis à la chambre du conseil a été préparé par une formation interchambres présidée par M. Briet, président de chambre et composée de MM. Ganser, Cazala, Andréani, Barbé, Charpy, Maistre, Mme Trupin, MM. Guibert, Zérah, Laboureix, Mme Latare, MM. Lallement, Cazé, conseillers maîtres. M. Kruger, premier avocat général, représentait le Procureur général.

Les rapporteurs étaient :

- M. Belluteau, conseiller maître, rapporteur général de la certification des comptes de l'État ;
- Mme Turpin, conseillère référendaire, M. Zérah, rapporteur extérieur, rapporteurs de synthèse.

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

- les responsables de cycle ou de sous-cycle : MM. Cazala, Charpy, Dubois, Feller, Rigaudiat, conseillers maîtres ; Mme Cabossioras, MM. Boullanger, Bourquard, Degron, Robert, Sciacaluga, conseillers référendaires ; M. Schiavi, auditeur ; Mme Eloy, M. Marrou, rapporteurs extérieurs ; Mme Daros-Plessis, M. Clappier, experts ;
- les équipes de sous-cycle : Mmes Avignon-Coutreau, Battistelli, Clément-Omer-Decugis, Dioh Saal, Ferrier, George, Pho, Rauzet, Serfaty, MM. Akoute, Aubrée, Bounit, Cabrit, Cassagnande, Diabaté, Duong, Feniou, Février, Fontaine, Guitard, Joulin, Liber, M'Baye, Papin, Quievy, Sainz, experts ; Mmes Aguillon, Février, MM. Bertrand, Philippe, vérificateurs ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation ou de suivi du contrôle interne ministériel établies au stade de la mission intermédiaire : Mme Aldigé, MM. Boullanger, Robert, Sorbier, Tricaud, conseillers référendaires ; Mme Buffet, auditrice ; Mmes Angelier, Cellier, MM. Chapat, Marrou, Moret, Souchet, rapporteurs extérieurs.

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

Le projet d'acte de certification a été examiné et approuvé le 9 mai 2017 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de M. Migaud, Premier président, MM. Durrelman, Briet, Vachia, Paul, rapporteur général du comité, Duchadeuil, Mmes Moati, Pappalardo, présidents de chambre, et M. Johanet, Procureur général, entendu en ses avis.

Introduction

La mission confiée à la Cour

Par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, le législateur a voulu que l'État se dote d'instruments qui lui permettent d'apprecier 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.

Il a ainsi souhaité rénover en profondeur les obligations comptables de l'État, l'article 27 de la LOLF disposant, en effet, que celui-ci doit tenir « une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations » venant compléter sa comptabilité budgétaire et que ses comptes ont vocation à « être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

Ce principe général a, par la suite, été doté d'une portée constitutionnelle par la révision du 23 juillet 2008 qui l'a introduit dans l'article 47-2 de la Constitution et étendu à l'ensemble des administrations publiques.

La LOLF a donc marqué un tournant majeur en engageant un rapprochement des règles de la comptabilité publique de celles de la comptabilité privée et en fixant un niveau d'exigence comparable en matière de fiabilité des comptes.

C'est dans ce contexte que le 5^o de l'article 58 de la LOLF a confié à la Cour des comptes la mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État, afin d'assurer la transparence des comptes publics qui est due aux citoyens et d'éclairer le Parlement chargé d'approuver les comptes de l'État.

L'objet de la certification

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

Pour exprimer cette opinion, la Cour se fonde sur son jugement professionnel et se conforme aux modalités de présentation généralement applicables en matière d'audit d'états financiers, qui prévoient qu'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves, voire une impossibilité ou un refus de certifier, est formulée si des difficultés significatives – désaccords avec le producteur des comptes ou limitations dans l'étendue des vérifications – sont identifiées et non résolues à l'issue de l'audit.

Depuis 2006, premier exercice soumis à sa certification, la Cour présente le résultat de ses vérifications sous la forme d'une certification assortie de réserves (cf. I), regroupant chacune plusieurs points d'audit aux enjeux significatifs. Effectués dans le respect des conventions, ces regroupements facilitent la lecture de la position de la Cour sur les comptes de l'État. D'un exercice à l'autre, la Cour peut 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.

Ainsi, dans le présent acte, elle est en mesure de lever des parties de chacune des cinq réserves formulées sur les comptes de 2015, notamment au titre du contrôle interne ministériel, des engagements de l'État et des encours immobiliers du ministère de la défense. En outre, les limites auxquelles elle se heurte pour auditer les comptes de l'État (réserve n° 1) sont désormais distinguées (cf. annexe n° 3) des anomalies qu'elle relève à l'issue de ses vérifications sur ces derniers (réserves n°s 2 à 4).

La position de la Cour est motivée de manière détaillée (cf. II), afin de signaler toute limitation rencontrée dans la mise en œuvre des vérifications, d'exposer la nature des anomalies identifiées dans les comptes ou en amont de ceux-ci, d'évaluer leur incidence financière ou, lorsque celle-ci est indéterminée, d'exprimer l'incertitude qui en résulte.

Enfin, la Cour rend compte de la nature et de l'étendue des vérifications qu'elle a réalisées en application des normes internationales d'audit auxquelles elle se réfère afin d'arrêter sa position sur les comptes de l'État (cf. III).

Les comptes annuels soumis à la certification de la Cour

Conformément à l'article 27 de la loi organique, l'État tient depuis l'exercice 2006 une comptabilité générale fondée, en application de l'article 30 de la LOLF, sur le principe de la constatation des droits et obligations et sur des règles qui ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

Cette comptabilité décrit l'ensemble des opérations de l'État, c'est-à-dire aussi bien celles touchant à ses produits (421,9 Md€) et à ses charges (497,5 Md€) que celles relatives à ses actifs (977,9 Md€), à ses passifs (2 180,9 Md€), et à ses engagements hors bilan (4 029,5 Md€ pour la part chiffrable).

Les opérations visées sont celles des services, des établissements et des institutions de l'État non dotés de la personnalité juridique. Outre les administrations centrales et déconcentrées de l'État, ce périmètre comprend les Pouvoirs publics au sens de la Constitution (principalement les assemblées parlementaires, la présidence de la République et le Conseil constitutionnel), les budgets annexes, les comptes spéciaux et tous les fonds qui n'ont pas la personnalité juridique et sur lesquels l'État détient des droits. Les entités dotées de la personnalité juridique (les établissements ou entreprises publics, par exemple) ne sont, en revanche, intégrées à l'actif du bilan de l'État qu'à hauteur d'une valeur représentative des droits qu'il détient sur elles.

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

Les états financiers de l'exercice clos sont préparés par le comptable centralisateur des comptes de l'État en application des articles 86 et 169 du décret précité et de l'arrêté du 10 mars 2014, puis arrêtés par le ministre chargé des comptes publics.

Ces états financiers annuels sont présentés dans un document intitulé « Compte général de l'État » qui comprend (cf. annexe n° 1) un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie, un tableau des engagements hors bilan et une annexe qui fournit les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des états précités.

Le compte général de l'État est accompagné d'un rapport de présentation qui expose les faits marquants de l'exercice et analyse les comptes de manière synthétique, d'un rapport sur le contrôle interne comptable qui s'attache à décrire les actions réalisées au cours de l'exercice pour renforcer la maîtrise des risques financiers, et d'une plaquette de communication financière qui présente les comptes en quatre pages. Ces documents sont joints, avec le présent acte de certification, au projet de loi de règlement pour l'exercice écoulé. Ils contribuent à informer l'opinion et le Parlement sur le patrimoine et la situation financière de l'État.

Le bilan¹ dressé par la Cour en février 2016 de la tenue par l'État d'une comptabilité générale, dix ans après son entrée en vigueur, a permis d'en mesurer les apports, notamment dans la connaissance de sa situation patrimoniale et la modernisation de ses services, en particulier financiers. Il a aussi montré que d'importants progrès ont été réalisés grâce au dialogue soutenu entre la Cour et les administrations (cf. annexe n° 2), mais que l'utilisation des comptes – par le Gouvernement lui-même, par le Parlement comme par les autres parties prenantes – reste limitée.

Dans son rapport, la Cour appelait à ce que l'effort soit davantage porté sur l'amélioration des conditions d'établissement des comptes, avec le souci constant de proportionner les travaux à l'objectif de fournir une information comptable fiable et répondant aux besoins de ses destinataires.

C'est dans ce cadre que la direction générale des finances publiques a engagé l'examen des principaux processus relatifs à la tenue des comptes de l'État afin d'identifier, le cas échéant, les mesures propres à rationaliser les plus complexes d'entre eux. Ainsi, dès le second semestre de 2016, les travaux de saisie au niveau local des charges et des immobilisations ont été facilités et la transmission des pièces justificatives de trésorerie allégée.

Le conseil de normalisation des comptes publics a, par ailleurs, été saisi de propositions qui visent à simplifier les dispositions normatives relatives, en particulier, au tableau des flux de trésorerie, à l'information sectorielle et aux données comparatives. Dans le cas de ces dernières, le normalisateur a décidé de retenir, à compter de l'exercice 2016, une présentation des données dans les états financiers sur deux exercices au lieu de trois, comme pour les autres entités du secteur public.

Il importe de concentrer désormais les efforts sur les trois priorités suivantes parmi celles que la Cour avait identifiées dans son rapport précité :

- poursuivre la simplification de la tenue des comptes de l'État, notamment en tirant davantage parti des possibilités d'automatisation et de dématérialisation qu'offre le progiciel Chorus ;
- identifier les évolutions propres à remédier aux principales insuffisances relevées dans le présent acte de certification, afin d'améliorer la fiabilité des comptes de l'État ;
- réduire les difficultés que la Cour rencontre encore pour les auditer.

¹ Cf. Cour des comptes, *Rapport public thématique – La comptabilité générale de l'État, dix ans après : une nouvelle étape à engager*. La Documentation Française, février 2016, 142 p., disponible sur www.ccomptes.fr.

I - La position sur les comptes de l'exercice 2016

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 2016.

2. Les progrès réalisés en 2016 permettent de lever trente-trois parties de réserve formulées sur les comptes de l'État de 2015.

3. La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice clos le 31 décembre 2016 et arrêté le 12 mai 2017 est régulier et sincère, et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État sous quatre réserves, toutes substantielles, qui portent sur :

- les limites générales dans l'étendue des vérifications (réserve n° 1) ;
- les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles (réserve n° 2) ;
- les anomalies relatives aux immobilisations financières (réserve n° 3) ;
- les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens (réserve n° 4).

4. Ces réserves résultent de vingt-six constats d'audit, contre trente-six formulés au titre des comptes de l'exercice précédent.

5. L'amélioration de la fiabilité des comptes de l'État permet ainsi de ramener de cinq à quatre le nombre des réserves, celles-ci distinguant désormais les limites aux vérifications de la Cour des anomalies identifiées par elle.

6. Par ailleurs, la Cour constate que le rapport de présentation, celui sur le contrôle interne et la plaquette de communication financière ne comportent pas d'anomalie ni de discordance significative avec le compte général de l'État, que ces documents accompagnent.

II - Les motivations détaillées de la position

A - Les parties de réserve levées en 2016

7. La Cour constate la résolution des anomalies mentionnées ci-après dont faisaient état certaines parties des réserves formulées sur les comptes de l'exercice 2015 (les numéros des paragraphes relatifs à ces parties sont rappelés entre parenthèses).

8. Ces parties de réserve sur les comptes de l'exercice 2015 sont levées au 31 décembre 2016.

Au titre de la réserve n° 1 sur les comptes de 2015 relative au système d'information financière

9. L'absence de chemin de révision entre Chorus et l'application Cep, utilisée pour la tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor (§ 61) : en 2016, un rapprochement en masse des données portées par les deux applications a, pour la première fois, pu être réalisé et n'a pas fait apparaître d'anomalie significative.

10. Le risque d'erreurs qu'entraînent les ressaïs manuelles dans Chorus des situations de trésorerie issues du progiciel Hélios (§ 61) : des contrôles ont été mis en place en administration centrale, dont l'efficacité a pu être vérifiée par la Cour.

11. Le risque d'erreurs que fait courir l'absence de calcul automatique par les applications Rec et SCR3 de la rémunération de l'État au titre du recouvrement des impôts qu'il reverse ensuite aux collectivités territoriales et aux organismes de sécurité sociale (§ 62) : l'évaluation et l'enregistrement de la rémunération font désormais l'objet d'une

documentation et d'une formalisation suffisantes pour que l'absence d'erreur significative puisse être constatée.

**Au titre de la réserve n° 2 sur les comptes de 2015
relative au contrôle interne et à l'audit interne ministériels**

12. L'insuffisante efficacité du contrôle interne de plusieurs processus relatifs à la trésorerie de l'État (§ 92 à 95) : une nouvelle doctrine d'emploi des applications concernées a été arrêtée et des fichiers de suivi des habilitations en vigueur sont désormais transmis aux directions locales pour leur permettre de réaliser un contrôle plus efficace ; le renforcement des services spécialisés du réseau de la direction générale des finances publiques (DGFiP) qui émettent une part importante des chèques sur le Trésor a été achevé ; la formalisation des contrôles comptables et du suivi administratif des régies d'État a été améliorée en 2016, l'incidence financière des fraudes détectées étant non significative depuis plusieurs exercices.

13. L'absence de comptabilisation de la garantie accordée par l'État à la Caisse nationale d'assurance vieillesse des travailleurs salariés (CNAVTS) pour la fraction annuelle des contributions dues par la Caisse nationale des industries électriques et gazières (§ 97) : fin 2016, la garantie, dont l'encours s'établit à 2,8 Md€ est mentionnée dans les états financiers de l'État et dans ceux de la CNAVTS, respectivement parmi les engagements hors bilan pris et reçus.

14. La sous-évaluation des encours de dette garantie en hors bilan (§ 99) : fin 2016, les intérêts qui seraient dus par l'État en cas d'appel en garantie sont désormais pris en compte chaque fois qu'il est possible de les évaluer.

15. Le défaut de recensement des fonds dénués de la personnalité juridique qui portent des actifs de l'État, des garanties accordées par lui ou des dispositifs d'intervention (§ 105) : en 2016, l'administration a achevé le recensement de ces fonds et en a formalisé les résultats.

16. Le défaut de recensement et d'évaluation dans les comptes de l'État de certaines centrales hydrauliques concédées (§§ 112, 114) : une nouvelle procédure d'inventaire a été mise en place et correctement appliquée lors de l'arrêté des comptes de l'exercice 2016.

17. L'insuffisante maturité du contrôle interne sur les charges de personnel au ministère de l'agriculture (§ 119) : la mise en place des outils du contrôle interne a été achevée en 2016, de même que la formalisation des contrôles.

18. Le défaut de comptabilisation de l'engagement pris par l'État envers le fonds de soutien relatif aux prêts et contrats financiers structurés à risque (§ 123) : une provision pour charges d'un montant de 2,0 Md€ a été comptabilisée à la clôture de l'exercice 2016.

19. Le défaut de comptabilisation des engagements pris par l'État suite à la signature de conventions pluriannuelles d'objectifs dans le cadre des contrats de ville (anciennement, contrats urbains de cohésion sociale) et des établissements et services d'aide par le travail (ESAT) (§ 123) : à compter de 2016, le financement des ESAT est assuré par la sécurité sociale ; par ailleurs, un engagement hors bilan a été comptabilisé fin 2016 au titre des contrats de ville.

20. La sous-évaluation du solde des créances que l'État détient sur l'Agence de financement des infrastructures de transport de France (AFITF) par rapport aux engagements que celle-ci reconnaît envers l'État (§ 123) : en 2016, les comptes de l'État et ceux de l'AFITF ont été corrigés de manière à traduire correctement, sur le plan comptable, la réalité des engagements de cette dernière.

Au titre de la réserve n° 3 sur les comptes de 2015 relative aux produits régaliens

21. Le traitement incorrect des données extraites des déclarations des redevables s'agissant des crédits d'impôt reportés ou imputés au titre de la TVA ainsi que du régime de consolidation du paiement de la TVA (§ 139) : en 2016, le traitement a été corrigé de manière à retenir l'ensemble des déclarations concernées.

22. L'impossibilité de se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur la réalité et l'exhaustivité des créances issues de contrôles fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et d'impôts locaux (§ 148) : à défaut de pouvoir réconcilier les données des applications d'établissement des rôles avec celles utilisées pour le recouvrement, les vérifications réalisées ont néanmoins permis de confirmer l'efficacité des contrôles mis en place pour assurer le correct enregistrement des créances concernées.

23. Le défaut de justification de l'absence de provision pour prendre en compte le risque qu'entraîne pour l'État le recours introduit par une société afin d'obtenir le remboursement d'un arriéré d'impôt (§ 154) : l'administration a clarifié l'analyse juridique et comptable qu'elle fait de ce recours, dont il résulte que les conditions de comptabilisation d'une provision pour risques ne sont pas réunies au 31 décembre 2016.

Au titre de la réserve n° 4 sur les comptes de 2015 relative aux immobilisations et aux stocks du ministère de la défense

24. L'évaluation incorrecte de certains stocks de munitions gérés par le service interarmées des munitions (SIMu) (§ 177) : les stocks de munitions du SIMu sont désormais systématiquement dépréciés pour tenir compte de l'abandon des armements correspondants.

25. Les discordances qui ressortent du rapprochement réalisé entre les données du logiciel G2D, qui permet de suivre les biens immobiliers du ministère, et celles enregistrées dans Chorus (§ 183 à 186) : le dernier rapprochement réalisé ne fait plus apparaître d'écart significatif entre les enregistrements des deux applications ; le périmètre de recensement des biens dans G2D a été étendu à certaines catégories d'immobilisations qui en étaient précédemment exclues ; un protocole a été signé entre les services concernées afin de mieux partager les informations disponibles.

26. L'évaluation incertaine des encours immobiliers du ministère de la défense (§ 187 à 189) : un traitement qui visait à apurer en masse les encours injustifiés a été mis en œuvre avec succès en 2016.

Au titre de la réserve n° 5 sur les comptes de 2015 relative aux immobilisations financières

27. L'incertitude relative à la méthode d'enregistrement dans les comptes des agences de l'eau des redevances que celles-ci perçoivent en application de l'article L. 213-11 du code de l'environnement (§ 217) : en 2016, le traitement comptable applicable a été clarifié, en accord avec les commissaires aux comptes concernés.

28. Les reprises de dépréciation de plusieurs immobilisations financières intervenues à tort par la contrepartie d'un compte de produits financiers (§ 218 à 221) : le désaccord, qui concernait les comptes de l'exercice 2015, est désormais sans objet.

29. Le défaut de comptabilisation en immobilisations financières du Fonds de compensation des risques de l'assurance de la construction (§ 225) : fin 2016, l'administration refuse toujours d'inscrire cette entité dénuée de la personnalité juridique à l'actif du bilan de l'État ; toutefois, la valeur de cette dernière est non significative.

B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2016

30. Les réserves présentées ci-après font état de limites dans l'étendue des vérifications de la Cour. Elles relèvent aussi des anomalies, c'est-à-dire des incertitudes dont l'incidence financière est par définition indéterminée et des désaccords sur des demandes de modification des comptes formulées par la Cour.

31. Ces dernières, si elles avaient été acceptées par l'administration, auraient notamment conduit² à :

- dégrader le solde des opérations de l'exercice 2016 de 5,5 Md€ ;
- dégrader la situation nette (hors solde des opérations de l'exercice) au 31 décembre 2016 de 1,1 Md€.

32. Le texte de chaque réserve est présenté comme suit :

- un encadré fait la synthèse des constats relatifs à la réserve considérée ;
- des paragraphes grisés présentent les constats d'audit ;
- des paragraphes non grisés détaillent ces constats.

33. Lorsqu'elles se rapportent à des postes des comptes de l'État qui font l'objet d'une réserve spécifique, les insuffisances du système d'information financière et du contrôle interne relevées par la Cour sont mentionnées, le cas échéant, au sein de ladite réserve.

² Les vérifications menées sur les comptes de l'exercice 2016 ont abouti à plusieurs demandes de corrections. L'incidence globale de celles qui n'ont pas été prises en compte figure ci-dessous. D'autres demandes de modification ont, en revanche, été prises en compte (cf. § III.B.).

1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications

34. Les modalités de la tenue de la comptabilité générale de l'État dans Chorus et l'efficacité encore insuffisante de son contrôle interne entraînent une limite générale dans l'étendue des vérifications de la Cour, qui conduit celle-ci à formuler une réserve substantielle.

35. Pour pouvoir exprimer une opinion motivée sur la fiabilité des comptes de l'État, la Cour doit collecter les éléments probants nécessaires et suffisants à cette fin. Elle doit aussi évaluer le risque d'erreurs significatives dans les comptes, notamment en appréciant la capacité de l'administration à empêcher que de telles erreurs se produisent ou, à défaut, à détecter leur survenance et à en corriger les effets.

36. Dans un ensemble aussi vaste et complexe que l'État, l'atteinte de ces objectifs repose en grande partie sur l'existence d'un système d'information financière performant et d'un contrôle interne efficace, dont dépendent d'abord le processus d'établissement des comptes et la possibilité pour l'administration de les justifier.

37. Fin 2016, cependant, la Cour rencontre encore des difficultés importantes pour conduire certaines de ses vérifications dans des conditions satisfaisantes. Elle n'est, dans plusieurs cas, pas en mesure de se prononcer sur le bien-fondé et la fiabilité des enregistrements comptables en raison tant des conditions de tenue de la comptabilité générale dans Chorus que de l'organisation et du suivi du contrôle interne ministériel.

La tenue de la comptabilité générale dans Chorus

38. Les modalités actuelles d'utilisation de Chorus font peser un risque significatif sur la fiabilité des enregistrements comptables, non compensé par des contrôles automatiques ou manuels suffisants.

39. Si la mise en place de Chorus a permis d'automatiser une grande partie des écritures comptables, les saisies manuelles demeurent fréquentes et sont, par nature, source d'erreurs. Pour prévenir leur survenance, des contrôles automatiques devraient normalement être mis en place au sein du progiciel de manière à alerter l'utilisateur et, dans certains cas, à bloquer la saisie d'écritures erronées.

40. À défaut, le risque d'erreurs est d'autant plus élevé que, d'une part, il n'est pas possible d'identifier toutes les écritures d'origine manuelle postérieurement à leur saisie et, d'autre part, le nombre d'utilisateurs ayant accès à Chorus est important. Or, les contrôles d'habilitations réalisés par certains ministères souffrent de l'absence d'une supervision centralisée qui permettrait de s'assurer de leur efficacité.

41. En outre, le progiciel est encore trop souvent utilisé selon une logique qui conduit à s'écartier, en cours d'exercice, des principes de la comptabilité générale. Par exemple, la demande de paiement y est fréquemment saisie sans certification préalable du service fait ou de manière concomitante à ce dernier ; dans les deux cas, l'enregistrement des opérations reste fondé sur les principes d'une comptabilité de caisse, ce qui rend nécessaire l'enregistrement de nombreuses écritures de fin d'exercice.

42. Par ailleurs, des informations essentielles pour assurer la traçabilité de certains flux et leur correcte présentation dans les comptes ne sont pas automatiquement renseignées dans Chorus, son paramétrage n'ayant pas encore été ajusté à cette fin. C'est le cas, par exemple, des données qui permettraient de faire systématiquement le lien entre les écritures comptables et les applications informatiques qui en sont à l'origine, ou encore de celles nécessaires pour connaître la nature des impositions et taxes affectées à des tiers ainsi que l'identité de ces derniers.

43. Enfin, les contraintes liées à l'arrêté mi-janvier de la comptabilité budgétaire de l'État dans Chorus imposent d'interrompre le processus automatique d'évaluation et d'enregistrement des charges à payer. De multiples écritures manuelles sont dès lors nécessaires, dont l'exhaustivité et le bien-fondé sont d'autant plus difficiles à contrôler qu'elles ne sont pas suffisamment retracées et documentées.

44. La complexité des modalités de transfert dans Chorus des écritures comptables produites en amont par d'autres applications ne permet pas à la Cour de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la fiabilité des enregistrements comptables en fin d'exercice.

45. Au moment de préparer l'introduction dans Chorus de la comptabilité générale de l'État, intervenue fin 2011, il avait été décidé, pour des raisons de délais et de coûts, de ne pas modifier les applications, dites « remettantes », qui produisaient alors une partie des écritures comptables, mais de les raccorder à Chorus au moyen d'un système d'échange chargé d'assurer la traduction de ces écritures dans un format compatible avec le nouveau progiciel.

46. Ces modalités d'échange n'ont pas évolué par la suite, ce qui oblige aujourd'hui encore le producteur des comptes à administrer simultanément deux référentiels comptables – celui utilisé par les applications remettantes et celui dans Chorus – et à gérer des traitements de recodification des écritures de l'un à l'autre, d'autant plus difficiles à suivre qu'ils sont, chacun de son côté, régulièrement mis à jour.

47. Cette situation est rendue plus compliquée encore par le nombre de schémas comptables utilisés, près de 20 000, faisant appel à de nombreux comptes intermédiaires. L'insuffisante documentation de ces schémas – qui sont antérieurs pour la plupart à la mise en place du progiciel et n'ont pas été réexaminés depuis – empêche de s'assurer de leur cohérence et de leur bien-fondé.

48. Par ailleurs, le suivi technique quotidien par les comptables locaux de l'intégration dans Chorus des écritures produites par les applications remettantes n'est pas suffisant pour s'assurer de leur bien-fondé. En outre, quand des erreurs sont identifiées sur les écritures produites par le système d'échange entre les applications remettantes et Chorus, des corrections en masse sont opérées qui augmentent de manière significative le nombre des enregistrements et rendent plus difficile la compréhension des soldes comptables.

49. Chorus a pourtant vocation à fonctionner avec un format préférentiel d'échange de données, appelé « compte-rendu d'événement » (CRE), qui dispenserait les applications remettantes, si elles y avaient recours, de produire des écritures comptables pour ne plus lui transmettre que les informations de gestion nécessaires aux enregistrements comptables. Son utilisation, qui n'est effective fin 2016 que pour cinq des vingt-sept applications concernées, permettrait d'abandonner le plus ancien des deux référentiels comptables, faciliterait la compréhension et le contrôle des comptes, et donnerait la possibilité de simplifier et d'automatiser davantage leur tenue.

50. L'administration indique qu'elle n'est pas en mesure, notamment pour des raisons de coût, de généraliser les CRE à un horizon rapproché. À défaut, une réconciliation annuelle des flux comptables tels qu'ils ressortent des applications remettantes avec ceux qui figurent dans Chorus devrait être réalisée. Fin 2016, ce contrôle alternatif, qui permettrait de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'absence d'erreur significative dans les comptes, avait été mis en place pour dix applications, sur des périmètres parfois encore incomplets.

51. La Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur la fiabilité des informations présentées dans le tableau des flux de trésorerie.

52. Le tableau des flux de trésorerie, qui présente les entrées et sorties de trésorerie intervenues au cours de l'exercice selon qu'elles se rapportent à l'activité de l'État, à ses opérations d'investissement ou à son financement, n'est pas produit à l'aide de Chorus. Son élaboration procède, en grande partie, du retraitement manuel de données budgétaires plutôt que de l'utilisation des seuls enregistrements de comptabilité générale que le progiciel porte.

53. Les flux de trésorerie ainsi reconstitués ne peuvent dès lors pas faire l'objet de rapprochements de concordance avec les données de comptabilité générale ou avec les flux constatés sur les comptes d'opérations du Trésor à la Banque de France. Il n'est pas davantage possible de s'assurer que tous les retraitements nécessaires sont mis en œuvre et que, pris séparément, les flux qui restent non ventilés ne sont pas significatifs.

54. Ces difficultés et les interrogations que ce tableau suscite au regard des spécificités de l'État ont conduit l'administration à saisir, fin 2016, le conseil de normalisation des comptes publics afin qu'il examine l'intérêt de continuer à présenter cet état financier.

L'organisation et le suivi du contrôle interne ministériel

55. En dépit des progrès accomplis, les démarches ministérielles de maîtrise des risques ne sont pas encore suffisamment abouties pour permettre la mise en œuvre d'un contrôle interne efficace et d'en assurer un suivi utile.

56. Le contrôle interne désigne l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministre et mis en œuvre par les acteurs de tous les niveaux, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs de chaque ministère (décret n° 2011-775 du 28 juin 2011). La fiabilité de l'information financière constitue un de ces objectifs.

57. À cette fin, la mise en place d'un contrôle interne efficace implique que les ministères soient capables de :

- décrire et documenter ceux de leurs processus de gestion qui sont susceptibles d'avoir une incidence financière significative ;
- identifier les principaux risques qui s'attachent à la mise en œuvre de ces processus et définir les actions propres à les maîtriser.

58. Son efficience suppose une approche qui réponde aussi, notamment, à des impératifs de simplicité, de pragmatisme, de valorisation de l'existant et d'adaptation aux besoins et spécificités ministérielles.

59. Fin 2016, cependant, la carte des processus dont dispose chaque ministère ne fournit pas une présentation exhaustive et pertinente des processus de gestion porteurs de risques pour les comptes de l'État :

- dans sept ministères sur dix (agriculture, affaires sociales, culture, environnement, économie, intérieur et justice), la description et la documentation des processus sont inégales et demeurent insuffisantes ;
- certains processus ne sont toujours pas documentés de manière exhaustive alors même qu'ils déterminent des domaines significatifs des comptes de l'État (interventions, immobilisations et stocks, concessions, participations, rémunérations, une partie des produits régaliens).

60. De plus, si les ministères ont tous établi une carte des risques dits « comptables », celle-ci n'offre généralement pas une vision exhaustive et hiérarchisée des risques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes :

- il n'existe pas de carte des risques pour l'État pris dans son ensemble ; or, certains risques ne peuvent être appréhendés que sur le plan interministériel : par exemple, ceux liés aux interventions, à la commande publique ou aux produits non fiscaux ;
- dans une majorité de ministères, plusieurs démarches coexistent : ainsi, la carte des risques « comptables », le cas échéant enrichie d'aspects budgétaires au sein de cartes des risques « financiers », est distincte de cartes des risques « opérationnels » établies par ailleurs ; or, la priorité devrait plutôt être donnée à l'articulation entre ces démarches afin d'éviter les doublons ou les omissions et d'enrichir l'évaluation des risques « comptables » par l'analyse que font les gestionnaires eux-mêmes des risques de gestion susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes.

61. Par ailleurs, les ministères gagneraient à regrouper dans un document unique leur carte des risques et le plan d'action élaboré pour répondre aux plus significatifs d'entre eux, comme c'est le cas aux ministères de l'environnement, des affaires étrangères et de la défense. De manière générale, le plan d'action devrait davantage se concentrer sur les risques majeurs et définir, pour chacun d'eux, des actions plus opérationnelles et hiérarchisées en fonction des risques et des enjeux financiers.

62. Si les modalités de suivi du contrôle interne s'améliorent dans tous les ministères, elles ne portent cependant pas encore sur l'ensemble des processus significatifs et se limitent souvent à mesurer la diffusion des outils de contrôle plutôt qu'à faire le compte-rendu des résultats obtenus et à identifier les axes d'amélioration pour les prochains exercices.

63. Enfin, une coordination interministérielle plus effective de la démarche de maîtrise des risques, dans une logique de réseau permettant l'échange de bonnes pratiques et l'accompagnement des ministères, contribuerait à une meilleure appréhension, par le contrôle interne, des risques significatifs au regard de la fiabilité des comptes.

64. L'appréciation des ministères sur leur degré de maîtrise des risques devrait être davantage confortée par les missions d'audit interne.

65. Placé dans une position indépendante par rapport à la structure hiérarchique d'un ministère, l'audit interne vise à s'assurer de l'efficacité du contrôle interne mis en place pour atteindre notamment l'objectif de fiabilité des comptes de l'État.

66. En 2016, l'audit interne a continué de se développer dans l'ensemble des ministères. L'évaluation faite par la Cour de cette fonction au ministère de l'intérieur lui a permis de formaliser un protocole avec l'inspection générale de l'administration, qui organise la communication et des échanges sur les programmes de travail respectifs et le résultat des travaux réalisés. Cet accord porte ainsi à neuf le nombre de protocoles conclus par la Cour avec des services d'audit interne de l'État.

67. De manière générale, cependant, la programmation des audits ne s'appuie pas encore assez sur une approche systématique et documentée des risques majeurs identifiés et formalisés dans les cartes des risques ministériels.

68. Il est nécessaire, enfin, que le nombre des audits qui visent à mesurer l'efficacité du contrôle interne augmente pour couvrir, progressivement, les processus de gestion qui ont une incidence significative sur les comptes de l'État.

2 - Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles

69. Les incertitudes et les désaccords sur le recensement et l'évaluation des stocks militaires de l'État ainsi que de ses immobilisations corporelles conduisent la Cour à formuler une réserve substantielle.

70. Fin 2016, le patrimoine corporel de l'État est, pour l'essentiel, constitué de terrains et de constructions (d'une valeur nette de 58,6 Md€), d'infrastructures routières (125,0 Md€), d'infrastructures concédées à des tiers, principalement des autoroutes (145,5 Md€) et des ouvrages hydrauliques (44,2 Md€), de matériels militaires terrestres, aériens et marins en service (37,8 Md€) ou en cours de développement (19,2 Md€), et de biens historiques et culturels (2,2 Md€).

71. Il comporte également des stocks, d'une valeur nette de 30,1 Md€ (valeur brute de 38,9 Md€), qui concernent presque exclusivement le ministère de la défense et sont composés, pour plus des deux tiers, de pièces de rechange nécessaires au maintien en condition opérationnelle des équipements militaires et, pour le reste, de munitions.

72. En 2016, conformément à la trajectoire pluriannuelle fixée par la direction des affaires financières du ministère de la défense afin d'améliorer progressivement la fiabilité des informations comptables, plusieurs chantiers ont été poursuivis, notamment l'inventaire physique des stocks et l'évaluation de ces derniers.

73. Par ailleurs, un protocole de coopération a été signé entre le service d'infrastructure de la défense, la direction de l'immobilier de l'État et les autres services concernés de la direction générale des finances publiques (DGFiP). Il vise, par un meilleur partage des informations, à ce que les mises en service de biens immobiliers soient traduites sans délai dans les comptes, et à éviter ainsi des encours injustifiés.

74. Enfin, d'importants travaux ont été réalisés par l'administration pour fiabiliser les encours d'infrastructures routières et les mises en service de biens relatifs aux concessions hydrauliques.

75. Au 31 décembre 2016, des difficultés importantes demeurent cependant, qui se rapportent aussi bien au recensement et à l'évaluation des stocks et des matériels militaires de l'État qu'à l'évaluation d'une part importante de ses infrastructures civiles et militaires.

Les stocks et les matériels militaires

76. La Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur le caractère exhaustif, fin 2016, du recensement physique des stocks et des matériels militaires, et sur sa correcte retranscription dans les comptes de l'État.

77. L'inventaire physique des stocks et des matériels par les services du ministère de la défense chargés de leur gestion a pour objet de s'assurer que les quantités déclarées dans les systèmes d'information logistique sont conformes à la réalité, de manière à pouvoir assurer en permanence leur maintien en condition opérationnelle.

78. Prévu par l'arrêté du 21 février 2012 et l'instruction qui l'accompagne, cet inventaire doit intervenir selon un plan annuel dans le cas des matériels et triennal dans celui des stocks. Tous les services gestionnaires concernés ne sont pourtant pas encore en mesure de satisfaire cette obligation, en particulier la structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des aéronefs de la défense (SIMMAD) et la structure intégrée de maintien en condition opérationnelle du matériel terrestre (SIMMT).

79. Par ailleurs, lorsque des inventaires physiques sont réalisés, les contrôles mis en place ne sont pas suffisants pour s'assurer de la fiabilité des comptages. De surcroît, leurs résultats ne sont pas toujours repris en comptabilité à la clôture de l'exercice concerné et les pièces probantes pas systématiquement conservées.

80. Dans le cas des matériels, le rapprochement réalisé par le ministère entre les quantités retracées dans ses systèmes d'information logistique et celles qui ressortent du suivi comptable réalisé dans Chorus fait apparaître de nombreux écarts, en ce qui concerne tant les flux de l'exercice que les soldes à l'ouverture de ce dernier.

81. La valeur brute des stocks gérés par le ministère de la défense n'est, pour une part significative d'entre eux, pas justifiée de manière probante au 31 décembre 2016.

82. Depuis 2008, des travaux sont régulièrement conduits pour fiabiliser la valeur brute unitaire des pièces de rechange, des munitions et des fournitures consommables qui composent les stocks militaires de l'État. Le résultat auquel le ministère de la défense est parvenu fin 2016 est cependant inégal selon le service gestionnaire considéré.

83. Ainsi, à la SIMMAD, service qui gère à lui seul la moitié des stocks de l'État et où les travaux ont significativement progressé au cours de l'exercice, la valeur brute du quart environ des articles référencés, soit

5,0 Md€ fin 2016, doit encore être fiabilisée au cours des prochains exercices.

84. Par ailleurs, les systèmes d'information logistique utilisés par la SIMMAD ne permettent toujours pas de calculer un coût unitaire moyen pondéré unique par article stocké, ni d'appliquer correctement la méthode dite du « premier entré, premier sorti », prévue par les normes comptables de l'État.

85. S'agissant des stocks gérés par la SIMMT, les articles dont la valeur brute unitaire a été fiabilisée représentent, fin 2016, 2,7 Md€, soit deux tiers des stocks concernés. Il subsiste dès lors une incertitude sur la valeur brute des autres articles.

86. Enfin, dans le cas du service de soutien de la flotte (SSF), la valeur brute des stocks que ce dernier considère avoir fiabilisée s'élève à 2,4 Md€, soit 83 % de la valeur totale, mais la documentation permettant de justifier la réalité des travaux réalisés est, dans un certain nombre de cas, absente ou insuffisante.

87. Fin 2016, l'évaluation des stocks et des matériels militaires ne tient toujours pas compte de manière complète et homogène d'un service à l'autre de leur état physique ou des circonstances qui limitent leur utilisation.

88. Les normes comptables de l'État prévoient que, en cas d'altération physique ou d'absence de toute perspective d'emploi de tout ou partie de ses stocks et de ses matériels, une dépréciation doit être comptabilisée à la clôture de l'exercice.

89. Cependant, s'agissant des stocks et des matériels militaires, il n'est pas possible de connaître leur situation de manière fiable à partir des informations disponibles dans les systèmes d'information logistique du ministère de la défense, dès lors que certains services gestionnaires n'évaluent pas systématiquement leur état à l'occasion des inventaires physiques.

90. En outre, bien que des progrès aient été constatés en 2016, la politique de dépréciation des stocks et des matériels continue d'être différente d'un service à l'autre. De ce fait, selon les cas :

- des matériels retirés du service et les pièces de rechange correspondantes restent néanmoins inscrits au bilan pour une valeur nette résiduelle ;
- des stocks de toute nature qui ne servent plus depuis plusieurs exercices ne sont pas, pour autant, dépréciés en comptabilité ;

- les munitions stockées par le service interarmées des munitions (SIMu) en quantités excédentaires par rapport aux besoins prévisibles jusqu'au retrait des matériels correspondants ne donnent lieu à aucune dépréciation comptable ; il en va de même des stocks excédentaires gérés par la SIMMAD et la SIMMT.

91. Enfin, le taux de dépréciation appliqué à des matériels ou des éléments de stock de nature et dans un état physique pourtant comparables n'est pas le même selon le système d'information logistique considéré.

92. L'insuffisante fiabilité des fichiers d'inventaire informatisés de stocks utilisés par les services du ministère de la défense, principalement la SIMMAD, entraîne une incertitude sur leur évaluation et leur comptabilisation au 31 décembre 2016.

93. La SIMMAD poursuit depuis plusieurs années le projet de se doter d'un système d'information logistique unique et moderne. En 2016, les développements de la solution actuelle, dénommée COMP@S, ont été interrompus suite aux difficultés rencontrées à l'issue des premières phases de tests, repoussant désormais à 2023 l'éventuelle mise en service d'un nouveau système.

94. Dans l'intervalle, ce service gestionnaire est contraint de maintenir un nombre important d'applications informatiques anciennes et hétérogènes, qui ne sont pas interfacées avec Chorus. Cette situation oblige, pour enregistrer en comptabilité les stocks, à réaliser l'extraction de nombreux fichiers d'inventaire et à consolider, à l'aide d'un simple tableau, un volume de données très important, ce qui fait courir un risque élevé d'erreurs dans les comptes.

95. Or, les contrôles effectués au niveau central n'offrent qu'une assurance réduite sur la fiabilité des fichiers d'inventaire ainsi extraits, car ils se limitent à rechercher des incohérences et à vérifier la compatibilité de ces derniers en vue de leur intégration dans Chorus. Aucun rapprochement n'est, en effet, réalisé entre les données des fichiers d'inventaire et celles issues des applications informatiques qui en sont la source, ni entre les données transmises d'une application à l'autre au fil de la chaîne logistique, afin de détecter d'éventuelles discordances.

96. De même, la réconciliation des flux d'entrée tels qu'ils ressortent des fichiers d'inventaire informatisés avec le montant des achats stockés figurant dans Chorus n'est pas davantage assurée. Elle l'est d'autant moins qu'il n'est pas possible d'identifier, parmi les flux d'entrée et de sortie de l'exercice, les transferts internes au ministère.

Les infrastructures civiles et militaires

97. Certaines infrastructures civiles contrôlées par l'État ne sont pas comptabilisées à la clôture de l'exercice 2016.

98. Les normes comptables de l'État prévoient que les immobilisations corporelles qu'il contrôle sont inscrites à l'actif de son bilan, y compris dans le cas où elles font l'objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, tel qu'une concession.

99. Fin 2016 pourtant, les infrastructures hydrauliques non énergétiques (barrages d'irrigation, digues, canaux, etc.) contrôlées par l'État et, dans certains cas, concédées par lui ne figurent pas dans ses comptes, faute de leur recensement et de la mise en place des procédures nécessaires à leur suivi.

100. Dans le cas des autoroutes concédées, les travaux de mise en conformité avec les normes environnementales et de sécurité réalisés postérieurement à leur mise en service par les concessionnaires ne sont jamais comptabilisés.

101. La Cour n'est pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la fiabilité de l'évaluation du parc pénitentiaire de l'État.

102. Les normes comptables de l'État prévoient que, à la clôture de l'exercice, ses établissements pénitentiaires (maisons d'arrêt, centres de détention, etc.) sont évalués selon la méthode du coût de remplacement déprécié, c'est-à-dire en retenant la valeur à neuf d'infrastructures similaires et en déduisant de celle-ci les coûts estimés de remise en état, soit 6,8 Md€ fin 2016.

103. Cependant, pour une part importante du parc pénitentiaire, les données de référence utilisées par l'administration se fondent sur celles de l'établissement d'Aix-en-Provence dont l'acquisition, décidée en 2015, s'est faite à des conditions financières difficilement transposables.

104. Par ailleurs, la fiabilité des informations relatives à l'état réel des établissements et à leur superficie est incertaine, une grande partie d'entre elles n'ayant pas été actualisée depuis plus de cinq ans. Lorsque c'est le cas, la documentation à l'appui des actualisations réalisées est généralement insuffisante et présente également des incohérences.

105. La Cour n'est pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la fiabilité de la valeur vénale d'une part importante du parc immobilier de l'État.

106. Les comptes de l'État indiquent que les terrains et bâtiments à usage d'habitation et de bureaux ainsi que les locaux d'activité (y compris militaire) qu'il contrôle sont inscrits à l'actif de son bilan pour leur valeur vénale, soit 51,5 Md€ fin 2016.

107. Les normes comptables définissent cette dernière comme le montant qui pourrait être obtenu lors d'une cession conclue à des conditions normales de marché. Elle s'appréhende, à usage constant, par l'observation des transactions récentes réalisées sur des actifs présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances similaires et dans une zone géographique comparable.

108. Pour y parvenir, l'administration retient une règle, raisonnable compte tenu de l'importance du parc immobilier de l'État, selon laquelle les bâtiments et terrains concernés doivent être évalués sur place au moins une fois tous les cinq ans et, dans le cas des entreprises immobilières civiles dont la valeur dépasse 15 M€, au moins une fois tous les deux ans. Entre deux évaluations sur place, une actualisation est réalisée, qui consiste à projeter la dernière valeur vénale connue pour tenir compte de l'évolution de l'état du bâtiment et des prix du marché immobilier.

109. En pratique, cependant, l'obtention de valeurs vénales fiables et probantes se heurte à plusieurs difficultés :

- les agents chargés de réaliser les évaluations sur place ne disposent pas toujours des informations nécessaires à cette fin, s'agissant notamment de l'état des bâtiments gérés par le ministère de la défense, ou des normes environnementales et de construction applicables dans le domaine civil ;
- la presque totalité du parc immobilier de l'État situé à l'étranger n'a pas fait l'objet, fin 2016, d'une évaluation sur place depuis plus de cinq ans, et l'actualisation des valeurs vénales réalisée chaque année à défaut repose sur des données incertaines, voire erronées ;
- la fiabilité des mesures de surfaces, dont dépendent les évaluations, n'est pas encore assurée, en dépit des efforts de l'administration depuis plusieurs exercices ;
- dans de nombreux cas, les données de marché utilisées pour actualiser les valeurs vénales sont trop anciennes ou insuffisamment comparables, ce qui les rend peu pertinentes ;
- enfin, certains ministères utilisent des applications de gestion immobilière dont les données (surfaces, coefficients d'entretien, etc.)

doivent être réconciliées au moins une fois par an avec celles saisies dans Chorus, à défaut d'interfaçage avec ce dernier ; dans le cas du ministère de l'intérieur, principale administration civile concernée, ces travaux n'ont pas pu être achevés à temps pour l'arrêté des comptes de l'exercice 2016.

110. En outre, la valeur de certains biens est qualifiée de vénale par l'administration alors même qu'elle ne tient pas compte du fait que, le cas échéant, leur cession ne pourra pas intervenir à des conditions normales de marché en raison de la situation particulière dans laquelle ils se trouvent à la clôture de l'exercice. C'est par exemple le cas :

- des sites militaires visés par la loi de janvier 2013 relative à la mobilisation du foncier public en faveur du logement et destinés à être cédés avec une décote importante ;
- des biens faisant l'objet de contrats de redynamisation de sites de défense signés les années précédentes, qui se traduisent le plus souvent par des moins-values certaines ;
- des immeubles domaniaux que les communes concernées par les fermetures de sites militaires ont la possibilité d'acquérir au prix symbolique d'un euro dans le cadre du dispositif d'aide aux garnisons restructurées ;
- des sites inoccupés visés par le protocole sur la biodiversité conclu entre les ministères chargés de la défense et de l'environnement, ou de ceux faisant l'objet d'un classement « Natura 2000 » (directive européenne sur la conservation des habitats naturels de la faune et de la flore sauvages).

111. Par ailleurs, s'agissant du cas particulier des sites militaires, qui sont pour la plupart composés de bâtiments aux caractéristiques atypiques en raison même des missions de défense auxquelles ils contribuent, la valeur vénale que l'administration présente dans les comptes de l'État est infondée, car :

- d'une part, il n'existe aucune transaction comparable sur le marché immobilier français ;
- d'autre part, l'hypothèse d'un usage constant est irréaliste, car elle conduit à ignorer le coût important des travaux de transformation qu'un éventuel acquéreur serait nécessairement conduit à réaliser ;
- enfin, un site militaire est, le plus souvent, composé de plusieurs bâtiments dont la nature et l'état peuvent présenter d'importantes différences ; or, en pratique, le coefficient d'entretien utilisé pour actualiser la valeur du site se rapporte à un seul bâtiment.

112. Cette situation est d'autant plus problématique que les normes comptables de l'État prévoient que, à la clôture de l'exercice 2018 au plus tard, les sites militaires devront désormais être évalués au coût historique amorti, en retenant comme valeur brute initiale la valeur vénale inscrite à la clôture de l'exercice précédent. Or, celle-ci, pour toutes les raisons évoquées précédemment, ne pourra pas être fiabilisée à cette date.

113. La provision comptabilisée au titre des obligations de dépollution et de désamiantage qui incombent à l'État est sous-évaluée à la clôture de l'exercice 2016.

114. En application, notamment, du code de l'environnement, l'État a l'obligation d'assurer le traitement des effets nocifs qu'entraînent, sur les sites qu'il contrôle, les pollutions de toute nature. Fin 2016, la provision comptabilisée à ce titre s'élève à 0,9 Md€.

115. Ce montant correspond, pour l'essentiel, à l'extrapolation à l'ensemble des sites concernés du ministère de la défense de coûts moyens déterminés à partir d'un échantillon d'opérations de dépollution intervenues lors de cessions passées. Son calcul est cependant affecté de plusieurs insuffisances, relevées tant par la Cour que par les services d'audit interne du ministère :

- il n'existe pas encore de base de données unique qui recense de manière exhaustive les faits de pollution et leurs caractéristiques ;
- l'échantillon de référence est d'une taille trop réduite pour être représentatif et ne porte, par ailleurs, que sur une typologie limitée de pollutions ;
- les coûts moyens retenus ne reflètent pas le caractère très significatif des opérations de dépollution nécessaires dans le cas spécifique des sites du ministère de la défense qui accueillent des installations nucléaires comme dans celui des sites les plus fortement pollués.

116. Par ailleurs, les obligations de l'État au titre de la dépollution des anciennes concessions minières et des autres risques qui s'y attachent ne sont ni recensées ni provisionnées à la clôture de l'exercice 2016.

117. Enfin, l'administration n'ayant pas communiqué le recensement des bâtiments contrôlés par l'État qui sont concernés par le risque d'amiante, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur le caractère exhaustif des coûts de désamiantage provisionnés fin 2016, à hauteur de 15 M€ seulement.

3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières

118. Les incertitudes et les désaccords sur l'évaluation des participations financières de l'État dans les entités qu'il contrôle et de certaines de ses autres immobilisations financières conduisent la Cour à formuler une réserve substantielle.

119. Fin 2016, la valeur nette des immobilisations financières de l'État s'élève à 340,0 Md€. Elles comportent 1 817 participations financières (262,7 Md€), des créances rattachées à ces participations (40,9 Md€), des prêts et avances (18,9 Md€), des fonds sans personnalité juridique qui portent un patrimoine pour le compte de l'État (15,1 Md€) et d'autres immobilisations (2,4 Md€). Au sein des participations, la valeur nette des 702 entités contrôlées par l'État s'élève à 137,5 Md€, représentant un septième du total de son actif.

120. En 2016, le recueil des normes comptables applicables aux établissements publics qui relèvent du décret du 7 novembre 2012 est entré en vigueur. Dans le cas cependant d'un grand nombre d'entre eux, sa mise en œuvre ne devrait pas être achevée avant la fin de la période transitoire prévue par le normalisateur, le 31 décembre 2019.

121. Les actions de l'administration pour renforcer la fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État, notamment celles qui présentent les risques les plus importants dans ce domaine, se sont poursuivies dans le cadre d'une trajectoire pluriannuelle formalisée. Après s'être concentrées, au cours de l'exercice précédent, sur les centres régionaux des œuvres universitaires et scolaires et les établissements publics fonciers, des missions d'audit interne ont été réalisées, en 2016, sur les centres culturels et les établissements publics d'aménagement.

122. La Cour n'est pourtant pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'évaluation, fin 2016, d'une part significative du patrimoine financier de l'État.

Les participations financières de l'État dans les entités qu'il contrôle

123. La valeur d'équivalence des participations de l'État dans les entités qu'il contrôle n'est pas pertinente, en l'absence de retraitement des comptes de certaines d'entre elles.

124. Les entités contrôlées par l'État et inscrites à l'actif de son bilan en tant que participations financières présentent des statuts juridiques variés : établissements publics nationaux dans leurs diverses déclinaisons, groupements d'intérêt public, sociétés d'économie mixte, sociétés anonymes cotées ou non cotées, groupements d'intérêt économique, fondations, associations, etc. À la clôture de l'exercice, ces participations sont évaluées par équivalence à l'actif du bilan de l'État, en déterminant sa quote-part dans la situation nette de ces entités telle qu'elle ressort de leurs comptes annuels.

125. Or, à cette diversité de formes juridiques correspondent de multiples référentiels comptables, tels que les instructions budgétaires et comptables dites « M9 », le plan comptable général des entreprises, celui des associations, les normes IFRS pour les entités qui font appel public à l'épargne et consolident leurs comptes. Ces référentiels peuvent comporter des dispositions divergentes ou incohérentes entre elles, ou avec les normes comptables de l'État, s'agissant par exemple de l'évaluation des actifs immobiliers. De plus, certaines de ces entités, soumises à un même référentiel comptable, ne l'appliquent pas de manière homogène.

126. Faute, selon les cas, d'un retraitement des comptes des principales entités concernées par ces divergences ou de la production par celles-ci de comptes traités conformément aux normes comptables de l'État, les valeurs retenues ne sont pas homogènes. La valeur globale qui en résulte à l'actif du bilan de l'État en est dès lors affectée.

127. La Cour ne dispose d'aucune assurance sur la fiabilité des comptes de 433 entités représentant, fin 2016, une valeur de 27,2 Md€ à l'actif du bilan de l'État.

128. Pour apprécier la fiabilité des comptes des participations contrôlées par l'État, la Cour s'appuie prioritairement sur les rapports de commissaire aux comptes, lorsqu'une certification est prévue. A défaut, elle exploite les rapports d'audit interne disponibles et les réponses aux questionnaires qu'elle adresse directement à un échantillon d'entités ou qui sont, dans d'autres cas, envoyés par la DGFiP.

129. Au 22 mai 2017, cependant :

- les rapports de commissaire aux comptes de 69 entités, évaluées à 16,8 Md€, n'ont pas pu être obtenus ;
- dans le cas de 364 entités d'une valeur totale de 10,4 Md€, dont les comptes ne sont pas soumis à une certification externe et qui n'ont pas fait l'objet d'un audit interne récent, aucune information n'est disponible.

130. Les vérifications réalisées par la Cour à partir des informations disponibles concernant 129 entités représentant une valeur de 18,7 Md€ témoignent de la persistance d'anomalies significatives qui compromettent la correcte évaluation de certaines d'entre elles à l'actif du bilan de l'État.

131. Au 22 mai 2017, la Cour a été en mesure d'exploiter :

- 183 rapports de commissaire aux comptes : 44, qui concernent des entités évaluées à 8,0 Md€, font état d'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves ;
- 12 rapports d'audit interne d'entités évaluées à 1,5 Md€ dont les comptes ne sont pas soumis à une certification externe, qui font état d'anomalies significatives dans leurs comptes ;
- nonobstant leur valeur purement déclarative, les réponses de 73 entités, d'une valeur totale de 9,2 Md€, à un questionnaire qui leur a été adressé, faisant souvent apparaître d'importantes insuffisances sur le plan comptable.

132. Le résultat détaillé de ces travaux est le suivant :

- la plupart des entités ne disposent pas d'un contrôle interne suffisamment formalisé pour permettre de se prononcer avec une assurance raisonnable sur son efficacité ; dans le cas de 110 entités évaluées à 14,9 Md€, les premières étapes de la démarche de maîtrise des risques, consistant à décrire les principaux processus de gestion, identifier les risques qui s'y attachent et prévoir des contrôles en réponse, n'ont pas encore été engagées ;
- des insuffisances affectent le recensement et l'évaluation du parc immobilier de 38 entités évaluées à 6,9 Md€ ;
- des insuffisances ont également été identifiées s'agissant des autres immobilisations incorporelles et corporelles de 70 entités évaluées à 12,6 Md€ ;

- dans le cas de 64 entités évaluées à 10,1 Md€, l'inscription des provisions pour risques et charges ainsi que des engagements hors bilan est lacunaire ;
- s'agissant de 16 entités évaluées à 2,8 Md€, les subventions reçues ne sont pas rattachées aux immobilisations qu'elles financent ;
- enfin, la comptabilisation par 16 entités évaluées à 6,5 Md€ des dispositifs d'intervention qu'elles gèrent pour le compte de l'État est affectée d'insuffisances.

133. La Cour a également relevé que les comptes de certaines entités significatives ou appartenant à des regroupements sectoriels particuliers sont affectés par des anomalies spécifiques. C'est le cas notamment :

- de SNCF Réseau et SNCF Mobilités, dont les commissaires aux comptes indiquent ne pas être en mesure de se prononcer sur la valeur nette des actifs relatifs aux activités « Infrastructure » et « Gare & Connexions », qui s'élève respectivement à 31,5 Md€ et 1,6 Md€ ;
- de Voies navigables de France (VNF), dont les commissaires aux comptes ne peuvent pas apprécier la correcte évaluation des immobilisations incorporelles concernées par le projet de réalisation du canal Seine Nord Europe, qui figurent à son bilan pour 0,2 Md€ ;
- de l'Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (ÉPRUS), qui n'est pas en mesure, selon le dernier rapport de commissaire aux comptes disponible, de justifier de l'existence et de l'exhaustivité de ses stocks, en l'absence d'un inventaire physique annuel de l'ensemble de ses sites de stockage ;
- des comptes de 8 universités et de 15 instituts d'enseignement et de recherche, qui présentent des insuffisances en matière de rattachement des charges et des produits à l'exercice ; celles-ci portent principalement sur les contrats de recherche pluriannuels conclus avec des tiers et sur les procédures de contrôle interne qui s'attachent au suivi de ces contrats.

134. L'engagement pris par l'État en faveur de l'établissement public Bpifrance n'est pas retracé en annexe parmi ses engagements hors bilan.

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

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

137. L'annexe des comptes de l'État ne fait cependant pas mention de cet engagement hors bilan explicite, ni de l'encours de la garantie sur laquelle il porte et qui s'établit, fin 2016, à 24,6 Md€.

Les autres immobilisations financières

138. Le contrôle interne des autres immobilisations financières de l'État ne fournit qu'une assurance limitée sur la fiabilité des données produites et sur la maîtrise des risques inhérents à ces actifs.

139. Les processus de gestion des autres immobilisations financières de l'État (acquisitions, cessions, etc.) ne font pas l'objet d'une documentation suffisante pour permettre d'en avoir une vision exhaustive, hiérarchisée et adaptée aux enjeux et aux risques. Par ailleurs, l'agence des participations de l'État (APE) ne dispose toujours pas d'un dispositif de contrôle interne documenté et structuré sur son périmètre de gestion. Pour ces raisons, les contrôles qui portent sur le recensement et l'évaluation des participations financières de l'État à la clôture de l'exercice ne sont pas exhaustifs.

140. S'agissant du programme d'investissements d'avenir, le suivi des opérations effectuées entre l'État et les établissements qui agissent en tant qu'intermédiaire vis-à-vis des bénéficiaires finaux n'est pas assez formalisé ; il en va de même du retraitement par la DGFIP des données communiquées par ces établissements comme de celles fournies par le Commissariat général à l'investissement. De ce fait, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer avec une assurance suffisante sur le solde de certaines créances détenues par l'État dans ce cadre, notamment sur l'Agence nationale de la recherche et Bpifrance (26,0 Md€ fin 2016), ni sur la valeur à l'actif de son bilan de plusieurs fonds sans personnalité juridique mis en place (6,0 Md€ fin 2016), en particulier ceux gérés par la Caisse des dépôts et consignations.

141. Pour leur part, les outils actuels de gestion des prêts par le ministère de l'économie et des finances ne sont pas communs à l'ensemble des acteurs concernés – comptables, ordonnateurs et mandataires – et ils sont, en outre, obsolètes. Pour tous les autres prêts, il n'existe pas de suivi centralisé.

142. La Cour constate un désaccord sur les reprises de dépréciation de plusieurs immobilisations financières, qui conduisent à comptabiliser à tort un produit de 1,1 Md€ en 2016.

143. Certains prêts consentis à des États étrangers font l'objet de dépréciations, qui traduisent l'existence de pertes de valeur latentes. En 2016, aucun abandon de ces prêts n'est intervenu et aucune perte n'a donc été réalisée ni constatée en charges financières.

144. Parallèlement, la valeur de ces actifs s'est appréciée jusqu'à rendre sans objet une partie des dépréciations comptabilisées jusqu'à présent. Or, celles-ci n'avaient pas donné lieu à une charge financière lors de leur dotation initiale, mais avaient été enregistrées par contrepartie d'un compte de situation nette, conformément au traitement comptable applicable au cas particulier des corrections d'erreur.

145. Dès lors, la reprise de ces dépréciations aurait dû intervenir de la même manière que leur constatation initiale, c'est-à-dire par la contrepartie d'un compte de situation nette plutôt que par la comptabilisation d'un produit financier de 1,1 Md€, ce qui aurait conduit à ne pas améliorer d'autant, de manière artificielle, le solde des opérations de l'exercice 2016.

146. Les comptes de l'État ne donnent pas une image fidèle des droits qu'il détient au 31 décembre 2016 sur plusieurs entités.

147. 854 établissements publics de santé sont comptabilisés à l'actif du bilan de l'État en tant que participations financières pour une valeur de 4,4 Md€, correspondant au cumul des dotations versées par celui-ci à chacun d'eux depuis sa création. Or, les vérifications réalisées par la Cour sur un échantillon d'établissements font apparaître de multiples écarts entre les comptes de ces derniers et ceux de l'État, et une surévaluation probable, fin 2016, d'environ 0,8 Md€. La mise en œuvre prochaine d'une instruction enjoignant aux établissements publics de santé d'examiner d'ici le 31 décembre 2017 le traitement, dans leurs comptes annuels, des dotations reçues de l'État avant le 1^{er} janvier 2011 devrait permettre de procéder aux corrections appropriées.

148. Le Fonds d'épargne, géré par la Caisse des dépôts et consignations, est présenté indistinctement de celle-ci parmi les participations financières de l'État. Or, d'une part, il est exclu du périmètre de consolidation de la Caisse et, d'autre part, il ne dispose pas de la personnalité juridique, condition pourtant posée par la norme n° 7 du RNCE pour qu'une entité puisse être qualifiée de participation. Le Fonds d'épargne devrait donc être reclassé parmi les fonds de même nature à l'actif du bilan de l'État et être évalué à hauteur de sa dernière situation nette comptable connue, soit 9,6 Md€ fin 2015, plutôt qu'à la date de son entrée dans le patrimoine de l'État, soit 7,7 Md€.

149. Enfin, les prêts accordés par l'État à des organismes publics ou à des entreprises installées sur le territoire français ne sont pas évalués de manière à tenir compte du coût de leur bonification, c'est-à-dire du fait que certains d'entre eux ont été consentis à des conditions préférentielles. Une incertitude affecte ainsi l'évaluation de six dispositifs de ce type, représentant un encours de prêts d'environ 1,5 Md€ au 31 décembre 2016.

4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens

150. Les incertitudes et les désaccords sur la comptabilisation tant des charges de personnel et d'intervention que des produits régaliens conduisent la Cour à formuler une réserve substantielle.

151. En 2016, les charges brutes de l'État se sont élevées à 497,5 Md€, dont un quart correspond à la rémunération et aux pensions des agents de l'État, et un tiers aux transferts en matière économique et sociale (aides, subventions, etc.). Sur la même période, il a enregistré 421,9 Md€ de produits bruts, dont les deux tiers proviennent de cinq sources d'imposition (taxe sur la valeur ajoutée, impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés, droits d'enregistrement et de timbre, taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques).

152. Au cours de l'exercice, de nouvelles avancées ont été réalisées dans le domaine des produits régaliens : des contrôles ont été mis en place pour fiabiliser l'enregistrement comptable des créances issues de contrôles fiscaux en matière d'impôt sur le revenu et d'impôts locaux ; le traitement des déclarations faites par les redevables dans le cadre du régime de consolidation du paiement de la TVA a été corrigé.

153. S'agissant des charges de personnel, la démarche de formalisation et de renforcement des contrôles, lancée en 2013 au ministère de l'agriculture, a été achevée en 2016. Dans le cas de certains dispositifs d'intervention pour lesquels des erreurs avaient été identifiées, de nouveaux engagements hors bilan ont été comptabilisés.

154. Fin 2016, cependant, des insuffisances significatives continuent d'affecter le contrôle et l'enregistrement en comptabilité des données relatives aux charges de personnel, aux charges d'intervention et aux produits régaliens. Dans ce dernier cas, l'évaluation des créances sur les redevables et le traitement comptable de certaines opérations et de certains risques à caractère fiscal ne donnent pas une image fidèle des droits et obligations de l'État.

Les charges de personnel et d'intervention

155. L'efficacité du contrôle des données relatives à la rémunération des personnels de l'État demeure inégale d'un ministère à l'autre et globalement insuffisante.

156. Après l'abandon, fin 2013, du projet de calculateur unique de la paie, l'État a poursuivi la modernisation des processus de rémunération de ses agents (1,9 million environ, soit une charge de 85,7 Md€ en 2016). Les transformations profondes que connaissent, à ce titre, l'organisation et les systèmes d'information des ministères perturbent depuis plusieurs exercices la mise en œuvre du contrôle interne de la paie.

157. Les vérifications réalisées en 2016 par la Cour dans les trois ministères suivants font ainsi apparaître une situation d'ensemble dans laquelle le contrôle interne n'a pas atteint un degré de maturité satisfaisant pour garantir la fiabilité des actes de gestion auxquels il s'applique :

- au ministère de l'éducation nationale, qui emploie plus de la moitié des agents de l'État, les vérifications effectuées dans quatre académies ont confirmé une mise en œuvre hétérogène de la démarche de maîtrise des risques et la persistance des principales faiblesses qui avaient été identifiées en 2014 et 2015 dans huit autres académies : lacunes dans la formalisation des contrôles et leur supervision, absence de tests d'efficacité, défaut de pilotage et de suivi ;
- au ministère de la défense, le calcul des soldes réalisé à l'aide du système d'information Louvois et leur paiement font l'objet, depuis le premier semestre 2015, d'un dispositif de contrôle interne renforcé, en raison de ses dysfonctionnements graves et persistants ; la mise en œuvre du premier niveau de ce dispositif sera achevée mi-2017, tandis que son deuxième niveau n'en était encore, fin 2016, qu'au stade de la conception ; par ailleurs, si les écarts imputables à Louvois entre les sommes décaissées et celles comptabilisées dans Chorus ont été réduits de manière significative, cette amélioration demande à être confirmée au cours des prochains exercices ;
- au ministère de la justice, les pratiques varient de manière trop importante d'une direction à l'autre, s'agissant tant de la documentation des processus et des risques que de la traçabilité des contrôles réalisés.

158. Les insuffisances de l'analyse juridique et comptable que l'administration fait des dispositifs d'intervention de l'État ne permettent pas le correct enregistrement dans ses comptes des engagements qu'il supporte au titre de ces dispositifs.

159. Pour assurer sa mission de régulateur économique et social, l'État met en œuvre des dispositifs juridiques dits « d'intervention » dans le cadre desquels il réalise des versements de toutes natures à différents bénéficiaires (ménages, entreprises, collectivités territoriales, etc.), selon des conditions et dans un objectif différents d'un dispositif à l'autre. 1 033 dispositifs d'intervention étaient ainsi recensés fin 2016, qui ont représenté une charge annuelle pour l'État de 177,1 Md€.

160. Tout dispositif qui dépasse 50 M€ de charges annuelles fait normalement l'objet d'une fiche par laquelle l'administration formalise son analyse de la nature et du degré de l'engagement qui en résulte pour l'État à la clôture de l'exercice et, le cas échéant, de la manière dont cet engagement doit être retracé dans les comptes (dette non financière, provision, engagement hors bilan).

161. En pratique, cependant, la Cour relève depuis plusieurs exercices que cette procédure n'est pas correctement appliquée, ce qui entraîne un risque élevé d'erreurs dans les comptes de l'État. Ainsi :

- lorsqu'un nouveau dispositif est mis en place, une fiche d'analyse n'est pas systématiquement établie, même si le montant de charges dépasse 50 M€ sur l'exercice ;
- dans le cas où, pour un dispositif donné, le montant des charges de l'exercice est inférieur à 50 M€, voire nul, l'État peut néanmoins être engagé à la clôture pour des montants significatifs qui ne sont pas identifiés par la procédure actuelle et ne sont, dès lors, pas comptabilisés ;
- les fiches disponibles comportent trop souvent des analyses erronées ou incomplètes, ce qui conduit à en réviser fréquemment, et de manière substantielle, les conclusions ;
- dans les services déconcentrés de l'État, les comptables n'ont pas toujours accès aux fiches d'analyse au moment des opérations d'arrêté des comptes et les enregistrements auxquels ils procèdent ne sont pas suffisamment contrôlés.

162. Par ailleurs, la Cour est en désaccord avec l'analyse que fait l'administration des dispositifs d'intervention suivants et des conséquences qu'elle en tire dans les comptes de l'État de l'exercice 2016 :

- une dette de 3,3 Md€ aurait dû être comptabilisée fin 2016 au titre de la « dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle », le caractère annuel du versement et son montant étant fixés par la loi ;
- certaines subventions versées par l'État à plusieurs entités publiques, en particulier SNCF Réseau et SNCF Mobilités, sont comptabilisées en charges de fonctionnement indirect, alors qu'elles ont la nature de charges d'intervention ; les engagements pluriannuels correspondants, qui s'élèvent à au moins 46,0 Md€ fin 2016, ne sont, à tort, pas retranscrits dans les comptes de l'État ;
- même lorsque l'État confie à un opérateur la mise en œuvre d'un contrat de plan qu'il a conclu avec une région, il reste seul engagé par la signature dudit contrat ; pourtant, dans ce cas, aucun engagement hors bilan n'est encore enregistré dans ses comptes.

163. Le contrôle insuffisant de certains dispositifs d'intervention gérés par le régime général de sécurité sociale fait peser un risque important d'erreurs dans les comptes de l'État.

164. Les entités du régime général de sécurité sociale gèrent des dispositifs d'intervention pour le compte de l'État et lui refacturent périodiquement les sommes qu'elles versent aux bénéficiaires de ces dispositifs.

165. Dans certains cas, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur la réalité, l'exhaustivité et l'exactitude des montants notifiés à l'État et enregistrés dans ses comptes. Ainsi :

- le dispositif de contrôle interne des prestations légales gérées par la branche famille pour le compte de l'État, qui se sont élevées à 32,1 Md€ en 2016, reste affecté par des faiblesses de même nature que celles qui avaient conduit la Cour à exprimer une réserve sur les comptes de la branche famille de l'exercice 2015³ ; en outre, les retards de développement du système d'information utilisé pour gérer la prime d'activité, mise en place début 2016, conjugués à des risques spécifiques liés aux informations déclarées par les bénéficiaires, entraînent une incertitude sur l'exhaustivité et l'exactitude des montants refacturés à l'État ;

³ Cf. Cour des comptes, *Certification des comptes du régime général de sécurité sociale – Exercice 2015*. La Documentation Française, juin 2016, 141 p., disponible sur www.ccomptes.fr.

- les contrôles effectués par les caisses d'assurance maladie lors de l'ouverture des droits à l'aide médicale d'État (AME) sont trop limités, alors même que les informations obtenues à cette occasion sont le plus souvent déclaratives ; il en résulte une incertitude sur le montant facturé à l'État pour 2016, soit 0,8 Md€ ;
- les limites et les dysfonctionnements qui affectent la gestion des mesures d'exonération de cotisations sociales compensées par le budget de l'État, à hauteur de 3,0 Md€ en 2016, avaient conduit la Cour à exprimer une réserve sur les comptes de l'activité de recouvrement de l'exercice 2015⁴ ; malgré les améliorations apportées aux traitements informatiques et la mise en place de contrôles de cohérence automatisés, la Cour ne dispose toujours que d'une assurance partielle sur l'exactitude et l'exhaustivité des données relatives aux mesures d'exonérations.

Les produits régaliens

166. Les insuffisances du contrôle des données fiscales et des traitements qui leur sont appliqués, ainsi que des enregistrements comptables qui en résultent, empêchent la Cour de se prononcer sur la fidélité de l'image que les comptes de l'État donnent de la situation en matière de produits régaliens.

167. La gestion des impôts s'appuie sur des applications informatiques anciennes, conçues à l'origine pour en retracer les flux en comptabilité de caisse. Faute de les avoir fait évoluer à l'occasion de la mise en place de la comptabilité générale de l'État en 2006, puis lors de son passage dans Chorus fin 2011, ces applications présentent des limites fonctionnelles importantes et ne sont pas en mesure de répondre aux exigences de la tenue et de l'audit d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations.

168. De ce fait, les chaînes actuelles de traitement en matière fiscale font appel à des opérations de masse multiples et complexes, obligent à de nombreuses ressaïssies manuelles en comptabilité et rendent nécessaire l'enregistrement d'écritures à fort enjeu financier lors de l'arrêté des comptes plutôt qu'au fil de l'eau. De surcroît, cette situation empêche, en partie ou totalement selon les cas, de retrouver, à partir des enregistrements comptables, les données de gestion fiscale correspondantes et les pièces justificatives qui les accompagnent, et inversement.

⁴ *Ibid.*

169. Tel est le cas, par exemple, de l'application Médoc, utilisée pour recouvrer une large part de la TVA et de l'IS, qui produit des écritures de montants très significatifs au moyen de processus à la fois insuffisamment décrits et complexes à auditer. De même, l'application Alpage, qui enregistre le montant du redressement et des pénalités encourues à la suite d'un contrôle fiscal, n'est pas interfacée avec l'application Médoc, dans laquelle sont ressaïsies manuellement ces mêmes informations.

170. Cette situation fait courir un risque élevé d'erreurs dans les comptes et nécessite un contrôle interne renforcé tant à l'égard des traitements mis en œuvre que des données qui en sont l'objet. Elle rend également indispensables l'analyse et la justification des enregistrements comptables qui en résultent.

171. Or, en dépit des efforts consentis depuis plusieurs exercices pour décrire les processus de la gestion fiscale et les référentiels de contrôle associés (organigrammes fonctionnels, guides de procédure, référentiels), le contrôle interne exclut toujours l'ensemble des traitements automatiques ainsi que les procédures d'évaluation des écritures de fin d'exercice.

172. Les données extraites des déclarations fiscales et, plus globalement, les informations transmises par les gestionnaires ne sont pas suffisamment contrôlées pour que leur fiabilité et leur intégrité soient validées préalablement à leur utilisation pour déterminer les écritures à enregistrer en comptabilité. C'est notamment le cas des données relatives aux crédits d'impôt reportés ou imputés par les redevables au titre de l'IS (respectivement 27,2 Md€ et 11,9 Md€ fin 2016).

173. En bout de chaîne, la plupart des comptes de charges et de produits, tout comme ceux de bilan par lesquels transitent les flux relatifs à la gestion des impositions et taxes affectées, ne font l'objet d'aucune revue formalisée de la part de l'administration. Lorsque c'est le cas, cette revue n'est, le plus souvent, pas suffisante pour justifier le solde en fin d'exercice. Ainsi, en matière de TVA ou d'IS, les montants bruts des impositions issus des déclarations ne sont pas systématiquement rapprochés de ceux des produits enregistrés sur l'exercice.

174. De plus, la nomenclature utilisée pour enregistrer les crédits, les réductions et les remboursements d'impôt accordés aux redevables est beaucoup moins détaillée que celle utilisée pour suivre les produits fiscaux bruts. Sans rechercher l'exacte correspondance des deux nomenclatures, une codification plus homogène permettrait de mesurer et d'expliquer plus aisément l'évolution des produits fiscaux nets et, le cas échéant, d'identifier des anomalies dans les comptes.

175. Enfin, les modalités pratiques d'accès à distance aux pièces justificatives, dispersées jusqu'au niveau le plus déconcentré des services fiscaux, empêchent l'administration centrale de justifier efficacement les comptes et la Cour de réaliser des vérifications probantes.

176. La Cour relève une incertitude significative sur l'évaluation des créances fiscales à la clôture de l'exercice.

177. Fin 2016, les créances fiscales nettes sur les redevables sont évaluées à 64,8 Md€ à l'actif du bilan de l'État, compte tenu d'une dépréciation de 32,8 Md€.

178. Or, cette dépréciation est déterminée sans que le millésime des créances fiscales soit suivi de manière fiable en comptabilité. Cette information est pourtant indispensable pour mesurer l'ancienneté des créances et pour évaluer de manière statistique le risque que certaines d'entre elles ne puissent finalement pas être recouvrées par l'État.

179. De même, l'information permettant d'identifier les créances fiscales en situation de litige n'est pas disponible en comptabilité. Cela ne permet pas de les déprécier pour tenir compte du risque qu'un contentieux en cours connaisse une issue défavorable pour l'État.

180. Au surplus, les bases fiscales qui servent au suivi des redevables ne sont toujours pas partagées entre la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirects. Pourtant, elles portent des informations communes indispensables pour connaître le risque d'insolvabilité des redevables et, le cas échéant, pour déprécier les créances concernées de manière homogène entre les deux réseaux.

181. Les comptes de l'État ne présentent pas de manière satisfaisante sa situation au regard de certaines opérations et de certains risques à caractère fiscal.

182. Les acomptes de TVA versés par les redevables qui bénéficient du régime simplifié d'imposition et du régime simplifié agricole sont enregistrés en produits régaliens alors qu'il s'agit, par définition, de dettes non financières. Celles-ci sont ainsi sous-évaluées d'environ 5,0 Md€ au 31 décembre 2016. De même, les acomptes perçus par l'État au titre de la contribution représentative de l'impôt sur les sociétés (CRIS), versée chaque année par la Caisse des dépôts et consignations en application du régime fiscal dont elle relève, sont enregistrés à tort en produits.

183. Par ailleurs, la CRIS, qui constitue, comme l'a confirmé le Conseil constitutionnel⁵, une imposition de toute nature entrant dans le champ de l'article 34 de la Constitution et sur laquelle la Caisse peut imputer les réductions et crédits d'impôt sur les sociétés dont elle bénéficie par ailleurs, est présentée comme un produit financier alors qu'il s'agit, en réalité, d'un produit régalien (0,3 Md€ en 2016).

184. Les droits et les obligations qui résultent des dispositions liées aux déclarations souscrites en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (*Exit Tax*) ne sont pas correctement présentés. Les produits d'impôt sur le revenu sont, en effet, enregistrés de manière anticipée dans les comptes de l'État de 2016 (0,9 Md€).

185. Lorsque des contentieux fiscaux surviennent entre l'État et de multiples contribuables pour un même motif, il existe une présomption que le risque financier pour l'État ne se limite pas aux seules réclamations contentieuses enregistrées à la clôture de l'exercice, mais s'étende à celles qui sont susceptibles d'être introduites dans le cadre de ces contestations de masse et à celles déjà jugées en sa faveur pour lesquelles il subsiste une possibilité de recours. Dans ce dernier cas, le risque de décaissement pour l'État n'a pas été suffisamment pris en compte, ce qui conduit à sous-évaluer le solde des provisions pour risques de 1,0 Md€ au 31 décembre 2016.

186. En l'absence de procédure de recensement, les engagements significatifs reçus par l'État en application de dispositions fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice ne sont pas mentionnés en annexe de manière exhaustive. Il en va ainsi de la créance que l'État détient sur les redevables qui, lorsqu'ils contestent leur imposition et demandent un sursis de paiement, doivent systématiquement garantir celle-ci pour en sécuriser le recouvrement. Alors que le solde des créances fiscales concernées s'élève fin 2016 à 6,9 Md€, l'annexe ne mentionne des engagements hors bilan reçus en regard de celles-ci qu'à hauteur de 3,2 Md€.

⁵ Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989.

III - Le compte-rendu des vérifications

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

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

189. Conformément à l'arrêté du Premier président n° 14-882 du 15 décembre 2014 portant sur les normes professionnelles de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes, pris en application de l'article L. 120-4 du code des juridictions financières, la Cour des comptes applique les dispositions des normes ISA et de la norme ISQC 1 dans la mesure de leur compatibilité avec la nature particulière de ses missions de certification ainsi qu'avec les dispositions du code des juridictions financières.

190. Ainsi, dans le cas de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2016, les normes suivantes n'ont pas trouvé à s'appliquer, pour tout ou partie de leurs dispositions :

- ISA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit », qui n'est que partiellement applicable du fait des dispositions de nature législative qui fondent le caractère obligatoire de la mission de certification de la Cour ;
- ISA 220 « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers » et ISQC 1 « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », qui n'est que partiellement applicables pour ce qui concerne les dispositions relatives à la traçabilité des divergences internes, en partie contraires aux dispositions du code des juridictions financières en matière de secret des délibérations ;
- ISA 402 « Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services », en l'absence d'externalisation, auprès

d'entités tierces, d'aspects significatifs de processus, d'activités ou de fonctions internes à l'État ;

- ISA 510 « Missions d'audit initiales – Soldes d'ouverture », cette norme ayant seulement concerné jusqu'à présent les vérifications spécifiques réalisées en 2006 lors du premier établissement des comptes de l'État et celles réalisées en 2012 lors du passage à Chorus ;
- ISA 570 « Continuité de l'exploitation », cette notion étant inapplicable à l'État ;
- ISA 800 « Aspects particuliers : audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique », ISA 805 « Aspects particuliers : audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier » et ISA 810 « Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés », ces trois normes concernant des missions sans équivalent dans le cadre de la certification des comptes de l'État.

191. La Cour réalise des vérifications dites « intermédiaires » puis des vérifications dites « finales ». Au cours de ces deux phases, les échanges entre la Cour, la direction générale des finances publiques (DGFiP) et les principales administrations concernées ont été continus.

A - Les vérifications intermédiaires

192. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juin à décembre 2016, principalement au sein des dix-sept ministères (au sens de la loi de finances initiale pour 2016).

193. Elles ont eu pour objet d'évaluer le risque d'erreurs significatives dans les comptes, en appréciant notamment l'efficacité des dispositifs de contrôle interne et la correcte application des procédures comptables. Cette évaluation a permis par la suite d'adapter l'intensité des vérifications finales sur les comptes.

194. Les vérifications ont ainsi porté sur la démarche de maîtrise des risques des ministères, notamment les leviers de pilotage du contrôle interne et les moyens mis en œuvre pour en évaluer l'efficacité, parmi lesquels en particulier la fonction d'audit interne.

195. Les vérifications ont également donné lieu à des tests visant à mettre la Cour en situation de fonder sa propre évaluation du risque d'erreurs dans les états financiers. Les processus concernés ont notamment été ceux relatifs aux charges de personnel, aux interventions de l'État, aux immobilisations et stocks à caractère militaire, au parc immobilier et aux actifs concédés, aux immobilisations financières, aux provisions pour litiges et aux relations entre l'État et la sécurité sociale.

196. Le ministère de l'économie et des finances a, en outre, fait l'objet de vérifications appropriées pour les processus qui sont de son seul ressort et qui sont notamment relatifs aux produits régaliens, à la dette financière et aux instruments financiers à terme, à la trésorerie, aux immobilisations financières et aux garanties données par l'État.

197. Dans le cas particulier des produits régaliens, ces vérifications s'accompagnent, depuis plusieurs exercices, d'une participation active des experts de la Cour à différents ateliers qui réunissent les bureaux concernés de la DGFiP et dont l'objet est d'identifier les actions propres à améliorer la fiabilité des comptes de l'État dans ce domaine.

198. Parallèlement, afin d'évaluer les risques associés au système d'information financière de l'État, la Cour examine selon une approche pluriannuelle les applications qui le composent, en tenant compte des enjeux qui s'attachent à celles-ci et des évolutions intervenues depuis leur précédent examen. Entre juin 2016 et fin avril 2017, les applications concernées ont ainsi été les suivantes :

- Chorus, s'agissant en particulier des modalités d'habilitation des utilisateurs du progiciel ;
- César (application de gestion des impôts sur rôle), Médoc (impôts autoliquidés), Gold (droits d'enregistrement), Pay et Etr (paye), Pez (pensions), Louvois (solde des militaires), Cadran (relevés de la Banque de France), Murex (dette financière), Ddr3/Scr3 (comptabilité des postes non centralisateurs), Intercom (droits et taxes perçus par les douanes), Slam (système de liquidation des avances mensuelles), Rep (recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au « domaine »), afin notamment d'examiner leur interfaçage avec Chorus.

199. Au cours de la phase intermédiaire, la Cour a de nouveau analysé les différents postes des comptes de l'État, notamment :

- la trésorerie et la dette financière ;
- les immobilisations et les stocks ;
- les charges de personnel, de fonctionnement et d'intervention ;

- les produits régaliens ;
- les engagements hors bilan.

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

- le prêt bilatéral à la Grèce ;
- les investissements d'avenir ;
- le dispositif Écomouv' ;
- le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi ;
- le transfert de l'aide à l'accès au logement ;
- les infrastructures du domaine public fluvial et maritime ;
- les concessions aéroportuaires, routières, ferroviaires et d'extraction minière ;
- les contrats d'État à État.

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

202. Comme chaque année, un suivi des réserves ou des parties de réserve levées au cours des exercices précédents a été réalisé, notamment celles qui concernaient :

- la revue des écritures saisies par les utilisateurs qui disposent, à titre temporaire, d'habilitations particulières ;
- la procédure de confirmation du solde d'encours de garanties auprès des bénéficiaires concernés ;
- la proportion d'encours immobiliers civils qui présentent une forte ancienneté ;
- le provisionnement des obligations de dépollution d'une partie des installations du ministère de la défense classées pour la protection de l'environnement ;
- les modalités d'évaluation des prêts aux États étrangers ;
- la comptabilisation des droits détenus par l'État sur certains fonds sans personnalité juridique ;
- les contentieux fiscaux de série et les passifs non financiers résultant d'accords bien définis ;

- l'évaluation de certains passifs d'intervention ainsi que de plusieurs autres provisions pour risques et charges et engagements hors bilan.

203. Au terme des vérifications intermédiaires, la Cour a notamment adressé, sur le fondement de l'article R. 143-20 du code des juridictions financières :

- au directeur général des finances publiques, à la directrice du budget, à la directrice générale du Trésor et à la directrice de l'Agence pour l'informatique financière de l'État, une synthèse des vérifications intermédiaires à laquelle étaient annexés douze rapports comportant 195 recommandations ;
- aux secrétaires généraux et aux contrôleurs budgétaires et comptables des ministères concernés, cinq notes d'évaluation du contrôle interne ministériel (NEC) qui contenaient 44 recommandations ;
- aux secrétaires généraux, au directeur général des finances publiques, à la directrice du budget et aux responsables des missions ministérielles d'audit interne, une synthèse des NEC qui comportait 5 recommandations.

B - Les vérifications finales

204. Les vérifications finales se sont déroulées de janvier à mai 2017. Après une période dite « préfinale », consacrée à leur préparation ainsi qu'à la poursuite des vérifications intermédiaires éventuellement inachevées, la Cour a disposé d'une balance des comptes de l'exercice 2016 arrêtés provisoirement au 24 février 2017, lui laissant vingt-huit jours francs, dont vingt jours ouvrés, pour l'auditer et demander sa modification, le cas échéant.

205. Les vérifications réalisées ont été définies 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. Elles ont notamment consisté en des tests portant sur le détail des opérations et des soldes, et des revues analytiques visant à comparer les données d'un exercice à l'autre. Elles ont aussi eu pour objet de vérifier la correcte réconciliation des enregistrements en comptabilité avec les données de certaines applications amont, notamment celles relatives à la paie et à la gestion fiscale.

206. La mise en œuvre de ces vérifications a nécessité de recourir à la réception et au traitement de données comptables et de pièces justificatives produites dans l'ensemble des services de l'État. Il a également été nécessaire d'exploiter, lorsqu'ils étaient disponibles, les dossiers justificatifs établis par la DGFiP et se rapportant à certains postes des états financiers.

207. Ces vérifications ont été complétées par une analyse des données de comptabilité générale conduite sur la totalité des comptes de gestion des postes comptables centralisateurs, en collaboration avec le bureau « Contrôle de la qualité des comptes » de la direction générale des finances publiques. Cette analyse a consisté à identifier des écritures comptables qui présentent une nature particulière ou un montant significatif et à collecter ensuite des éléments probants permettant d'en justifier le bien-fondé.

208. La Cour a examiné la correcte intégration des comptes des Pouvoirs publics dans ceux de l'État et la fiabilité des données reprises à cette occasion. Ainsi, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2016 :

- les comptes du Sénat et de l'Assemblée nationale ont été certifiés sans réserve par la Cour, qui réalise ces audits selon les modalités fixées par les conventions signées par le Premier président le 23 juillet 2013 avec le Président de chacune des assemblées ;
- les comptes de la présidence de la République ont fait l'objet d'un examen par la Cour lors du contrôle des services de la présidence. Dans ce cadre, aucune anomalie significative n'a été relevée ;
- les comptes du Conseil constitutionnel ont fait l'objet d'un examen par son conseiller financier. Dans ce cadre, aucune anomalie significative n'a été relevée.

209. En complément des vérifications réalisées au cours de la mission intermédiaire, dont les résultats ont par ailleurs été actualisés compte tenu des éléments probants supplémentaires obtenus jusqu'à l'arrêté des comptes de l'État, une enquête portant sur un échantillon de 98 entités, qui représentent une valeur de 13,7 Md€ à l'actif du bilan de l'État, a été conduite afin d'apprécier la fiabilité de leurs comptes.

210. La Cour a porté une attention particulière aux évolutions du référentiel comptable de l'État et, pour celles d'entre elles applicables aux comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2016, à leur correcte mise en œuvre. Ont ainsi été concernées les normes n° 1 « Les états financiers », n° 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » et n° 16 « Information sectorielle »,

qui prévoient désormais la présentation des états financiers et des informations qui les accompagnent sur deux exercices au lieu de trois.

211. Au terme des vérifications sur les comptes de l'exercice 2016 arrêtés provisoirement au 24 février 2017, 37 observations d'audit ont été formulées, soit 19 de moins que sur les comptes provisoires de l'exercice précédent.

212. L'incidence des 9 observations qui ont conduit à une modification satisfaisante des comptes est la suivante :

Tableau n° 1 : incidence des corrections comptabilisées

En Md€	Ajustement à la hausse	Ajustement à la baisse	Net
<i>Solde des opérations de l'exercice (SOE)</i>	2,2	-1,5	0,7
<i>Situation nette (hors SOE)</i>	0,0	-2,2	-2,2
<i>Engagements hors bilan</i>	0,2	-2,1	-1,9
<i>Reclassements au compte de résultat</i>	N/A	N/A	0,0
<i>Reclassements au bilan</i>	N/A	N/A	0,4

Source : Cour des comptes

213. Les anomalies détectées dans les comptes dont l'enjeu individuel ne dépassait pas 100 M€ et qui n'avaient pas d'incidence significative de manière cumulée n'ont pas fait l'objet d'observations d'audit, mais ont néanmoins été signalées à la DGFiP.

214. Par la suite, la Cour a disposé de cinq jours francs pour examiner l'annexe des comptes de l'Etat de l'exercice 2016, obtenir les éléments justificatifs nécessaires et faire part, le cas échéant, de ses demandes de modification.

215. La Cour a examiné les règles d'élaboration du bilan, du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets, du tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice et du tableau des flux de trésorerie, afin de s'assurer de leur pertinence et du respect du principe de permanence de la présentation des états financiers. Elle a

appliqué ces règles aux données comptables qu'elle a auditées afin de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des états financiers présentés au titre de l'exercice 2016.

216. La Cour a également pris connaissance des informations données dans le rapport de présentation, dans le rapport sur le contrôle interne et dans la plaquette de communication financière, afin d'en vérifier la concordance avec celles qui figurent dans le compte général de l'État.

217. La Cour a vérifié l'articulation et la cohérence des résultats suivants, soumis à l'approbation du Parlement : le solde d'exécution des lois de finances de l'exercice et le résultat en comptabilité générale, d'une part ; les montants définitifs de ressources et de charges de trésorerie présentés dans le tableau de financement et ceux qui figurent dans le tableau des flux de trésorerie, d'autre part.

218. Le rapport en vue de la certification (motivations détaillées de la position) a été contredit avec tous les ministères pour la ou les parties qui les concernent et a donné lieu à audition des directeurs d'administration centrale principalement concernés le 24 avril 2017 devant la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'État ».

219. Conformément à la norme ISA 580 – « Déclarations écrites », la Cour a obtenu une lettre d'affirmation, datée du 11 mai 2017, de la part du comptable centralisateur des comptes de l'État. Celui-ci y indique notamment avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des comptes de l'État et y confirme, par ailleurs, les informations et les hypothèses importantes ayant concouru à l'arrêté des comptes de l'État de l'exercice 2016.

220. Enfin, la Cour a examiné l'incidence sur les comptes de l'État de l'exercice 2016 des événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2016 et le 23 mai 2017, date d'approbation de l'acte de certification par la chambre du conseil.

Annexes

Annexe n° 1 : comptes de l'exercice 2016 (hors annexe)	61
Annexe n° 2 : position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2016.....	66
Annexe n° 3 : table de correspondance avec le précédent acte de certification	68

Annexe n° 1 : comptes de l'exercice 2016 (hors annexe)

Le bilan au 31 décembre 2016 (en M€)

	31/12/2016		31/12/2015	
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net
ACTIF IMMOBILISÉ				
Immobilisations incorporelles	48 290	20 069	28 221	27 066
Immobilisations corporelles	531 052	68 998	462 054	463 795
Immobilisations financières	378 535	38 565	339 970	323 845
Total actif immobilisé	957 877	127 632	830 245	814 705
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)				
Stocks	38 886	8 798	30 088	29 594
Créances	118 670	33 854	84 815	87 970
Redevables	97 618	32 827	64 791	65 580
Clients	3 832	894	2 938	4 961
Autres créances	17 220	133	17 087	17 428
Charges constatées d'avance	9 334	0	9 334	11 782
Total actif circulant (hors trésorerie)	166 890	42 653	124 237	129 346
TRÉSORERIE				
Fonds bancaires et fonds en caisse	12 162		12 162	11 331
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-2 751		-2 751	-1 696
Autres composantes de trésorerie	9 700		9 700	10 400
Valeurs mobilières de placement	4 137	0	4 137	8 596
Total trésorerie	23 248	0	23 248	28 632
COMPTE DE RÉGULARISATION				
	220		220	327
TOTAL ACTIF (I)	1 148 235	170 284	977 950	973 011
DETTES FINANCIÈRES				
Titres négociables			1 638 437	1 594 907
Titres non négociables			0	0
Dettes financières et autres emprunts			8 324	6 707
Total dettes financières			1 646 760	1 601 614
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)				
Dettes de fonctionnement			7 753	7 531
Dettes d'intervention			16 790	13 034
Produits constatés d'avance			78 690	65 615
Autres dettes non financières			121 646	116 318
Total dettes non financières			224 879	202 498
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES				
Provisions pour risques			27 613	23 715
Provisions pour charges			115 208	112 212
Total provisions pour risques et charges			142 821	135 928
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)				
			40 870	33 378
TRÉSORERIE				
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			102 325	100 761
Autres			13	10
Total trésorerie			102 338	100 772
COMPTE DE RÉGULARISATION				
			23 223	22 582
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			2 180 892	2 096 771
Report des exercices antérieurs			-1 474 261	-1 391 807
Écarts de réévaluation et d'intégration			346 921	351 097
Solde des opérations de l'exercice			-75 603	-83 050
SITUATION NETTE (III = I - II)			-1 202 942	-1 123 761
				-79 181

Le compte de résultat de 2016 (en M€)

	2016	2015 retraité	Variation
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES			
Charges de personnel	139 747	137 694	2 053
Achats, variations de stocks et prestations externes	21 515	20 876	639
Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	54 767	55 794	-1 027
Autres charges de fonctionnement	8 039	9 017	-979
Total des charges de fonctionnement direct (I)	224 068	223 381	687
Subventions pour charges de service public	28 428	27 776	652
Dotations aux provisions	0	0	0
Autres charges de fonctionnement indirect	2 916	2 923	-7
Total des charges de fonctionnement indirect (II)	31 343	30 699	644
Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	255 411	254 080	1 331
Ventes de produits et prestations de service	3 377	3 395	-19
Production stockée et immobilisée	121	140	-18
Reprises sur provisions et sur dépréciations	41 191	38 603	2 588
Autres produits de fonctionnement	22 519	22 786	-266
Total des produits de fonctionnement (IV)	67 209	64 924	2 285
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)	188 203	189 157	-954
CHARGES D'INTERVENTION NETTES			
Transferts aux ménages	45 121	37 899	7 222
Transferts aux entreprises	16 270	13 668	2 602
Transferts aux collectivités territoriales	68 240	70 653	-2 413
Transferts aux autres collectivités	25 370	24 200	1 170
Charges résultant de la mise en jeu de garanties	24	20	4
Dotations aux provisions et aux dépréciations	36 534	31 983	4 552
Total des charges d'intervention (VI)	191 559	178 423	13 137
Contributions reçues de tiers	1 904	2 683	-779
Reprises sur provisions et sur dépréciations	34 292	38 456	-4 164
Total des produits d'intervention (VII)	36 196	41 139	-4 944
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)	155 364	137 284	18 080
CHARGES FINANCIERES NETTES			
Intérêts	41 571	41 992	-421
Perles de change liées aux opérations financières	146	367	-222
Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	6 113	14 126	-8 012
Autres charges financières	2 707	3 455	-748
Total des charges financières (IX)	50 537	59 940	-9 404
Produits des immobilisations financières	8 783	9 041	-259
Gains de change liés aux opérations financières	114	272	-158
Reprises sur provisions et sur dépréciations	11 296	9 016	2 280
Autres intérêts et produits assimilés	6 232	3 053	3 179
Total des produits financiers (X)	26 425	21 383	5 043
TOTAL DES CHARGES FINANCIERES NETTES (XI = IX - X)	24 111	38 557	-14 446
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)	367 678	364 998	2 680

	2016	2015 retraité	Variation
Impôt sur le revenu	73 202	70 875	2 327
Impôt sur les sociétés	27 941	28 183	-242
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	15 044	13 174	1 870
Taxe sur la valeur ajoutée	145 172	142 318	2 854
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	25 589	17 813	7 776
Autres produits de nature fiscale et assimilés	17 695	19 346	-1 651
TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	304 644	291 710	12 934
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	7 873	8 728	-855
TOTAL DES AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)	7 873	8 728	-855
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	-15 722	-14 177	-1 544
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	-4 720	-4 313	-407
TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE BASÉES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (XV)	-20 442	-18 490	-1 952
TOTAL DES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV + XV)	292 075	281 947	10 128

	2016	2015 retraité	Variation
Charges de fonctionnement nettes (V)	188 203	189 157	-954
Charges d'intervention nettes (VII)	155 364	137 284	18 080
Charges financières nettes (XI)	24 111	38 557	-14 446
CHARGES NETTES (XII)	367 678	364 998	2 680
Produits fiscaux nets (XIII)	304 644	291 710	12 934
Autres produits régaliens nets (XIV)	7 873	8 728	-855
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-20 442	-18 490	-1 952
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)	292 075	281 947	10 128
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-75 603	-83 050	7 448

Le tableau des flux de trésorerie de 2016 (en M€)

	2016	2015 retraité	Variation
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS A L'ACTIVITÉ			
ENCAISSEMENTS	595 169	582 683	12 485
Ventes de produits et prestations de service encaissées	1 426	1 483	-57
Autres recettes de fonctionnement	7 185	3 527	3 658
Impôts et taxes encaissés	379 523	371 810	7 713
Autres recettes régaliennes	7 014	7 394	-380
Recettes d'intervention	2 610	4 063	-1 453
Intérêts et dividendes reçus	6 049	7 327	-1 277
Autres encaissements	191 362	187 080	4 282
DÉCAISSEMENTS	653 503	642 838	10 665
Dépenses de personnel	135 978	135 593	384
Achats et prestations externes payés	22 036	20 930	1 106
Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	78 747	79 209	-462
Autres dépenses de fonctionnement	5 898	7 928	-2 030
Subventions pour charges de service public versées	26 983	26 426	556
Dépenses d'intervention	154 203	146 450	7 753
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat	122	146	-24
Intérêts payés	42 582	43 025	-443
Autres décaissements	186 955	183 130	3 824
FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS A L'ACTIVITÉ (I)	-58 334	-60 154	1 820
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT			
ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS	42 149	27 614	14 535
Immobilisations corporelles et incorporelles	9 826	9 784	42
Immobilisations financières	32 323	17 830	14 494
CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	30 153	16 272	13 881
Immobilisations corporelles et incorporelles	652	668	-17
Immobilisations financières	29 502	15 604	13 898
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)	-11 996	-11 342	-654
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT			
ÉMISSIONS D' EMPRUNTS	216 717	221 007	-4 291
OAT	235 465	240 164	-4 699
BTAN	0	3 457	-3 457
Solde des BTF	-18 748	-22 613	3 865
REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)	153 488	150 731	2 756
<i>Dette négociable</i>	153 488	150 639	2 849
OAT	86 376	93 623	-7 247
BTAN	67 111	57 016	10 096
<i>Dette non négociable</i>	0	92	-92
FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME	-185	-42	-144
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)	63 044	70 234	-7 191
FLUX DE TRÉSORERIE NETS NON VENTILÉS (IV)	335	496	-160
VARIATION DE TRÉSORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)	-6 951	-766	-6 185
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI)	-72 140	-71 374	-766
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)	-79 090	-72 140	-6 951

Les principaux engagements hors bilan au 31 décembre 2016 (en Md€)

Engagements donnés	2016	2015 retraité	Variation
Engagements pris dans le cadre d'accords bien définis			
Dette garantie par l'État	195	185	10
Garanties liées à des missions d'intérêt général			
Garantes dont bénéficie la Coface – Engagement au titre de l'assurance-crédit	77	83	-5
Risques couverts par Natixis – Engagement au titre de la procédure de stabilisation de taux d'intérêts	11	11	0
Garantes de protection des épargnants – Livrets d'épargne réglementés	406	403	3
Autres	6	7	0
Garanties de passif			
Garantes liées aux opérations de cession et de restructuration d'entreprises publiques	17	18	-1
Autres garanties de passif			
Engagements au titre du capital appelable vis-à-vis des banques multilatérales de développement (BMD) et des institutions de l'Union européenne de financement	62	61	1
Engagement au titre du capital appelable du Mécanisme européen de stabilité (MES)	126	126	0
Engagement pris envers la Caisse nationale des industries électriques et gazières (CNEG)	22	22	0
Autres	3	3	0
Engagements financiers de l'État			
Contrats de cofinancement	22	23	0
dont contrats de plan État-Région	9	9	-1
dont allocation de solidarité spécifique (ASS) et allocation équivalent retraite (AER)	5	7	-1
Autres engagements financiers			
Engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu	102	94	8
Engagements de prêts donnés par l'État au Fonds monétaire international (FMI) et non tirés par celui-ci	42	53	-11
Autres	5	12	-7
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État			
Subventions aux régimes de retraite et subventions d'équilibre aux régimes spéciaux	346	270	75
Aide à l'accès au logement	164	152	12
Handicap et dépendance	32	27	5
Autres	29	26	3
Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État			
Engagements de retraite de l'État			
Fonctionnaires civils de l'État et militaires	2 139	1 848	291
Fonctionnaires de La Poste	147	125	22
Fonds spécial des pensions des ouvriers des établissements industriels de l'État (FSPOEIE)	41	38	3
Neutralisation financière de l'acte II de la décentralisation	15	15	0
Autres régimes spécifiques dont le régime de retraite des cultes d'Alsace-Lorraine	10	10	0
Autres informations			
Dispositifs fiscaux			
Déficits reportables en avant – Impôts sur les sociétés	67	65	2
Autres	10	11	-1
Engagements reçus	2016	2015 retraité	Variation
Engagements reçus dans le cadre d'accords bien définis			
Garanties liées à des missions d'intérêt général			
Risques couverts par Natixis – Engagement au titre des contrats de couverture	11	11	1
Autres	0	0	0
Engagements financiers de l'État			
Contrats de cofinancement	5	4	1
Lignes de trésorerie mobilisables par l'Agence France Trésor (AFT)	6	6	0
Autres	2	2	-1
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État			
Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État	4	4	0
Engagements de retraite			
Contribution de La Poste pour le financement des retraites de ses salariés fonctionnaires d'État	8	9	-1
Contribution d'Orange SA pour le financement des retraites de ses salariés fonctionnaires d'État	5	5	-1
Autres informations			
Dispositifs fiscaux			
Plus-values en report et/sous d'imposition	10	7	2
Garantes de l'État destinées à sécuriser les créances fiscales	7	5	2
Autres	1	1	-1

Annexe n° 2 : position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2016

n°	Réserves sur les comptes de 2006	Réserves sur les comptes de 2007	Réserves sur les comptes de 2008	Réserves sur les comptes de 2009	Catégorie
1	Les systèmes d'information financière de l'Etat	Les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat	Les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat	Les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat	RÉSERVES SUBSTANTIELLES
2	Le dispositif de contrôle et d'audit internes	Le dispositif de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	
3	Les actifs du ministère de la défense	Les actifs du ministère de la défense	Les opérateurs	Le recensement et l'évaluation des opérateurs	
4	Les comptes des opérateurs	Les opérateurs	Les actifs du ministère de la défense	Les charges et les passifs d'intervention	
5	Les immobilisations corporelles et incorporelles spécifiques	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les actifs du ministère de la défense	
6	Les contrats d'échanges de taux pour la gestion de la dette	Les immobilisations spécifiques	Les passifs d'intervention	Les produits régaliens	
7	Le compte des opérations de la Coface effectuées avec la garantie de l'Etat	Le compte des procédures publiques gérées par la Coface et la section des fonds d'épargne centralisés à la CDC	Le patrimoine immobilier	Le patrimoine immobilier de l'Etat	
8	La section des fonds d'épargne centralisés à la CDC	Les passifs d'intervention	Les autres inventaires d'actifs et de passifs	La Caisse d'amortissement de la dette sociale	
9	Le réseau routier	Le parc immobilier	La Caisse d'amortissement de la dette sociale	Les autres immobilisations et stocks des ministères civils	
10	Le parc immobilier	Les comptes de trésorerie	Les comptes de trésorerie	-	
11	Les obligations fiscales	Les provisions pour risques	Les autres immobilisations financières de l'Etat	-	
12	Les passifs d'intervention	Autres inventaires d'actifs et de passifs	Les concessions de service public	-	
13	Les comptes des Pouvoirs publics	-	-	-	AUTRES RÉSERVES

n°	Réserves sur les comptes de 2010	Réserves sur les comptes de 2011	Réserves sur les comptes de 2012	Réserves sur les comptes de 2013, 2014 et 2015	Réserves sur les comptes de 2016
1	Les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat	Les systèmes d'information financière et comptable	Le système d'information financière	Le système d'information financière	Les limites générales dans l'étendue des vérifications
2	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Le contrôle interne et l'audit interne ministériels	Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles
3	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les anomalies relatives aux immobilisations financières
4	Les opérateurs et les autres immobilisations financières de l'Etat	Les passifs d'intervention et autres passifs non financiers	Les actifs et passifs du ministère de la défense	Les immobilisations et les stocks du ministère de la défense	Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens
5	Les actifs du ministère de la défense	Les actifs et passifs du ministère de la défense	Les participations et les autres immobilisations financières	Les immobilisations financières	-
6	Les charges et les passifs d'intervention	Les participations et les autres immobilisations financières	Le patrimoine immobilier	-	-
7	Le patrimoine immobilier de l'Etat	Le patrimoine immobilier	Les passifs non financiers	-	-
8	-	-	-	-	-
9	-	-	-	-	-
10	-	-	-	-	-
11	-	-	-	-	-
12	-	-	-	-	-
13	-	-	-	-	-

Annexe n° 3 : table de correspondance avec le précédent acte de certification

Acte de certification des comptes de l'État de l'exercice 2016	Acte de certification précédent	
	Réserve(s)	Paragraphe(s)
RÉSERVE N° 1 - LES LIMITES GÉNÉRALES DANS L'ÉTENDUE DES VÉRIFICATIONS		
<u>La tenue de la comptabilité générale dans Chorus</u>		
38 Les modalités d'utilisation de Chorus	1	41
44 Les modalités de transfert dans Chorus des écritures comptables	1	46
51 Le tableau des flux de trésorerie	1	54
<u>L'organisation et le suivi du contrôle interne ministériel</u>		
55 La démarche ministérielle de maîtrise des risques	2	76, 80, 84
64 L'audit interne	2	88
RÉSERVE N° 2 - LES ANOMALIES RELATIVES AUX STOCKS MILITAIRES ET AUX IMMOBILISATIONS CORPORELLES		
<u>Les stocks et les matériels militaires</u>		
76 Les inventaires de stocks et de matériels militaires	4	161, 178
81 La valeur brute des stocks militaires	4	165
87 La dépréciation des stocks militaires	4	175
92 Les fichiers d'inventaire informatisés de stocks militaires	4	170
<u>Les infrastructures civiles et militaires</u>		
97 La comptabilisation de certaines infrastructures civiles	2	112 à 114
101 L'évaluation du parc pénitentiaire	2	110
105 La valeur vénale	2 et 4	107 à 109, 190
113 Les obligations de dépollution	2	115
RÉSERVE N° 3 - LES ANOMALIES RELATIVES AUX IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES		
<u>Les participations financières de l'État dans les entités qu'il contrôle</u>		
123 La valeur d'équivalence	5	200
127 La justification de la valeur des entités contrôlées	5	204
130 La fiabilité des comptes des entités contrôlées	5	209, 214
134 L'engagement pris par l'État en faveur de Bpifrance	2	98
<u>Les autres immobilisations financières</u>		
138 Le contrôle interne des immobilisations financières	2	100
142 Les reprises de dépréciation	5	218
146 La comptabilisation des droits détenus par l'État sur certaines entités	5	222
RÉSERVE N° 4 - LES ANOMALIES RELATIVES AUX CHARGES ET AUX PRODUITS RÉGALIENS		
<u>Les charges de personnel et d'intervention</u>		
155 Les charges de personnel	2	63, 116
158 Les dispositifs d'intervention de l'État	2	121
163 Les dispositifs d'intervention de l'État gérés par la sécurité sociale	2	124
<u>Les produits régaliens</u>		
166 La justification des données relatives aux produits régaliens	3	60, 135
176 Le recensement et l'évaluation des créances fiscales	3	143
181 Le traitement de certaines opérations à caractère fiscal	3	149