

Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT

Exercice 2019

Avril 2020

Sommaire

Délibéré	7
Introduction	9
I - La position sur les comptes de l'exercice 2019	15
II - Les motivations détaillées de la position	17
A - Les parties de réserve levées en 2019.....	17
B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2019	19
1 - Réserve n° 1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications	20
2 - Réserve n°2 - Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles	26
3 - Réserve n° 3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières	33
4 - Réserve n°4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens	38
III - Le compte-rendu des vérifications	45
A - Les vérifications intermédiaires.....	46
B - Les vérifications finales.....	50
Annexes	55
A - Les comptes de l'exercice 2019 (hors notes annexes).....	55
B - La position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2019	60

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 l'image fidèle donnée par les comptes de l'État sur la situation financière et le patrimoine de ce dernier. Elle le fait en application de sa mission constitutionnelle d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et, plus particulièrement, des dispositions (5° de l'article 58) de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001.

La Cour conduit ses vérifications des comptes de l'État en se référant aux normes internationales d'audit (ISA) édictées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Les travaux de certification sont réalisés par une formation associant les six chambres de la Cour. Les modalités d'audit sont précisées au III du présent acte.

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.

S'agissant de l'acte de certification, les vérifications sont confiées à des équipes d'experts et de rapporteurs. Leurs rapports sont examinés et délibérés de façon collégiale par la formation inter-chambres « Comptes, budget de l'État et finances publiques ». L'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur et veille à la qualité des travaux.

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. Il est diffusé par **La Documentation Française**.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil en formation ordinaire, conformément aux dispositions du décret n° 2020-438 du 17 avril 2020 portant adaptation des règles applicables à la chambre du conseil de la Cour des comptes, a adopté le présent *Acte de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2019*.

Elle a arrêté ses positions au vu du projet communiqué au préalable au ministre de l'action et des comptes publics et de la réponse adressée en retour à la Cour.

Ont participé au délibéré : Mme Moati, M. Morin, Mme Pappalardo, MM. Andréani, Terrien, Mme Podeur, M. Charpy, présidents de chambre, MM. Durrelman, Briet, présidents de chambre maintenus, Mme Darragon, MM. Courtois, Lefebvre, De Gaulle, Guédon, Thornary, Antoine, Guéroult, Mme Bouygard, MM. Viola, Clément, Glimet, De Nicolay, Albertini, Miller, Mme Bouzanne des Mazery, MM. Fulachier, Soubeyran, Appia, Strassel, Mmes Latournarie-Willems, Hamayon, M. Bouvard, Mme Riou-Canals, MM. Lejeune, Michelet, Mme Régis, M. Bonnaud, conseillers maîtres, MM. Bouvier, Carnot, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Charpy, président de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels l'acte de certification est fondé et de la préparation du rapport ;
- en son rapport, Mme Pappalardo, rapporteure générale, rapporteure du projet devant la chambre du conseil, assistée de M. Belluteau, conseiller maître, rapporteur général et de M. Clappier, expert, rapporteurs devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Viola, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;
- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, Mme Hirsch de Kersauson, procureure générale, accompagnée de Mme Camby, première avocate générale, et de M. Ferriol, avocat général.

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

Fait le 22 avril 2020.

Le projet d'acte de certification soumis à la chambre du conseil a été préparé par une formation interchambres présidée par M. Charpy, président de chambre, et composée de MM. Barbé, Guibert, Viola, Laboureux, Mme Périn, MM. Rolland, Dubois, Chailland, Mme Mattéi, M. Giannesini, Mme de Mazières, conseillers maîtres, et M. Guéné, conseiller maître en service extraordinaire.

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. Feller, Fulachier, Dubois, Sciacaluga, conseillers maîtres ; MM. Vareille, Bourquard, Vazeille, Buzzi, conseillers référendaires ; M. Le Roux, rapporteur extérieur ;
- les équipes de sous-cycle : Mmes Aganahi, Bali Degove, Chabbert, Ferrier, François, Lacolle, Loisey, Rauzet, Serfaty, Vacarie, MM. Aiello, Amrani, Aubrée, Bounit, Chegra, Février, Laredo, Papin, Quievy, Raynaud, Scallie, Schmitt, Sekkal, Unal, Vaqueta, experts de certification ; MM. Bertrand, Coursodon, vérificateurs ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation ou de suivi du contrôle interne ministériel établies au stade de la mission intermédiaire : MM. Homé, Sciacaluga, Bichot, conseillers maîtres ; Mme Magnier, MM. Degron, Buzzi, conseillers référendaires ; Mme Green, MM. Gillet, Grandin, Guiader, Le Nocher, Le Roux, Malbrancke, rapporteurs extérieurs ; Mmes Avice, Colombin, Février, Peronnet, Tsapzang, vérificatrices ;
- Mme Turpin, conseillère référendaire, rapporteure de synthèse des notes d'évaluation du contrôle interne ministériel.

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

Le projet de rapport a été examiné et approuvé, le 14 avril 2020, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de Mme Moati, doyenne des présidents de chambre, Mme Pappalardo, rapporteure générale du comité, MM. Andréani, Terrien, Mme Podeur, M. Charpy, présidents de chambre, M. Barbé, Mme Latare, présidents de section, Mme Hirsch de Kersauson, procureure générale, entendue en ses avis.

Introduction

La mission confiée à la Cour

Par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, le législateur a voulu que l'État se dote d'instruments qui lui permettent d'apprécier sa situation financière et son patrimoine, de connaître les coûts des actions publiques qu'il met en œuvre et de mieux évaluer leurs résultats afin notamment d'améliorer le pilotage budgétaire et la performance des politiques publiques.

L'article 27 de la LOLF dispose, 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 doivent « être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière ».

La loi constitutionnelle du 23 juillet 2008 a introduit ce principe de sincérité des comptes dans l'article 47-2 de la Constitution et l'a 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.

Le 5^o de son article 58 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 applicables en matière d'audit d'états financiers. Celles-ci prévoient qu'une certification, assortie d'une ou plusieurs réserves, 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. Lorsque les données nécessaires à l'expression d'une opinion ne sont pas disponibles ou que le faible niveau de fiabilité des comptes le justifie, il peut aussi être formulé une impossibilité ou un refus de certifier.

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, regroupant chacune plusieurs points d'audit aux enjeux significatifs (voir I – La position sur les comptes de l'exercice 2019 *infra*). Effectués dans le respect des conventions admises dans le cadre de l'audit des comptes, 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 deux réserves formulées sur les comptes de 2018, notamment au titre des stocks et des immobilisations corporelles. Par ailleurs, les limites auxquelles elle se heurte pour auditer les comptes de l'État (réserve n° 1) sont, comme les dernières années, 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, 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 (voir II – Les motivations détaillées de la position *infra*).

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

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 (442,0 Md€) et à ses charges (526,7 Md€) bruts que celles relatives à ses actifs (1 079,5 Md€), à ses passifs (2 449,4 Md€) et à ses engagements hors bilan (4 438,5 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 un bilan, un compte de résultat, un tableau des engagements hors bilan (cf. annexe A) ainsi qu'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.

*

**

L'audit des comptes de l'État de l'exercice 2019 et les constats auxquels ils conduisent s'inscrivent dans la continuité de ceux des années précédentes.

Les échanges soutenus entre la direction générale des finances publiques et la Cour, dans une démarche d'accompagnement du producteur des comptes, se sont poursuivis tout au long de l'année 2019 et au début de 2020. Ils ont pris notamment la forme d'un plan d'action visant à simplifier la production des états financiers et à développer les usages de la comptabilité générale de l'État. Par ailleurs, d'importants travaux normatifs ont été poursuivis ou engagés, au sein du conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), relatifs en particulier aux immobilisations corporelles de l'État (norme n° 6). Les modalités de ces échanges ont été ajustées en fin de campagne pour tenir compte de l'état d'urgence sanitaire entré en vigueur le 24 mars.

Incidences de l'état d'urgence sanitaire sur l'audit des comptes de l'État de 2019

Outre l'adaptation de certaines procédures d'échange avec le producteur des comptes, l'état d'urgence sanitaire a eu trois incidences principales sur les comptes de l'exercice 2019 et leur examen par la Cour :

- l'indisponibilité de certaines informations probantes pour apprécier la fiabilité des participations financières de l'État (§ 81) ;
- l'adaptation de certaines procédures d'audit relatives à la valeur des entités contrôlées (§ 148) ;
- la mention de la crise sanitaire au nombre des « événements post clôture » devant figurer dans l'annexe aux comptes de l'État (§ 155).

Plusieurs constats d'audit formulés antérieurement sont levés, en nombre moindre que pour l'exercice précédent, au cours duquel avaient abouti différents travaux d'envergure engagés pour certains d'entre eux de longue date. Ces levées ont été rendues possibles par des avancées réalisées par l'administration sur des points significatifs au regard de fiabilité des comptes, s'agissant notamment de l'inventaire des stocks du ministère des armées ou de la comptabilisation des digues. Les travaux en cours, en particulier sur les participations de l'État et ceux précités sur la norme n° 6,

ouvrent par ailleurs des perspectives d'amélioration de la fiabilité des comptes et, partant, de nouvelles levées de points de réserve lors des prochains exercices.

Les vérifications opérées sur les comptes de l'État de l'exercice 2019 confortent et précisent les principales observations formulées précédemment :

- la poursuite de l'amélioration des conditions d'établissement des comptes par l'administration contribue globalement à renforcer leur fiabilité et leur conformité aux normes comptables en vigueur ;
- les modalités d'utilisation des systèmes d'information financière dans lesquels sont tenus les comptes de l'État font toujours peser un risque significatif sur la fiabilité des enregistrements comptables, que les contrôles mis en place ne suffisent pas à compenser ;
- le contrôle interne continue de s'améliorer. Cependant, son degré de maturité reste insuffisant pour prévenir toute anomalie significative sur des processus à enjeux et pour garantir la maîtrise de certains risques susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'État.

Même si des progrès sont encore attendus, les données de comptabilité générale devraient d'ores et déjà être davantage utilisées pour apprécier la situation financière de l'État, connaître ses coûts et mieux évaluer ses résultats.

*

Le calendrier de dépôt du projet de loi de règlement, auquel sont joints le compte général de l'État et l'acte de certification, progressivement avancé ces dernières années par rapport à la date limite du 31 mai fixée par la loi organique relative aux lois de finances (21 jours en 2019), a été anticipé de 16 jours supplémentaires cette année.

Cette évolution est positive dans son principe, mais elle ne pourra se poursuivre qu'à deux conditions : que des dispositions nouvelles, notamment d'organisation et de procédure, soient mises en place afin d'assurer la production de comptes fiables dans un calendrier encore plus resserré ; que les délais incompressibles nécessaires à l'exercice par la Cour de sa mission d'audit des comptes de l'État soient préservés.

I - La position sur les comptes de l'exercice 2019

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 2019.

2. 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 2019 et arrêté le 20 avril 2020 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).

3. Ces réserves résultent de vingt-trois constats d'audit (nombre de paragraphes grisés¹).

4. Les progrès réalisés en 2019 permettent de lever cinq parties de réserve formulées sur les comptes de l'État de 2018.

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

¹ Chaque paragraphe grisé correspond à un constat d'audit, c'est-à-dire à une anomalie ou une incertitude relevée dans les comptes.

II - Les motivations détaillées de la position

A - Les parties de réserve levées en 2019

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 2018 sont rappelés entre parenthèses).

7. Ces parties de réserve sur les comptes de l'exercice 2018 sont levées au 31 décembre 2019.

Au titre de la réserve n° 1 sur les comptes de 2018 relative aux limites générales dans l'étendue des vérifications

8. Des états de restitution des écritures d'origine manuelle ont été mis en place en 2019. Ils rendent possible la définition d'une stratégie de contrôle de ces enregistrements dans Chorus (§ 32).

Au titre de la réserve n° 2 sur les comptes de 2018 relative aux anomalies qui affectent les stocks militaires et les immobilisations corporelles

9. S'agissant des matériels militaires, le rapprochement, désormais réalisé par le ministère des armées, entre les quantités retracées dans ses systèmes d'information logistique et celles qui ressortent du suivi comptable réalisé dans Chorus est satisfaisant (§ 65).

10. Les travaux conduits depuis 2008 à la direction de la maintenance aéronautique (DMAé) lui ont permis de fiabiliser le prix unitaire de la presque totalité des pièces de rechange entrées en stock, pris en compte dans l'estimation de la valeur de ce dernier (§ 67).

11. Certains biens identifiés comme retirés du service actif en 2018 ont, avec leurs pièces de rechange, été sortis du bilan de 2019 (§ 73).

12. Après avoir fiabilisé l'inventaire physique des digues, l'administration a évalué puis comptabilisé ces infrastructures pour la première fois dans le compte général de l'État. La valeur brute des immobilisations corporelles a ainsi été réévaluée à hauteur de 2,1 Md€ à l'actif du bilan de l'État (§ 84 et suivants).

B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2019

13. La Cour formule quatre réserves substantielles sur les comptes de l'État de l'exercice 2019. Présentées ci-après, elles font état de limites dans l'étendue des vérifications auxquelles elle a procédé. Elles relèvent aussi des incertitudes liées à des anomalies dont l'incidence financière est indéterminée ainsi que des désaccords sur des demandes de modification des comptes formulées par la Cour ².

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

- diminuer de 1,9 Md€ le solde des opérations de l'exercice 2019, notamment au titre de la sous-évaluation des provisions pour risques ;
- diminuer de 7,2 Md€ la situation nette (hors solde des opérations de l'exercice) au 31 décembre 2019. Les ajustements non pris en compte portent en particulier sur le traitement comptable du Fonds d'épargne et de la dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle ;
- augmenter de 59 Md€ le montant des engagements pris par l'État et mentionnés en hors bilan, pour Bpifrance et la SNCF.

15. 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.

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

² Les vérifications menées sur les comptes de l'exercice 2019 ont abouti à plusieurs demandes de correction. L'incidence globale de celles qui n'ont pas été prises en compte figure au § 14 ci-après. D'autres demandes de modification ont, en revanche, été prises en compte (cf. § 141 et 149).

1 - Réserve n° 1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications

17. Les modalités de la tenue de la comptabilité générale dans le système d'information financière de l'État 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.

18. 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.

19. 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.

20. Fin 2019, 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

21. 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.

22. La mise en place de Chorus a permis d'automatiser une grande partie des écritures comptables ; l'administration indique que cette démarche se poursuit. Toutefois, les saisies manuelles demeurent fréquentes et sont, par nature, source d'erreurs potentielles. Pour prévenir

leur survenance, des contrôles automatiques au sein du progiciel permettent d'alerter les utilisateurs et, dans certains cas, de bloquer la saisie d'écritures erronées. Mais leur introduction dans l'outil n'a pas été précédée d'une analyse systématique des risques relatifs aux enregistrements manuels, désormais retracés dans un état spécifique, notamment de ceux mis en évidence par la réalisation des différents niveaux de contrôle.

23. À défaut d'une telle analyse, le risque d'erreurs est d'autant plus élevé que, d'une part, les restitutions maintenant disponibles de toutes les écritures d'origine manuelle ne sont pas pleinement exploitées 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. L'incertitude qui en résulte ne pourra être levée que si l'outil de contrôle automatique des habilitations, actuellement en phase de test, permet effectivement d'identifier ce type de situations et de les corriger.

24. L'exigence de contrôles performants s'impose aussi en raison du nombre de 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. La persistance d'une documentation insuffisante 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.

25. 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 nécessaires pour connaître la nature des impositions et taxes affectées à des tiers ainsi que l'identité de ces derniers.

26. 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.

27. 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 »³, qui produisent une partie des écritures comptables, mais de mettre en œuvre un système d'échange avec Chorus qui assure la traduction des écritures dans un format compatible avec ce nouveau progiciel.

28. 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 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. De plus, 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.

29. 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 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. Fin 2019, elle ne concernait cependant que sept des vingt-neuf applications remettantes.

30. L'administration indique que des travaux sont engagés en vue du raccordement à Chorus de trois nouvelles applications en mode CRE, dont une au moins en 2020, 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 enregistrés dans Chorus devrait être réalisée. Fin 2019, ce contrôle alternatif, qui permettrait à la Cour de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'absence d'erreur significative au titre de l'intégration dans Chorus des informations issues des applications remettantes, n'a été mis en place que pour dix des vingt-deux applications concernées et sur des périmètres encore incomplets pour cinq d'entre elles.

³ Vingt-neuf applications remettantes sont raccordées à Chorus, par exemple Médoc, qui assure le recouvrement des impositions auto liquidées par leurs redevables (comme la TVA), ou Pay, qui gère le paiement des traitements, salaires et accessoires aux fonctionnaires et agents des budgets civils de l'État.

L'efficacité du contrôle interne

31. Les dispositifs de contrôle interne ont continué à se professionnaliser, mais n'ont pas encore 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 de ce dernier.

32. Le contrôle interne désigne l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents décidés par chaque ministère ou entité concernée et mis en œuvre par les acteurs de tous les niveaux, qui visent à maîtriser les risques liés à la réalisation des objectifs fixés (décret du 28 juin 2011). La fiabilité de l'information financière constitue l'un de ces objectifs. L'exigence de maîtrise des risques est d'autant plus grande quand les contrôles *a priori* sont allégés ou supprimés.

À cette fin, la mise en place par les ministères ou d'autres entités d'un contrôle interne efficace exige qu'ils soient en mesure :

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

Pour être efficace, le contrôle interne doit par ailleurs répondre à des impératifs de simplicité, de pragmatisme, de valorisation de l'existant et d'adaptation aux besoins et spécificités ministériels.

33. Le nouveau cadre de référence interministériel du contrôle interne financier (arrêté du 18 décembre 2018), qui a commencé à s'appliquer en 2019, rend possible une meilleure intégration des outils, méthodes et processus qui concourent à la fiabilisation des comptabilités générale et budgétaire. Il s'est d'ores et déjà traduit, dans plusieurs ministères, par un ajustement des dispositifs de maîtrise des risques dans le sens d'une plus grande cohérence.

34. Les ministères ont poursuivi l'intégration, dans leurs cartes des processus et des risques, des actes opérationnels susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes. Plusieurs, comme les ministères financiers et le ministère de l'intérieur, ont élaboré en 2019 une carte unique décrivant les processus et les principaux risques qui s'y attachent ou, tel le ministère des armées, ont mis en place une carte des risques stratégiques. Toutefois :

- la majorité des administrations disposent toujours de cartes distinctes, qui ne sont parfois pas articulées entre elles, et n'abordent dès lors pas les risques de manière globale. Cela est d'autant plus préjudiciable que les outils disponibles ne permettent pas d'apprécier le niveau de maîtrise des risques sur l'ensemble des processus significatifs des ministères. Ainsi, l'État ne connaît pas le taux d'anomalies qui affectent les opérations effectuées et comptabilisées au titre du processus « Rémunérations » (148 Md€) ;
- les cartes 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, et elles n'intègrent presque jamais les services déconcentrés et les organismes publics, dont relève pourtant une part significative des enjeux et des risques qui s'attachent aux missions de l'État ;
- beaucoup d'entre elles ne retracent pas de manière suffisamment précise la totalité des étapes d'un même processus du fait générateur jusqu'à la comptabilisation dans Chorus, y compris pour les plus importants ;
- sauf exception, les cartes des risques n'offrent pas une vision exhaustive et, surtout, hiérarchisée des risques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes. De plus, l'évaluation du niveau de risque sur les différents processus majeurs repose très rarement sur des éléments probants (résultats de contrôles de supervision *a posteriori* ou d'audits internes) ;
- enfin, il n'existe toujours pas de carte des risques qui, parce qu'ils dépassent le champ d'un seul ministère ou doivent faire l'objet d'une approche homogène dans les différents secteurs, ne peuvent être appréhendés correctement qu'au plan interministériel ; c'est le cas, par exemple, de ceux liés aux interventions, à la commande publique, aux produits non fiscaux, aux provisions pour risques ou aux engagements hors bilan. À cet égard, le renforcement de la coordination interministérielle de la démarche de maîtrise des risques doit être poursuivi pour contribuer à une meilleure prise en considération des risques significatifs pour la fiabilité des comptes.

35. Les plans d'action ministériels comportent désormais plus souvent une priorisation des mesures envisagées. Ils devraient cependant être plus systématiquement hiérarchisés en fonction des enjeux (dont les montants financiers doivent être indiqués) et des risques, et définir, pour chacun d'eux, des actions plus opérationnelles, moins nombreuses et assorties d'un calendrier. De surcroît, certains risques significatifs restent à couvrir, notamment ceux induits par le parc immobilier, par exemple au ministère de la transition écologique et solidaire.

36. Par ailleurs, si la documentation et le suivi du contrôle interne ont continué d'être améliorés en 2019, notamment au ministère de la justice, ils ne portent toujours pas sur l'ensemble des processus significatifs et se limitent encore souvent à apprécier 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. Lorsque des taux d'anomalies ont été mesurés, ils révèlent souvent des écarts importants avec les objectifs fixés, voire une dégradation par rapport à l'année précédente, comme dans les ministères financiers, au ministère des affaires sociales et au ministère de l'Europe et des affaires étrangères.

37. Globalement, au-delà de la mise en place du dispositif, qui a continué de se professionnaliser en 2019 dans la majorité des ministères, le renforcement de l'utilité du contrôle interne requiert désormais que la priorité soit accordée à la connaissance des niveaux de risques affectant les principaux processus et à la mesure de l'effectivité et de l'efficacité des actions mises en œuvre.

38. Les ministères ne s'appuient pas suffisamment sur l'audit interne pour apprécier le degré de maîtrise de leurs risques financiers.

39. 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.

40. 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 les résultats des vérifications réalisées.

41. De manière générale, les audits financiers transmis à la Cour sont de qualité et peuvent, dans certains cas, être utilisés à l'appui des travaux de certification des comptes. Cependant, ils restent peu nombreux dans l'ensemble des ministères et ne sont pas programmés en fonction d'une approche systématique, hiérarchisée et documentée des risques majeurs identifiés et formalisés dans les cartes des risques.

2 - Réserve n°2 - Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles

42. 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.

43. Fin 2019, le patrimoine corporel de l'État est, pour l'essentiel, constitué du parc immobilier (52,2 Md€), d'infrastructures routières (137 Md€), d'infrastructures concédées à des tiers, principalement des autoroutes (163,7 Md€) et des ouvrages hydrauliques (48,4 Md€), et de matériels militaires terrestres, aériens et marins en service (39,7 Md€) ou en cours de développement (21,3 Md€).

Il comporte aussi des stocks, d'une valeur nette de 28,3 Md€ (valeur brute de 37,6 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 nécessaires à leur fonctionnement.

44. Au 31 décembre 2019, 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

45. La Cour n'est en mesure de se prononcer ni sur le caractère exhaustif, fin 2019, du recensement physique des stocks et des matériels militaires, ni sur sa correcte retranscription dans les comptes de l'État.

46. L'inventaire physique des stocks et des matériels par les services du ministère des armées chargés de leur gestion a pour objet de vérifier que les quantités déclarées dans les systèmes d'information logistique sont conformes à la réalité et permettent d'assurer en permanence le maintien en condition opérationnelle des matériels précités.

47. 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 matériels, tous les services gestionnaires concernés ne sont pas encore en mesure de satisfaire à cette obligation.

48. Par ailleurs, la procédure mise en place à l'occasion des inventaires physiques n'est pas suffisante 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. Les outils en cours de déploiement devront permettre d'améliorer la fiabilité de l'ensemble de ces opérations.

49. 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.

50. La DMAé gère la moitié des stocks militaires de l'État, soit 18,3 Md€ inscrits à l'actif fin 2019 sur un total de 36,4 Md€.

Or les systèmes d'information logistique de ce service gestionnaire de biens 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). L'outil mis en place en 2019 pour répondre à cette difficulté n'est pas encore pleinement opérationnel.

51. Dans l'attente de la mise en service d'un système d'information logistique unique et moderne (Brasidas), dont l'échéance reste éloignée, la DMAé est contrainte de maintenir un nombre important d'applications informatiques anciennes et hétérogènes. L'absence d'interfaçage de ces applications avec Chorus oblige, pour enregistrer les stocks en comptabilité, à extraire 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.

Or, les contrôles effectués par le niveau central de la DMAé, complété par ceux de la direction des affaires financières et du CBCM, offrent une assurance encore insuffisante sur la fiabilité des données des fichiers d'inventaire ainsi extraits ; en outre, aucun rapprochement de bout en bout, c'est-à-dire depuis les systèmes d'information logistiques locaux et centraux jusqu'à l'enregistrement du montant des achats stockés dans Chorus, n'est réalisé sur la chaîne de production de cette information comptable. La réconciliation de ces deux séries d'informations est d'autant

moins assurée qu'il n'est pas possible d'identifier, parmi les flux d'entrée et de sortie de l'exercice, les transferts internes au ministère.

52. Fin 2019, l'évaluation des stocks et des matériels militaires ne tient pas toujours compte de manière complète de leur état physique ou des circonstances qui limitent leur utilisation. De plus, dans certains cas, elle n'est pas suffisamment justifiée.

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

54. 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 ou ne justifient pas systématiquement l'évaluation de leur état physique.

55. De même, s'agissant des matériels militaires, il arrive que leur environnement technique et leurs caractéristiques conduisent à des baisses significatives de performance pour l'accomplissement des missions du ministère. Or, contrairement à ce que prévoient les normes comptables, cette perte de potentiel de service n'est encore que partiellement retranscrite dans les comptes de l'État, notamment en ce qui concerne la structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des matériels terrestres (SIMMT).

56. En outre, certains services gestionnaires de biens du ministère des armées ne justifient pas qu'ils déprécient les stocks conservés en fonction de la réalité des besoins qu'ils estiment prévisibles. Il en est de même des stocks de pièces de rechange de matériels retirés du service. De plus, la Cour dispose d'une assurance limitée quant à l'homogénéité de la mise en œuvre, dans les systèmes d'information logistique de la DMAé, des taux de dépréciation appliqués à des éléments de stock de nature et dans un état physique comparables. Les procédures de détermination des dépréciations des stocks ont été redéfinies et devraient permettre de fiabiliser la valeur des stocks dans les états financiers.

57. Les procédures et pratiques comptables du ministère des armées conduisent dans certains cas à rendre incertaine ou à sous-évaluer la valeur des immobilisations incorporelles et corporelles.

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

Leur comptabilisation est effectuée à partir des appels de fonds réalisés sur les programmes. Faute de présenter une information complète sur l'avancement des travaux et la ventilation des coûts, ces documents ne permettent toujours 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 travaux engagés pour corriger la valeur des encours résultant des opérations précédemment enregistrées devraient permettre de remédier partiellement à cet état de fait.

59. Par ailleurs, l'évaluation des matériels militaires et des coûts de développement issus des programmes d'armement n'intègre pas les dépenses internes du ministère, pourtant nécessaires à leur mise en service. Les coûts de maîtrise d'ouvrage ne sont ainsi pas immobilisés, alors que les principaux services concernés disposent désormais de données tirées de la comptabilité analytique permettant de les déterminer avec un niveau suffisant de fiabilité.

Les infrastructures civiles et militaires

60. 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.

61. 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 9,4 Md€ fin 2019.

62. Or cette évaluation repose sur des informations relatives à la superficie et à l'état physique des établissements dont la fiabilité reste incertaine, une partie d'entre elles (soit 20 % de la valeur nette du parc) n'ayant pas été actualisée depuis plus de cinq ans.

63. De plus, lorsque c'est le cas, la documentation à l'appui des actualisations réalisées est généralement insuffisante et présente des incohérences.

64. 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.

65. L'État a inscrit à l'actif de son bilan au 31 décembre 2019 :

- en valeur vénale, un montant brut de 37,7 Md€ au titre des bâtiments à usage d'habitation et de bureaux qu'il contrôle ;
- au coût amorti, un montant brut de 13,6 Md€ au titre des sites militaires et bâtiments (y compris leurs terrains d'assiette) autres que ceux à usage exclusif d'habitation et de bureaux. Cette méthode est appliquée depuis 2018 à ces types d'immobilisations.

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 équivalent des biens concernés, par l'observation des transactions récentes réalisées sur des actifs présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances et une zone géographique comparable. Pour estimer la valeur du patrimoine de l'État, l'administration retient une règle, raisonnable compte tenu de l'importance de son parc immobilier, 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, la dernière valeur vénale connue est actualisée pour tenir compte de l'évolution de l'état du bâtiment et des prix du marché immobilier.

66. Or, l'administration n'a toujours pas été en mesure de fiabiliser la valeur brute des sites militaires et bâtiments autres que ceux à usage exclusif d'habitation ou de bureau évalués au coût amorti, à partir de laquelle sont calculés les amortissements.

67. 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, 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 et des sols gérés par le ministère des armées ou des normes environnementales et de construction applicables ;
- la fiabilité des mesures des surfaces, dont dépendent les évaluations, n'est pas encore complètement assurée, en dépit des efforts constants 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 normalement une fois par an fait toujours apparaître des écarts inexplicables, notamment dans le cas du ministère de l'intérieur, principale administration concernée.

68. 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 inscrite dans les comptes de l'État manque de fiabilité, car il n'existe aucune transaction comparable pour un même usage du bien sur le marché immobilier. De plus, pour ceux des biens pour lesquels il existe une telle référence, la pratique de l'administration, qui raisonne à usage constant, conduit à une incertitude sur la fiabilité de la valeur comptabilisée.

69. En outre, la présentation du parc immobilier dans l'annexe des comptes de l'État 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).

70. 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 depuis 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.

71. Cette situation d'ensemble pourrait connaître une évolution favorable avec la refonte de la norme comptable relative aux immobilisations corporelles engagée en 2019 par le Conseil de normalisation des comptes publics. Les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux seraient évalués au coût historique amorti, ce qui permettrait d'assurer une comptabilisation plus fiable de ces actifs, une fois leur valeur brute correctement déterminée.

72. 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 2019.

73. 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.

74. La provision comptabilisée par l'État à cet effet couvre les obligations liées à la dépollution des surfaces des emprises immobilières militaires ayant vocation à être cédées, les travaux de dépollution induits par des opérations de transformation et d'entretien, et le démantèlement des installations classées. De ce fait, elle ne prend pas en compte les sites dont la cession n'a pas été décidée, quels que soient leur état et les obligations du ministère, notamment les sites plus fortement pollués. De surcroît, l'évaluation de la provision a été plafonnée au montant du budget alloué à ces opérations, qui n'est pas représentatif de leur valeur réelle. Enfin, il n'existe toujours pas de base de données unique qui recense de manière exhaustive les faits de pollution et leurs caractéristiques.

De fait, le montant de la provision (0,8 Md€) était sous-évalué en 2018. Il l'est davantage encore fin 2019 (0,2 Md€).

75. Par ailleurs, les bâtiments contrôlés par l'État qui sont concernés par le risque d'amiante ne sont pas correctement recensés, faute notamment pour les ministères de retenir des périmètres homogènes. La Cour n'est dès lors toujours pas en mesure de se prononcer sur le caractère exhaustif des provisions constituées fin 2019 (31 M€) au titre des coûts de désamiantage.

3 - Réserve n° 3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières

76. 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.

77. Fin 2019, la valeur nette des immobilisations financières de l'État s'élève à 358,5 Md€ à l'actif de son bilan. Elle porte sur 1764 participations financières (290,3 Md€) et les créances qui s'y rattachent (37,9 Md€), des prêts et avances (17,8 Md€), des fonds sans personnalité juridique qui portent un patrimoine pour le compte de l'État (10,9 Md€) et d'autres immobilisations (1,5 Md€). Au sein des participations, la valeur nette des 689 entités contrôlées par l'État est de 166,9 Md€, représentant un sixième du total de son actif.

78. Le recueil des normes comptables applicables aux établissements publics qui relèvent du décret du 7 novembre 2012 est entré en vigueur en 2016. Au 31 décembre 2019, seuls 32 organismes sur les 551 concernés, évalués à 1,2 Md€ représentant 0,6 % de la valeur d'équivalence des entités n'appliquent pas ce référentiel. Ces organismes bénéficient d'une période de transition qui s'achèvera fin 2020.

79. 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 en 2019. Après les établissements publics culturels, les agences de l'eau, les établissements publics d'aménagement et les agences régionales de santé, des missions d'audit interne ont été réalisées en 2019 sur les communautés d'universités et d'établissements. Les entités contrôlées dont la valeur d'équivalence présente un enjeu significatif ont été sensibilisées aux avantages attendus d'une certification volontaire de leurs comptes. Enfin, la circulaire annuelle adressée aux établissements publics a rappelé la nécessité de disposer d'un inventaire physique et comptable à jour pour toutes les immobilisations.

80. La Cour n'est pourtant pas encore en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'évaluation, fin 2019, d'une part significative du patrimoine financier de l'État, au titre des participations qu'il contrôle comme de ses autres immobilisations financières.

81. L'état d'urgence sanitaire entré en vigueur le 24 mars 2020 a induit une impossibilité pour certaines entités relevant des participations financières de l'État de réunir leur conseil d'administration dans des délais compatibles avec le calendrier de l'arrêté des comptes de l'État. Dès lors, à titre exceptionnel et dérogatoire, la comptabilisation de ces participations⁴ a été appréciée cette année en se fondant sur les rapports provisoires de commissaire aux comptes chaque fois que les éléments définitifs n'étaient pas disponibles à la date du présent acte.

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

82. 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.

83. 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 formes, 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 la quote-part de ce dernier dans leur situation nette, telle qu'elle ressort de leurs comptes annuels.

84. Or, à cette diversité de formes juridiques correspondent de multiples référentiels comptables, dont certains comportent des dispositions divergentes avec les normes applicables à l'État, s'agissant par exemple de l'évaluation des actifs immobiliers.

Faute, selon le 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.

⁴ À hauteur de 18,5 Md€.

85. La Cour dispose d'une assurance limitée sur la fiabilité des comptes de 481 entités représentant, fin 2019, une valeur de 32,5 Md€ à l'actif du bilan de l'État.

86. 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, et sur les rapports d'audit interne disponibles. Au 17 avril 2020 :

- les rapports de commissaire aux comptes de 64 entités⁵, évaluées à 12,0 Md€, n'ont pas pu être obtenus ; le dernier rapport communiqué à la Cour pour 57 d'entre elles, fait état néanmoins d'une certification sans réserve ;
- dans le cas de 417 entités d'une valeur totale de 20,5 Md€, dont les comptes ne sont pas soumis à une certification et qui n'ont pas fait l'objet d'un audit interne récent, aucune information probante n'est disponible.

87. Les vérifications réalisées par la Cour à partir des informations disponibles⁶ concernant 564 entités représentant une valeur de 152,8 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.

88. Au 17 avril 2020, la Cour a été en mesure d'exploiter :

- 201 rapports de commissaire aux comptes ; 31, qui concernent des entités évaluées à -9,2 Md€, font état d'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves, et d'un refus ou d'une impossibilité de certifier pour 4 d'entre eux ;
- 7 rapports d'audit interne d'entités dont les comptes ne sont pas soumis à une certification, évaluées à -0,1 Md€ ; tous font état d'anomalies significatives dans leurs comptes ;
- malgré leur valeur purement déclarative, les réponses de 356 entités, d'une valeur totale de 19,5 Md€, au questionnaire adressé par le producteur des comptes, qui font apparaître d'importantes insuffisances sur le plan comptable.

⁵ Parmi lesquelles la société de gestion de participations aéronautiques (3,5 Md€) et la caisse centrale de réassurance (2,3 Md€).

⁶ Les rapports de commissaire aux comptes lorsqu'une certification est prévue, les rapports d'audit interne et les déclarations des organismes en réponse au questionnaire adressé par le producteur des comptes.

89. Les principaux constats sont les suivants :

- la plupart des entités ne disposent pas d'un contrôle interne suffisamment formalisé pour permettre d'apprécier son efficacité avec une assurance raisonnable ; dans le cas de 202 entités évaluées à 9,0 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 2019, encore en cours de déploiement ;
- des insuffisances affectent le recensement et l'évaluation du parc immobilier de 36 entités évaluées à 3,1 Md€ ;
- des insuffisances ont aussi été identifiées s'agissant des autres immobilisations incorporelles et corporelles de 251 entités évaluées à 17,6 Md€ ;
- enfin, la comptabilisation par 22 entités évaluées à 1,9 Md€ des dispositifs d'intervention qu'elles gèrent pour le compte de l'État est affectée d'insuffisances.

90. 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 -18,0 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 », comptabilisée à hauteur de 33,5 Md€ ;
- des comptes de trois universités et de dix instituts d'enseignement et de recherche qui présentent des insuffisances en matière de rattachement des charges et des produits à l'exercice ; celles-ci portent principalement sur les contrats de recherche pluriannuels conclus avec des tiers et sur les procédures de contrôle interne qui s'attachent au suivi de ces contrats.

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

92. 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.

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. Cependant, les comptes de l'État ne font 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 2019, à 37,0 Md€.

Les autres immobilisations financières

93. 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.

94. La documentation des processus de gestion (acquisitions, cessions, etc.) des participations financières de l'État dans les entités dites « non contrôlées » (123,4 Md€) n'est pas encore 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), dont des travaux en cours visent à assurer une meilleure articulation, ne permettent pas, en l'état, d'obtenir une assurance raisonnable sur la fiabilité des contrôles effectués.

95. Par ailleurs, dans l'attente de la mise en place de l'application Agape prévue en 2021, les outils actuels de gestion des prêts (15,8 Md€) 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 l'ensemble des autres prêts (2,7 Md€), il n'existe pas de suivi centralisé.

96. Les droits que l'État détient sur le Fonds d'épargne, entité dénuée de la personnalité juridique, ne sont pas correctement retracés dans ses comptes.

97. 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 n'est pas compris dans le 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 sans personnalité juridique à l'actif du bilan de l'État et être, dès lors, évalué à hauteur de sa dernière situation nette comptable connue, soit 12,0 Md€ fin 2018, plutôt qu'à celle à la date de son entrée dans le patrimoine de l'État, soit 7,7 Md€.

4 - Réserve n°4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens

98. 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.

99. En 2019, les charges brutes de l'État se sont élevées à 526,7 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.).

100. Sur la même période, l'État a enregistré 442,0 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.

101. Fin 2019, 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

102. 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.

103. L'État a poursuivi en 2019 la modernisation du processus de rémunération de ses agents (1,9 million environ⁷, représentant une charge nette de 91,4 Md€ en 2019). Cette année encore, les ministères se sont attachés à améliorer les systèmes d'information de gestion des ressources humaines et la fiabilisation des données. La plupart d'entre eux disposent

⁷ En équivalents temps plein.

désormais d'outils plus performants. Celui de l'éducation nationale s'écarte de cette évolution générale du fait de l'interruption du projet Sirhen⁸ en juillet 2018.

104. Les vérifications réalisées en 2019 dans six ministères confirment 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 quatre d'entre eux, des progrès significatifs ont été réalisés :

- au ministère des armées, l'application Source Solde a été mise en service avec succès en 2019 pour gérer la solde des marins. En attendant un déploiement complet, la solde des militaires de l'armée de terre et du service de santé des armées reste gérée dans l'application Louvois et le niveau de maîtrise des risques sur le périmètre des opérations traitées par cette dernière a atteint un niveau satisfaisant ;
- au ministère de la transition écologique et solidaire, le système d'information RenoïRH a été déployé en 2019. Il a d'ores et déjà permis de fiabiliser les données nécessaires à la liquidation de la paie, d'harmoniser les pratiques et d'automatiser certains contrôles. Néanmoins, l'absence de carte des risques au niveau déconcentré et les insuffisances de la formalisation des contrôles restent préjudiciables à l'efficacité de ces derniers ;
- à la Gendarmerie nationale, l'application Agorha Solde a été mise en service en 2019 et une carte des risques a été établie, qui doit permettre la formalisation d'un plan d'action. Dans les autres services du ministère de l'intérieur, la mise en œuvre du plan d'action engagée en 2017 s'est poursuivie et a permis de renforcer la maîtrise des risques ;
- au ministère de la justice, la documentation des processus et des risques et la formalisation des contrôles ont encore progressé ; ces travaux devraient aboutir à la diffusion prochaine d'un référentiel de contrôle interne comptable relatif à la rémunération des agents.

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, les constats effectués ces dernières années dans douze académies ont montré notamment l'hétérogénéité des pratiques de contrôle et des lacunes dans la formalisation et le suivi des résultats ;

⁸ Système d'information des ressources humaines de l'Éducation nationale.

- au ministère de la culture, la situation est inchangée : l'application RenoiRH mise en service en juin 2018 a permis de fiabiliser les données utilisées pour la paie. Mais la démarche de maîtrise des risques ne s'appuie pas suffisamment sur des outils propres à structurer et à formaliser ses étapes.

105. 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.

106. Pour assurer sa mission de régulateur économique et social, l'État a mis en place des dispositifs juridiques dits « d'intervention » dans le cadre desquels il effectue des versements de diverses natures à différents bénéficiaires (ménages, entreprises, collectivités territoriales, etc.), dans un objectif et selon des conditions qui varient d'un dispositif à l'autre. 1 005 dispositifs d'intervention étaient ainsi recensés fin 2019, qui ont représenté une charge annuelle nette pour l'État de 162,4 Md€.

107. 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 et des charges d'intervention comptabilisées en cours d'année, tous les dispositifs significatifs sont recensés ; une fiche individuelle est établie pour formaliser l'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 retracé dans les comptes (dette non financière, provision, engagement hors bilan).

108. En pratique, cependant, cette procédure reste insuffisante. La disponibilité beaucoup trop tardive des fiches d'analyse par rapport au calendrier de clôture et le caractère partiel de la documentation des traitements et des contrôles réalisés pour évaluer les incidences financières des dispositifs à enjeux font peser un risque élevé d'erreurs relatives à l'exhaustivité et à l'évaluation des engagements inscrits à l'annexe aux comptes de l'État.

109. La Cour est, par ailleurs, en désaccord avec la traduction dans les comptes des incidences de garanties accordées par l'État, ainsi qu'avec l'analyse que fait le producteur des comptes de plusieurs dispositifs et des conséquences qui en résultent.

En ce qui concerne ces derniers, une dette de 2,9 Md€ aurait dû être comptabilisée fin 2019 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.

De même, les subventions versées en 2019 par l'État à SNCF Réseau (2,6 Md€⁹) et SNCF Mobilités (0,5 Md€¹⁰) 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 23,0 Md€ et 0,2 Md€ fin 2019, ne sont, à tort, pas retracés dans l'annexe aux comptes de l'État.

110. L'insuffisance des moyens de maîtrise des risques 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.

111. 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.

112. 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 :

- des faiblesses continuent d'affecter le système d'information et les dispositifs de maîtrise des risques des prestations légales liquidées et gérées par la branche famille pour le compte de l'État, d'un montant évalué à 37,3 Md€ en 2019. Elles conduisent la Cour à relever, dans les constats d'audit concernant les comptes de la branche famille, que l'exhaustivité et l'exactitude des montants facturés à l'État, notamment au titre de la prime d'activité et de l'allocation aux adultes handicapés, ne peuvent être garanties ;
- les risques liés à la gestion de l'aide médicale de l'État (AME) ne sont qu'imparfaitement couverts par les dispositifs de contrôle interne, dans l'attente d'une mutualisation des processus, de la livraison d'un référentiel de maîtrise des risques et de la mise en service d'outils devant faciliter la gestion des dossiers. Ils entraînent une incertitude sur les montants facturés à ce titre à l'État, soit 0,9 Md€ en 2019 ;
- dans un contexte d'évolution législative, la fiabilité des montants des exonérations de cotisations sociales compensées et pris en charge par l'État (5,1 Md€ en 2019) reste fortement limitée par les insuffisances persistantes du contrôle interne et par les dysfonctionnements des

⁹ Au titre de la régénération du réseau ferré national et des redevances d'accès pour l'utilisation de ses infrastructures.

¹⁰ Compensation relative à l'exploitation des services nationaux de transport conventionnés.

traitements informatiques. Cette situation justifie la formulation de constats d'audit sur les comptes de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) et sur ceux de l'activité de recouvrement.

Les produits régaliens

113. 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 des produits régaliens.

114. La gestion des impôts s'appuie sur des applications informatiques anciennes, conçues à l'origine pour en retracer les flux en comptabilité de caisse. Ces applications n'ayant pas été adaptées 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, elles présentent des limites fonctionnelles importantes et ne répondent aux exigences de la tenue et de l'audit d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations. Cette situation n'a pas évolué avec la mise en place du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu en 2019, dont la gestion repose sur l'utilisation de la plupart de ces mêmes applications.

115. 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.

116. Tel est le cas, par exemple, de l'application Médoc, utilisée pour recouvrer une grande partie de la TVA, de l'impôt sur les sociétés (IS) et désormais de l'impôt sur le revenu (IR)¹¹. Elle produit des écritures de montants très significatifs au moyen de processus à la fois souvent insuffisamment décrits et difficiles à auditer. De même, l'application Alpage, qui enregistre le montant du redressement et des pénalités encourues à la suite d'un contrôle fiscal, n'est toujours pas interfacée avec Médoc, dans laquelle ces mêmes informations sont ressaisies.

¹¹ Notamment pour la part correspondant au prélèvement à la source.

117. 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. Or, en dépit des efforts engagés 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 n'intègre toujours pas l'ensemble des traitements automatiques ainsi que les procédures d'évaluation des écritures de fin d'exercice.

118. 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 37,6 Md€ et 12,4 Md€ fin 2019).

119. En bout de chaîne, certains 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 pas l'objet d'une revue formalisée suffisante de la part de l'administration pour justifier leur solde en fin d'exercice. Ainsi, en matière d'IS, les montants bruts des impositions issus des déclarations ne sont pas rapprochés de ceux des produits enregistrés sur l'exercice.

120. 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.

121. 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.

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

123. Fin 2019, les créances fiscales nettes sur les redevables sont évaluées à 76,2 Md€ à l'actif du bilan de l'État, compte tenu d'une dépréciation de 35,1 Md€.

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.

124. De même, l'information nécessaire pour identifier les créances fiscales en situation de litige n'est pas disponible en comptabilité. Dès lors ces créances sont dépréciées pour prendre en compte le seul risque de non recouvrement, alors qu'elles devraient l'être aussi lorsque la probabilité est forte qu'un contentieux en cours connaisse une issue défavorable pour l'État.

125. 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.

126. Les comptes de l'État ne retracent pas de manière satisfaisante certaines opérations à caractère fiscal.

127. Par ses caractéristiques (nature de l'assiette, application d'un taux, imputations de réductions et crédits d'impôt, échéancier de versement), la contribution représentative de l'impôt sur les sociétés (CRIS) versée chaque année par la Caisse des dépôts et consignations s'apparente à l'impôt sur les sociétés. Pourtant, elle est présentée dans la comptabilité générale de l'État comme un produit financier (0,1 Md€ en 2019), alors qu'il s'agit, en fait, d'un produit régalien.

128. Par ailleurs, les acomptes versés à l'État au titre de cette contribution, dans l'attente de la détermination de son montant définitif, sont enregistrés en produits, au lieu d'être inscrits parmi les dettes non financières.

III - Le compte-rendu des vérifications

129. 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).

130. 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).

131. 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.

132. Ainsi, dans le cas de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2019, 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 la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances 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.

133. 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

134. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juin à novembre 2019, principalement au sein des seize ministères (au sens de la loi de finances initiale pour 2019). 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.

135. Les vérifications relatives à la démarche de maîtrise des risques des ministères se sont appliquées notamment aux leviers de pilotage du contrôle interne et aux moyens mis en œuvre pour en évaluer l'efficacité, parmi lesquels en particulier la fonction d'audit interne.

136. Les vérifications relatives aux processus associés aux postes des états financiers ont porté notamment sur :

- 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.

137. 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 2019 et fin mars 2020, 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.

138. 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 ;
- le service public de l'énergie ;
- les stocks du ministère des armées ;
- le prélèvement à la source.

139. 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 :

- le contrôle des habilitations et les modalités d'enregistrement des charges à payer dans Chorus ;
- l'estimation de la valeur du parc immobilier situé à l'étranger ;
- la correcte évaluation dans le hors bilan des engagement pris par l'État dans le cadre de sa politique de soutien aux énergies renouvelables électriques et à la cogénération ;
- 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.

140. 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).

141. 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 vingt-deux recommandations. L'administration a mis en œuvre ou pris en compte 79 d'entre elles, conduisant *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>	0,0	0,0	0,0
<i>Situation nette (hors SOE)</i>	0,0	-2,1	-2,1
<i>Engagements hors bilan</i>	6,6	-0,9	5,7
<i>Reclassements au bilan</i>	N/A	N/A	0,0
<i>Décompensation de charges et de produits</i>	N/A	N/A	0,0

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 cinquante-trois recommandations, et cinq notes de suivi ;
- aux secrétaires généraux, aux contrôleurs budgétaires et comptables ministériels, 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

142. Pour réaliser ses diligences, la Cour porte une attention particulière à la correcte mise en œuvre des évolutions du référentiel comptable. Dans le cas des comptes de l'exercice 2019, il est resté inchangé.

143. Les vérifications finales se sont déroulées de janvier à avril 2020. Après une période dite « préfinale », consacrée à leur préparation ainsi qu'à la poursuite des vérifications intermédiaires éventuellement inachevées, les comptes ont été vérifiés à mesure que les éléments définitifs les justifiant ont été communiqués par le producteur des comptes. La Cour a disposé en moyenne sur chaque partie de comptes et leurs annexes de 17 jours ouvrés pour obtenir les éléments justificatifs nécessaires, les auditer et demander leur modification, le cas échéant.

144. 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.

145. En plus des dossiers justificatifs établis par la DGFIP et se rapportant à certains postes des états financiers, 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.

146. 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. 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 au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2019.

Ainsi, 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.

Par ailleurs :

- 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, il n'a pas été relevé d'anomalie significative ;
- le président du Conseil constitutionnel a adressé à la Cour le rapport de son conseiller financier sur les comptes du Conseil de 2019. Ce document ne relève pas d'anomalie significative.

147. 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 356 entités, qui représentent une valeur de 19,5 Md€ à l'actif du bilan de l'État, a été conduite afin d'apprécier la fiabilité de leurs comptes.

148. L'état d'urgence sanitaire entré en vigueur le 24 mars 2020 a induit, pour certaines entités dont les comptes sont intégrés dans ceux de l'État, une impossibilité de réunir leur conseil d'administration dans le calendrier de l'arrêté des comptes. Dès lors, à titre exceptionnel et dérogatoire cette année, l'audit des participations financières s'est appuyé, dans ces cas, sur les rapports provisoires des commissaires aux comptes.

149. Au terme des vérifications sur les comptes de l'exercice 2019, 21 observations d'audit¹² ont été formulées, soit 6 de plus que sur les comptes provisoires de l'exercice précédent. L'incidence des 16 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>	2,2	-3,5	-1,3
<i>Situation nette (hors SOE)</i>	0,0	0,0	0,0
<i>Engagements hors bilan</i>	1,3	-12,9	-11,6
<i>Reclassements au compte de résultat</i>	N/A	N/A	0,6
<i>Reclassements au bilan</i>	N/A	N/A	2,2

Source : Cour des comptes.

150. 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. Il en a été de même des désaccords ou anomalies déjà relevés les années précédentes et au titre desquels la Cour n'a pas eu connaissance de la survenance d'éléments nouveaux en 2019.

151. 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 2019.

152. 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. Elle a en outre vérifié la cohérence et l'articulation des résultats suivants, soumis

¹² Une observation d'audit permet de porter à la connaissance de l'administration toute incertitude ou anomalie potentielle relevée dans les comptes provisoires. Si elle n'est pas prise en compte, elle peut donner lieu à un constat d'audit dans l'acte.

à l'approbation du Parlement : le solde d'exécution des lois de finances de l'exercice et le résultat en comptabilité générale.

153. Le rapport en vue de la certification (motivations détaillées de la position) a été contredit avec tous les ministères pour la ou les parties qui les concernent et a donné lieu à audition des directeurs d'administration centrale principalement concernés le 6 avril 2020 devant la formation interchambres « Comptes, budget de l'État et finances publiques ».

154. Conformément à la norme ISA 580 – « Déclarations écrites », la Cour a obtenu une lettre d'affirmation, datée du 16 avril 2020, 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 2019.

155. Enfin, la Cour a examiné les événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2019 et le 22 avril 2020, 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 2019. Elle a pu constater, en particulier, que ceux-ci comportent en annexe une mention faisant état des premières mesures adoptées à cette date dans le cadre de l'état d'urgence sanitaire entré en vigueur le 24 mars 2020, ainsi que des principaux postes des états financiers susceptibles d'en être affectés.

Annexes

A - Les comptes de l'exercice 2019 (hors notes annexes)

Le bilan au 31 décembre 2019 (en M€)

	Note	31/12/2019			31/12/2018	Variation
		Brut	Amortissement Dépréciations	Net	Retraité Net *	
ACTIF IMMOBILISÉ						
Immobilisations incorporelles	6	53 225	23 366	29 859	28 748	1 111
Immobilisations corporelles	7	586 982	76 647	510 335	497 711	12 624
Immobilisations financières	8	386 028	27 488	358 539	353 417	5 122
Total actif immobilisé		1 026 235	127 501	898 733	879 876	18 857
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)						
Stocks	9	37 593	9 290	28 303	29 332	-1 029
Créances	10	129 367	36 290	93 077	87 266	5 811
Redevables		111 311	35 132	76 179	69 346	6 833
Clients		2 483	962	1 521	1 763	-242
Autres créances		15 573	196	15 377	16 158	-780
Charges constatées d'avance	10	8 152	0	8 152	9 249	-1 097
Total actif circulant (hors trésorerie)		175 112	45 579	129 533	125 847	3 685
TRÉSORERIE						
Fonds bancaires et fonds en caisse	15	32 146		32 146	32 514	-368
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement		-1 487		-1 487	-1 043	-444
Autres composantes de trésorerie		15 302		15 302	9 900	5 402
Valeurs mobilières de placement		5 074	0	5 074	4 599	475
Total trésorerie		51 035	0	51 035	45 971	5 064
COMPTES DE RÉGULARISATION	16	177		177	98	79
TOTAL ACTIF (I)		1 252 559	173 080	1 079 478	1 051 792	27 686
DETTES FINANCIÈRES						
Titres négociables	11			1 839 366	1 773 621	65 745
Titres non négociables				0	0	0
Dettes financières et autres emprunts				6 818	7 046	-228
Total dettes financières				1 846 184	1 780 667	65 517
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)						
Dettes de fonctionnement	12			7 943	7 551	392
Dettes d'intervention				9 528	12 360	-2 832
Produits constatés d'avance				97 717	85 823	11 895
Autres dettes non financières				154 497	138 754	15 743
Total dettes non financières				269 685	244 487	25 198
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES						
Provisions pour risques	13			29 180	28 821	359
Provisions pour charges				118 380	117 102	1 278
Total provisions pour risques et charges				147 560	145 923	1 636
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)	14			35 415	36 218	-803
TRÉSORERIE						
Correspondants du Trésor et personnes habilitées	15			126 822	115 314	11 508
Autres				0	1	-1
Total trésorerie				126 822	115 315	11 508
COMPTES DE RÉGULARISATION	16			23 725	24 077	-352
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)				2 449 393	2 346 688	102 704
Report des exercices antérieurs				-1 663 608	-1 611 510	-52 098
Écarts de réévaluation et d'intégration				378 331	368 281	10 050
Solde des opérations de l'exercice				-84 638	-51 667	-32 970
SITUATION NETTE (III = I - II)	17			-1 369 914	-1 294 896	-75 018

Le compte de résultat de 2019 (en M€)

	Note	2019	2018 retraité*	Variation
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES				
Charges de personnel	18	147 848	145 914	1 933
Achats, variations de stocks et prestations externes	18	24 142	23 044	1 098
Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	19	57 409	55 563	1 846
Autres charges de fonctionnement direct	18	7 962	7 825	136
Total des charges de fonctionnement direct (I)		237 360	232 347	5 013
Subventions pour charges de service public	18	30 891	30 648	243
Autres charges de fonctionnement indirect	18	3 410	3 037	373
Total des charges de fonctionnement indirect (II)		34 301	33 685	616
Total des charges de fonctionnement (III = I + II)		271 661	266 032	5 629
Ventes de produits et prestations de service	18	3 717	3 470	248
Production stockée et immobilisée	18	166	180	-14
Reprises sur provisions et sur dépréciations	19	49 587	50 610	-1 023
Autres produits de fonctionnement	18	23 582	22 795	787
Total des produits de fonctionnement (IV)		77 052	77 054	-2
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)		194 609	188 977	5 632
CHARGES D'INTERVENTION NETTES				
Transferts aux ménages	20	52 979	48 144	4 835
Transferts aux entreprises	20	17 042	18 051	-1 009
Transferts aux collectivités territoriales	20	71 474	67 207	4 267
Transferts aux autres collectivités	20	23 905	23 033	873
Charges résultant de la mise en jeu de garanties	20	117	173	-57
Dotations aux provisions et aux dépréciations	21	39 821	36 576	3 246
Total des charges d'intervention (VI)		205 339	193 184	12 155
Contributions reçues de tiers	20	4 493	2 940	1 554
Reprises sur provisions et sur dépréciations	21	38 471	35 414	3 057
Total des produits d'intervention (VII)		42 964	38 353	4 611
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)		162 374	154 831	7 544
CHARGES FINANCIÈRES NETTES				
Intérêts	22	37 711	39 072	-1 362
Pertes de change liées aux opérations financières	22	167	177	-10
Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	23	2 442	3 899	-1 457
Autres charges financières	22	9 359	14 159	-4 800
Total des charges financières (IX)		49 680	57 308	-7 628
Produits des immobilisations financières	22	9 381	16 911	-7 530
Gains de change liés aux opérations financières	22	176	186	-9
Reprises sur provisions et sur dépréciations	23	10 697	11 330	-633
Autres intérêts et produits assimilés	22	6 911	6 739	172
Total des produits financiers (X)		27 165	35 166	-8 000
TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)		22 514	22 142	372
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)		379 498	365 950	13 547

	Note	2019	2018 retraité*	Variation
Impôt sur le revenu	24	76 218	78 030	-1 812
Impôt sur les sociétés	24	27 173	27 353	-180
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	24	18 123	18 623	-500
Taxe sur la valeur ajoutée	24	124 976	156 977	-32 001
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	24	31 604	30 688	916
Autres produits de nature fiscale et assimilés	24	25 830	13 602	12 228
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	24	303 925	325 273	-21 348
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	24	11 957	9 652	2 306
TOTAL AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)	24	11 957	9 652	2 306
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	24	-16 373	-16 124	-250
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	24	-4 649	-4 518	-130
TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE BASÉES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (XV)	24	-21 022	-20 642	-380
TOTAL PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV + XV)	24	294 860	314 283	-19 423

	2019	2018 retraité*	Variation
Charges de fonctionnement nettes (V)	194 609	188 977	5 632
Charges d'intervention nettes (VIII)	162 374	154 831	7 544
Charges financières nettes (XI)	22 514	22 142	372
CHARGES NETTES (XII)	379 498	365 950	13 547
Produits fiscaux nets (XIII)	303 925	325 273	-21 348
Autres produits régaliens nets (XIV)	11 957	9 652	2 306
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-21 022	-20 642	-380
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)	294 860	314 283	-19 423
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-84 638	-51 667	-32 970

Les engagements hors bilan au 31 décembre 2019 (en M€)

ENGAGEMENTS DONNÉS exprimés en M€ *	Note	31/12/2019	31/12/2018 retraité	Variation
Engagements pris dans le cadre d'accords bien définis	25			
Dettes garanties par l'État - Encours		205 408	206 715	-1 307
Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours				
Soutien financier au commerce extérieur – Garanties publiques à l'export gérées par Bpifrance Assurance Export		55 216	61 538	-6 322
Garantie au titre de la procédure de stabilisation de taux d'intérêts des crédits à l'exportation		12 626	12 036	590
Garanties de protection des épargnants – Livrets d'épargne réglementés		450 431	434 842	15 589
Garanties liées aux contrats d'exportation d'armement		10 764	10 764	0
Autres		1 802	1 291	512
Garanties de passif				
Garanties liées aux opérations de cession et de restructuration d'entreprises publiques		15 000	15 900	-900
Autres garanties de passif				
Engagements vis-à-vis des banques multilatérales de développement (BMD) et des institutions de l'Union européenne de financement		58 674	58 368	307
Engagement au titre du capital callable du Mécanisme européen de stabilité (MES)		126 324	126 393	-69
Garantie de l'État accordée à la Caisse nationale des industries électriques et gazières (CNIEG)		21 069	19 098	1 971
Autres		2 105	2 454	-349
Engagements financiers de l'État				
Contrats de cofinancement		23 196	16 687	6 509
Autres engagements financiers				
Engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu		70 700	63 410	7 290
Engagements de prêts donnés par l'État et non tirés		46 427	46 408	19
Engagement de reprise par l'État de la dette de SNCF Réseau		25 000	(a)	25 000
Contrats de prêts non tirés pour lesquels l'État accorde sa garantie		22 082	21 477	605
Engagements financiers au titre de Bpifrance Assurance Export		7 772	7 184	588
Engagements liés aux investissements d'avenir		7 653	8 221	-568
Autres		9 913	7 802	2 111
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État	26			
Régimes sociaux et de retraite		437 461	376 241	61 220
Service public de l'énergie		108 021	104 995	3 026
Aide à l'accès au logement		73 281	73 341	-60
Handicap et dépendance		44 711	36 786	7 926
Accès et retour à l'emploi		13 312	13 104	207
Inclusion sociale et protection des personnes		15 890	7 969	7 921
Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi		6 676	5 767	909
Autres		21 253	20 637	616
Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État	27			
Engagements de retraite de l'État	28			
Fonctionnaires civils de l'État et militaires		2 264 669	2 080 353	184 316
Fonctionnaires de La Poste		139 883	135 900	3 983
Fonds spécial des pensions des ouvriers des établissements industriels de l'État (FSPOEIE)		47 296	44 910	2 386
Neutralisation financière de l'acte II de la décentralisation		16 351	15 113	1 238
Autres régimes spécifiques		11 995	10 717	1 278
Autres informations	29			
Immobilier		392	316	76
Dispositifs fiscaux				
Déficits reportables en avant – Impôt sur les sociétés		61 000	80 000	-19 000
Autres		4 131	6 907	-2 776

ENGAGEMENTS REÇUS exprimés en M€ *	Note	31/12/2019	31/12/2018 retraité	Variation
Engagements reçus dans le cadre d'accords bien définis	25			
Dettes garanties par l'État - Encours		2 432	2 569	-137
Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours				
Risques couverts par Natixis : engagements au titre des contrats de couverture		11 475	9 843	1 631
Autres		4 026	3 836	189
Engagements financiers de l'État				
Contrats de cofinancement		6 128	5 777	352
Engagements dans le cadre de la gestion de trésorerie		6 000	6 000	0
Autres		762	1 315	-553
Mise en jeu de la responsabilité de l'État - Obligations reconnues par l'État	27			
Actions de mise en sécurité éventuelles		(b)	n.d.	n.a.
Engagements de retraite de l'État	28			
Fonctionnaires de La Poste et d'Orange		5 990	9 707	-3 717
Autres informations	29			
Immobilier		39	0	39
Dispositifs fiscaux				
Plus-values en report et suris d'imposition		10 000	5 500	4 500
Garanties de l'État destinées à sécuriser les créances fiscales		5 910	6 131	-221
Autres		4 135	4 144	-9

**B - La position de la Cour sur
les comptes des exercices 2006 à 2019**

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	
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 à 2015	Réserves sur les comptes de 2016 à 2019	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						