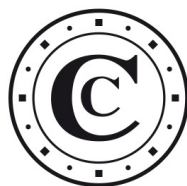


Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

**CERTIFICATION  
DES COMPTES DE  
L'ÉTAT**

Exercice 2018

Mai 2019



# Sommaire

<b>Délibéré</b> .....	7
<b>Introduction</b> .....	11
<b>I - La position sur les comptes de l'exercice 2018</b> .....	17
<b>II - Les motivations détaillées de la position</b> .....	19
A - Les parties de réserve levées en 2018.....	19
B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2018 .....	22
1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications.....	23
2 - Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles .....	29
3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières .....	37
4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens.....	42
<b>III - Le compte-rendu des vérifications</b> .....	49
A - Les vérifications intermédiaires.....	50
B - Les vérifications finales.....	53
<b>Annexes</b> .....	57
A - Les comptes de l'exercice 2018 (hors notes annexes).....	57
B - La position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2018 .....	61



**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<sup>er</sup> 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 six 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. L'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur et veille 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, composé 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](http://www.ccomptes.fr). Il est diffusé par *La Documentation Française*.

## Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil en formation plénière, a adopté le présent *acte de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2018*.

Le rapport a été arrêté au vu du projet communiqué au préalable au ministre de l'action et des comptes publics. Celui-ci n'a pas adressé de réponse en retour à la Cour.

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, M. Briet, Mme Moati, M. Morin, Mme de Kersauson MM. Andréani, Terrien, présidents de chambre, M. Durrleman, Mme Ratte, M. Duchadeuil, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Pannier, Perrot, Gautier, Mme Françoise Saliou, MM. Barbé, Bertucci, Courtois, Diricq, Lefebvre, Charpy, Martin, Ténier, Lair, Mmes Podeur, Saliou Monique, MM. Uguen, Guaino, Mme Carrère-Gée, MM. Guédon, Le Méné, Thornary, Urgin, Ory-Lavollée, Antoine, Guéroult, Mmes Bouyguard, Vergnet, MM. Feller, Clément, Le Mer, Rousselot, Laboureux, Mme Dardayrol, MM. Perrin, Rabaté, De la Gueronnière, Brunner, Albertini, Guillot, Potton, Mme Périn, MM. Ortiz, Miller, Saudubray, Mme Dujols, M. Chatelain, Mmes Bouzanne des Mazery, Soussia, MM. Basset, Fulachier, Soubeyran, Mme Coudurier, MM. Rocca, Belluteau, Appia, Allain, Mme Fontaine, MM. Strassel, Homé, De Combles de Nayves, Samaran, Dubois, Fialon, Mmes Toraille, Latourmarie-Willems, Girardin, M. Giannesini, Mmes Hamayon, Mondolini, MM. Bouvard, Angermann, Mme Riou-Canals, MM. Lejeune, Vught, Feltesse, Sciacaluga, Champion, Saib, Mme De Mazières, MM. Sitbon, Montarnal, Boullanger, Seiller, Mme Mercereau, MM. Courson, Duguépéroux, Mme Régis, MM. Brice, Champomier, conseillers maîtres, MM. Galliard de Lavernée, Margueron, Jau, Collin, Guégano, Mme Gastaldo, MM. Guéné, Bouvier, 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 de rapport ;
- en son rapport, Mme Pappalardo, rapporteure générale, rapporteure du projet devant la chambre du conseil, assistée de M. Belluteau, conseiller maître, M. Clappier, expert, rapporteurs devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Laboureux, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;

- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, M. Kruger, Premier avocat général, accompagné de M. Ferriol, avocat général.

Mme Berbach, secrétaire générale adjointe, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 9 mai 2019.



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. Barbé, Charpy, Mmes Trupin, Podeur, MM. Guibert, Laboureix, Rolland, Appia, Chailland, Giannesini, Mme de Mazières, conseillers maîtres.

Les rapporteurs étaient :

- M. Belluteau, conseiller maître, rapporteur général de la certification des comptes de l'État ;
- M. Clappier, expert de certification, rapporteur de synthèse.

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

- les responsables de sous-cycle : MM. Fulachier, Sciacaluga, conseillers maîtres ; MM. Bourquard, Vazeille, Buzzi, Schiavi, Lepers conseillers référendaires ; MM. Le Roux, Marrou, Villemagne, rapporteurs extérieurs ;
- les équipes de sous-cycle : Mmes Bali Degove, Ferrier, François, George, Lacolle, Loisey, Rauzet, Serfaty, Vacarie, MM. Amrani, Aubrée, Bounit, Faltot, Février, Guitard, Laredo, Liber, Papin, Quievy, Raynaud, Sainz, Schmitt, Sebbagh, Sekkal, Unal, Vaqueta, experts de certification ; Mme Aguillon, MM. Bertrand, Coursodon, vérificateurs ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation ou de suivi du contrôle interne ministériel établies au stade de la mission intermédiaire : M. Homé, conseiller maître ; Mme Magnier, MM. Robert, Lacroix, Lepers, conseillers référendaires ; Mmes Février, Green, Monkachi, Pujau-Bosq, Rezgui, MM. Buzzi, Gillet, Guiader, Hauser, Le Roux, Malbrancke, rapporteurs extérieurs ;
- Mme Turpin, conseillère référendaire, rapporteure de synthèse des notes d'évaluation ou de suivi du contrôle interne ministériel.

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

Le projet d'acte de certification a été examiné et approuvé le 30 avril 2019 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour, composé de M. Migaud, Premier président, M. Briet, Mme Pappalardo, rapporteure générale du comité, Mme de Kersauson, M. Andréani, présidents de chambre, MM. Barbé, Hayez, Laboureix, présidents de section.



# Introduction

## La mission confiée à la Cour

Par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> août 2001, le législateur a voulu que l'État se dote d'instruments qui lui permettent d'apprécier sa situation financière et son patrimoine, de connaître ses coûts et de mieux évaluer ses résultats afin d'améliorer le pilotage budgétaire et la performance des politiques publiques.

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 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<sup>o</sup> 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. Celles-ci 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 sa position 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 quatre réserves formulées sur les comptes de 2017, notamment au titre des stocks et des immobilisations corporelles et financières. Par ailleurs, les limites auxquelles elle se heurte pour auditer les comptes de l'État (réserve n° 1) sont de nouveau distinguées 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 (cf. III) en application des normes internationales d'audit auxquelles elle se réfère afin d'arrêter sa position sur les comptes de l'État.

### **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 (464,5 Md€) et à ses charges (516,3 Md€) bruts que celles relatives à ses actifs (1 051,9 Md€), à ses passifs (2 347,5 Md€) et à ses engagements hors bilan (4 208,1 Md€).

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. Ils sont présentés dans un document intitulé « Compte général de l'État » qui comprend (cf. annexes, § A.) un bilan, un compte de résultat, 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, qui décrit 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.

\*

\*\*

Depuis 2006, des progrès significatifs ont été réalisés grâce à la mobilisation de l'administration et à la démarche d'accompagnement dans laquelle la Cour s'est inscrite, dans la tenue d'une comptabilité en droits constatés des opérations de l'État, de son patrimoine et de ses obligations, et dans la mise à disposition de comptes plus facilement auditables.

Pendant ces exercices, la Cour a appelé de manière constante à une amélioration des conditions d'établissement des comptes par l'administration, avec le souci de proportionner les efforts à l'objectif de fournir une information comptable fiable et répondant aux besoins de ses destinataires. Des travaux conjoints ont été engagés en 2018 afin de simplifier la production des comptes et les échanges avec l'auditeur externe. Ils doivent permettre de rendre l'information comptable à la fois plus facile à établir, à utiliser et à auditer, et mieux adaptée aux attentes de ses utilisateurs.

L'acte établi à l'issue du treizième exercice de certification des comptes de l'État met en évidence le maintien d'une dynamique d'amélioration de la fiabilité des comptes. Plusieurs points de réserve importants sont ainsi levés, dont certains avaient été formulés de manière réitérée. Néanmoins, l'audit des comptes de 2018 montre aussi que des progrès restent indispensables sur un certain nombre de sujets significatifs. Plusieurs s'inscrivent dans une perspective pluriannuelle :

- l'évolution des systèmes d'information doit permettre de poursuivre la dématérialisation des procédures comptables et d'apporter des réponses aux limites relevées par la Cour dans ses vérifications, tout en simplifiant le travail des agents chargés d'enregistrer les opérations dans les comptes et d'établir les états financiers ;
- les dispositifs de contrôle et d'audit internes doivent atteindre un niveau de maturité suffisant pour garantir la maîtrise des principaux risques qui s'attachent aux missions de l'État. Pour ce faire, un accent particulier doit être mis sur leur effectivité et leur efficacité, préalables nécessaires à un allègement des contrôles *a priori* ;
- certaines normes comptables de l'État devraient être réexaminées si elles s'avéraient soit inadaptées à sa situation particulière, soit trop complexes ou coûteuses à mettre en œuvre.

La contribution de la comptabilité générale à l'amélioration de la gestion publique pourrait être accrue notamment par :

- la poursuite des efforts engagés pour renforcer la fiabilité et l'accessibilité des comptes et accroître, ce faisant, leur utilité pour les gestionnaires eux-mêmes ;

- la mise à disposition des comptes dans un délai correspondant mieux au calendrier des principales décisions gouvernementales et parlementaires en matière de finances publiques. De premières anticipations de l'arrêt des comptes ont été déjà mises en œuvre par le producteur des comptes et par la Cour en 2017 puis en 2018. Le Gouvernement prévoit un nouveau raccourcissement des délais de production des états financiers.

La Cour partage cet objectif et elle inscrit ses propres travaux dans la même perspective, dès lors qu'est préservé le délai nécessaire à l'exercice complet de l'audit des comptes.

Ces orientations contribueraient à rendre plus aisé l'accès aux données comptables nécessaires pour éclairer les choix de politiques publiques.





# I - La position sur les comptes de l'exercice 2018

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 2018.

2. Les progrès réalisés en 2018 permettent de lever quatorze parties de réserve (soit dix-huit paragraphes) formulées sur les comptes de l'État de 2017.

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 2018 et arrêté le 30 avril 2019 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-cinq constats d'audit (nombre de paragraphes grisés<sup>1</sup>).

5. Par ailleurs, la Cour constate que le rapport sur le contrôle interne ne comporte pas d'anomalie ni de discordance significative avec le compte général de l'État, que ce document accompagne. En revanche, elle n'a pas été en mesure de faire le même constat pour le rapport de présentation et pour la plaquette de communication financière, ces documents ne lui ayant pas été communiqués avant l'adoption du présent acte de certification.

---

<sup>1</sup> Chaque paragraphe grisé correspond à un constat d'audit.



## **II - Les motivations détaillées de la position**

### **A - Les parties de réserve levées en 2018**

6. La Cour constate la résolution des anomalies mentionnées ci-après dont faisaient état certaines parties des réserves formulées sur les comptes de l'exercice précédent (les numéros des paragraphes correspondants en 2017 sont rappelés entre parenthèses).

7. Ces parties de réserve sur les comptes de l'exercice 2017 sont levées au 31 décembre 2018.

#### **Au titre de la réserve n° 1 sur les comptes de 2017 relative aux limites générales dans l'étendue des vérifications**

8. Le contrôle des habilitations est désormais réalisé à partir d'une restitution unique et il est mis en œuvre de manière homogène dans tous les ministères (§ 30).

9. Le paramétrage de Chorus a été modifié pour automatiser davantage l'enregistrement des charges à payer et en améliorer la documentation (§ 33). L'exhaustivité et le bien-fondé des écritures correspondantes peuvent désormais être vérifiées grâce aux nouvelles modalités de comptabilisation mises en place.

10. Le tableau des flux de trésorerie (TFT), dont la Cour avait relevé l'insuffisante audibilité (§ 39 et suivants) et l'absence de signification, a été supprimé par un arrêté du 24 juillet 2018 portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État, publié à la suite d'un avis du Conseil de normalisation des comptes publics. Ces dispositions sont applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 (exercice clos le 31 décembre 2018).

**Au titre de la réserve n° 2 sur les comptes de 2017  
relative aux anomalies qui affectent les stocks militaires  
et les immobilisations corporelles**

11. La presque totalité des prix unitaires retenus pour déterminer la valeur brute des stocks des trois principaux services gestionnaires de biens du ministère des armées a été fiabilisée ; cela concerne la direction de la maintenance aéronautique (DMAé) (§ 68), la structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des matériels terrestres (SIMMT) (§ 70) et le service de soutien de la flotte (SSF) (§ 71).

12. Les travaux, réalisés par les concessionnaires, de mise en conformité des autoroutes concédées avec les normes environnementales et de sécurité (§ 87) ont été recensés, évalués et enregistrés. La valeur des immobilisations concernées à l'actif des comptes de l'État est ainsi fiabilisée.

13. La valeur du parc immobilier de l'État situé à l'étranger (§ 96) n'ayant pas fait l'objet d'une évaluation sur place depuis plus de cinq ans est désormais dépréciée, par prudence, à hauteur de 20 %, et celle des biens situés dans des pays présentant des risques sécuritaires ou n'ayant jamais été évalués, à hauteur de 100 %. Cette méthode limite le caractère incertain des données inscrites dans les comptes.

**Au titre de la réserve n° 3 sur les comptes de 2017  
relative aux anomalies qui affectent les immobilisations  
financières**

14. La surévaluation de la valeur des établissements publics de santé (EPS) comptabilisée à l'actif du bilan de l'État (§ 128 et suivants) a été corrigée.

15. Le traitement comptable irrégulier des droits que l'État détient sur Bpifrance Assurance Export (§ 134), qui consistait à compenser des actifs et des passifs et à ne pas comptabiliser de produits, a été revu. Les opérations de ce fonds sans personnalité juridique sont, dans les comptes au 31 décembre 2018, enregistrées ligne à ligne dans la comptabilité de l'État.

16. La valeur des fonds sans personnalité juridique gérés par la Caisse des dépôts et consignations (CDC) dans le cadre du programme d'investissements d'avenir (§ 135) est désormais justifiée par l'administration.

**Au titre de la réserve n° 4 sur les comptes de 2017  
relative aux anomalies qui affectent les charges  
et les produits régaliens**

17. La procédure consistant à établir une fiche qui, d'une part, analyse les engagements résultants des dispositifs d'intervention qui dépassent 50 M€ de charges annuelles (§ 146) et, d'autre part, indique la manière de les retranscrire dans les comptes de l'État, a été complétée pour répondre à plusieurs insuffisances relevées par la Cour. Elle prévoit désormais un recensement systématique des dispositifs dotés en loi de finances et l'application du seuil retenu au montant de l'engagement, et non plus seulement à celui de la charge constatée.

18. Les engagements pris par l'État dans le cadre de sa politique de soutien aux énergies renouvelables électriques (§ 148) et à la cogénération sont correctement mentionnés en hors bilan.

19. Les montants des impositions issus des déclarations de TVA (§ 159) ont été rapprochés des données comptabilisées. Le résultat de ce contrôle justifie de manière satisfaisante le solde du compte de produit correspondant en fin d'exercice.

20. Les droits et les obligations résultant des dispositions relatives aux déclarations souscrites en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (*Exit Tax*) sont désormais comptabilisés en hors bilan, parmi les engagements reçus. Dès lors, les produits constatés et le solde des créances enregistrées depuis la mise en place du dispositif fiscal (dépréciées pour leur totalité) ne figurent plus dans le bilan et dans le compte de résultat de l'exercice (§ 169).

21. Les engagements reçus par l'État en application de dispositions fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice (§ 170) sont mentionnés de manière exhaustive. Le montant des garanties apportées pour sécuriser le recouvrement des créances que l'État détient sur les redevables ayant contesté leur imposition et demandé à ce titre un sursis de paiement est désormais justifié.

## **B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2018**

**22.** 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<sup>2</sup>.

**23.** Ces dernières, si elles avaient été acceptées par l'administration, auraient notamment conduit à :

- accroître de 0,1 Md€ le solde des opérations de l'exercice 2018 ;
- dégrader de 6,4 Md€ la situation nette (hors solde des opérations de l'exercice) au 31 décembre 2018 ;
- augmenter de 56,0 Md€ le montant des engagements pris par l'État et mentionnés en hors bilan.

**24.** 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.

**25.** 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.

---

<sup>2</sup> Les vérifications menées sur les comptes de l'exercice 2018 ont abouti à plusieurs demandes de correction. L'incidence globale de celles qui n'ont pas été prises en compte figure au § 23 ci-après. D'autres demandes de modification ont, en revanche, été prises en compte (cf. § 175 et 184).

## 1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications

26. 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.

27. 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.

28. 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 en particulier le processus d'établissement des comptes et la possibilité pour l'administration de les justifier.

29. Fin 2018, cependant, la Cour rencontre toujours 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

30. 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.

31. La mise en place de Chorus a permis d'automatiser une grande partie des écritures comptables ; toutefois, les saisies manuelles demeurent fréquentes et sont, par nature, source d'erreurs. Pour prévenir leur survenance, des contrôles automatiques devraient 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 à chaque fois que le risque le justifie.

**32.** À défaut, le risque d'erreurs est d'autant plus élevé que, d'une part, il n'est pas possible de disposer d'états de restitution de toutes les écritures d'origine manuelle et que, d'autre part, le nombre d'utilisateurs ayant accès à Chorus est important ; or, si le contrôle des habilitations est désormais opéré de manière satisfaisante, les vérifications destinées à limiter les risques résultant de la réalisation, par une même personne, d'opérations qui relèvent de fonctions distinctes sont encore insuffisantes.

**33.** L'exigence de contrôles performants s'impose aussi en raison du nombre des schémas comptables utilisés, près de 20 000, qui font en particulier appel à de nombreux comptes intermédiaires, peu propices à un suivi satisfaisant des opérations comptables. 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 - et les limites techniques rencontrées pour les auditer empêchent de s'assurer de la cohérence et du bien-fondé des écritures.

**34.** 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. C'est le cas, par exemple, des données qui permettraient d'identifier les écritures comptables émises par le système d'information Louvois, ou de celles nécessaires pour connaître la nature des impositions et taxes affectées à des tiers ainsi que l'identité de ces derniers.

**35.** 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.

**36.** 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 »<sup>3</sup>, qui produisent 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.

**37.** Ces modalités d'échange n'ont, pour la plupart des applications, pas évolué par la suite, ce qui oblige aujourd'hui encore le producteur des

---

<sup>3</sup> Vingt-huit applications remettantes sont raccordées à Chorus, par exemple Médoc, qui assure le recouvrement des impositions auto liquidés, ou Pay, qui gère le paiement des traitements, salaires et accessoires aux fonctionnaires et agents des budgets civils de l'État.



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, régulièrement mis à jour. 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.

**38.** 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 2018 que pour six des vingt-huit 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.

**39.** L'administration indique que des travaux sont engagés en vue du raccordement en mode CRE de quatre applications, dont une au moins en 2019, mais 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 2018, 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 onze applications hors CRE, sur des périmètres encore incomplets pour cinq d'entre elles.

### **L'organisation et le suivi du contrôle interne ministériel**

**40.** Malgré de nouveaux progrès en 2018, les démarches ministérielles de maîtrise des risques ne sont pas encore assez abouties pour permettre la mise en œuvre d'un contrôle interne à la fois suffisamment efficace pour garantir la fiabilité des comptes et utile pour les gestionnaires eux-mêmes.

**41.** 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.

**42.** 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 et en assurer le suivi.

**43.** Son efficacité suppose une approche qui réponde à des impératifs de simplicité, de pragmatisme, de valorisation de l'existant et d'adaptation aux besoins et spécificités ministérielles.

**44.** La publication d'un nouveau cadre de référence interministériel du contrôle interne financier applicable à la fois aux contrôles internes budgétaire et comptable de l'État (arrêté du 18 décembre 2018) constitue un progrès significatif ; elle rend possible une meilleure intégration des outils, méthodes et processus qui concourent à la fiabilisation des comptabilités générale et budgétaire. Cela devrait contribuer à une plus grande cohérence et à une efficacité accrue des dispositifs de maîtrise des risques.

**45.** Plusieurs ministères ont continué d'enrichir leurs cartes des processus : outre qu'elles intègrent mieux les actes opérationnels susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes, elles sont plus détaillées et désormais structurées par processus (rémunérations, interventions, etc.) et non plus par poste comptable. Toutefois :

- elles sont encore souvent centrées sur un champ strictement comptable, alors qu'elles devraient appréhender l'ensemble des processus de gestion porteurs d'enjeux financiers significatifs ;
- beaucoup d'entre elles ne retracent toujours pas de manière suffisamment précise la totalité des étapes d'un même processus de dépenses ou de recettes, y compris pour les plus importants.

**46.** Les ministères disposent tous d'une carte des risques formalisée et actualisée annuellement, qui intègre le plus souvent une dimension « métier ». Cependant :

- elle n'offre souvent pas une vision exhaustive et, surtout, hiérarchisée des risques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes ;
- si plusieurs ministères ont établi une carte intégrée des processus et des risques ou, au moins, se sont engagés dans une démarche articulée

de maîtrise des risques, cette évolution doit être poursuivie et amplifiée ;

- les cartes doivent être complétées pour prendre en compte l'ensemble des principaux risques portés par les ministères, notamment ceux des services déconcentrés et des organismes publics, dont relève souvent une part significative des enjeux et des risques qui s'attachent aux missions de l'État ;
- enfin, il n'existe toujours pas de carte des risques pour l'État pris dans son ensemble ; or, certains d'entre eux ne peuvent être appréhendés correctement que sur le plan interministériel : par exemple, ceux liés aux interventions, à la commande publique, aux produits non fiscaux, aux provisions pour risques et aux engagements hors bilan.

**47.** 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. Celui-ci devrait être davantage hiérarchisé en fonction des enjeux et des risques et définir, pour chacun d'eux, des actions plus opérationnelles, en nombre limité et assorties d'un calendrier.

**48.** Par ailleurs, si la documentation et le suivi du contrôle interne continuent de s'améliorer dans tous les ministères, ils ne portent toujours pas sur l'ensemble des processus significatifs et se limitent encore 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.

**49.** Enfin, le renforcement de la coordination interministérielle de la démarche de maîtrise des risques, dans une logique de réseau plus affirmée suscitant l'échange de bonnes pratiques et l'accompagnement des ministères, doit être poursuivi et renforcé pour contribuer à une meilleure appréhension, par le contrôle interne, des risques significatifs au regard de la fiabilité des comptes.

**50.** L'impératif de maîtrise des risques fait l'objet d'une appropriation croissante par les ministères. Les structures de pilotage sont maintenant constituées ; leur composition est de nature à assurer un niveau d'impulsion satisfaisant et, le plus souvent, à garantir leur indépendance à l'égard de l'audit interne. Les cartes des processus et des risques sont mieux articulées et même parfois unifiées. Le rapprochement engagé des contrôles internes budgétaire, comptable et « métier », gage d'une plus grande cohérence et d'économies de moyens, contribue aussi à une fiabilité accrue des comptes.

**51.** Toutefois, les dispositifs de contrôle interne n'ont pas encore, globalement, atteint un niveau de maturité suffisant pour garantir la

maîtrise des principaux risques qui s'attachent aux missions de l'État et qui sont susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes. Un accent tout particulier doit être mis désormais, dans un contexte d'allègement des contrôles *a priori*, sur leur effectivité et leur efficacité.

**52.** Les ministères devraient davantage s'appuyer sur les missions d'audit interne pour apprécier le degré de maîtrise de leurs risques.

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

**54.** La norme internationale d'audit d'états financiers ISA 610 prévoit que l'auditeur externe détermine si, et dans quelle mesure, il peut s'appuyer sur les constats faits dans le cadre de l'audit interne pour ajuster ses propres diligences et former son opinion sur les comptes. Après avoir évalué cette fonction dans plusieurs ministères, la Cour a conclu des protocoles avec neuf missions d'audit interne, qui conduisent à des échanges sur les programmes de travail respectifs et le résultat des vérifications réalisées.

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

**56.** De plus, les audits qui visent à mesurer l'efficacité du contrôle interne, s'ils sont généralement de qualité, restent peu nombreux, dans tous les ministères. Il est nécessaire que ce nombre augmente pour couvrir, progressivement, les processus de gestion qui ont une incidence significative sur les comptes de l'État et que les rapports d'audit correspondants soient, de manière systématique, communiqués à la Cour pour contribuer à la formation de son opinion.

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

**57.** 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.

**58.** Fin 2018, le patrimoine corporel de l'État est, pour l'essentiel, constitué du parc immobilier (64,3 Md€), d'infrastructures routières (135 Md€), d'infrastructures concédées à des tiers, principalement des autoroutes (160,3 Md€) et des ouvrages hydrauliques (47,5 Md€), et de matériels militaires terrestres, aériens et marins en service (39,7 Md€) ou en cours de développement (20,8 Md€).

**59.** Il comporte aussi des stocks, d'une valeur nette de 29,5 Md€ (valeur brute de 37,5 Md€), qui concernent presque exclusivement le ministère des armées et sont composés, pour la moitié environ, de pièces de rechange nécessaires au maintien en condition opérationnelle des équipements militaires et, pour le reste, de munitions et de consommables.

**60.** Au 31 décembre 2018, des difficultés importantes demeurent, 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

**61.** La Cour n'est en mesure ni de se prononcer sur le caractère exhaustif, fin 2018, du recensement physique des stocks et des matériels militaires, ni sur sa correcte retranscription dans les comptes de l'État.

**62.** L'inventaire physique des stocks et des matériels par les services du ministère des armées 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.

**63.** Prévu initialement par l'arrêté du 21 février 2012, à la suite des nouvelles directives adoptées par l'état-major des armées, cet inventaire doit intervenir selon un plan biennal dans le cas des matériels et

quinquennal dans celui des stocks. Malgré les progrès réalisés, notamment pour recenser les immobilisations, tous les services gestionnaires concernés ne sont pas encore en mesure de satisfaire à cette obligation.

**64.** Par ailleurs, les contrôles mis en place à l'occasion des inventaires physiques ne sont pas suffisants pour s'assurer, dans la durée, de la fiabilité des comptages dans tous les services. 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.

**65.** 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 des écarts, que les travaux récents ont permis de réduire, en ce qui concerne tant les flux de l'exercice que les soldes à l'ouverture de ce dernier.

**66.** La valeur brute des stocks gérés par la direction de la maintenance aéronautique (DMAé) demeure incertaine en raison des insuffisances de son système d'information.

**67.** La DMAé, qui a remplacé la structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques de la défense (SIMMAD), gère environ la moitié des stocks militaires de l'État, soit 14,5 Md€ fin 2018. Les travaux conduits depuis 2008 lui ont permis de fiabiliser le prix unitaire des pièces de rechange entrées en stock de près de 95 % des articles référencés.

**68.** Cependant, les systèmes d'information logistique de ce service gestionnaire ne permettent pas encore de déterminer la valeur brute des stocks selon l'une des deux méthodes prévues par les normes comptables de l'État (méthodes du « premier entré, premier sorti » ou du coût unitaire moyen pondéré).

**69.** Fin 2018, l'évaluation des stocks et des matériels militaires ne tient toujours pas compte de manière complète de leur état physique ou des circonstances qui limitent leur utilisation.

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

**71.** Cependant, il existe une incertitude sur la situation des stocks et des matériels militaires dès lors que certains services gestionnaires de biens

du ministère des armées n'évaluent pas systématiquement leur état physique.

**72.** De même, s'agissant des matériels militaires, il arrive que leur environnement technique et leurs caractéristiques conduisent à des baisses significatives de performance au regard de l'accomplissement des missions du ministère. Or, cette perte de potentiel de service n'est pas toujours retranscrite conformément aux normes dans les comptes de l'État.

**73.** Des matériels retirés du service et les pièces de rechange correspondantes restent parfois inscrits au bilan pour une valeur nette résiduelle. Il en va de même pour une partie des stocks qui ne servent plus depuis plusieurs exercices, mais qui ne sont pas, faute d'information suffisante, dépréciés en comptabilité.

**74.** En outre, certains services gestionnaires du ministère des armées ne déprécient pas les stocks conservés en quantités significativement excédentaires en se fondant sur les besoins prévisibles jusqu'au retrait des matériels correspondants.

**75.** Enfin, la Cour dispose d'une assurance limitée quant à une mise en œuvre homogène, dans les systèmes d'information logistique de la DMAé, de taux de dépréciation identiques appliqués à des éléments de stock de nature et dans un état physique comparables.

**76.** L'insuffisante fiabilité des fichiers d'inventaire informatisés de stocks utilisés par les services du ministère des armées, principalement la DMAé, entraîne une incertitude sur leur évaluation et leur correcte comptabilisation au 31 décembre 2018.

**77.** La DMAé prévoit toujours de se doter d'un système d'information logistique unique et moderne. Après le retard occasionné par l'échec, mi-2016, du système Comp@s, un nouvel outil, Brasidas, est en cours de développement, mais l'échéance de sa mise en service reste éloignée.

**78.** 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 tableur, un volume de données très important, ce qui fait courir un risque élevé d'erreurs dans les comptes.

**79.** 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 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.

**80.** 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.

**81.** La valeur brute des matériels militaires issus d'opérations d'armement menées en coopération internationale est incertaine en raison de procédures comptables insuffisantes.

**82.** Certaines opérations d'armement sont conduites en coopération avec d'autres États étrangers. La gestion de ces projets est, selon le cas, assurée par un organisme international ou par un État qui participe à l'opération.

**83.** Leur comptabilisation est effectuée à partir des appels de fonds réalisés sur les programmes. Faute de présenter des informations suffisantes sur l'avancement des travaux et la ventilation des coûts, ces documents ne permettent pas au ministère de déterminer correctement les montants à enregistrer. Il en résulte une incertitude sur la valeur des immobilisations, des encours et des avances inscrites dans les comptes de l'État au titre de ces opérations.

### **Les infrastructures civiles et militaires**

**84.** Certaines infrastructures civiles contrôlées par l'État ne sont pas comptabilisées à la clôture de l'exercice 2018.

**85.** 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.

**86.** Fin 2018 pourtant, les digues contrôlées par l'État ne figurent pas dans ses comptes, ce qui conduit à sous-évaluer la valeur brute de l'actif du bilan d'un montant estimé à 1,0 Md€.



**87.** 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.

**88.** 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 9,1 Md€ fin 2018.

**89.** Cette évaluation repose cependant sur des informations relatives à l'état réel des établissements et à leur superficie dont la fiabilité est incertaine, une grande partie d'entre elles n'ayant pas été actualisée depuis plus de cinq ans.

**90.** Lorsque c'est le cas, la documentation à l'appui des actualisations réalisées est généralement insuffisante et présente des incohérences.

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

**92.** Le changement de méthode intervenu dans la comptabilisation des immobilisations a conduit l'État à inscrire à l'actif de son bilan :

- en valeur vénale au 1<sup>er</sup> janvier 2018, un montant de 35,9 Md€ au titre des bâtiments à usage d'habitation et de bureaux qu'il contrôle ;
- et désormais, au coût amorti, la valeur vénale retraitée au 31 décembre 2017 des sites militaires et bâtiments (y compris leurs terrains d'assiette) autres que ceux à usage exclusif d'habitation et de bureaux 14,2 Md€).

**93.** Les normes comptables de l'État définissent la valeur vénale 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.

**94.** Pour y parvenir, l'administration retient une règle, raisonnable compte tenu de l'importance du parc immobilier de l'État, selon laquelle les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux doivent être évalués sur place au moins une fois tous les cinq ans et, dans le cas des emprises 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.

**95.** Cependant, s'agissant des biens désormais évalués au coût amorti, l'administration n'a pas été en mesure de fiabiliser leur valeur avant d'appliquer le changement de méthode comptable.

**96.** De manière générale, l'obtention de valeurs fiables et probantes, qu'il s'agisse de la valeur vénale des biens à usage d'habitation ou de bureaux ou de la valeur brute des autres biens inscrits à l'actif au 1<sup>er</sup> janvier 2018, 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 des armées ou des normes environnementales et de construction applicables ;
- 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 valeurs vénales sont déterminées sur le fondement de données de marché trop anciennes ou insuffisamment comparables, ou minorées selon des règles hétérogènes et peu documentées ;
- enfin, la réconciliation des données issues des applications de gestion immobilière (surfaces, données techniques et fonctionnelles) réalisée une fois par an fait toujours apparaître des écarts inexplicables, notamment dans le cas du ministère de l'intérieur, principale administration concernée.

**97.** 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, et dont la nature et l'état peuvent présenter d'importantes différences, la valeur brute - déterminée à partir de la valeur vénale de ces biens fin 2017 - que l'administration présente dans les comptes de l'État manque de fiabilité, car :

- d'une part, il n'existe aucune transaction comparable sur le marché immobilier ;
- d'autre part, la pratique consistant à retenir un usage constant conduit à ignorer le coût important des travaux de transformation qu'un éventuel acquéreur serait nécessairement amené à réaliser.

**98.** En outre, la présentation que fait l'annexe des comptes de l'État de son parc immobilier ne permet pas d'identifier la part des biens qui, le cas échéant, ne pourraient pas être cédés à des conditions normales de marché en raison de la situation particulière dans laquelle ils se trouvent. C'est par exemple le cas :

- des sites 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'écologie, 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).

**99.** De surcroît, le choix fait par l'administration de retenir une comptabilisation globale des sites immobiliers dans Chorus, qui ne permet pas de connaître la valeur de chacun des biens qui les composent ou l'utilisation réelle qui en est faite, l'a conduite en 2018 :

- à ne plus suivre en valeur vénale des bâtiments pourtant à usage principal d'habitation ou de bureaux ;
- à amortir indistinctement la valeur des bâtiments à usage autre que d'habitation ou de bureaux et celle de leurs terrains d'assiette, par définition non amortissables, ou la valeur de terrains pourtant presque entièrement nus.

**100.** 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 2018.

**101.** 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 toutes natures. Fin 2018, la provision comptabilisée à ce titre s'élève toujours à 0,8 Md€.

**102.** Ce montant correspond, pour l'essentiel, à l'extrapolation à l'ensemble des sites concernés du ministère des armées 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 trop réduit 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 des armées qui accueillent des installations nucléaires comme dans celui des sites les plus fortement pollués.

**103.** Par ailleurs, le recensement des bâtiments contrôlés par l'État qui sont concernés par le risque d'amiante est insuffisant et la Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur le caractère exhaustif des coûts de désamiantage provisionnés, fin 2018, à hauteur de 16 M€ seulement.

### 3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières

**104.** 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.

**105.** Fin 2018, la valeur nette des immobilisations financières de l'État s'élève à 353,3 Md€. Elles comportent 1 767 participations financières (283,3 Md€) et les créances qui s'y rattachent (39,2 Md€), des prêts et avances (17,9 Md€), des fonds sans personnalité juridique qui portent un patrimoine pour le compte de l'État (11,2 Md€) et d'autres immobilisations (1,7 Md€). Au sein des participations, la valeur nette des 695 entités contrôlées par l'État s'élève à 162,4 Md€, représentant un sixième du total de son actif.

**106.** Le recueil des normes comptables applicables aux établissements publics qui relèvent du décret du 7 novembre 2012 est entré en vigueur en 2016. Cependant, pour environ trente pour cent d'entre eux, sa mise en œuvre ne devrait pas être achevée avant le 31 décembre 2020, date de fin de la période transitoire prévue par le normalisateur.

**107.** 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. Après s'être concentrées sur les centres culturels, sur les agences de l'eau et sur les établissements publics d'aménagement, des missions d'audit interne ont été réalisées en 2018 sur les agences régionales de santé.

**108.** La Cour n'est pourtant pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'évaluation, fin 2018, d'une part significative du patrimoine financier de l'État.

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

**109.** 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.

**110.** Les entités contrôlées par l'État et inscrites à l'actif de son bilan en tant que participations financières relèvent de statuts juridiques variés : établissements publics nationaux dans leurs diverses déclinaisons, groupements d'intérêt public, sociétés d'économie mixte, sociétés anonymes cotées ou non, 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.

**111.** 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.

**112.** 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 retraités 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.

**113.** La Cour ne dispose d'aucune assurance sur la fiabilité des comptes de 487 entités représentant, fin 2018, une valeur de 30,7 Md€ à l'actif du bilan de l'État.

**114.** Pour apprécier la fiabilité des comptes des participations contrôlées par l'État, la Cour s'appuie sur les rapports de commissaire aux comptes, lorsqu'une certification est prévue. Elle exploite aussi les rapports d'audit interne disponibles et les réponses à un questionnaire, établi par le producteur des comptes, et envoyé par celui-ci aux organismes soumis aux règles de la comptabilité publique.

**115.** Au 6 mai 2019, cependant :

- les rapports de commissaire aux comptes de 71 entités<sup>4</sup>, évaluées à 10,0 Md€, n'ont pas pu être obtenus ; dans le cas de seulement deux d'entre elles, cependant, le dernier rapport de commissaire aux comptes disponible fait état d'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves ;
- dans le cas de 416 entités d'une valeur totale de 20,7 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.

**116.** Les vérifications réalisées par la Cour à partir des informations disponibles concernant 557 entités représentant une valeur de 154,0 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.

**117.** Au 6 mai 2019, la Cour a été en mesure d'exploiter :

- 198 rapports de commissaire aux comptes : 38, qui concernent des entités évaluées à -8,0 Md€, font état d'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves ;
- 10 rapports d'audit interne d'entités dont les comptes ne sont pas soumis à une certification externe, évaluées à - 0,2 Md€ : tous font état d'anomalies significatives dans leurs comptes ;
- nonobstant leur valeur purement déclarative, les réponses de 349 entités, d'une valeur totale de 23,2 Md€, au questionnaire précité, qui font souvent apparaître d'importantes insuffisances sur le plan comptable.

**118.** 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 183 entités évaluées à 4,0 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, sont, fin 2018, encore en cours de mise en œuvre ;

---

<sup>4</sup> Parmi lesquelles la société de gestion de participations aéronautiques (3,7 Md€), la caisse centrale de réassurance (2,3 Md€), et GIAT Industries (1,3 Md€).

- des insuffisances affectent le recensement et l'évaluation du parc immobilier de 28 entités évaluées à 4,1 Md€ ;
- des insuffisances ont aussi été identifiées s'agissant des autres immobilisations incorporelles et corporelles de 228 entités évaluées à 14,2 Md€ ;
- dans le cas de 13 entités évaluées à 0,7 Md€, l'inscription des provisions pour risques et charges ainsi que des engagements hors bilan n'est pas exhaustive ;
- s'agissant de 58 entités évaluées à 2,4 Md€, les subventions reçues ne sont pas rattachées aux immobilisations qu'elles financent ;
- enfin, la comptabilisation par 38 entités évaluées à 6.9 Md€ des dispositifs d'intervention qu'elles gèrent pour le compte de l'État est affectée d'insuffisances.

**119.** La Cour a aussi 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 évalué à -17,0 Md€, dont les commissaires aux comptes indiquent ne pas être en mesure de se prononcer sur la valeur nette des actifs relatifs aux activités « Infrastructure », qui s'élève à 32,7 Md€ ;
- des comptes de sept université, de sept instituts d'enseignement et de recherche, et de cinq agences régionales de santé 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.

**120.** L'engagement pris par l'État en faveur de l'établissement public Bpifrance n'est pas mentionné dans ses comptes.

**121.** 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.

**122.** 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.



**123.** Les comptes de l'État ne font cependant toujours pas mention de cet engagement hors bilan explicite, ni de l'encours de la garantie sur laquelle il porte et qui s'établit, fin 2018, à 29,8 Md€.

### **Les autres immobilisations financières**

**124.** Le contrôle interne des autres immobilisations financières de l'État ne fournit qu'une assurance limitée sur la fiabilité de leur recensement et de leur évaluation à la clôture de l'exercice.

**125.** La documentation des processus de gestion (acquisitions, cessions, etc.) des participations financières de l'État dans les entités dites « non contrôlées » n'est pas suffisante pour en avoir une vision exhaustive, hiérarchisée et adaptée aux enjeux et aux risques. Les outils du contrôle interne (carte des processus, carte des risques, plan d'action et fiches de procédure) ne sont notamment pas utilisés d'une manière articulée et ils ne permettent pas ainsi d'obtenir une assurance raisonnable de la fiabilité des contrôles effectués.

**126.** 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.

**127.** Les droits que l'État détient sur plusieurs entités dénuées de la personnalité juridique ne sont pas correctement retracés dans ses comptes.

**128.** Le Fonds d'épargne, géré par la Caisse des dépôts et consignations, est toujours 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 recueil des normes comptables de l'État (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, dès lors, évalué à hauteur de sa dernière situation nette comptable connue, soit 11,0 Md€ fin 2017, plutôt qu'à celle à la date de son entrée dans le patrimoine de l'État, soit 7,7 Md€.

#### **4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens**

**129.** 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.

**130.** En 2018, les charges brutes de l'État se sont élevées à 516,3 Md€, dont un quart correspond à la rémunération et aux pensions de ses agents, et un tiers aux transferts en matière économique et sociale (aides, subventions, etc.).

**131.** Sur la même période, l'État a enregistré 464,5 Md€ de produits bruts, dont les deux tiers proviennent des cinq sources d'imposition suivantes : la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les sociétés, les droits d'enregistrement et de timbre, et la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques.

**132.** Fin 2018, la Cour constate que, sur le plan comptable, la situation n'a pas évolué au cours de l'exercice :

- des insuffisances significatives affectent toujours 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 à caractère fiscal ne donnent pas une image fidèle des droits et obligations de l'État.

#### **Les charges de personnel et d'intervention**

**133.** 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.

**134.** L'État a poursuivi la modernisation des processus de rémunération de ses agents (1,9 million environ, soit une charge nette de 90,2 Md€ en 2018). Les ministères ont, en 2018, porté leurs efforts en priorité sur les systèmes d'information de gestion des ressources humaines, à l'exception de celui de l'éducation nationale qui a interrompu son projet Sirhen<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Système d'information des ressources humaines de l'Éducation nationale.

**135.** Les vérifications réalisées en 2018 dans les cinq ministères suivants font ainsi apparaître une situation d'ensemble dans laquelle l'efficacité du contrôle interne du processus de rémunération reste inégale d'un ministère à l'autre et n'atteint pas toujours un degré de maturité propre à garantir la fiabilité des actes de gestion auxquels il s'applique. Dans trois d'entre eux, des progrès significatifs ont été réalisés :

- au ministère des armées, le niveau de maîtrise des risques sur le périmètre des opérations traitées par l'application Louvois a atteint un niveau satisfaisant en attendant la mise en service de l'application Source solde, prévue au plus tôt en 2019 ;
- au ministère de la justice, la documentation des processus et des risques et la formalisation des contrôles ont progressé ; ces travaux devraient aboutir à la diffusion prochaine d'un référentiel de contrôle interne comptable relatif à la rémunération des agents ;
- au ministère de l'intérieur, la mise en place du plan d'action engagé en 2017 pour renforcer le dispositif de contrôle interne a conduit à des résultats significatifs : une carte des risques indemnitaires a été établie, des référentiels de contrôle interne ont été produits et des contrôles de second niveau sont désormais réalisés.

Dans les deux autres ministères audités, la situation n'a pas sensiblement évolué :

- au ministère de l'éducation nationale, qui emploie plus de la moitié des agents de l'État, le suivi des constats effectués dans douze académies visitées depuis 2014 confirme les insuffisances précédemment relevées, s'agissant de l'hétérogénéité des pratiques de contrôle et des lacunes dans la formalisation et le suivi des résultats ;
- au ministère de la transition écologique et solidaire, enfin, la priorité a été donnée à la modernisation du SIRH et à la fiabilisation des données ; néanmoins, l'absence de carte des risques au niveau déconcentré et les insuffisances de la formalisation des contrôles restent toujours préjudiciables à l'efficacité de ces derniers.

**136.** Les insuffisances de l'analyse et du suivi des dispositifs d'intervention de l'État ne permettent pas le correct enregistrement dans ses comptes des engagements correspondants.

**137.** 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. 1 167 dispositifs d'intervention étaient ainsi recensés fin 2018, qui ont représenté une charge annuelle nette pour l'État de 154,7 Md€.

**138.** L'administration met en œuvre un ensemble de mesures pour assurer la fiabilité du recensement des dispositifs et l'évaluation des engagements associés. Sur le fondement de la loi de finances, elle établit une fiche pour tout dispositif qui dépasse 10 M€ de droits, dans laquelle est formalisée son analyse de la nature et du degré d'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 retranscrit dans les comptes (dette non financière, provision, engagement hors bilan).

**139.** En pratique, cependant, la Cour continue d'observer que cette procédure n'est pas correctement appliquée. Certaines fiches relatives à des dispositifs significatifs ne sont pas établies ou le sont trop tardivement (celles relatives à l'aide médicale de l'État, par exemple), ou comportent des analyses incomplètes ou erronées (cela était le cas pour le financement de la Société de livraison des ouvrages olympiques avant les corrections effectuées à la fin de l'exercice 2018). En outre, la plupart ne décrivent pas les modalités d'évaluation.

**140.** Il subsiste, pour les dispositifs d'intervention, un risque élevé d'erreurs dans les comptes de l'État que le contrôle interne ne suffit pas à compenser. Ainsi, les vérifications de la Cour ont conduit, cette année encore, à prévenir ou corriger des anomalies dans les enregistrements comptables relatifs, par exemple, au soutien de l'État aux énergies renouvelables, aux exonérations de cotisations sociales pour les aides à domicile employées par des particuliers fragiles, à la prime d'activité ou au projet de réacteur thermonucléaire expérimental international (ITER).

**141.** La Cour est, par ailleurs, en désaccord avec l'analyse que fait l'administration depuis plusieurs exercices des dispositifs d'intervention suivants et des conséquences qu'elle en tire dans les comptes de l'État de l'exercice 2018 :

- une dette de 2,9 Md€ aurait dû être comptabilisée fin 2018 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 ;

- les subventions versées en 2018 par l'État à SNCF Réseau (2,6 Md€<sup>6</sup>) et SNCF Mobilités (0,3 Md€<sup>7</sup>) ont été comptabilisées en charges de fonctionnement indirect alors qu'elles ont la nature de charges d'intervention ; de plus, les engagements pluriannuels correspondants, qui s'élèvent, respectivement, à 25,8 Md€ et 0,4 Md€ fin 2018, ne sont, à tort, pas retranscrits dans les comptes de l'État ;
- 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 enregistré dans ses comptes.

**142.** 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.

**143.** Les entités du régime général de sécurité sociale gèrent des dispositifs d'intervention pour le compte de l'État. Elles lui notifient périodiquement, pour remboursement, les montants correspondant aux sommes qu'elles versent aux bénéficiaires de ces dispositifs.

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

- les faiblesses qui continuent d'affecter le contrôle interne et la liquidation des prestations légales gérées par la branche famille pour le compte de l'État (33,1 Md€ tous régimes confondus), de même que les insuffisances de son système d'information conduisent la Cour à maintenir un constat d'audit à ce titre sur les comptes de l'exercice 2018<sup>8</sup> de la branche famille. Il en résulte aussi l'impossibilité de garantir l'exhaustivité et l'exactitude des montants facturés à l'État, notamment au titre de l'allocation aux adultes handicapés et de la prime d'activité ;
- les contrôles effectués par les caisses d'assurance maladie lors de l'attribution de l'aide médicale d'État (AME) ou au moment de rembourser ses bénéficiaires sont trop limités, alors même que les informations fournies par ces derniers n'ont, pour l'essentiel, qu'une

<sup>6</sup> Au titre de la régénération du réseau ferré national et des redevances d'accès pour l'utilisation de ses infrastructures.

<sup>7</sup> Compensation relative à l'exploitation des services nationaux de transport conventionnés.

<sup>8</sup> Cf. Cour des comptes, *Certification des comptes du régime général de sécurité sociale – Exercice 2018*. La Documentation Française, disponible sur [www.ccomptes.fr](http://www.ccomptes.fr).

valeur déclarative ; cela induit une incertitude sur le montant des dépenses facturés à l'État, soit 0,9 Md€ pour 2018 ;

- les insuffisances affectant de manière persistante les traitements informatiques et le contrôle interne des mesures d'exonération de cotisations sociales compensées par l'État, à hauteur de 5,7 Md€ en 2018, qui conduisent la Cour à maintenir un constat d'audit sur les comptes de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) et sur ceux de l'activité de recouvrement de l'exercice 2018<sup>9</sup>, induisent aussi une incertitude sur les comptes de l'État.

### Les produits régaliens

**145.** 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.

**146.** 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.

**147.** 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 ressaisies 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.

**148.** 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 difficiles à auditer. De même, l'application

---

<sup>9</sup> Cf. Cour des comptes, rapport précité.

Alpage, qui enregistre le montant du redressement et des pénalités encourues à la suite d'un contrôle fiscal, n'est pas interfacée avec Médoc, dans laquelle ces mêmes informations sont ressaisies.

**149.** 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 aussi indispensables l'analyse et la justification des enregistrements comptables qui en résultent.

**150.** 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.

**151.** 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 35,3 Md€ et 12,2 Md€ fin 2018).

**152.** 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 d'IS, les montants bruts des impositions issus des déclarations ne sont pas systématiquement rapprochés de ceux des produits enregistrés sur l'exercice.

**153.** 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.

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

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

**156.** Fin 2018, les créances fiscales nettes sur les redevables sont évaluées à 69,4 Md€ à l'actif du bilan de l'État, compte tenu d'une dépréciation de 33,5 Md€.

**157.** 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.

**158.** De même, l'information nécessaire pour 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.

**159.** 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.

**160.** Les comptes de l'État ne présentent pas de manière satisfaisante sa situation au regard de certaines opérations à caractère fiscal.

**161.** C'est le cas 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. Le Conseil constitutionnel a confirmé<sup>10</sup> qu'il s'agit d'une imposition de toute nature entrant dans le champ de l'article 34 de la Constitution, sur laquelle la Caisse peut imputer les réductions et crédits d'impôt sur les sociétés dont elle bénéficie par ailleurs. Pourtant, elle est présentée, dans les comptes de l'État, comme un produit financier alors qu'il s'agit, en réalité, d'un produit régalién (0,5 Md€ en 2018). Par ailleurs, ce dernier enregistre en produits les acomptes qu'il perçoit au titre de cette contribution au lieu de les inscrire parmi les dettes non financières.

---

<sup>10</sup> Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989.



### III - Le compte-rendu des vérifications

**162.** 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).

**163.** 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).

**164.** Conformément à l'arrêté du Premier président n° 17-967 du 22 décembre 2017 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.

**165.** Ainsi, dans le cas de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2018, 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 ne sont 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.

166. 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

167. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juin à décembre 2018, principalement au sein des seize ministères (au sens de la loi de finances initiale pour 2018).

168. Elles ont eu pour objet d'évaluer le risque d'erreurs significatives dans les comptes, notamment en appréciant 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.

169. 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.

**170.** Les vérifications réalisées ont aussi consisté à examiner les processus associés aux postes des états financiers, parmi lesquels notamment :

- les immobilisations et les stocks ;
- les dettes financières et non financières ;
- les provisions pour risques et charges ;
- la trésorerie ;
- les charges de personnel, de fonctionnement et d'intervention ;
- les produits régaliens ;
- les engagements hors bilan.

**171.** 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 2018 et fin avril 2019, les applications concernées ont ainsi été les suivantes :

- Chorus, s'agissant en particulier de l'utilisation de certaines de ses fonctionnalités et du contrôle des habilitations des utilisateurs du progiciel ;
- Psar (programme service application - opérations Banque de France), afin d'examiner en particulier les modalités de transmission des moyens de paiement dématérialisés à la Banque de France ;
- César (application de gestion des impôts sur rôle), Médoc (impôts autoliquidés), Gold (droits d'enregistrement), Pay et Etr (paie), 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 »), Cep (comptes de dépôts de fonds au Trésor public), afin notamment d'examiner leur interfaçage avec Chorus.

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

- la gestion des comptes d'imputation provisoire ;
- les engagements hors bilan pris dans le cadre d'accords bien définis ;
- les engagements hors bilan correspondant à des engagements juridiques sans service fait ;

- les fonds sans personnalité juridique ;
- le parc immobilier à l'étranger ;
- le service public de l'énergie ;
- les stocks du ministère des armées ;
- la taxe sur la valeur ajoutée.

**173.** 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 :

- l'efficacité du contrôle interne de plusieurs processus relatifs à la trésorerie de l'État ;
- la gestion des contentieux de série et la prise en compte des réclamations susceptibles d'être introduites afin d'évaluer les provisions pour litiges ;
- le rapprochement entre les données du logiciel G2D, qui permet de suivre les biens immobiliers du ministère des armées, et celles enregistrées dans Chorus ;
- la proportion d'encours immobiliers qui présentent une forte ancienneté ;
- la comptabilisation des droits détenus par l'État sur certains fonds sans personnalité juridique ;
- l'évaluation de certains passifs d'intervention ainsi que de plusieurs autres provisions pour risques et charges et engagements hors bilan.

**174.** 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 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).

**175.** 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 dix rapports comportant cent dix-neuf recommandations. L'administration a mis en œuvre

37 d'entre elles, et leur prise en compte a conduit *in fine* aux ajustements suivants dans les comptes :

**Tableau n° 1 : incidence des recommandations de mission intermédiaire**

En Md€	Ajustement à la hausse	Ajustement à la baisse	Net
<i>Solde des opérations de l'exercice (SOE)</i>	0,9	-0,1	0,8
<i>Situation nette (hors SOE)</i>	2,7	-2,8	-0,1
<i>Engagements hors bilan</i>	91,7	-21,9	69,8
<i>Reclassements au bilan</i>	N/A	N/A	0,3
<i>Décompensation de charges et de produits</i>	N/A	N/A	2,4

Source : Cour des comptes

- aux secrétaires généraux, aux responsables des missions ministérielles d'audit interne et aux contrôleurs budgétaires et comptables des ministères concernés, cinq notes complètes d'évaluation du contrôle interne ministériel (NEC), qui contenaient trente-huit recommandations, et cinq notes de suivi ;
- aux secrétaires généraux, aux contrôleurs budgétaires et comptables, 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 quatre recommandations.

## B - Les vérifications finales

176. Les vérifications finales se sont déroulées de janvier à mai 2019. 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 2018 arrêtés provisoirement au 25 février 2019, lui laissant vingt-cinq jours francs, dont vingt jours ouvrés, pour l'auditer et demander sa modification, le cas échéant.

**177.** 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.

**178.** 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 aussi été nécessaire d'exploiter, lorsqu'ils étaient disponibles, les dossiers justificatifs établis par la DGFIP et se rapportant à certains postes des états financiers.

**179.** 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.

**180.** 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 2018 :

- 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.

**181.** 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

349 entités, qui représentent une valeur de 23,2 Md€ à l'actif du bilan de l'État, a été conduite afin d'apprécier la fiabilité de leurs comptes.

**182.** La Cour porte une attention particulière aux évolutions du référentiel comptable et à leur correcte mise en œuvre. Dans le cas des comptes de l'exercice 2018, l'arrêté du 24 juillet 2018 portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État a suivi l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics relatif à la suppression du tableau des flux de trésorerie. En outre, la norme qui s'applique en 2018 à l'ensemble des immobilisations corporelles a évolué. Les bâtiments autres que ceux à usage d'habitation et de bureaux sont désormais évalués au coût historique amorti, en retenant comme valeur brute, base de calcul des amortissements, la valeur vénale inscrite pour ces biens à la clôture de l'exercice 2017.

**183.** Au terme des vérifications sur les comptes de l'exercice 2018 arrêtés provisoirement au 25 février 2019, quinze observations d'audit ont été formulées, soit quatorze de moins que sur les comptes provisoires de l'exercice précédent.

**184.** L'incidence des six observations qui ont conduit à une modification satisfaisante des comptes est la suivante :

**Tableau n° 2 : incidence des corrections comptabilisées**

En Md€	Ajustement à la hausse	Ajustement à la baisse	Net
<i>Solde des opérations de l'exercice (SOE)</i>	0,0	-0,1	-0,1
<i>Situation nette (hors SOE)</i>	0,4	0,0	0,4
<i>Engagements hors bilan</i>	4,6	-0,1	4,5
<i>Décompensation de charges et de produits</i>	N/A	N/A	1,2

Source : Cour des comptes.

**185.** 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.

**186.** La Cour a disposé de trois jours francs pour examiner l'annexe des comptes de l'État de l'exercice 2018, obtenir les éléments justificatifs nécessaires et faire part, le cas échéant, de ses demandes de modification.

**187.** 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, 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 2018.

**188.** La Cour a aussi pris connaissance des informations données dans le rapport sur le contrôle interne, afin d'en vérifier la concordance avec celles qui figurent dans le compte général de l'État.

**189.** 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.

**190.** 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 les 19 et 23 avril 2019 devant la formation interchambres « Comptes, budget de l'État et finances publiques ».

**191.** Conformément à la norme ISA 580 – « Déclarations écrites », la Cour a obtenu une lettre d'affirmation, datée du 29 avril 2019, 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 2018.

**192.** Enfin, la Cour a examiné les événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2018 et le 9 mai 2019, date d'approbation de l'acte de certification par la chambre du conseil, afin de vérifier que, le cas échéant, leurs incidences ont été correctement traitées dans les comptes de l'État de l'exercice 2018.



# Annexes

## A - Les comptes de l'exercice 2018 (hors notes annexes)

### Le bilan au 31 décembre 2018 (en M€)

Note	31/12/2018			31/12/2017		Variation
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net		
<b>ACTIF IMMOBILISÉ</b>						
Immobiliations incorporelles	6	50 770	21 992	28 779	28 435	344
Immobiliations corporelles	7	572 358	75 497	496 861	475 354	21 308
Immobiliations financières	8	381 402	28 130	353 273	347 062	6 210
<b>Total actif immobilisé</b>		<b>1 004 531</b>	<b>125 618</b>	<b>878 913</b>	<b>851 051</b>	<b>27 862</b>
<b>ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)</b>						
Stocks	9	37 536	8 053	29 483	28 943	540
Créances	10	122 688	34 582	88 106	87 432	674
<i>Redevables</i>		102 804	33 450	69 354	67 478	1 876
<i>Clients</i>		2 716	952	1 764	2 955	-1 192
<i>Autres créances</i>		17 169	180	16 989	16 999	-10
Charges constatées d'avance	10	9 249	0	9 249	10 669	-1 420
<b>Total actif circulant (hors trésorerie)</b>		<b>169 474</b>	<b>42 635</b>	<b>126 839</b>	<b>127 045</b>	<b>-206</b>
<b>TRÉSorerie</b>						
Fonds bancaires et brnds en caisse	15	31 464		31 464	21 378	10 086
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement		8		8	-1 934	1 941
Autres composantes de trésorerie		9 900		9 900	11 200	-1 300
Valeurs mobilières de placement		4 600	1	4 599	2 549	2 050
<b>Total trésorerie</b>		<b>45 971</b>	<b>1</b>	<b>45 971</b>	<b>33 194</b>	<b>12 776</b>
<b>COMPTES DE RÉGULARISATION</b>						
<b>TOTAL ACTIF (I)</b>		<b>1 220 140</b>	<b>168 254</b>	<b>1 051 886</b>	<b>1 012 634</b>	<b>39 252</b>
<b>DETTES FINANCIÈRES</b>						
Titres négociables	11			1 773 621	1 703 459	70 162
Titres non négociables				0	0	0
Dettes financières et autres emprunts				7 039	7 210	-170
<b>Total dettes financières</b>				<b>1 780 660</b>	<b>1 710 669</b>	<b>69 991</b>
<b>DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)</b>						
Dettes de fonctionnement	12			7 552	7 620	-68
Dettes d'intervention				13 195	16 277	-3 082
Produits constatés d'avance				85 728	82 316	3 412
Autres dettes non financières				138 759	138 573	187
<b>Total dettes non financières</b>				<b>245 234</b>	<b>244 785</b>	<b>449</b>
<b>PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES</b>						
Provisions pour risques	13			28 800	29 751	-950
Provisions pour charges				117 208	120 615	-3 408
<b>Total provisions pour risques et charges</b>				<b>146 008</b>	<b>150 366</b>	<b>-4 358</b>
<b>AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)</b>						
<b>TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)</b>				<b>36 218</b>	<b>39 493</b>	<b>-3 275</b>
<b>TRÉSorerie</b>						
Correspondants du Trésor et personnes habilitées	15			116 914	107 076	9 838
Autres				1	18	-16
<b>Total trésorerie</b>				<b>116 915</b>	<b>107 093</b>	<b>9 822</b>
<b>COMPTES DE RÉGULARISATION</b>						
<b>TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)</b>				<b>22 477</b>	<b>22 157</b>	<b>320</b>
<b>TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)</b>				<b>2 347 514</b>	<b>2 274 564</b>	<b>72 950</b>
Report des exercices antérieurs				-1 611 509	-1 550 329	-61 179
Écarts de réévaluation et d'intégration				367 754	349 474	18 280
Solde des opérations de l'exercice				-51 873	-61 075	9 202
<b>SITUATION NETTE (III = I - II)</b>	17			<b>-1 295 628</b>	<b>-1 261 930</b>	<b>-33 697</b>

### Le compte de résultat de 2018 (en M€)

	Note	2018	2017 retraité	Variation	
<b>CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES</b>	Charges de personnel	18	145 914	143 220	2 694
	Achats, variations de stocks et prestations externes	19	23 044	22 684	361
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	22	55 483	61 354	-5 871
	Autres charges de fonctionnement	19	7 833	9 070	-1 237
	<b>Total des charges de fonctionnement direct (I)</b>		<b>232 275</b>	<b>236 328</b>	<b>-4 053</b>
	Subventions pour charges de service public	20	30 648	29 257	1 391
	Autres charges de fonctionnement indirect	20	3 037	3 169	-132
	<b>Total des charges de fonctionnement indirect (II)</b>		<b>33 685</b>	<b>32 426</b>	<b>1 258</b>
	<b>Total des charges de fonctionnement (III = I + II)</b>		<b>265 960</b>	<b>268 754</b>	<b>-2 795</b>
	Ventes de produits et prestations de service	21	3 470	3 595	-125
Production stockée et immobilisée		180	153	27	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	22	50 627	47 001	3 626	
Autres produits de fonctionnement	21	22 795	22 311	484	
<b>Total des produits de fonctionnement (IV)</b>		<b>77 072</b>	<b>73 060</b>	<b>4 012</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)</b>		<b>188 888</b>	<b>195 695</b>	<b>-6 807</b>	
<b>CHARGES D'INTERVENTION NETTES</b>	Transferts aux ménages	23	48 144	47 234	910
	Transferts aux entreprises	23	18 051	18 750	-699
	Transferts aux collectivités territoriales	23	67 207	66 290	918
	Transferts aux autres collectivités	23	23 033	23 818	-785
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	23	173	42	131
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	25	36 456	34 341	2 115
	<b>Total des charges d'intervention (VI)</b>		<b>193 064</b>	<b>190 475</b>	<b>2 589</b>
	Contributions reçues de tiers	24	2 940	2 579	361
Reprises sur provisions et sur dépréciations	25	35 414	36 448	-1 034	
<b>Total des produits d'intervention (VII)</b>		<b>38 353</b>	<b>39 027</b>	<b>-673</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)</b>		<b>154 711</b>	<b>151 448</b>	<b>3 262</b>	
<b>CHARGES FINANCIÈRES NETTES</b>	Intérêts	26	39 072	39 980	-907
	Pertes de change liées aux opérations financières		177	301	-125
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	28	3 899	2 355	1 544
	Autres charges financières	26	14 159	9 087	5 073
	<b>Total des charges financières (IX)</b>		<b>57 308</b>	<b>51 723</b>	<b>5 585</b>
	Produits des immobilisations financières	27	16 911	13 072	3 839
	Gains de change liés aux opérations financières	27	186	236	-50
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	28	10 954	17 503	-6 549
Autres intérêts et produits assimilés	27	6 715	4 208	2 507	
<b>Total des produits financiers (X)</b>		<b>34 766</b>	<b>35 020</b>	<b>-254</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)</b>		<b>22 542</b>	<b>16 703</b>	<b>5 839</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)</b>		<b>366 140</b>	<b>363 847</b>	<b>2 294</b>	

	Note	2018	2017 retraité	Variation
Impôt sur le revenu	29	78 030	73 766	4 265
Impôt sur les sociétés	29	27 353	27 223	130
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	29	18 623	16 303	2 320
Taxe sur la valeur ajoutée	29	156 977	151 761	5 216
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	29	30 808	28 598	2 211
Autres produits de nature fiscale et assimilés	29	13 598	13 037	561
<b>TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)</b>	<b>29</b>	<b>325 390</b>	<b>310 687</b>	<b>14 703</b>
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	29	9 519	8 460	1 059
<b>TOTAL DES AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)</b>	<b>29</b>	<b>9 519</b>	<b>8 460</b>	<b>1 059</b>
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	29	-16 124	-11 953	-4 170
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	29	-4 518	-4 422	-96
<b>TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE BASÉES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (XV)</b>	<b>29</b>	<b>-20 642</b>	<b>-16 376</b>	<b>-4 266</b>
<b>TOTAL DES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV + XV)</b>	<b>29</b>	<b>314 267</b>	<b>302 771</b>	<b>11 496</b>

	2018	2017 retraité	Variation
Charges de fonctionnement nettes (V)	188 888	195 695	-6 807
Charges d'intervention nettes (VIII)	154 711	151 448	3 262
Charges financières nettes (XI)	22 542	16 703	5 839
<b>CHARGES NETTES (XII)</b>	<b>366 140</b>	<b>363 847</b>	<b>2 294</b>
Produits fiscaux nets (XIII)	325 390	310 687	14 703
Autres produits régaliens nets (XIV)	9 519	8 460	1 059
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-20 642	-16 376	-4 266
<b>PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)</b>	<b>314 267</b>	<b>302 771</b>	<b>11 496</b>
<b>SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)</b>	<b>-51 873</b>	<b>-61 075</b>	<b>9 202</b>

## Les engagements hors bilan au 31 décembre 2018 (en M€)

Engagements donnés	Note	31/12/2018	31/12/2017 retraité	Variation
<b>Engagements pris dans le cadre d'accords bien définis</b>	<b>30</b>			
<b>Dette garantie par l'État - Encours</b>		<b>210 556</b>	207 053	3 502
<b>Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours</b>				
Soutien financier au commerce extérieur – Garanties publiques à l'export gérées par Bpifrance Assurance Export		60 033	62 746	-2 712
Garantie au titre de la procédure de stabilisation de taux d'intérêts des crédits à l'exportation		12 036	10 587	1 449
Garanties de protection des épargnants – Livrets d'épargne réglementés		434 842	420 190	14 653
Autres garanties liées à des missions d'intérêt général – Garanties liées aux contrats d'exportation d'armement		10 764	10 914	-150
Autres		1 291	2 036	-745
<b>Garanties de passif</b>				
Garanties liées aux opérations de cession et de restructuration d'entreprises publiques		15 900	16 300	-400
Autres garanties de passif				
Engagements vis-à-vis des banques multilatérales de développement (BMD) et des institutions de l'Union européenne de financement		81 657	60 988	20 669
Engagement au titre du capital callable du Mécanisme européen de stabilité (MES)		126 393	126 393	0
Garantie de l'État accordée à la Caisse nationale des industries électriques et gazières (CNEG)		19 098	21 392	-2 294
Autres		2 250	2 591	-341
<b>Engagements financiers de l'État</b>				
Contrats de cofinancement		15 418	15 246	172
Autres engagements financiers				
Engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu		63 382	61 020	2 362
Engagements de prêts donnés par l'État et non tirés		46 408	44 702	1 706
Contrats de prêts non tirés pour lesquels l'État accorde sa garantie		21 669	21 845	-176
Engagements financiers au titre de Bpifrance Assurance Export		6 621	5 168	1 453
Engagements liés aux investissements d'avenir		8 221	8 815	-595
Autres		6 352	4 893	1 459
<b>Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État</b>	<b>31</b>			
<b>Régimes sociaux et de retraite</b>		<b>376 241</b>	377 737	-1 496
<b>Service public de l'énergie</b>		<b>106 843</b>	0	106 843
<b>Aide à l'accès au logement</b>		<b>73 341</b>	163 490	-90 149
<b>Handicap et dépendance</b>		<b>36 786</b>	33 720	3 066
<b>Accès et retour à l'emploi</b>		<b>11 401</b>	12 798	-1 397
<b>Inclusion sociale et protection des personnes</b>		<b>7 969</b>	5 361	2 608
<b>Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi</b>		<b>5 722</b>	3 397	2 325
Autres		20 681	20 726	-45
<b>Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État</b>	<b>32</b>			0
<b>Engagements de retraite de l'État</b>	<b>33</b>			
<b>Fonctionnaires civils de l'État et militaires</b>		<b>2 080 353</b>	2 212 262	-131 909
<b>Fonctionnaires de La Poste</b>		<b>135 900</b>	146 788	-10 888
<b>Fonds spécial des pensions des ouvriers des établissements industriels de l'État (FSPOEIE)</b>		<b>44 910</b>	43 603	1 307
<b>Neutralisation financière de l'acte II de la décentralisation</b>		<b>15 113</b>	15 607	-494
<b>Autres régimes spécifiques</b>		<b>10 717</b>	11 082	-365
<b>Autres informations</b>	<b>34</b>			
<b>Immobilier</b>		<b>316</b>	1 221	-905
<b>Entreprises</b>				
<b>Dispositifs fiscaux</b>				
Déficits reportables en avant – Impôt sur les sociétés		80 000	77 000	3 000
Autres		5 762	5 720	42
<b>Engagements reçus</b>	<b>Note</b>	<b>31/12/2018</b>	<b>31/12/2017 retraité</b>	<b>Variation</b>
<b>Engagements reçus dans le cadre d'accords bien définis</b>	<b>30</b>			
<b>Dette garantie par l'État - Encours</b>		<b>898</b>	167	731
<b>Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours</b>				
Risques couverts par Natixis - engagements au titre des contrats de couverture		9 843	9 937	-94
Autres		3 836	3 745	91
<b>Engagements financiers de l'État</b>				
Contrats de cofinancement		5 777	6 017	-240
Engagements dans le cadre de la gestion de trésorerie		6 000	6 000	0
Autres		1 315	1 193	122
<b>Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État</b>	<b>32</b>			
<b>Engagements de retraite de l'État</b>	<b>33</b>			
<b>Fonctionnaires de La Poste</b>		<b>5 896</b>	7 257	-1 361
<b>Autres</b>		<b>3 810</b>	4 540	-730
<b>Autres informations</b>	<b>34</b>			
<b>Immobilier</b>		<b>0</b>	283	-283
<b>Dispositifs fiscaux</b>				
Plus-values en report et suris d'imposition		5 500	11 500	-6 000
Garanties de l'État destinées à sécuriser les créances fiscales		6 140	7 044	-904
Autres		4 144	4 000	145

**B - La position de la Cour sur  
les comptes des exercices 2006 à 2018**

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'État	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	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'État	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'État	
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	AUTRES RÉSERVES
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'État		
12	Les passifs d'intervention	Autres inventaires d'actifs et de passifs	Les concessions de service public		
13	Les comptes des Pouvoirs publics				

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, 2017 et 2018	Catégorie
1	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	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	RÉSERVES SUBSTANTIELLES
2	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle 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'État	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		AUTRES RÉSERVES
6	Les charges et les passifs d'intervention	Les participations et les autres immobilisations financières	Le patrimoine immobilier			
7	Le patrimoine immobilier de l'État	Le patrimoine immobilier	Les passifs non financiers			
8						
9						
10						
11						
12						
13						