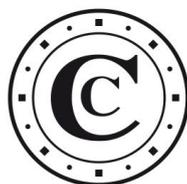


Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT

Exercice 2021

Mai 2022

Sommaire

Procédure et méthodes	5
Délibéré.....	7
Présentation.....	9
Opinion avec réserve sur le compte général de l'État pour 2021.....	11
Fondements de l'opinion avec réserve.....	13
A - Anomalies significatives.....	13
1 - La sous-évaluation des provisions et dépréciations liées aux matériels militaires.....	14
2 - La surévaluation de la participation de l'État dans EDF	14
3 - Le traitement de la Caisse des dépôts et consignations et du fonds d'épargne en participations non contrôlées.....	15
4 - La comptabilisation inappropriée des charges entraînées par plusieurs dispositifs d'intervention	16
5 - L'absence de mention des engagements pris pour garantir la dette de Bpifrance.....	17
B - Insuffisances d'éléments probants	18
1 - La valeur du patrimoine immobilier	18
2 - La valeur du réseau routier.....	19
3 - La valeur des actifs liés aux programmes d'armement	21
4 - La valeur de certaines entités contrôlées par l'État.....	21
5 - La valeur des stocks militaires.....	22
6 - La valeur des créances fiscales.....	23
7 - Le provisionnement des obligations de dépollution et de désamiantage	23
8 - La justification des soldes de trésorerie.....	24
9 - Le montant des charges d'intervention	24
10 - Le montant des produits fiscaux.....	25
Compte rendu des vérifications	27
A - Caractéristiques de la mission de la Cour	27
1 - L'objet de la certification.....	27
2 - Les normes d'audit appliquées.....	27
3 - Responsabilité de la Cour des comptes à l'égard des comptes	29
B - Caractéristiques des comptes annuels soumis à certification	29
1 - Les comptes de l'État.....	29
2 - Responsabilité de l'administration à l'égard des comptes	30
C - Vérifications réalisées par la Cour.....	31
1 - Les systèmes d'information financière.....	31
2 - Les dispositifs de maîtrise des risques.....	32
3 - Les enregistrements comptables et l'information financière.....	34
D - Communication des résultats de l'audit à l'administration	36
1 - À l'issue de la mission intermédiaire	36
2 - À l'issue de la mission finale.....	36
Liste des abréviations	39
Annexe	41

Procédure et méthodes

En application de l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances (Lolf) du 1^{er} août 2001, l'État tient une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. L'article 30 dispose que les règles de cette comptabilité ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

Dans le cadre de sa mission constitutionnelle d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, détaillée à l'article 58 de la Lolf, la Cour se prononce chaque année sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes de l'État. Cette opinion est annexée au projet de loi de règlement et accompagnée du compte-rendu des vérifications opérées.

Pour remplir sa mission de certification, la Cour applique les normes internationales d'audit (normes ISA), qui ont été incorporées aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle (Issai), ainsi que la norme ISQC1 relative au contrôle qualité en matière d'audit. Les conditions dans lesquelles ces normes sont appliquées sont précisées dans la partie du présent rapport consacrée au compte rendu des vérifications opérées par la Cour, établi en application de l'article 58 de la Lolf.

L'exercice par la Cour de sa mission de certification des comptes de l'État fait application des trois principes fondamentaux qui gouvernent l'organisation et l'activité de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes :

- l'indépendance institutionnelle des juridictions financières et l'indépendance statutaire de leurs membres, qui garantissent que les contrôles effectués et les conclusions tirées le sont en toute liberté d'appréciation ;
- la contradiction, qui implique que toutes les constatations et appréciations faites lors d'un contrôle ou d'une enquête, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés ;

- la collégialité, qui intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication. Tout contrôle ou enquête est confié à un ou plusieurs rapporteurs. Le rapport d’instruction, comme les projets ultérieurs d’observations et de recommandations, provisoires et définitives, sont examinés et délibérés de façon collégiale, par une formation comprenant au moins trois magistrats. L’un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur et veille à la qualité des contrôles.

*

**

Conformément aux principes précédemment exposés, les vérifications ont été conduites par une équipe associant des magistrats, des experts de certification et des conseillers référendaires en service extraordinaire sous la responsabilité d’un magistrat, rapporteur général.

Le projet de rapport soumis à la chambre du conseil a été préparé par la formation permanente « Comptes, budget de l’État et finances publiques » présidée par M. Charpy, président de chambre, et composée de MM. Guibert, Viola, Laboureix, Rolland, Giannesini, Bouvard, Boullanger et Mme Lignot-Leloup.

Les travaux ont été menés par M. Soubeyran, conseiller maître, rapporteur général, MM. Clappier et Zérah, conseillers référendaires en service extraordinaire, rapporteurs généraux adjoints, et Mme Loisey, experte de certification. Le contre-rapporteur était M. Viola, conseiller maître.

Le projet de rapport a été examiné et approuvé, le 28 avril 2022, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de M. Moscovici, Premier président, Mme Camby, rapporteure générale, MM. Morin, Andréani, Charpy, Mme Podeur, M. Gautier, Mme Démier, M. Bertucci, présidents de chambre, MM. Martin, Meddah, Lejeune, présidents de chambre régionale des comptes, Mme Bossière, avocate générale, représentant la Procureure générale, entendue en ses avis.

Le rapport de certification a ensuite été délibéré par la chambre du conseil.

*

**

Le rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale est accessible en ligne sur le site internet de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes : <https://www.ccomptes.fr>.

Il est également 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 2021* ».

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

Ont participé au délibéré :

Ont participé au délibéré : M. Moscovici, Premier président, M. Andréani, Mme Podeur, M. Charpy, Mmes Camby, Démier, M. Bertucci, présidents de chambre, Mme Moati, M. Terrien, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Barbé, Courtois, Lair, Mme Trupin, MM. Mousson, Le Mer, Glimet, Albertini, Aulin, Potton, Mmes de Coincy, Coudurier, Faugère, M. Appia, Mmes Hamayon, Mondolini, M. Allain, Mme Riou-Canals, MM. Sitbon, Savy, Lion, Hervio, Turenne, conseillers maîtres, M. Bouvier, Mme Prost, M. Baert, conseillers maîtres en service extraordinaire, MM. Diringer, Serre, Mmes Daussin-Charpantier, Renet, présidents de chambre régionale des comptes.

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 de ce dernier ;
- en son rapport, Mme Camby, rapporteure générale, rapporteure du projet devant la chambre du conseil, assistée de M. Soubeyran, conseiller maître, rapporteur général, de MM. Clappier et Zérah rapporteurs généraux adjoints devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Viola, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;

- en ses observations orales, sans avoir pris part au délibéré, M. Barichard premier avocat général accompagné de Mme Bossière, avocate générale.

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

Fait le 9 mai 2022.

Présentation

Par le présent rapport, la Cour rend son opinion sur le compte général de l'État de 2021, en détaille les fondements et décrit les vérifications qu'elle a effectuées. Un résumé des états financiers audités figure en annexe.

Une évolution de la présentation de l'acte de certification

Pour améliorer sa lisibilité, la forme du rapport sur la certification des comptes de l'État comporte, cette année, plusieurs évolutions significatives, parmi lesquelles :

- la simplification de la structure de l'acte de certification, qui ne comprend plus désormais que trois sections : l'opinion de la Cour sur le compte général de l'État, les fondements de l'opinion avec réserve, le compte rendu des vérifications effectuées.
- l'ajustement de certaines formulations pour se rapprocher plus encore des formules recommandées par les normes internationales d'audit, en particulier la norme ISA 705 (révisée) « Expression d'une opinion modifiée dans le rapport de l'auditeur indépendant ».
- le reclassement des vingt-deux « constats d'audit » (regroupés en quatre « réserves »), qui justifiaient la position de la Cour dans l'acte de certification des comptes de l'État de 2020 en quinze observations, au sein desquelles sont distinguées, d'une part les « anomalies significatives », d'autre part les « insuffisances d'éléments probants ». Ces expressions sont précisées dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve ».

Parmi les vingt-deux « constats d'audit » de l'acte de certification des comptes de 2020 :

- cinq ne sont plus mentionnés parce que la Cour considère qu'ils n'ont pas d'impact significatif sur le compte général de l'État en 2021 ;
- quatre, relatifs aux systèmes d'information et aux dispositifs de maîtrise des risques, sont mentionnés à l'appui d'autres observations et dans le compte rendu des vérifications ;

- treize sont repris, avec des ajustements et des regroupements, dans les fondements de l'opinion de la Cour sur le compte général de l'État en 2021.

Par ailleurs, cinq observations sont formulées pour la première fois à l'occasion de l'acte de certification des comptes de l'État pour 2021 (anomalies n° 2, 3 et 4 ; absences d'éléments probants n° 2 et 8).

Les évolutions de la présentation de l'acte de certification sont, en elles-mêmes, sans impact sur l'opinion de la Cour sur le compte général de l'État.

Opinion avec réserve sur le compte général de l'État pour 2021

En exécution de la mission qui lui a été confiée par la loi, la Cour a effectué l'audit du compte général de l'État pour l'exercice clos le 31 décembre 2021, arrêté le 3 mai 2022, dont un résumé est annexé au présent rapport.

La Cour certifie que, sous réserve des incidences des problèmes décrits dans la section « Fondement de l'opinion avec réserve », le compte général de l'État est, au regard du recueil des normes comptables de l'État, régulier et sincère, et donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'État à la clôture de l'exercice.

En outre, la Cour constate que le rapport de présentation, celui sur le contrôle interne et la plaquette de communication financière ne comportent pas d'anomalies ni de discordances significatives avec le compte général de l'État, que ces documents accompagnent.

Fondements de l'opinion avec réserve

Conformément aux normes ISA, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve dans l'un ou l'autre des cas suivants :

- lorsqu'il conclut, après avoir obtenu des éléments probants suffisants et appropriés, que les anomalies constatées sont significatives, prises individuellement ou collectivement, mais qu'elles n'ont pas d'incidence généralisée sur les états financiers ;
- lorsqu'il n'est pas en mesure d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés sur lesquels fonder son opinion, mais qu'il conclut que les incidences éventuelles des anomalies non détectées sur les états financiers, si anomalies il y a, pourraient être significatives mais non généralisées.

La Cour a constaté que, dans cinq cas, les comptes de l'État de l'exercice 2021 sont affectés d'anomalies significatives (A). Dans dix autres cas, elle ne dispose pas de suffisamment d'éléments probants (B) pour pouvoir se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur l'absence d'anomalies significatives.

Ces anomalies et insuffisances d'éléments probants sont détaillées ci-après dans un ordre de présentation similaire à celui que retient le CGE pour les postes comptables concernés : actifs, passifs, trésorerie ; charges et produits de fonctionnement, d'intervention, financiers, puis produits régaliens ; engagements hors bilan.

A - Anomalies significatives

Une anomalie est un écart entre :

- le montant, le classement ou la présentation d'un élément dans les comptes audités ou les informations qui y sont fournies à son sujet ;
- et le montant, le classement, la présentation ou les informations exigés pour cet élément selon les normes comptables applicables.

1 - La sous-évaluation des provisions et dépréciations liées aux matériels militaires

Les matériels militaires sont inscrits pour une valeur nette de 41 Md€ à l'actif du bilan de l'État. Les provisions et les dépréciations les concernant sont sous-évaluées.

a) La sous-évaluation des provisions pour charges de « gros entretiens » et de « grandes visites »

Le ministère des armées procède, à intervalles réguliers, à des « gros entretiens » et à des « grandes visites » de ses matériels les plus importants, comme les bâtiments de la marine ou les flottes d'aéronefs, afin qu'ils conservent leur état normal de fonctionnement.

Les charges significatives liées à ces opérations ne sont aujourd'hui comptabilisées qu'au moment où les travaux correspondants sont réceptionnés, alors que le référentiel comptable applicable à l'État prévoit leur provisionnement dès la mise en service des matériels concernés. Il en résulte une sous-évaluation des provisions pour charges d'au moins 3 Md€.

b) L'insuffisante dépréciation de la valeur de certains matériels militaires

Selon les normes comptables applicables à l'État, 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 de l'État.

Pour certains matériels militaires dont les performances opérationnelles sont manifestement inférieures à leur niveau nominal, la perte de potentiel de service correspondante n'est qu'en partie traduite dans les comptes de l'État. Il en résulte une sous-évaluation des charges de l'exercice et une surévaluation des équipements concernés d'au moins 3 Md€.

2 - La surévaluation de la participation de l'État dans EDF

La participation de l'État au capital d'EDF figure dans ses comptes pour une valeur, dite d'équivalence, de 36,7 Md€ fin 2021, calculée d'après la quote-part de détention directe (73,26 %) retenue par le producteur des comptes dans les capitaux propres consolidés.

Cependant, ces derniers comprennent des titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI)¹ pour une valeur de 12,3 Md€. Ces titres ayant été souscrits par des tiers et non par l'État, c'est à tort qu'ils sont inclus dans la base de calcul servant à déterminer la valeur d'équivalence d'EDF lui revenant. Il en résulte, fin 2021, une surévaluation de 9 Md€ environ des participations financières de l'État.

3 - Le traitement de la Caisse des dépôts et consignations et du fonds d'épargne en participations non contrôlées

Au sein des immobilisations financières de l'État, la Caisse des dépôts et consignations (CDC) et le Fonds d'épargne sont présentés globalement pour une valeur nette de 31,6 Md€.

a) Le classement de la section générale de la CDC en participation non contrôlée

Depuis 2006, la section générale de la CDC est présentée, dans les comptes de l'État, parmi ses participations financières dans des entités qu'il ne contrôle pas. Elle est en conséquence évaluée à sa situation nette figée depuis cette date.

Cependant, la loi dite Pacte² a renforcé le pouvoir de contrôle de l'État sur la CDC.

Aujourd'hui, si l'État ne détient pas la majorité des droits de vote dans la commission de surveillance, il peut s'opposer aux décisions d'investissement du comité exécutif et rejeter le budget. Le directeur général de la CDC est nommé en conseil des ministres et voit son action encadrée par une lettre de mission signée par le ministre de l'économie et des finances. L'organisation de la CDC est fixée par décret en Conseil d'État. Une partie du résultat de l'activité pour compte propre de la CDC revient à l'État qui le classe budgétairement dans la catégorie des « dividendes et recettes assimilées ». Le groupe doit remplir des missions d'intérêt général « en appui des politiques publiques conduites par l'État et les collectivités territoriales. »

¹ C'est-à-dire des obligations « hybrides » qui offrent des options de remboursement et de rémunération sous le seul contrôle d'EDF.

² Loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et à la transformation des entreprises.

Le contrôle exercé désormais par l'État sur la section générale de la CDC devrait conduire à inscrire cette dernière à l'actif du bilan de l'État pour sa valeur d'équivalence, soit 48,2 Md€ fin 2021, et non pour la valeur historique de 23,9 Md€ établie au 1^{er} janvier 2006.

b) Le classement de la section du Fonds d'épargne en participation non contrôlée

Le Fonds d'épargne, géré par la Caisse des dépôts et consignations, est présenté dans le CGE 2021 indistinctement de celle-ci parmi les participations financières de l'État.

Pourtant, le Fonds d'épargne n'est pas compris dans le périmètre de consolidation de la CDC et n'est, surtout, pas doté de la personnalité juridique, condition posée par les normes comptables de l'État pour qu'une entité puisse être qualifiée de participation.

Il en résulte une surévaluation des participations financières de l'État de 7,6 Md€ fin 2021.

4 - La comptabilisation inappropriée des charges entraînées par plusieurs dispositifs d'intervention

Pour assurer sa mission de régulateur économique et social, l'État met en œuvre près de 1 100 dispositifs dits « d'intervention », dans le cadre desquels il apporte un concours financier à différents bénéficiaires (ménages, entreprises, collectivités territoriales, etc.).

S'agissant des dispositifs suivants, la manière dont les obligations de l'État sont présentées dans le CGE 2021 minimise les charges de l'exercice 2021.

- la dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle³ aurait dû donner lieu à la comptabilisation d'une dette non financière d'un montant de 2,9 Md€, car elle constitue une obligation de l'exercice qui entraînera une sortie de ressources certaine au bénéfice de tiers précisément identifiés et dont le montant est connu de manière fiable ;

³ Introduite par l'article 78 de la loi n° 2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010.

- l'engagement pris par la France au titre de la Facilité européenne de la paix⁴ aurait dû conduire à constater une provision pour charges de 0,7 Md€ ; de même, une provision de 0,4 Md€ aurait dû être comptabilisée dans le cas de plusieurs dispositifs de coopération multilatérale, dont le Partenariat mondial pour l'éducation ;
- l'engagement pris par l'État d'attribuer au groupe La Poste une dotation annuelle de 0,5 Md€ entre 2021 et 2025 au titre du service universel postal aurait dû conduire à comptabiliser une provision pour charges et un engagement hors bilan d'un montant, respectivement, de 0,5 Md€ et de 2,1 Md€ ;
- dans le cadre du Plan d'investissement dans les compétences, un engagement hors bilan aurait dû être comptabilisé à hauteur de 0,5 Md€.

En sens inverse, dans le cadre du volet ferroviaire du plan France Relance, le versement par le groupe SNCF d'un montant de 4,1 Md€ à l'État n'aurait pas dû être considéré comme un produit de l'exercice 2020, mais aurait dû être enregistré comme un produit de l'exercice 2021 à hauteur de 1,6 Md€, et un produit constaté d'avance fin 2021 pour 2,5 Md€, car les charges qu'il doit permettre de financer seront supportées par l'État de 2021 à 2023.

De même, les dispositifs d'aide aux employeurs et aux travailleurs indépendants dans les secteurs d'activité particulièrement affectés par les mesures administratives adoptées durant la crise sanitaire ont donné lieu à la comptabilisation d'une charge d'environ 1,9 Md€ en 2021 qui aurait dû être imputée à 2020, dès lors que les informations nécessaires à cette imputation étaient disponibles au cours de l'arrêté des comptes.

5 - L'absence de mention des engagements pris pour garantir la dette de Bpifrance

Pour ses émissions sur les marchés financiers, la société anonyme Bpifrance Financement bénéficie depuis 2011 d'une garantie autonome à première demande, inconditionnelle et irrévocable, accordée par l'établissement public Bpifrance, dont elle était une sous-filiale. Sur le fondement de la convention conclue à cet effet par les deux entités, et qu'il a cosignée, l'État s'est engagé à se substituer à elles en cas de défaut pour assurer le remboursement des titres obligataires émis par la société anonyme Bpifrance Financement.

⁴ Instrument extrabudgétaire qui a pour objectif d'améliorer la capacité de l'Union européenne à prévenir les conflits, à consolider la paix et à renforcer la sécurité internationale.

La fusion par voie d'absorption de la société anonyme Bpifrance par sa filiale Bpifrance Financement, intervenue en 2020, est sans conséquence sur l'engagement pris par l'État. La société qui résulte de cette opération conserve le bénéfice de la garantie accordée par l'établissement public Bpifrance, dont elle est désormais la filiale. Cet engagement est d'ailleurs mentionné dans les prospectus d'émission visés par l'Autorité des marchés financiers.

Or, 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 2021, à 37,7 Md€.

B - Insuffisances d'éléments probants

Les vérifications réalisées par l'auditeur doivent lui permettre de fonder son opinion sur les états financiers à partir d'éléments probants⁷ suffisants et appropriés.

S'agissant des comptes de l'État pour 2021, les situations dans lesquelles la Cour n'a pas été en mesure d'obtenir des éléments probants sur des postes comptables significatifs sont présentées ci-après. Selon les cas, elles résultent de procédures de gestion ou comptables défectueuses, de systèmes d'information inadaptés ou de contrôles internes inefficaces, et souvent d'une combinaison de ces différents facteurs.

1 - La valeur du patrimoine immobilier

L'État inscrit à l'actif de son bilan les terrains et bâtiments qu'il contrôle. Ceux utilisés à des fins d'habitation et de bureaux le sont pour une valeur vénale de 39,3 Md€ fin 2021, tandis que les terrains et bâtiments qui ne sont pas exclusivement destinés à ces usages sont présentés pour un coût historique brut de 12,8 Md€⁸.

Plusieurs difficultés pratiques affectent cependant la fiabilité des valeurs figurant dans le compte général de l'État à ce titre.

D'une part, les données d'inventaire (techniques et fonctionnelles), renseignées dans le système d'information financière Chorus ne concordent pas avec celles figurant dans les applications ministérielles de gestion immobilière dans le cas des ministères de la justice et des armées ainsi que de la Gendarmerie nationale et de la direction générale de l'aviation civile.

⁷ Pièces comptables, documents justificatifs, informations provenant d'autres sources d'informations internes ou externes à l'entité auditée, notamment.

⁸ Il est rappelé que les biens historiques et culturels antérieurs au 1^{er} janvier 2006 sont réputés incessibles et comptabilisés de ce fait à l'euro symbolique.

D'autre part, dans le cas des terrains et bâtiments évalués au coût historique, leur valeur brute correspond à la dernière valeur vénale connue au 31 décembre 2017 (date après laquelle cette méthode comptable a été abandonnée), alors même que sa fiabilité était très incertaine.

Au surplus, la méthode comptable du coût amorti est appliquée sans distinguer les bâtiments concernés des terrains – par nature non amortissables – qui en constituent l'assiette, ce qui conduit à surévaluer la charge annuelle d'amortissement.

Enfin, s'agissant des bâtiments pénitentiaires (maisons d'arrêt, centres de détention, etc.), leur évaluation selon la méthode du coût de remplacement déprécié⁹ s'appuie, pour les deux tiers d'entre eux en valeur, sur des mesures de superficie et d'état physique insuffisamment fiables.

2 - La valeur du réseau routier

a) Le réseau routier non concédé

Les infrastructures routières non concédées représentent environ 12 000 km de routes et une valeur nette de 142 Md€. Les normes comptables applicables à l'État prévoient qu'elles sont évaluées selon la méthode du coût de remplacement déprécié, les coûts estimés de remise en état étant déterminés par observation physique des chaussées et ouvrages d'art.

Au 1^{er} janvier 2006, au moment de son entrée dans les comptes de l'État, la valeur de reconstruction à neuf du réseau a été déterminée selon une méthode statistique qui a consisté à appliquer, à un nombre de kilomètres de routes inventoriées, une valeur unitaire kilométrique dépendant des caractéristiques techniques du réseau.

Après cette évaluation initiale, il a été décidé de ne pas tenir d'inventaire comptable et de suivre dans le système d'information financière Chorus, une fois celui-ci mis en service, la valeur de l'ensemble du réseau routier non concédé (évalué alors à 106 Md€) de manière globale. De ce fait, quinze ans après, il n'est plus possible de rapprocher la valeur comptable du réseau avec l'inventaire physique détaillé, dont la fiabilité n'est par ailleurs pas assurée.

⁹ 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.

Par ailleurs, des insuffisances dans le modèle d'évaluation rendent incertaine la valeur nette du réseau routier en service :

- d'une part, la valeur à neuf repose sur des valeurs unitaires kilométriques mesurées dans les années 1990 et actualisées depuis à chaque fin d'exercice en fonction de l'évolution de l'indice général du coût des travaux publics (TP01) ; aucun rapprochement n'a encore été réalisé entre ces données, devenues théoriques, et les coûts de construction observés dans la période récente ;
- d'autre part, les infrastructures routières non concédées n'étaient dépréciées qu'à hauteur de 4 % fin 2021. Ce taux réduit devrait traduire un excellent état physique que démentent pourtant les indicateurs de performance présentés dans les documents budgétaires¹⁰ et un récent rapport de la Cour¹¹. La pertinence des modalités retenues pour évaluer les coûts de remise en état n'apparaît ainsi pas assurée.

b) La valeur du réseau routier concédé

Le réseau routier concédé représente environ 9 000 km d'autoroutes et une valeur nette de 173 Md€ fin 2021. Il est évalué au coût de remplacement. À la différence du réseau routier non concédé, aucune dépréciation n'est constatée dès lors que l'obligation de remise en état incombe aux concessionnaires à l'issue de la concession.

Depuis la première comptabilisation du réseau, en 2009, l'inventaire comptable n'a plus été rapproché de la base technique qui recensait les données physiques nécessaires (longueur de route, nombre de voies, etc.). Le transfert de cette base vers un nouvel outil nécessite des travaux de fiabilisation qui ne sont pas achevés fin 2021 ; au surplus, les corrections réalisées jusqu'à présent sur les données reprises n'ont pu être produites dans le cadre de l'audit de la Cour.

Par ailleurs, les incertitudes qui pèsent sur les valeurs unitaires kilométriques utilisées pour réaliser l'évaluation initiale des infrastructures routières non concédées affectent de la même manière l'évaluation du réseau routier concédé en service.

¹⁰ Projet annuel de performances annexé au projet de loi de finances pour 2022 du programme 203 – *Infrastructures et services de transports* de la mission *Écologie, développement et mobilité durables* du budget général de l'État.

¹¹ Cour des comptes, *L'entretien des routes nationales et départementales*, rapport public thématique, mars 2022.

3 - La valeur des actifs liés aux programmes d'armement

L'évaluation des matériels militaires et des coûts de développement des programmes d'armement n'intègre pas les dépenses internes du ministère des armées, pourtant nécessaires à leur mise en service. Les coûts de maîtrise d'ouvrage ne sont ainsi pas immobilisés, alors que l'administration dispose de données de gestion qui, moyennant un travail de fiabilisation, permettraient d'allouer ces coûts aux différents programmes.

Dans le cas des matériels militaires dont la production est confiée à un établissement public, l'évaluation des biens livrés ne prend pas en compte certains coûts engagés en vue de leur fabrication et de leur mise en service et financés par la subvention versée par l'État (de l'ordre de 15 Md€ au total depuis 2006, dont l'essentiel devrait s'ajouter à la valeur des matériels produits), contrairement à ce que prévoient les normes comptables applicables à l'État.

4 - La valeur de certaines entités contrôlées par l'État

Fin 2021, l'État détenait 638 participations financières dans des entités qu'il contrôlait de manière exclusive et qu'il a inscrites à l'actif de son bilan pour une valeur nette de 191 Md€.

a) L'application de la méthode d'évaluation par équivalence à des comptes non retraités

Les entités contrôlées par l'État relèvent de statuts juridiques variés : établissements publics nationaux sous leurs diverses dénominations, 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, conformément aux normes comptables applicables à l'État, 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.

Or, à cette diversité de statuts juridiques correspondent de multiples référentiels comptables, dont certains comportent des dispositions différentes des normes comptables de l'État, s'agissant par exemple de l'évaluation des actifs immobiliers.

En l'absence de retraitement des comptes des principales entités concernées par ces divergences, les valeurs inscrites à l'actif du bilan ne sont pas homogènes.

*b) La fiabilité incertaine des comptes
de certaines entités contrôlées*

Pour apprécier la fiabilité des comptes des participations contrôlées par l'État, la Cour s'appuie, lorsqu'une certification est prévue, sur les rapports des commissaires aux comptes. À défaut, elle utilise d'autres sources d'informations (rapports d'audit interne, questionnaires, etc.). À la date du présent acte :

- les rapports des commissaires aux comptes de 28 entités¹², figurant pour 13,0 Md€ à l'actif du bilan de l'État, n'avaient pu être obtenus pour l'exercice 2021 ; le dernier rapport connu de la Cour fait état néanmoins d'une certification sans réserve pour la totalité d'entre elles ;
- pour 32 entités figurant pour 21,8 Md€ au bilan de l'État, les rapports des commissaires aux comptes pour l'exercice 2021 font état de réserves, et d'une impossibilité de certifier pour trois d'entre elles ;
- pour plusieurs des 366 entités, évaluées à 25,1 Md€, dont les comptes ne sont pas soumis à la certification d'un commissaire aux comptes, les réponses apportées au questionnaire adressé par l'administration font apparaître des insuffisances sur le plan comptable.

5 - La valeur des stocks militaires

À la suite de directives prises en mai 2019, les stocks doivent désormais faire l'objet d'un recensement complet au moins une fois tous les cinq ans. Dans l'attente de l'achèvement d'un cycle complet d'inventaire, il n'est pas possible pour le Cour de se prononcer sur le caractère réel et exhaustif des enregistrements comptables.

Par ailleurs, dès lors que l'état physique des stocks du ministère des armées n'est pas encore évalué de manière suffisamment régulière, il existe une incertitude sur la fiabilité des dépréciations comptabilisées.

¹² Parmi lesquelles l'Agence française de développement (7,8 Md€) et la société de gestion de participations aéronautiques (3,5 Md€).

S'agissant des stocks aéronautiques, qui représentent près de la moitié des stocks militaires en valeur nette, soit 14,3 Md€ fin 2021 :

- l'absence de liaison informatique entre le système d'information financière Chorus et les applications logistiques utilisées par l'administration oblige, pour comptabiliser les stocks, à extraire de nombreux fichiers d'inventaire et à consolider, à l'aide d'un simple tableur, un volume de données très important ; ces opérations manuelles présentent des risques élevés d'erreurs, de nature à affecter l'exhaustivité et l'évaluation des stocks comptabilisés ;
- de plus, les systèmes d'information logistique utilisés ne permettent pas de déterminer la valeur brute des stocks selon l'une des deux méthodes (« premier entré, premier sorti » ou coût unitaire moyen pondéré) prévues par les normes comptables applicables à l'État.

6 - La valeur des créances fiscales

Fin 2021, les créances fiscales nettes sur les redevables sont évaluées à 77,4 Md€ à l'actif du bilan de l'État, compte tenu d'une dépréciation de 35,9 Md€.

Cette dépréciation est déterminée sans que le millésime des créances fiscales soit suivi de manière fiable en comptabilité. Il s'agit pourtant d'une information indispensable pour déterminer l'ancienneté des créances et mesurer de manière statistique le risque que certaines d'entre elles ne puissent finalement être recouvrées par l'État.

Par ailleurs, l'information nécessaire pour identifier les créances fiscales en situation de litige est indisponible 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 que des contentieux connaissent une issue défavorable pour l'État.

7 - Le provisionnement des obligations de dépollution et de désamiantage

En application, notamment, du code de l'environnement, l'État doit, sauf exceptions, contenir les effets nocifs qu'entraînent, sur les sites qu'il contrôle, les pollutions de toutes natures.

Un correct provisionnement des charges susceptibles d'être engagées pour satisfaire à cette obligation supposerait la constitution d'une base de données unique recensant de manière exhaustive les faits de pollution et leurs caractéristiques. À défaut, il n'est pas possible de se prononcer sur le caractère exhaustif de la provision comptabilisée fin 2021, soit 0,3 Md€.

De même, les bâtiments de l'État exposés au risque d'amiante, parmi les 90 000 environ qu'il contrôle, ne sont pas correctement recensés, faute de disposer d'un outil adapté à cette fin. De ce fait, le montant des provisions constituées au titre des coûts de désamiantage, soit 32 M€ fin 2021, est manifestement sous-évalué, sans qu'il soit possible de donner un chiffre alternatif.

8 - La justification des soldes de trésorerie

En application de lois ou de règlements, différentes entités, parmi lesquelles notamment les collectivités territoriales et les établissements publics, sont tenues de déposer la totalité de leur trésorerie auprès du Trésor public, appellation courante de l'activité bancaire de l'État. Fin 2021, les fonds ainsi déposés représentent un montant de 175 Md€.

Les mouvements concernant ces dépôts et d'autres opérations de gestion donnent lieu à des enregistrements dans la comptabilité de l'État dénommés, selon les cas, « avis de règlement » ou « transferts ». Ces écritures comptables devraient être neutres sur le solde net de la trésorerie de l'État dans la mesure où elles ne se traduisent pas par des sorties effectives de liquidité.

Les vérifications réalisées par la Cour ne lui ont cependant pas permis de conclure que les mouvements qui affectent les comptes de trésorerie du fait des avis de règlement et des transferts sont correctement retracés dans le bilan à la clôture de l'exercice 2021.

9 - Le montant des charges d'intervention

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.

Dans le cas, notamment, de la prime d'activité, des aides au logement et de l'allocation aux adultes handicapés, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur l'exhaustivité et l'exactitude des montants facturés à l'État (37,6 Md€ en 2021) par les caisses d'allocations familiales. En effet, en raison des faiblesses qui affectent leur contrôle interne, les prestations qu'elles versent pour le compte de l'État comportent toujours des erreurs significatives, principalement au détriment de l'État, estimées à 3,0 Md€ (contre 2,1 Md€ lors de la précédente mesure).

De même, la fiabilité des montants des exonérations et aides au paiement de prélèvements sociaux (9,7 Md€ en 2021, dont 1,2 Md€ au titre des dispositifs liés à la crise sanitaire en faveur des employeurs de salariés et des travailleurs indépendants prises en charge par l'État) reste affectée par les insuffisances du contrôle interne du réseau des Urssaf.

Des anomalies similaires sont aussi susceptibles d'affecter les montants pris en charge par l'État au titre de dispositifs d'intervention gérés pour son compte par d'autres organismes publics et pour lesquels aucune mesure du risque résiduel d'erreur n'est, le plus souvent, réalisée.

10 - Le montant des produits fiscaux

La gestion des impôts s'appuie sur des applications informatiques anciennes, conçues à l'origine pour en retracer les flux en comptabilité de caisse et qui n'ont pas été significativement adaptées depuis la mise en place, en 2006, de la comptabilité générale de l'État.

De ce fait, les chaînes de traitement en comptabilité générale des produits régaliens font appel à des opérations de masse multiples et complexes, et rendent nécessaire l'enregistrement d'un grand nombre d'écritures manuelles à fort enjeu financier au moment de l'arrêté des comptes. 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.

En dépit du risque élevé d'erreurs dans les comptes que cette situation fait courir :

- aucune réconciliation annuelle n'est réalisée entre, d'une part, les flux comptables émis par les applications de gestion des droits et taxes perçues par les douanes¹³ et de recouvrement des impôts sur rôle¹⁴, et, d'autre part, ceux enregistrés dans le système d'information financière Chorus ;
- les dispositifs de contrôle interne ne couvrent pas l'ensemble des traitements automatisés et des procédures d'évaluation des écritures de fin d'exercice ;

¹³ Application Intercom s'agissant, notamment, de la taxe sur la valeur ajoutée, de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (TICPE) et des droits d'enregistrement et de timbre.

¹⁴ Application Rec, concernant l'impôt sur le revenu et la taxe foncière.

- certains comptes de charges et de produits, comme ceux de bilan utilisés pour la gestion des impositions et taxes affectées, ne font pas l'objet d'une revue formalisée suffisante ;
- les produits enregistrés en matière d'impôts sur les sociétés et sur les revenus ne sont pas rapprochés des données issues des déclarations fiscales, comme l'administration le fait notamment dans le cas de la taxe sur la valeur ajoutée.

Par ailleurs, les provisions pour litiges liés à l'impôt ne tiennent pas compte de deux réclamations pour un montant total de 1 Md€, reçues en janvier 2022, avant l'arrêté des comptes, et se rapportant à des impositions en matière de TVA au titre de 2019.

Compte rendu des vérifications

Le 5° de l'article 58 de la Lolf prévoit que la Cour rend compte des vérifications qu'elle a opérées dans le cadre de sa mission de certification des comptes de l'État.

A - Caractéristiques de la mission de la Cour

1 - L'objet de la certification

La certification est une opinion écrite et motivée que l'auditeur formule sous sa propre responsabilité¹⁵. 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.

2 - Les normes d'audit appliquées

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).

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).

Conformément à l'arrêté du Premier président n° 19-1022 du 3 janvier 2020 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 (CJF),

¹⁵ Conformément à la norme ISA 200 « Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit ».

la Cour des comptes applique les normes ISA et 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 CJF.

Ainsi, dans le cas de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2021, 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 CJF 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.

3 - Responsabilité de la Cour des comptes à l'égard des comptes

Conformément aux normes internationales d'audit, en particulier la norme ISA 200, l'auditeur doit chercher à obtenir l'assurance raisonnable que les états financiers pris dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent d'erreurs ou de fraudes.

À cette fin, il lui incombe notamment :

- d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers ;
- de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à son évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés concernant ces risques ;
- de répondre de manière appropriée aux cas d'erreurs ou de fraudes avérées ou suspectées identifiés au cours de l'audit ;
- de faire preuve d'esprit critique tout au long de l'audit.

En raison des limites inhérentes à l'audit, le risque que certaines anomalies significatives contenues dans les états financiers ne soient pas détectées ne peut être totalement écarté, même si l'audit a été correctement planifié et réalisé conformément aux normes.

B - Caractéristiques des comptes annuels soumis à certification

1 - Les comptes de l'État

Les comptes de l'État sont présentés dans un document intitulé « Compte général de l'État » (CGE) qui comprend un bilan, un compte de résultat, un tableau des engagements hors bilan, ainsi qu'une annexe qui fournit les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des états précités.

Les opérations retracées par ces comptes annuels sont celles des services, des établissements et des institutions de l'État qui ne sont pas dotés d'une personnalité juridique distincte de ce dernier.

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 intégrées à l'actif du bilan de l'État qu'à hauteur d'une valeur représentative des droits qu'il détient sur elles.

Le CGE 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.

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 publique et le Parlement sur la situation financière de l'État.

2 - Responsabilité de l'administration à l'égard des comptes

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 modifié 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 (CNoCP).

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 17 décembre 2021, puis arrêtés par le ministre chargé des comptes publics.

En particulier :

- les services gestionnaires sont chargés des opérations courantes et des opérations d'inventaire en fin d'exercice ;
- les comptables sont responsables de la comptabilisation des opérations et garants de leur fiabilité : en administration centrale, ce rôle est assuré par les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels ; en administrations déconcentrées, ce rôle revient aux directeurs régionaux ou départementaux des finances publiques ;
- un service de la DGFIP est chargé de la fonction financière et comptable de l'État ainsi que de l'élaboration du CGE.

C - Vérifications réalisées par la Cour

1 - Les systèmes d'information financière

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 2021 et avril 2022, les applications concernées ont été les suivantes :

- Chorus (système d'information financière principal de l'État), s'agissant en particulier de l'utilisation de certaines de ses fonctionnalités et du contrôle des habilitations de ses utilisateurs ;
- Hélios (tenue des comptes du secteur public local), s'agissant du contrôle des règles de sécurité informatique associées à l'utilisation de cette application ;
- afin notamment d'examiner leur interfaçage avec Chorus : César (application de gestion des impôts sur rôle), Médoc (impôts autoliquidés), Pay et Etr (paie), Pez (pensions), Source Solde et Agorh@ Solde (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), Saturne (gestion de la dette et de la trésorerie de la Caisse des dépôts et consignations).

S'agissant de Chorus, des facteurs de risque pèsent sur la fiabilité des enregistrements comptables :

- les saisies manuelles demeurent fréquentes et sont, par nature, une source potentielle d'erreurs ; pour prévenir leur survenance, des contrôles automatisés au sein du progiciel comptable alertent les utilisateurs et, dans certains cas, bloquent la saisie d'écritures erronées, mais leur mise en place n'a pas été précédée d'une analyse systématique des risques relatifs aux enregistrements manuels ;
- un nombre très élevé d'utilisateurs a accès à Chorus ; or, si le contrôle des accès à l'outil est désormais satisfaisant, les vérifications destinées à limiter les risques résultant de la réalisation, par une même personne, d'opérations qui relèvent de fonctions distinctes (par exemple, autorisation, enregistrement et contrôle d'une dépense) sont encore insuffisantes ;

- le nombre de schémas comptables mis en œuvre pour enregistrer les opérations effectuées par l'État, près de 20 000, qui font en particulier appel à de nombreux comptes intermédiaires, peu propices à un suivi satisfaisant des opérations comptables ; la documentation des schémas, qui sont antérieurs pour la plupart à la mise en place du progiciel et n'ont pas été réexaminés depuis lors, est insuffisante ; de surcroît, les fonctionnalités de rapprochement des écritures comptables n'offrent pas toujours la possibilité d'analyser *a posteriori* le correct dénouement des soldes et, le cas échéant, de s'assurer de leur bien-fondé.

Cette situation conduit la Cour à réaliser des vérifications spécifiques sur les enregistrements comptables (cf. *infra*). Par ailleurs, une analyse des données de comptabilité générale est conduite sur la totalité des comptes de gestion des postes comptables centralisateurs, en collaboration avec l'administration. Les écritures comptables qui présentent une nature particulière ou un montant significatif sont identifiées et des éléments probants permettant d'en justifier le bien-fondé sont collectés par la Cour.

2 - Les dispositifs de maîtrise des risques

Le contrôle interne désigne¹⁶ 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. La fiabilité de l'information financière constitue l'un de ces objectifs.

À cette fin, la mise en place par les ministères ou d'autres entités d'un contrôle interne efficace exige, au regard de la fiabilité de leurs comptes, 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.

¹⁶ Décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration.

Au titre de l'exercice 2021, les vérifications relatives à la démarche de maîtrise des risques des ministères ont notamment porté sur :

- l'environnement du contrôle interne : évolution des structures de gouvernance et de pilotage, réorganisations, modifications apportées aux systèmes d'information et aux dispositifs de contrôle ;
- les modalités de conception et de mise en œuvre des contrôles : recensement des processus significatifs sur le plan financier, identification des risques d'erreurs, plan d'action visant à mettre en place des contrôles ou à renforcer ceux qui existent, documentation des procédures et des contrôles réalisés ;
- les contrôles réalisés (nature, taille des échantillons contrôlés, taux de mise en œuvre, taux d'anomalies constatées) et, le cas échéant, les moyens mis en œuvre pour s'assurer de leur efficacité (taux d'erreurs résiduelles).

Ces vérifications ont confirmé que le dispositif de maîtrise des risques financiers de l'État souffre encore d'insuffisances significatives. En particulier :

- certains risques qui ne peuvent être appréhendés qu'au niveau interministériel ne sont pas cartographiés ;
- la formalisation des procédures de contrôle et de suivi reste le plus souvent insuffisante;
- dans les services déconcentrés, la démarche de maîtrise des risques peine à être engagée et se heurte à des difficultés multiples : accompagnement insuffisant de l'administration centrale, existence d'une multitude d'outils locaux, pratiques hétérogènes, lacunes dans leur formalisation et le suivi de leurs résultats, etc. ;
- les résultats des contrôles réalisés ne sont pas toujours collectés et exploités, ni présentés au comité ministériel des risques ou au directeur d'administration centrale concerné ; de ce fait, les ministères ne fondent toujours pas systématiquement leur analyse des risques sur des éléments probants (fréquence et portée financière des anomalies détectées, notamment) propres à permettre une correcte appréhension du niveau de risque réel ;
- des tests d'efficacité des contrôles internes sont effectués uniquement dans la sphère comptable, selon des modalités qui ne permettent pas de déterminer des taux d'erreurs résiduelles représentatifs.

Ces lacunes rendent indispensables, lors de l'audit, des travaux approfondis, tels que décrits ci-après, sur les enregistrements comptables et les données de gestion sous-jacentes.

3 - Les enregistrements comptables et l'information financière

Les vérifications sur les comptes ont été définies par référence aux assertions d'audit¹⁷ relatives 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 l'évolution des données comptables par rapport au précédent exercice. Elles ont aussi eu pour objet de vérifier la correcte réconciliation des enregistrements en comptabilité avec les données de certaines applications dont sont issues les opérations comptabilisées, notamment celles relatives à la paie et à la gestion des impôts.

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 au traitement de données comptables et de pièces justificatives produites dans les services de l'État.

Pour réaliser ses diligences, la Cour porte une attention particulière à la correcte mise en œuvre des éventuelles évolutions du référentiel comptable. En 2021, seul un changement des règles de présentation des produits régaliens nets au compte de résultat est intervenu¹⁸ et a été appliqué pour le CGE 2021.

La Cour a examiné la correcte intégration des comptes des Pouvoirs publics à ceux de l'État et la fiabilité des données reprises à cette occasion au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2021. À cet égard :

- les comptes des assemblées parlementaires ont été certifiés sans réserve par la Cour, qui les audite dans les conditions fixées par des conventions signées le 23 juillet 2013 par le Premier président de la Cour avec les présidents du Sénat et de l'Assemblée nationale ;
- le président du Conseil constitutionnel a adressé à la Cour le rapport de son conseiller financier sur les comptes de 2021 de cette instance ; ce document ne mentionne pas d'anomalies significatives.

¹⁷ Conformément à la norme ISA 315 « Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives » qui fournit différentes assertions – ou critères – d'audit telles que la réalité des enregistrements, leur exhaustivité, leur correcte évaluation, etc.

¹⁸ Arrêté du 28 juillet 2021 relatif à la présentation des ressources de l'Union européenne dans les états financiers de l'État.

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

- le parc immobilier ;
- les infrastructures routières concédées et non concédées ;
- les stocks du ministère des armées ;
- le service public de l'énergie ;
- le plan de relance ;
- l'estimation du risque d'appel au titre des prêts garantis par l'État.

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 des commissaires aux comptes de ces entités lorsqu'ils étaient disponibles, ainsi que sur les rapports des audits réalisés par la mission « risques et audits » de la DGFIP et par le contrôle général économique et financier (CGefi). Par ailleurs, une enquête portant sur un échantillon de près de 400 entités a été conduite par la DGFIP afin d'apprécier la fiabilité de leurs comptes.

La Cour a examiné les règles d'élaboration du bilan, du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets et 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 2021.

La Cour a aussi pris connaissance des informations contenues dans le rapport sur le contrôle interne, afin d'en vérifier la concordance avec celles qui figurent dans le CGE.

La Cour a par ailleurs vérifié la cohérence et l'articulation du résultat en comptabilité générale avec le solde d'exécution des lois de finances de l'exercice, tous deux soumis à l'approbation du Parlement dans le cadre du projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes de l'année 2021.

Conformément à la norme ISA 580 – « Déclarations écrites », la Cour a été destinataire d'une lettre d'affirmation, datée du 2 mai 2022, 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 2021.

Enfin, la Cour a examiné les événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2021 et le 9 mai 2022, 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 2021.

D - Communication des résultats de l'audit à l'administration

La Cour réalise des vérifications dites « intermédiaires » puis des vérifications dites « finales ». Au cours de ces deux phases, les échanges entre la Cour, la DGFIP et les administrations concernées ont été continus.

1 - À l'issue de la mission intermédiaire

Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juin à novembre 2021, principalement au sein des dix-sept ministères (au sens de la loi de finances initiale pour 2021). Elles ont eu pour objet d'évaluer le risque d'erreurs significatives dans les comptes afin d'adapter, en mission finale, l'intensité des vérifications sur les comptes.

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

- au directeur général des finances publiques, à la directrice du budget, au directeur général 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 quarante-quatre recommandations ;
- aux secrétaires généraux, aux responsables des missions ministérielles d'audit interne et aux contrôleurs budgétaires et comptables des ministères concernés, dix notes d'évaluation du contrôle interne ministériel, qui contenaient cinquante-trois recommandations, et une synthèse de ces notes, qui comportait deux recommandations.

2 - À l'issue de la mission finale

Les vérifications finales se sont déroulées de janvier à avril 2022. Après une période dite « préfinale », consacrée à leur préparation ainsi qu'à la poursuite des vérifications intermédiaires éventuellement inachevées, les comptes ont été audités à mesure que les éléments définitifs les justifiant ont été communiqués par la DGFIP.

Au terme des vérifications sur les comptes de l'exercice 2021, ont été communiqués à l'administration :

- trente-quatre observations d'audit ;
- dix rapports détaillant les vérifications réalisées et leurs résultats.

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 déjà relevés les années précédentes pour lesquels la Cour n'a pas eu connaissance d'éléments nouveaux.

Liste des abréviations

CDC	Caisse des dépôts et consignations.
CGE.....	Compte général de l'État.
CJF.....	Code des juridictions financières.
CNOCP	Conseil de normalisation des comptes publics.
DG Trésor	Direction générale du Trésor.
DGFîP	Direction générale des finances publiques.
EDF.....	Électricité de France.
Epic	Établissement public industriel et commercial.
ISA	<i>International Standards on Auditing</i> .
LOLF.....	Loi organique relative aux lois de finances.
RNCE.....	Recueil des normes comptables de l'État.
SNCF.....	Société nationale des chemins de fer français.
Urssaf.....	Union de recouvrement des cotisations de sécurité sociale et d'allocations familiales.

Annexe

Annexe n° 1 : résumé du CGE pour 2021	42
---	----

Annexe n° 1 : résumé du CGE pour 2021

Bilan

Bilan (M€)	31/12/2021			31/12/2020
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net
ACTIF IMMOBILISÉ				
Immobilisations incorporelles	54 016	19 446	34 570	32 910
Immobilisations corporelles	614 144	81 663	532 482	507 354
Immobilisations financières	422 122	30 855	391 267	379 070
Total actif immobilisé	1 090 282	131 964	958 319	919 333
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)				
Stocks	39 207	9 268	29 940	29 353
Créances	145 080	37 208	107 872	98 016
Redevables	113 385	36 354	77 031	76 020
Clients	3 194	634	2 560	1 970
Autres créances	28 501	220	28 281	20 027
Charges constatées d'avance	8 969	0	8 969	7 338
Total actif circulant (hors trésorerie)	193 256	46 476	146 781	134 708
TRÉSORERIE				
Fonds bancaires et fonds en caisse	119 269		119 269	116 032
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	- 2 779		- 2 779	- 2 877
Autres composantes de trésorerie	1 100		1 100	0
Valeurs mobilières de placement	27	0	27	29
Total trésorerie	117 617	0	117 617	113 184
COMPTES DE RÉGULARISATION	1 033		1 033	859
TOTAL ACTIF (I)	1 402 189	178 439	1 223 749	1 168 084
DETTES FINANCIÈRES				
Titres négociables			2 161 398	2 017 579
Titres non négociables			0	0
Dettes financières et autres emprunts			28 040	29 580
Total dettes financières			2 189 438	2 047 160
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)				
Dettes de fonctionnement			7 352	7 359
Dettes d'intervention			12 854	15 079
Produits constatés d'avance			126 158	118 732
Autres dettes non financières			151 291	140 719
Total dettes non financières			297 656	281 890
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES				
Provisions pour risques			30 445	32 944
Provisions pour charges			129 246	128 241
Total provisions pour risques et charges			159 690	161 185
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)			34 191	33 833
TRÉSORERIE				
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			174 862	156 230
Autres			0	1
Total trésorerie			174 862	156 231
COMPTES DE RÉGULARISATION			25 538	25 616
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			2 881 375	2 705 914
Report des exercices antérieurs			- 1 916 288	- 1 748 386
Écarts de réévaluation et d'intégration			400 750	376 286
Solde des opérations de l'exercice			- 142 088	- 165 731
SITUATION NETTE (III = I - II)			- 1 657 626	- 1 537 830

Compte de résultat

Tableau des charges nettes (M€)		2021	2020 retraité	Variation
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	151 629	149 645	1 984
	Achats, variations de stocks et prestations externes	26 366	23 278	3 088
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	60 255	56 115	4 140
	Autres charges de fonctionnement direct	8 324	8 930	- 605
	Total des charges de fonctionnement direct (I)	246 575	237 968	8 607
	Subventions pour charges de service public	35 773	31 629	4 143
	Autres charges de fonctionnement indirect	392	294	98
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)	36 165	31 923	4 242
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	282 739	269 891	12 848
	Ventes de produits et prestations de service	2 107	1 997	110
	Production stockée et immobilisée	195	175	20
Reprises sur provisions et sur dépréciations	50 033	54 276	- 4 244	
Autres produits de fonctionnement	25 417	21 965	3 452	
Total des produits de fonctionnement (IV)	77 751	78 413	- 662	
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)	204 988	191 478	13 510	
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	59 938	58 180	1 757
	Transferts aux entreprises	68 787	57 765	11 022
	Transferts aux collectivités territoriales	63 769	76 026	- 12 257
	Transferts aux autres collectivités	28 109	25 165	2 944
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	513	211	302
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	48 634	56 807	- 8 173
	Total des charges d'intervention (VI)	269 751	274 154	- 4 403
	Contributions reçues de tiers	15 329	10 940	4 390
Reprises sur provisions et sur dépréciations	52 842	39 998	12 843	
Total des produits d'intervention (VII)	68 171	50 938	17 233	
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)	201 580	223 215	- 21 635	
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts	36 318	37 191	- 873
	Pertes de change liées aux opérations financières	196	348	- 151
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	2 398	4 786	- 2 388
	Autres charges financières	11 154	28 897	- 17 743
	Total des charges financières (IX)	50 066	71 221	- 21 155
	Produits des immobilisations financières	6 094	14 389	- 8 295
	Gains de change liés aux opérations financières	188	327	- 139
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	14 136	11 177	2 959
Autres intérêts et produits assimilés	3 729	3 631	98	
Total des produits financiers (X)	24 148	29 524	- 5 376	
TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)	25 919	41 698	- 15 779	
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)	432 486	456 391	- 23 905	

Tableau des produits régaliens nets (M€)	2021	2020 retraité	Variation
Impôt sur le revenu	80 095	75 170	4 925
Impôt sur les sociétés	47 422	52 075	- 4 653
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	17 726	14 213	3 513
Taxe sur la valeur ajoutée	95 181	114 487	- 19 306
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	35 374	30 774	4 599
Autres produits de nature fiscale et assimilés	30 367	18 588	11 779
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	306 165	305 308	857
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	10 601	9 042	1 560
TOTAL AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)	10 601	9 042	1 560
RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE	- 26 368	- 23 689	- 2 679
TOTAL PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV + XV)	290 398	290 660	- 262

Tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice (M€)	2021	2020 retraité	Variation
Charges de fonctionnement nettes (V)	204 988	191 478	13 510
Charges d'intervention nettes (VIII)	201 580	223 215	- 21 635
Charges financières nettes (XI)	25 919	41 698	- 15 779
CHARGES NETTES (XII)	432 486	456 391	- 23 905
Produits fiscaux nets (XIII)	306 165	305 308	857
Autres produits régaliens nets (XIV)	10 601	9 042	1 560
Ressources propres de l'Union européenne (XV)	- 26 368	- 23 689	- 2 679
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)	290 398	290 660	- 262
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	- 142 088	- 165 731	23 642

Tableau des principaux engagements hors bilan

Principaux engagements hors bilan (M€)

ENGAGEMENTS DONNÉS*	31/12/2021	31/12/2020 retraité	Variation
Engagements pris dans le cadre d'accords bien définis	1 438 372	1 302 950	135 422
Dette garantie par l'État - Encours	319 097	318 675	422
Prêts garantis par l'Etat (PGE)	93 019	100 045	- 7 026
Fonds européen de stabilité financière (FESF)	73 371	75 073	- 1 703
Société de gestion des financements et de la garantie de l'accèsion sociale à la propriété (SGFGAS)	58 780	58 414	366
Unédic	52 961	43 612	9 349
Dexia	22 049	25 428	- 3 379
Autres	18 918	16 103	2 815
Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours	590 875	565 796	25 078
Garanties de protection des épargnants - Livrets d'épargne réglementés	508 188	487 844	20 343
Soutien financier au commerce extérieur - Garanties publiques à l'export - Bpifrance AE	56 990	52 662	4 328
Autres	25 697	25 290	407
Garanties de passif	231 955	228 599	3 356
Engagement au titre du capital callable du Mécanisme européen de stabilité (MES)	126 101	126 314	- 213
Engagements vis-à-vis des banques multilatérales de développement (BMD) et des institutions de l'Union européenne de financement	70 017	64 559	5 458
Garantie de l'État accordée à la Caisse nationale des industries électriques et gazières (CNIEG)	21 216	21 875	- 659
Autres	14 621	15 851	- 1 230
Engagements financiers de l'État	296 446	189 880	106 566
Contrats de cofinancement	18 319	21 823	- 3 504
Autres engagements financiers	274 690	162 986	111 704
<i>Engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu</i>	98 188	76 409	21 780
<i>Engagements de prêts donnés par l'État et non tirés</i>	39 532	45 440	- 5 908
<i>Garantie accordée par l'État au titre de contrats de prêts non tirés</i>	23 512	22 997	515
<i>Engagements liés aux investissements d'avenir</i>	18 149	5 566	12 584
<i>Engagement au titre du plan de relance européen</i>	75 000**	0	75 000**
Autres	20 308	12 574	7 734
Autres	3 437	5 070	- 1 633
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État	932 969	871 731	61 240
Régimes sociaux et de retraite	540 127	523 824	16 303
Service public de l'énergie	139 918	118 506	21 412
Handicap et dépendance	91 532	65 779	25 753
Aide à l'accès au logement	68 906	77 024	- 8 118
Autres	92 486	86 597	5 889
Mise en jeu de la responsabilité de l'État - Obligations reconnues par l'État			
Engagements de retraite de l'État	2 635 306	2 864 146	- 228 840
Fonctionnaires civils de l'État et militaires y compris La Poste	2 534 322	2 768 565	- 234 243
Fonds spécial des pensions des ouvriers des établissements industriels de l'État (FSPOEIE)	50 537	49 434	1 103
Neutralisation de l'acte I de la décentralisation et autres régimes	50 447	46 147	4 300
Autres informations	63 842	67 504	- 3 662
Immobilier	338	365	- 27
Dispositifs fiscaux	63 504	67 139	- 3 635
Déficits reportables en avant - Impôt sur les sociétés	59 600	63 300	- 3 700
Autres	3 904	3 839	65

* : Conformément à la norme comptable de l'État n°13 relative aux engagements à mentionner dans l'annexe, l'inscription des engagements peut donner lieu, selon les cas, à l'inscription d'une valeur chiffrée ou à une description littéraire lorsque leur évaluation n'est pas possible. Les engagements supérieurs à 20 Md€ sont présentés dans le tableau de synthèse. Le poste "Autres" regroupe les dispositifs inférieurs à ce seuil, précisés le cas échéant dans les notes n°22 à 26.

** : Le montant de 75 Md€ représente le plafond de l'engagement de l'État au titre de sa participation potentielle au remboursement d'emprunts souscrits par la Commission européenne pour au titre du plan de relance européen (cf. §22.4.4.11). Ce montant correspond au montant maximal théorique susceptible d'être garanti par la France. Fin 2021, cet engagement ne peut être évalué de manière précise, mais son montant est en tout état de cause très inférieur à ce plafond.

ENGAGEMENTS RECUS*	31/12/2021	31/12/2020 retraité	Variation
Engagements reçus dans le cadre d'accords bien définis	59 629	34 111	25 518
Dettes garanties par l'État - Encours	2 381	2 477	- 96
Garanties liées à des missions d'intérêt général - Encours	14 472	15 735	- 1 263
Risques couverts par Natixis : engagements au titre des contrats de couverture	10 617	12 396	- 1 779
Autres	3 855	3 339	516
Engagements financiers de l'État	42 776	15 898	26 877
Facilité pour la reprise et la résilience (FRR)	26 850	0	26 850
Contrats de cofinancement	8 664	7 999	664
Autres	7 262	7 899	- 637
Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État	4 029	1 722	2 307
Actions de mise en sécurité éventuelles	4 029	1 722***	2 307***
Engagements de retraite de l'État	4 768	6 240	- 1 472
Fonctionnaires de La Poste et d'Orange	4 768	6 240	- 1 472
Autres informations	22 256	21 304	952
Immobilier	39	39	0
Dispositifs fiscaux	22 217	21 265	952
Plus-values en report et sursis d'imposition	12 700	11 000	1 700
Autres	9 517	10 265	- 748

* : Conformément à la norme comptable de l'État n°13 relative aux engagements à mentionner dans l'annexe, l'inscription des engagements peut donner lieu, selon les cas, à l'inscription d'une valeur chiffrée ou à une description littéraire lorsque leur évaluation n'est pas possible. Les engagements supérieurs à 20 Md€ sont présentés dans le tableau de synthèse. Le poste "Autres" regroupe les dispositifs inférieurs à ce seuil, précisés le cas échéant dans les notes n°22 à 26.

***: Fourchette d'estimations de l'engagement en 2020, allant de 1 722 M€ à 3 800 M€.