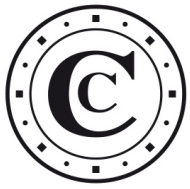
Cour des comptes



FINANCES ET COMPTES PUBLICS

CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ÉTAT

Exercice 2017

Mai 2018

Sommaire

Délibéré 7

Introduction 11

I - La position sur les comptes de l'exercice 2017 15

II - Les motivations détaillées de la position 17

A - Les parties de réserve levées en 2017 17

B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2017 20

1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications 21
2 - Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles 27
3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières 35
4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens 41

III - Le compte rendu des vérifications 49

A - Les vérifications intermédiaires 50

B - Les vérifications finales 53

Annexes 57

A - Les comptes de l'exercice 2017 (hors notes annexes) 57

B - La position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2017 62

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

- élaboration et publication -

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

Par cette certification, annexée au projet de loi de règlement de l'exercice budgétaire précédent et accompagnée du compte rendu des vérifications opérées, la Cour se prononce sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État. Elle le fait en application de sa mission constitutionnelle d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et, plus particulièrement, des dispositions (5° de l'article 58) de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1er août 2001.

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

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

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

La ***contradiction*** implique que toutes les constatations et appréciations ressortant d'un contrôle, d'une enquête ou de vérifications, de même que toutes les observations et recommandations formulées ensuite, sont systématiquement soumises aux responsables des administrations ou organismes concernés ; elles ne peuvent être rendues définitives qu'après la prise en compte des réponses reçues et, s'il y a lieu, après audition des responsables concernés.

La ***collégialité*** intervient pour conclure les principales étapes des procédures de contrôle et de publication.

Les vérifications sont confiées à des équipes d'experts et de rapporteurs. Leurs rapports sont examinés et délibérés de façon collégiale par une chambre ou une autre formation. L'un des magistrats assure le rôle de contre-rapporteur et veille à la qualité des travaux. Il en va ainsi pour le projet d'acte de certification des comptes de l'État.

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

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

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

***

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

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil en formation plénière, a adopté le présent *acte de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2017.*

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

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Briet, Duchadeuil, Mmes Moati, de Kersauson MM. Maistre, Andréani, présidents de chambre, M. Durrleman, Mme Ratte, M. Paul, présidents de chambre maintenus en activité, M. Cazala, Mme Morell, M. Perrot, Mme Françoise Saliou, MM. Barbé, Tournier, Mme Darragon, MM. Courtois, Charpy, Petel, Martin, Ténier, Lair, Mme Podeur, MM. De Gaulle, Guibert, Uguen, Mme Gadriot-Renard, MM. Ory-Lavollée, Antoine, Mousson, Guéroult, Mme Bouyguard, M. Feller, Mmes Démier, Malgorn, MM. Frentz, Clément, Terrien, Rousselot, Mme Dardayrol, MM. Rabaté, De la Guéronnière, Albertini, Potton, Ortiz, Cabourdin, Mme Dujols, MM. Basset, Soubeyran, Mmes Faugère, Périgord, M. Appia, Mmes Fontaine, Gravière-Troadec, MM. De Combles de Nayves, Dubois, Thévenon, Fialon, Chailland, Mme Mattei, M. Schwartz, Mmes Toraille, Latournarie-Willems, Girardin, M. Giannesini, Mme Mondolini, M. Bouvard, Mme Riou-Canals, MM. Levionnois, Lejeune, Feltesse, Sciacaluga, Mme Lemmet-Severino, MM. Montarnal, Vallet, conseillers maîtres, MM. Galliard de Lavernée, Jau, Beauvais, Collin, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Briet, président de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels l'acte de certification est fondé et de la préparation du rapport ;
- en son rapport, M. Maistre, rapporteur général, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de M. Belluteau, conseiller maître, de M. Zérah, rapporteur extérieur, rapporteurs devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Laboureix, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;

- en ses conclusions, sans avoir pris part au délibéré, M. Johanet, Procureur général, accompagné de M. Kruger, premier avocat général.

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

Fait à la Cour, le 17 mai 2018.

Le projet d'acte de certification soumis à la chambre du conseil a été préparé par une formation interchambres présidée par M. Briet, président de chambre, et composée de MM. Andréani, Barbé, Charpy, Maistre, Mmes Trupin, Podeur, MM. Guibert, Laboureix, Appia, Dubois, Chailland, Mme de Mazières, conseillers maîtres.

Les rapporteurs étaient :

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

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

- les responsables de cycle ou de sous-cycle : MM. Cazala, Charpy, Dubois, Feller, Fulachier, Sciacaluga, conseillers maîtres ; MM. Boullanger, Bourquard, Degron, Robert, Vazeille, conseillers référendaires ; MM. Lepers, Schiavi, auditeurs ; MM. Marrou, Villemagne, rapporteurs extérieurs ;
- les équipes de sous-cycle : Mmes Avignon-Coutreau, Bali Degove, Clément-Omer-Decugis, Ferrier, François, George, Lacolle, Loisey, Pho, Rauzet, Serfaty, Vacarie, MM. Aubrée, Bounit, Diabaté, Faltot, Feniou, Février, Guitard, Laredo, Liber, Papin, Quievy, Sainz, Sekkal, Unal, Vaqueta, experts de certification ; Mme Aguillon, M. Bertrand, vérificateurs ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation ou de suivi du contrôle interne ministériel établies au stade de la mission intermédiaire : MM. Boullanger, Huiban, Lacroix, Robert, Tricaud, conseillers référendaires ; M. Lepers, auditeur ; Mmes Campagnolo, Monkachi, Pujau-Bosq, MM. Dietenhoeffer, Gillet, Guiader, rapporteurs extérieurs.

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

Le projet d'acte de certification a été examiné et approuvé le 7 mai 2018 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour, composé de M. Migaud, Premier président, MM. Briet, Paul, rapporteur général du comité, Duchadeuil, Mme Moati, M. Morin, Mme de Kersauson, présidents de chambre, M. Maistre, conseiller maître, et M. Johanet, Procureur général, entendu en ses avis.

Introduction

La mission confiée à la Cour

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

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

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

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

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

L'objet de la certification

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

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

Depuis 2006, premier exercice soumis à sa certification, la Cour présente le résultat de ses vérifications sous la forme d'une certification assortie de réserves (cf. I), regroupant chacune plusieurs points d'audit aux enjeux significatifs. Effectués dans le respect des conventions, ces regroupements facilitent la lecture de sa position sur les comptes de l'État. D'un exercice à l'autre, la Cour peut être amenée à formuler de nouvelles réserves, à en lever ou en fusionner certaines, ou à reclasser certains de ses constats de manière à rendre compte, de la manière qui lui paraît la plus appropriée, du résultat de ses vérifications.

Ainsi, dans le présent acte, elle est en mesure de lever des parties de chacune des quatre réserves formulées sur les comptes de 2016, notamment au titre des immobilisations corporelles et financières. Par ailleurs, les limites auxquelles elle se heurte pour auditer les comptes de l'État (réserve n° 1) sont de nouveau distinguées des anomalies qu'elle relève à l'issue de ses vérifications sur ces derniers (réserves nos 2 à 4).

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

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

Les comptes annuels soumis à la certification de la Cour

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

Cette comptabilité décrit l'ensemble des opérations de l'État, c'est-à-dire aussi bien celles touchant à ses produits (457,7 Md€) et à ses charges (518,7 Md€) bruts que celles relatives à ses actifs (1 011,2 Md€), à ses passifs (2 271,7 Md€) et à ses engagements hors bilan (4 165,7 Md€).

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

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

Les états financiers de l'exercice clos sont préparés par le comptable centralisateur des comptes de l'État en application des articles 86 et 169 du décret précité et de l'arrêté du 10 mars 2014, puis arrêtés par le ministre chargé des comptes publics. Ils sont présentés dans un document intitulé « Compte général de l'État » qui comprend (cf. annexes, § A.) un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie, un tableau des engagements hors bilan et une annexe qui fournit les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des états précités.

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

*
**

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

Ces progrès ont surtout été obtenus dans les premières années qui ont suivi l'entrée en vigueur du volet comptable de la LOLF : des quatorze réserves levées par la Cour en douze ans (cf. annexes, § B.), une seulement l'a été au cours des cinq derniers exercices. Cette situation s'explique par le fait que les efforts ont porté, en priorité, sur les limites et les anomalies à la fois les plus manifestes et les plus susceptibles d'être résolues à moindre coût.

Une nouvelle phase doit s'ouvrir, dans laquelle des avancées significatives concernant la fiabilité des comptes de l'État et leur « auditabilité » sont possibles. Elles supposent que :

- les systèmes d'information continuent d'être modernisés, singulièrement dans les domaines de la gestion fiscale et de la logistique, notamment des stocks militaires ;
- les modalités de tenue des comptes soient rénovées, car, pour une large part, elles n'ont pas évolué après la mise en place de Chorus fin 2011, ce qui empêche de tirer pleinement parti des possibilités d'automatisation et de dématérialisation qu'offre le progiciel ;
- les normes comptables applicables à l'État soient réexaminées afin de modifier celles qui s'avéreraient soit inadaptées à sa situation particulière, soit trop complexes ou coûteuses à mettre en œuvre, s'agissant en particulier du parc immobilier et des participations financières dites contrôlées.

L'enjeu des prochains exercices est aussi que la comptabilité générale contribue davantage à l'amélioration de la gestion publique. Si la Cour a eu l'occasion de relever[1] ses apports indéniables, elle constate, néanmoins, que cette comptabilité occupe une place encore insuffisante aux côtés des comptabilités budgétaire et nationale, dont l'utilisation reste privilégiée par le Gouvernement, le Parlement et les autres parties prenantes.

C'est pourtant à cette condition que de nouveaux efforts pour fournir une information comptable plus fiable et mieux adaptée aux besoins de ses destinataires trouveront leur pleine justification.

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

I - La position sur les comptes de l'exercice 2017

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 2017.

2. Les progrès réalisés en 2017 permettent de lever quinze parties de réserve formulées sur les comptes de l'État de 2016.

3. La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice clos le 31 décembre 2017 et arrêté le 16 mai 2018 est régulier et sincère, et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État sous quatre réserves, toutes substantielles, qui portent sur :

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

4. Ces réserves résultent de vingt-six constats d'audit, soit autant qu'au titre des comptes de l'exercice précédent.

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.

II - Les motivations détaillées de la position

A - Les parties de réserve levées en 2017

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 2016 (les numéros des paragraphes relatifs à ces parties sont rappelés entre parenthèses).

7. Ces parties de réserve sur les comptes de l'exercice 2016 sont levées au 31 décembre 2017.

Au titre de la réserve n° 1 sur les comptes de 2016 relative aux limites générales dans l'étendue des vérifications

8. Le risque d'erreurs qu'entraîne l'enregistrement de certaines dépenses sans que le « service fait » ait été préalablement certifié (§ 41) : de nouvelles possibilités de vérification ont permis de s'assurer du respect, pour les comptes de 2017, du principe de spécialisation des exercices et de constater, ainsi, le niveau limité du risque d'erreurs que cette pratique dérogatoire fait courir en comptabilité générale.

9. Les corrections de masse réalisées sur les écritures produites par le système d'échange entre les applications dites remettantes et Chorus (§ 48) : ces corrections, dont la fréquence a fortement diminué au fil des années, sont désormais suffisamment bien tracées et documentées pour qu'une analyse des soldes comptables soit possible avec une mobilisation de moyens acceptable.

Au titre de la réserve n° 2 sur les comptes de 2016 relative aux anomalies qui affectent les stocks militaires et les immobilisations corporelles

10. Le défaut de comptabilisation des infrastructures hydrauliques non énergétiques, autres que les digues, contrôlées par l'État (§ 99) : leur inventaire, achevé en 2017, a permis de conclure que les avantages que procurerait, sur le plan de l'information financière, la comptabilisation de ces actifs, peu significatifs à l'échelle des comptes de l'État, ne se comparent pas favorablement au coût des travaux que l'administration devrait engager à cette fin.

11. L'évaluation incertaine du parc pénitentiaire de l'État (§ 103) : pour les établissements pénitentiaires dont la capacité d'accueil excède quatre cents places, qui représentent plus de la moitié du parc pénitentiaire en valeur, l'administration a décidé de les évaluer, désormais, à partir des données relatives à l'établissement de Lutterbach plutôt que de celles de l'établissement d'Aix-en-Provence, dont l'acquisition s'était faite à des conditions financières difficilement transposables.

12. Le défaut de provisionnement des obligations de l'État au titre de la dépollution des anciennes concessions minières et des autres risques qui s'y attachent (§ 116) : en 2017, un recensement a finalement été réalisé et formalisé, qui a permis de conclure au caractère non significatif, sur le plan financier, de ces obligations.

Au titre de la réserve n° 3 sur les comptes de 2016 relative aux anomalies qui affectent les immobilisations financières

13. La réserve émise par les commissaires aux comptes de Voies navigables de France (VNF) sur ses comptes de l'exercice 2016, s'agissant de l'évaluation des immobilisations incorporelles concernées par le projet de réalisation du canal Seine Nord Europe (§ 133) : la réserve est levée sur les comptes de l'exercice 2017.

14. La réserve émise par les commissaires aux comptes de l'Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (ÉPRUS) sur ses comptes de l'exercice 2015, s'agissant du recensement des stocks (§ 133) : courant 2016, les missions et compétences de l'établissement ainsi que l'ensemble de ses biens, personnels, droits et obligations ont été transférés à l'Agence nationale de santé publique ; les comptes de celle-ci n'étant pas soumis à certification, cette partie de réserve se trouve, de fait, sans objet.

15. Le contrôle interne insuffisamment formalisé des opérations effectuées dans le cadre du programme d'investissements d'avenir (§ 140) : les procédures qui organisent le suivi des opérations entre l'État et les établissements concernés font désormais l'objet d'un guide, qui décrit aussi les retraitements réalisés sur les informations fournies par ces derniers et par le Secrétariat général pour l'investissement.

16. Les reprises de dépréciation de plusieurs immobilisations financières opérées à tort par la comptabilisation de produits financiers (§ 142 à 145) : le désaccord, qui concernait les comptes de l'exercice 2016, est désormais sans objet ; par ailleurs, les reprises intervenues en 2017 de manière tout aussi irrégulière sont peu significatives (0,1 M€).

17. Les prêts et avances consentis à des conditions préférentielles par l'État à des organismes publics ou à des entreprises installées sur le territoire français (§ 149) : fin 2017, la valeur brute de ces prêts et avances, qui s'établit à 0,5 Md€, a été dépréciée à hauteur de 0,3 Md€.

Au titre de la réserve n° 4 sur les comptes de 2016 relative aux anomalies qui affectent les charges et les produits régaliens

18. Les acomptes de TVA versés par les redevables qui bénéficient du régime simplifié d'imposition et du régime simplifié agricole (§ 182) : un mode opératoire a été élaboré pour en évaluer le solde en fin d'exercice à partir de données directement extraites des déclarations par les bureaux de la gestion fiscale de la DGFiP ; dès lors, les acomptes sont correctement présentés dans le compte général de l'État de l'exercice 2017.

19. La prise en compte insuffisante du risque de décaissement pour l'État qu'entraînaient certains contentieux fiscaux de série jugés en sa faveur, mais pour lesquels il subsistait, fin 2016, une possibilité de recours (§ 185) : en 2017, une provision complémentaire de 1,0 Md€ a été comptabilisée.

B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2017

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

21. Ces dernières, si elles avaient été acceptées par l'administration, auraient notamment conduit[2] à :

- dégrader le solde des opérations de l'exercice 2017 de 4,6 Md€ ;
- dégrader la situation nette (hors solde des opérations de l'exercice) au 31 décembre 2017 de 7,0 Md€ ;
- accroître le montant des engagements pris par l'État et mentionnés en hors bilan de 124,1 Md€.

22. 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.

23. 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 2017 ont abouti à plusieurs demandes de corrections. L'incidence globale de celles qui n'ont pas été prises en compte figure ci-dessous. D'autres demandes de modification ont, en revanche, été prises en compte (cf. § III.B.).

1 - Les limites générales dans l'étendue des vérifications

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

25. 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.

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

27. Fin 2017, cependant, la Cour rencontre encore des difficultés importantes pour conduire certaines de ses vérifications dans des conditions satisfaisantes. Elle n'est, dans plusieurs cas, pas en mesure de se prononcer sur le bien-fondé et la fiabilité des enregistrements comptables en raison tant des conditions de tenue de la comptabilité générale dans Chorus que de l'organisation et du suivi du contrôle interne ministériel.

La tenue de la comptabilité générale dans Chorus

28. 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.

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

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

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

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

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

34. 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.

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

36. Ces modalités d'échange n'ont, souvent, 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. Par ailleurs, le suivi technique quotidien par les comptables locaux de l'intégration dans Chorus des écritures produites par les applications remettantes n'est pas suffisant pour s'assurer de leur bien-fondé.

37. Chorus a pourtant vocation à fonctionner avec un format préférentiel d'échange de données, appelé « compte-rendu d'événement » (CRE), qui dispenserait les applications remettantes, si elles y avaient recours, de produire des écritures comptables pour ne plus lui transmettre que les informations de gestion nécessaires aux enregistrements comptables. Son utilisation, qui n'est effective fin 2017 que pour six des vingt-sept applications concernées, permettrait d'abandonner le plus ancien des deux référentiels comptables, faciliterait la compréhension et le contrôle des comptes, et donnerait la possibilité de simplifier et d'automatiser davantage leur tenue.

38. L'administration indique qu'elle n'est pas en mesure, notamment pour des raisons de coût, de généraliser les CRE à un horizon rapproché. À défaut, une réconciliation annuelle des flux comptables tels qu'ils ressortent des applications remettantes avec ceux qui figurent dans Chorus devrait être réalisée. Fin 2017, ce contrôle alternatif, qui permettrait de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'absence d'erreur significative dans les comptes, avait été mis en place pour treize applications, sur des périmètres encore incomplets pour cinq d'entre elles.

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

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

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

42. Ces difficultés et les interrogations que ce tableau suscite au regard des spécificités de l'État ont justifié que l'administration saisisse, en septembre 2016, le conseil de normalisation des comptes publics afin qu'il examine l'intérêt de continuer à présenter cet état financier. Aucun avis n'a, cependant, été rendu depuis.

L'organisation et le suivi du contrôle interne ministériel

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

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

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

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

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

47. Tous les ministères disposent désormais de cartes des processus formalisées. Toutefois :

- elles sont encore trop centrées sur un champ strictement comptable, alors qu'elles devraient appréhender l'ensemble des processus de gestion porteurs d'enjeux significatifs pour les comptes de l'État. Les cartes relatives à certains processus, tels les « Interventions » et les « Impositions de toute nature recouvrées sans rôle ou titre », ont été enrichies en 2017, mais l'appréhension de la partie « métier » des processus reste insuffisante ; seuls certains ministères, notamment ceux des affaires sociales, de la culture et de la justice, se sont engagés dans cette voie ;

- faute de retracer encore la totalité des étapes d'un même processus de dépenses ou de recettes, les cartes, qui se caractérisent en outre par un défaut d'harmonisation, devraient à tout le moins, être, d'une part, centrées sur les processus les plus importants et, d'autre part, davantage coordonnées avec celle des procédures financières.

48. La carte des risques « comptables » dont se sont dotés les ministères n'offre généralement pas une vision exhaustive et, surtout, hiérarchisée des risques susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes :

- il n'existe toujours pas de carte des risques pour l'État pris dans son ensemble ; or, certains d'entre eux ne peuvent être appréhendés que sur le plan interministériel : par exemple, ceux liés aux interventions, à la commande publique ou aux produits non fiscaux ;
- les ministères sont encore peu nombreux à avoir mis en place une carte intégrée des processus et des risques (comme l'a fait le ministère de l'intérieur) ou, à défaut, à s'être engagés dans une démarche articulée de maîtrise des risques ; la priorité doit être donnée, comme pour la description des processus, au rapprochement de ces démarches afin d'éviter les doublons ou les omissions et d'enrichir l'évaluation des risques « comptables » par une analyse, faite avec les gestionnaires eux-mêmes, des risques de gestion pouvant avoir une incidence budgétaire importante ou entraîner une erreur significative dans les états financiers.

49. De même, les ministères gagneraient à regrouper dans un document unique leur carte des risques et le plan d'action élaboré pour répondre aux plus significatifs d'entre eux. Celui-ci devrait être davantage hiérarchisé en fonction des enjeux et des risques, et définir, pour chacun d'eux, des actions plus opérationnelles, en nombre limité et assorties d'un calendrier.

50. Par ailleurs, si les modalités de suivi du contrôle interne continuent de s'améliorer dans tous les ministères, elles ne portent toujours pas sur l'ensemble des processus significatifs et se limitent encore souvent à mesurer la diffusion des outils de contrôle plutôt qu'à faire le compte-rendu des résultats obtenus et à identifier les axes d'amélioration pour les prochains exercices. De plus, la démarche de maîtrise des risques a, de manière générale, peu progressé dans le réseau déconcentré.

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

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

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

54. La norme internationale d'audit d'états financiers ISA 610 prévoit que l'auditeur externe doit déterminer 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 organisent des échanges sur les programmes de travail respectifs et le résultat des vérifications réalisées.

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

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

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

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

58. Fin 2017, le patrimoine corporel de l'État est, pour l'essentiel, constitué de terrains et de constructions (d'une valeur nette de 61,4 Md€), d'infrastructures routières (128,5 Md€), d'infrastructures concédées à des tiers, principalement des autoroutes (150,2 Md€) et des ouvrages hydrauliques (45,4 Md€), de matériels militaires terrestres, aériens et marins en service (39,0 Md€) ou en cours de développement (20,7 Md€), et de biens historiques et culturels (2,4 Md€).

59. Il comporte également des stocks, d'une valeur nette de 29,2 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.

60. Au 31 décembre 2017, des difficultés importantes demeurent, qui se rapportent aussi bien au recensement et à l'évaluation des stocks et des matériels militaires de l'État qu'à l'évaluation d'une part importante de ses infrastructures civiles et militaires.

Les stocks et les matériels militaires

61. La Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur le caractère exhaustif, fin 2017, du recensement physique des stocks et des matériels militaires, et sur sa correcte retranscription dans les comptes de l'État.

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

63. Prévu par l'arrêté du 21 février 2012 et l'instruction qui l'accompagne, cet inventaire doit intervenir selon un plan annuel dans le cas des matériels et triennal dans celui des stocks. Tous les services gestionnaires concernés ne sont pourtant pas encore en mesure de satisfaire cette obligation.

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

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

66. La valeur brute des stocks gérés par le ministère des armées n'est, pour une part significative d'entre eux, pas fiabilisée au 31 décembre 2017.

67. Depuis 2008, des travaux sont conduits pour fiabiliser la valeur brute unitaire des pièces de rechange, des munitions et des fournitures consommables qui composent les stocks militaires de l'État. Le résultat auquel le ministère des armées est parvenu fin 2017 est cependant inégal selon le service gestionnaire considéré.

68. Ainsi, la structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques de la défense (SIMMAD), qui gère la moitié des stocks de l'État, déclare que les travaux engagés depuis plusieurs exercices lui ont permis de fiabiliser la valeur brute de près de 95,0 % des articles référencés, soit 14,4 Md€ fin 2017, et qu'ils devraient être achevés en 2018.

69. Cependant, les systèmes d'information logistique de ce service ne permettent toujours pas de déterminer cette valeur selon l'une des deux méthodes prévues par les normes comptables de l'État (méthode dite du « premier entré, premier sorti » ou coût unitaire moyen pondéré).

70. S'agissant des stocks gérés par la structure intégrée du maintien en condition opérationnelle des matériels terrestres (SIMMT), celle-ci déclare que les articles dont la valeur brute unitaire a été fiabilisée représentent, fin 2017, 3,4 Md€, soit 82,0 % des stocks concernés.

71. Enfin, dans le cas du service de soutien de la flotte (SSF), les incertitudes relevées sur les travaux déjà réalisés, alors très avancés, l'ont

conduit à reprendre entièrement ce chantier, qu'il estime néanmoins être en mesure d'achever en 2018. Fin 2017, la valeur brute des stocks que ce dernier considère avoir fiabilisée s'élève à 1,1 Md€, soit un tiers environ de la valeur totale.

72. Fin 2017, l'évaluation des stocks et des matériels militaires ne tient toujours pas compte de manière complète et homogène d'un service à l'autre de leur état physique ou des circonstances qui limitent leur utilisation.

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

74. Cependant, s'agissant des stocks et des matériels militaires, il n'est pas possible de connaître leur situation de manière fiable dès lors que certains services gestionnaires du ministère des armées n'évaluent pas systématiquement leur état à l'occasion des inventaires physiques.

75. Par ailleurs, des matériels retirés du service et les pièces de rechange correspondantes restent parfois inscrits au bilan pour une valeur nette résiduelle. Il en va de même des stocks de toute nature qui ne servent plus depuis plusieurs exercices, mais qui ne sont pas, pour autant, dépréciés en comptabilité.

76. En outre, le service interarmées des munitions (SIMu) ne déprécie pas en comptabilité les munitions stockées en quantités significativement excédentaires par rapport aux besoins prévisibles jusqu'au retrait des matériels correspondants, tandis que la SIMMAD et la SIMMT les déprécient en se fondant, pour l'essentiel, sur des informations rétrospectives.

77. Enfin, la Cour dispose d'une assurance limitée sur le fait que le taux de dépréciation appliqué à des matériels ou des éléments de stock de nature et dans un état physique comparables est bien identique d'un système d'information logistique à l'autre.

79. L'insuffisante fiabilité des fichiers d'inventaire informatisés de stocks utilisés par les services du ministère des armées, principalement la SIMMAD, entraîne une incertitude sur leur évaluation et leur correcte comptabilisation au 31 décembre 2017.

80. La SIMMAD poursuit depuis plusieurs années le projet de se doter d'un système d'information logistique unique et moderne. Sa mise en service éventuelle n'interviendrait pas avant 2023, compte tenu du retard occasionné par l'échec, mi-2016, d'un autre système, appelé Comp@s, qui était en développement jusqu'alors.

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

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

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

Les infrastructures civiles et militaires

84. Certaines infrastructures civiles contrôlées par l'État ne sont pas comptabilisées à la clôture de l'exercice 2017.

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

86. Fin 2017 pourtant, les digues contrôlées par l'État ne figurent pas dans ses comptes, ce qui conduit à sous-évaluer l'actif du bilan de l'État d'un montant estimé à 1,0 Md€.

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

88. 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.

89. 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 8,0 Md€ fin 2017.

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

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

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

93. Les comptes de l'État indiquent que les terrains et bâtiments à usage d'habitation et de bureaux ainsi que les locaux d'activité (y compris militaire) qu'il contrôle sont inscrits à l'actif de son bilan pour leur valeur vénale, soit 53,1 Md€ fin 2017.

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

95. Pour y parvenir, l'administration retient une règle, raisonnable compte tenu de l'importance du parc immobilier de l'État, selon laquelle

les bâtiments et terrains concernés doivent être évalués sur place au moins une fois tous les cinq ans et, dans le cas des emprises immobilières civiles dont la valeur dépasse 15 M€, au moins une fois tous les deux ans. Entre deux évaluations sur place, une actualisation est réalisée, qui consiste à projeter la dernière valeur vénale connue pour tenir compte de l'évolution de l'état du bâtiment et des prix du marché immobilier.

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

- les agents chargés de réaliser les évaluations sur place ne disposent pas toujours des informations nécessaires à cette fin, s'agissant notamment de l'état des bâtiments gérés par le ministère des armées, ou des normes environnementales et de construction applicables dans le domaine civil ;
- la presque totalité du parc immobilier de l'État situé à l'étranger n'a pas fait l'objet, fin 2017, d'une évaluation sur place depuis plus de cinq ans, et l'actualisation des valeurs vénales réalisée chaque année à défaut repose sur des données incertaines, voire erronées ;
- la fiabilité des mesures de surfaces, dont dépendent les évaluations, n'est pas encore assurée, en dépit des efforts de l'administration depuis plusieurs exercices ;
- dans de nombreux cas, les 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, certains ministères utilisent des applications de gestion immobilière dont les données (surfaces, coefficients d'entretien, etc.) doivent être réconciliées au moins une fois par an avec celles saisies dans Chorus, à défaut d'interfaçage avec ce dernier ; dans le cas du ministère de l'intérieur, principale administration civile concernée, ces travaux n'ont, comme les années précédentes, pas pu être achevés à temps pour l'arrêté des comptes.

97. En outre, la présentation que fait l'annexe des comptes de l'État de son parc immobilier ne permet pas d'identifier la part des biens dont l'administration a déterminé la valeur vénale à la clôture de l'exercice, mais 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).

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

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

99. Cette situation d'ensemble est d'autant plus problématique que les normes comptables de l'État prévoient que, à la clôture de l'exercice 2018 au plus tard, les bâtiments autres que ceux à usage d'habitation et de bureaux devront désormais être évalués au coût historique amorti, en retenant comme valeur brute, base de calcul des amortissements, la valeur vénale inscrite à la clôture de l'exercice précédent. Or, celle-ci, pour toutes les raisons évoquées précédemment, ne pourra pas être fiabilisée à cette date.

100. 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, pourrait la conduire :

- à ne plus suivre en valeur vénale des bâtiments pourtant à usage d'habitation ou de bureau ;
- si des modalités appropriées de différenciation, par exemple forfaitaires, ne sont pas définies, à amortir indistinctement la valeur des bâtiments à usage autre que d'habitation ou de bureau et celle de leurs terrains d'assiette, par définition non amortissables, ou la valeur de terrains pourtant presque entièrement nus.

101. 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 2017.

102. En application, notamment, du code de l'environnement, l'État a l'obligation d'assurer le traitement des effets nocifs qu'entraînent, sur les sites qu'il contrôle, les pollutions de toute nature. Fin 2017, la provision comptabilisée à ce titre s'élève à 0,8 Md€.

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

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

104. Par ailleurs, l'administration n'ayant communiqué le recensement des bâtiments contrôlés par l'État qui sont concernés par le risque d'amiante que pour un ministère, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer sur le caractère exhaustif des coûts de désamiantage provisionnés, fin 2017, à hauteur de 14 M€ seulement.

3 - Les anomalies relatives aux immobilisations financières

105. 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.

106. Fin 2017, la valeur nette des immobilisations financières de l'État s'élève à 347,7 Md€. Elles comportent 1 787 participations financières (274,6 Md€) et les créances qui s'y rattachent (40,9 Md€), des prêts et avances (18,5 Md€), des fonds sans personnalité juridique qui portent un patrimoine pour le compte de l'État (11,8 Md€) et d'autres immobilisations (2,0 Md€). Au sein des participations, la valeur nette des 697 entités contrôlées par l'État s'élève à 151,8 Md€, représentant un septième du total de son actif.

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

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

109. La Cour n'est pourtant pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'évaluation, fin 2017, d'une part significative du patrimoine financier de l'État.

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

110. 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.

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

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

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

114. La Cour ne dispose d'aucune assurance sur la fiabilité des comptes de 439 entités représentant, fin 2017, une valeur de 12,9 Md€ à l'actif du bilan de l'État.

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

116. Au 17 mai 2018, cependant :

- les rapports de commissaire aux comptes de 66 entités[3], évaluées à 4,1 Md€, n'ont pas pu être obtenus ; dans le cas de seulement trois d'entre elles, cependant, le dernier rapport de commissaire aux comptes disponible fait état d'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves ;
- dans le cas de 373 entités d'une valeur totale de 8,8 Md€, dont les comptes ne sont pas soumis à une certification externe et qui n'ont pas fait l'objet d'un audit interne récent, aucune information n'est disponible.

117. Les vérifications réalisées par la Cour à partir des informations disponibles concernant 101 entités représentant une valeur de 27,0 Md€ témoignent de la persistance d'anomalies significatives qui compromettent la correcte évaluation de certaines d'entre elles à l'actif du bilan de l'État.

118. Au 17 mai 2018, la Cour a été en mesure d'exploiter :

- 191 rapports de commissaire aux comptes : 34, qui concernent des entités évaluées à 13,9 Md€, font état d'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves ;
- 18 rapports d'audit interne d'entités évaluées à 3,0 Md€ dont les comptes ne sont pas soumis à une certification externe, qui font état d'anomalies significatives dans leurs comptes ;
- nonobstant leur valeur purement déclarative, les réponses de 49 entités, d'une valeur totale de 10,1 Md€, à un questionnaire qui leur a été adressé, faisant souvent apparaître d'importantes insuffisances sur le plan comptable.

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

- la plupart des entités ne disposent pas d'un contrôle interne suffisamment formalisé pour permettre de se prononcer avec une assurance raisonnable sur son efficacité ; dans le cas de 54 entités évaluées à 4,4 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 2017, en cours de mise en œuvre ;

[3] Parmi lesquelles les sociétés Areva (1,2 Md€), GIAT Industries (1,1 Md€) et TSA (1,1 Md€).

- des insuffisances affectent le recensement et l'évaluation du parc immobilier de 31 entités évaluées à 5,2 Md€ ;
- des insuffisances ont également été identifiées s'agissant des autres immobilisations incorporelles et corporelles de 29 entités évaluées à 5,6 Md€ ;
- dans le cas de 23 entités évaluées à 3,7 Md€, l'inscription des provisions pour risques et charges ainsi que des engagements hors bilan est lacunaire ;
- s'agissant de 15 entités évaluées à 3,6 Md€, les subventions reçues ne sont pas rattachées aux immobilisations qu'elles financent ;
- enfin, la comptabilisation par 31 entités évaluées à 4,1 Md€ des dispositifs d'intervention qu'elles gèrent pour le compte de l'État est affectée d'insuffisances.

120. 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 et SNCF Mobilités, dont les commissaires aux comptes indiquent ne pas être en mesure de se prononcer sur la valeur nette des actifs relatifs aux activités « Infrastructure » et « Gare & Connexions », qui s'élève respectivement à 33,7 Md€ et 1,7 Md€ ;
- des comptes de six universités et de neuf 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.

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

122. 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.

123. 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.

124. Les comptes de l'État ne font cependant toujours pas mention de cet engagement hors bilan explicite, ni de l'encours de la garantie sur laquelle il porte et qui s'établit, fin 2017, à 28,1 Md€.

Les autres immobilisations financières

125. 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.

126. Les processus de gestion (acquisitions, cessions, etc.) des participations financières de l'État dans les entités dites « non contrôlées » ne font pas l'objet d'une documentation suffisante pour permettre d'en avoir une vision exhaustive, hiérarchisée et adaptée aux enjeux et aux risques. Par ailleurs, l'agence des participations de l'État (APE) ne dispose toujours pas d'un dispositif de contrôle interne documenté et structuré sur son périmètre de gestion.

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

128. Les comptes de l'État ne donnent pas une image fidèle de la valeur des établissements publics de santé.

129. 827 établissements publics de santé sont comptabilisés à l'actif du bilan de l'État en tant que participations financières pour une valeur de 4,2 Md€, correspondant au cumul des dotations versées par celui-ci à chacun d'eux depuis sa création.

130. Or, les vérifications réalisées par la Cour sur plusieurs échantillons d'établissements ont fait apparaître de multiples écarts entre les comptes de ces derniers et ceux de l'État, et une surévaluation probable, d'au moins 0,8 Md€.

131. À de rares exceptions près, les établissements publics de santé n'ont pas encore mis en œuvre l'instruction prise conjointement par la DGFiP et la direction générale de l'offre de soins en février 2017 qui leur demandait d'examiner et, le cas échéant, de corriger le traitement, dans leurs comptes annuels, des dotations reçues de l'État avant le 1er janvier 2011. Fin 2017, la valeur nette de ces établissements reste donc surévaluée.

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

133. Le Fonds d'épargne, géré par la Caisse des dépôts et consignations, est présenté indistinctement de celle-ci parmi les participations financières de l'État. Or, d'une part, il est exclu du périmètre de consolidation de la Caisse et, d'autre part, il ne dispose pas de la personnalité juridique, condition pourtant posée par la norme n° 7 du RNCE pour qu'une entité puisse être qualifiée de participation. Le Fonds d'épargne devrait donc être reclassé parmi les fonds de même nature à l'actif du bilan de l'État et être évalué à hauteur de sa dernière situation nette comptable connue, soit 10,2 Md€ fin 2016, plutôt qu'à celle à la date de son entrée dans le patrimoine de l'État, soit 7,7 Md€.

134. À compter du 1er janvier 2017, la loi confie à Bpifrance Assurance Export, en qualité de simple mandataire, la gestion d'un portefeuille d'instruments assurantiels[4] appelé « compte des procédures publiques » qui était, auparavant, assurée par la Compagnie française pour le commerce extérieur avec la garantie de l'État. Dès lors que ce dernier octroie désormais lui-même les garanties aux bénéficiaires concernés, les opérations correspondantes devraient être enregistrées ligne à ligne dans sa comptabilité, et non pas continuer d'être présentées de manière agrégée parmi les fonds sans personnalité juridique. Ce traitement comptable irrégulier conduit à compenser des actifs et des passifs à hauteur de 2,4 Md€ fin 2017 et à ne pas comptabiliser 0,7 Md€ de produits.

135. Dans le cadre du programme d'investissements d'avenir, la Caisse des dépôts et consignations gère pour le compte de l'État plusieurs fonds sans personnalité juridique et assure la tenue de leur comptabilité. Faute, cependant, pour l'administration de collecter auprès de celle-ci les informations indispensables à la correcte évaluation de ces fonds, leur valeur à l'actif du bilan de l'État, qui s'établit à 5,0 Md€ fin 2017, ne peut pas être appréciée avec une assurance raisonnable par la Cour.

[4] Destinés à faciliter le développement à l'étranger des entreprises françaises en sécurisant leurs opérations commerciales.

4 - Les anomalies relatives aux charges et aux produits régaliens

136. 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.

137. En 2017, les charges brutes de l'État se sont élevées à 518,7 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.).

138. Sur la même période, l'État a enregistré 457,7 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.

139. Fin 2017, 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

140. 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.

141. Après l'abandon, fin 2013, du projet de calculateur unique de la paie, l'État a poursuivi la modernisation des processus de rémunération de ses agents (1,9 million environ, soit une charge nette de 88,8 Md€ en 2017). Les transformations profondes que connaissent, à ce titre, les systèmes d'information de gestion des ressources humaines, sur lesquels

l'effort porte en priorité, perturbent la mise en œuvre du contrôle interne de la paie.

142. Les vérifications réalisées en 2017 dans les cinq ministères suivants font ainsi apparaître une situation d'ensemble dans laquelle le contrôle interne n'atteint pas encore un degré de maturité propre à garantir la fiabilité des actes de gestion auxquels il s'applique :

- au ministère de l'éducation nationale, qui emploie plus de la moitié des agents de l'État, le suivi des constats effectués dans les douze académies visitées depuis 2014 fait apparaître un pilotage renforcé et une amélioration de la documentation disponible, mais une mise en œuvre qui reste hétérogène et la persistance de lacunes dans la formalisation des contrôles et le suivi de leurs résultats ;
- au ministère des armées, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne renforcé des soldes calculées à l'aide du système d'information défaillant Louvois et de leur paiement est désormais achevée, mais les discordances observées entre les résultats des contrôles de premier et de deuxième niveaux témoignent de son importante fragilité ; en bout de chaîne, les écarts constatés entre les sommes décaissées et celles comptabilisées dans Chorus ont, toutefois, à nouveau été limités en 2017 ;
- au ministère de la justice, les pratiques de contrôle sont désormais plus homogènes d'une direction à l'autre, et une documentation des processus et des risques est en cours de constitution ; des faiblesses persistent néanmoins en ce qui concerne la traçabilité des contrôles réalisés ;
- au ministère de la transition écologique et solidaire, l'absence de carte des risques au niveau déconcentré et la formalisation insuffisante des contrôles sont préjudiciables à l'efficacité de ces derniers ;
- au ministère de l'intérieur, un plan d'action vient seulement d'être lancé fin 2017 pour mettre progressivement en place un dispositif de contrôle interne formalisé.

143. 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.

144. Pour assurer sa mission de régulateur économique et social, l'État met en œuvre des dispositifs juridiques dits « d'intervention » dans le cadre desquels il réalise des versements de toutes natures à différents bénéficiaires (ménages, entreprises, collectivités territoriales, etc.), selon des conditions et dans un objectif différents d'un dispositif à l'autre. 1 019

dispositifs d'intervention étaient ainsi recensés fin 2017, qui ont représenté une charge annuelle nette pour l'État de 170,2 Md€.

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

146. En pratique, cependant, la Cour continue d'observer que cette procédure n'est pas suffisante et correctement appliquée :

- dans le cas où, pour un dispositif donné, le montant des charges de l'exercice est inférieur à 50 M€, voire nul, l'État peut néanmoins être engagé à la clôture pour des montants significatifs qui ne sont pas identifiés par la procédure actuelle ;
- lorsqu'un nouveau dispositif est mis en place, une fiche d'analyse n'est pas systématiquement établie, même si le montant de charges dépasse 50 M€ sur l'exercice ;
- les fiches comportent trop souvent des analyses erronées ou incomplètes, ce qui conduit à en réviser, parfois de manière substantielle, les conclusions, et leur mise à disposition des gestionnaires intervient encore tardivement.

147. Cette situation entraîne un risque élevé d'erreurs dans les comptes de l'État que le contrôle interne ne suffit pas à compenser. Ainsi, les vérifications de la Cour ont conduit, cette année encore, à prévenir ou corriger des anomalies dans les enregistrements comptables relatifs, par exemple, aux contrats d'apprentissage, au service public de l'énergie ou aux ateliers et chantiers d'insertion.

148. La Cour est, par ailleurs, en désaccord avec l'analyse que fait l'administration des dispositifs d'intervention suivants et des conséquences qu'elle en tire dans les comptes de l'État de l'exercice 2017 :

- une dette de 2,9 Md€ aurait dû être comptabilisée fin 2017 au titre de la « dotation de compensation de la réforme de la taxe professionnelle », le caractère annuel du versement et son montant étant fixés par la loi ;

- les subventions versées en 2017 par l'État à SNCF Réseau (2,6 Md€[5]) et SNCF Mobilités (0,3 Md€[6]) ont été comptabilisées en charges de fonctionnement indirect alors qu'elles ont la nature de charges d'intervention ; les engagements pluriannuels correspondants, qui s'élèvent, respectivement, à 28,5 Md€ et 0,7 Md€ fin 2017, ne sont, à tort, pas retranscrits dans les comptes de l'État ;
- les engagements pris par l'État dans le cadre de sa politique de soutien aux énergies renouvelables électriques et à la cogénération ne sont pas mentionnés en hors bilan ; ils sont estimés, fin 2017, à au moins 127,0 Md€ (montant non actualisé) sur la période 2018-2046, et non 49,1 Md€ seulement comme indiqué en annexe des comptes ;
- lorsque l'État confie à un opérateur la mise en œuvre d'un contrat de plan qu'il a conclu avec une région, il reste seul engagé par la signature dudit contrat ; pourtant, dans ce cas, aucun engagement hors bilan n'est enregistré dans ses comptes.

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

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

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

- les faiblesses qui continuent d'affecter le contrôle interne et la liquidation des prestations légales gérées par la branche famille pour le compte de l'État, soit 34,4 Md€ tous régimes confondus, conduisent la Cour à maintenir un constat d'audit à ce titre sur les comptes de la branche famille de l'exercice 2017[7] ; en outre, les insuffisances du système d'information et l'absence de partage systématique d'informations entre les acteurs concernés ne permettent pas de

[5] Au titre de la régénération du réseau ferré national et des redevances d'accès pour l'utilisation de ses infrastructures.
[6] Compensation relative à l'exploitation des services nationaux de transport conventionnés.
[7] Cf. Cour des comptes, *Certification des comptes du régime général de sécurité sociale – Exercice 2017*. La Documentation Française, mai 2018, 134 p., disponible sur www.ccomptes.fr.

garantir l'exhaustivité et l'exactitude des montants refacturés à l'État, notamment au titre de l'allocation aux adultes handicapés et de la prime d'activité ;

- les contrôles effectués par les caisses d'assurance maladie lors de l'attribution de l'aide médicale d'État (AME) ou au moment de rembourser ses bénéficiaires sont trop limités, alors même que les informations fournies par ces derniers n'ont, pour l'essentiel, qu'une valeur déclarative ; il en résulte une incertitude sur le montant des dépenses facturé à l'État, soit 0,8 Md€ pour 2017 ;
- les insuffisances qui affectent de manière persistante les traitements informatiques et le contrôle interne des mesures d'exonérations de cotisations sociales compensées par l'État à hauteur de 5,3 Md€ en 2017 (dont 2,1 Md€ au titre de nouvelles compensations) conduisent la Cour à maintenir un constat d'audit sur les comptes de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale (ACOSS) et sur ceux de l'activité de recouvrement de l'exercice 2017[8].

Les produits régaliens

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

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

154. 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

[8] *Idem.*

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.

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

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

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

158. 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 31,3 Md€ et 12,3 Md€ fin 2017).

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

160. 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.

161. 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.

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

163. Fin 2017, les créances fiscales nettes sur les redevables sont évaluées à 67,1 Md€ à l'actif du bilan de l'État, compte tenu d'une dépréciation de 35,0 Md€.

164. 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.

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

166. 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.

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

168. La contribution représentative de l'impôt sur les sociétés (CRIS) est versée chaque année par la Caisse des dépôts et consignations en application du régime fiscal dont elle relève. Le Conseil constitutionnel a confirmé[9] qu'il s'agit d'une imposition de toute nature entrant dans le champ de l'article 34 de la Constitution, sur laquelle la Caisse peut imputer

[9] Décision n° 89-268 DC du 29 décembre 1989.

les réductions et crédits d'impôt sur les sociétés dont elle bénéficie par ailleurs. Pourtant, elle est présentée, dans les comptes de l'État, comme un produit financier alors qu'il s'agit, en réalité, d'un produit régalien (0,5 Md€ en 2017). Par ailleurs, ce dernier enregistre en produits les acomptes qu'il perçoit au titre de cette contribution au lieu de les inscrire parmi les dettes non financières.

169. Les droits et les obligations qui résultent des dispositions liées aux déclarations souscrites en cas de transfert du domicile fiscal hors de France (*Exit Tax*) ne sont pas correctement présentés. Les produits d'impôt sur le revenu sont, en effet, enregistrés de manière anticipée dans les comptes de l'État de 2017 (0,8 Md€) alors qu'ils répondent à la définition d'un engagement hors bilan reçu.

170. En l'absence de procédure de recensement, les engagements significatifs reçus par l'État en application de dispositions fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice ne sont pas mentionnés en annexe de manière exhaustive. Il en va ainsi de la créance que l'État détient sur les redevables qui, lorsqu'ils contestent leur imposition et demandent un sursis de paiement, doivent systématiquement garantir celle-ci pour en sécuriser le recouvrement. Alors que le solde des créances fiscales concernées s'élève fin 2017 à 7,7 Md€, l'annexe ne mentionne des engagements hors bilan reçus en regard de celles-ci qu'à hauteur de 3,5 Md€.

III - Le compte rendu des vérifications

171. 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).

172. 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).

173. 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.

174. Ainsi, dans le cas de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2017, les normes suivantes n'ont pas trouvé à s'appliquer, pour tout ou partie de leurs dispositions :

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

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

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

175. 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

176. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juin à décembre 2017, principalement au sein des dix-huit ministères (au sens de la loi de finances initiale pour 2017).

177. 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.

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

179. Les vérifications réalisées ont également à examiner les processus associés aux postes des états financiers, parmi lesquels notamment :

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

180. 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 2017 et fin avril 2018, 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 ;
- César (application de gestion des impôts sur rôle), Médoc (impôts autoliquidés), Gold (droits d'enregistrement), Pay et Etr (paye), Pez (pensions), Louvois (solde des militaires), Cadran (relevés de la Banque de France), Murex (dette financière), Ddr3/Scr3 (comptabilité des postes non centralisateurs), Intercom (droits et taxes perçus par les douanes), Slam (système de liquidation des avances mensuelles), Rep (recouvrement des créances de l'État étrangères à l'impôt et au « domaine »), Cep (comptes de dépôts de fonds au Trésor public), afin notamment d'examiner leur interfaçage avec Chorus.

181. Certains sujets significatifs, nouveaux ou récurrents, ont donné lieu à des vérifications approfondies, par exemple :

- le prêt bilatéral à la Grèce ;
- le programme d'investissements d'avenir ;
- le service public de l'énergie ;
- les contrats d'État à État ;
- les contentieux fiscaux de série ;
- les collaborateurs occasionnels du service public.

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

- l'efficacité du contrôle interne de plusieurs processus relatifs à la trésorerie de l'État ;
- la prise en compte des intérêts pour l'évaluation des encours de dette garantie en hors bilan ;
- 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.

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

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

- au directeur général des finances publiques, à la directrice du budget, à la directrice générale du Trésor et à la directrice de l'Agence pour l'informatique financière de l'État, une synthèse des vérifications intermédiaires à laquelle étaient annexés douze rapports comportant 137 recommandations ;
- aux secrétaires généraux et aux contrôleurs budgétaires et comptables des ministères concernés, cinq notes complètes d'évaluation du contrôle interne ministériel (NEC), qui contenaient 74 recommandations, et cinq notes de suivi ;
- aux secrétaires généraux, au directeur général des finances publiques, à la directrice du budget et aux responsables des missions ministérielles d'audit interne, une synthèse des NEC qui comportait 5 recommandations.

B - Les vérifications finales

185. Les vérifications finales se sont déroulées de janvier à mai 2018. Après une période dite « préfinale », consacrée à leur préparation ainsi qu'à la poursuite des vérifications intermédiaires éventuellement inachevées, la Cour a disposé d'une balance des comptes de l'exercice 2017 arrêtés provisoirement au 26 février 2018, lui laissant vingt-huit jours francs, dont vingt jours ouvrés, pour l'auditer et demander sa modification, le cas échéant.

186. 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.

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

188. 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.

189. La Cour a examiné la correcte intégration des comptes des Pouvoirs publics dans ceux de l'État et la fiabilité des données reprises à cette occasion. Ainsi, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2017 :

- les comptes du Sénat et de l'Assemblée nationale ont été certifiés sans réserve par la Cour, qui réalise ces audits selon les modalités fixées

par les conventions signées par le Premier président le 23 juillet 2013 avec le Président de chacune des assemblées ;

- les comptes de la présidence de la République ont fait l'objet d'un examen par la Cour lors du contrôle des services de la présidence. Dans ce cadre, aucune anomalie significative n'a été relevée ;
- les comptes du Conseil constitutionnel ont fait l'objet d'un examen par son conseiller financier. Dans ce cadre, aucune anomalie significative n'a été relevée.

190. 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 49 entités, qui représentent une valeur de 10,1 Md€ à l'actif du bilan de l'État, a été conduite afin d'apprécier la fiabilité de leurs comptes.

191. La Cour porte une attention particulière aux évolutions du référentiel comptable et à leur correcte mise en œuvre. Dans le cas des comptes de l'exercice 2017, il est resté inchangé.

192. Au terme des vérifications sur les comptes de l'exercice 2017 arrêtés provisoirement au 26 février 2018, 29 observations d'audit ont été formulées, soit huit de moins que sur les comptes provisoires de l'exercice précédent.

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

Tableau n° 1 : incidence des corrections comptabilisées

En Md€	Ajustement à la hausse	Ajustement à la baisse	Net
Solde des opérations de l'exercice (SOE)	0,3	-1,7	-1,4
Situation nette (hors SOE)	0,6	0,0	0,6
Engagements hors bilan	0,6	0,0	0,6
Décompensation de charges et de produits	N/A	N/A	3,8

Source : Cour des comptes.

194. 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.

195. Par la suite, la Cour a disposé de trois jours francs pour examiner l'annexe des comptes de l'État de l'exercice 2017, obtenir les éléments justificatifs nécessaires et faire part, le cas échéant, de ses demandes de modification.

196. La Cour a examiné les règles d'élaboration du bilan, du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets, du tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice et du tableau des flux de trésorerie, afin de s'assurer de leur pertinence et du respect du principe de permanence de la présentation des états financiers. Elle a appliqué ces règles aux données comptables qu'elle a auditées afin de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des états financiers présentés au titre de l'exercice 2017.

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

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

199. 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 23 avril 2018 devant la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'État ».

200. Conformément à la norme ISA 580 – « Déclarations écrites », la Cour a obtenu une lettre d'affirmation, datée du 4 mai 2018, 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 2017.

201. Enfin, la Cour a examiné les événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2017 et le 17 mai 2018, 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 2017.

Annexes

A - Les comptes de l'exercice 2017 (hors notes annexes)

Le bilan au 31 décembre 2017 (en M€)

	31/12/2017			31/12/2016	Variation
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net	
ACTIF IMMOBILISÉ					
Immobilisations incorporelles	49 360	20 828	**28 533**	28 179	354
Immobilisations corporelles	546 882	70 809	**476 074**	461 488	14 586
Immobilisations financières	379 273	31 613	**347 660**	336 572	11 088
Total actif immobilisé	**975 516**	**123 249**	**852 267**	**826 239**	**26 028**
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks	37 583	8 358	**29 225**	29 583	-358
Créances	121 254	36 100	**85 154**	84 529	625
Redevables	*102 135*	*35 024*	***67 112***	*64 997*	*2 114*
Clients	*3 053*	*918*	***2 135***	*3 086*	*-951*
Autres créances	*16 066*	*158*	***15 908***	*16 445*	*-538*
Charges constatées d'avance	10 669	0	**10 669**	9 334	1 335
Total actif circulant (hors trésorerie)	**169 507**	**44 458**	**125 049**	**123 446**	**1 603**
TRÉSORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse	20 763		**20 763**	12 162	8 601
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-1 934		**-1 934**	-2 751	818
Autres composantes de trésorerie	11 200		**11 200**	9 700	1 500
Valeurs mobilières de placement	2 549	0	**2 549**	4 137	-1 587
Total trésorerie	**32 579**	**0**	**32 579**	**23 248**	**9 331**
COMPTES DE RÉGULARISATION	**1 322**		**1 322**	**224**	**1 099**
TOTAL ACTIF (I)	**1 178 924**	**167 707**	**1 011 217**	**973 156**	**38 061**
DETTES FINANCIÈRES					
Titres négociables			**1 703 459**	1 638 437	65 023
Titres non négociables			**0**	0	0
Dettes financières et autres emprunts			**7 211**	8 324	-1 113
Total dettes financières			**1 710 670**	**1 646 760**	**63 910**
DETTES NON FINANCIÈRES (hors tresorerie)					
Dettes de fonctionnement			**7 619**	7 960	-341
Dettes d'intervention			**16 122**	16 746	-624
Produits constatés d'avance			**82 696**	78 690	4 006
Autres dettes non financières			**137 685**	123 851	13 834
Total dettes non financières			**244 122**	**227 247**	**16 875**
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques			**27 617**	27 591	26
Provisions pour charges			**120 530**	115 466	5 065
Total provisions pour risques et charges			**148 147**	**143 056**	**5 091**
AUTRES PASSIFS (hors tresorerie)			**39 493**	**40 870**	**-1 377**
TRÉSORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			**107 076**	102 325	4 751
Autres			**18**	13	4
Total trésorerie			**107 093**	**102 338**	**4 755**
COMPTES DE RÉGULARISATION			**22 157**	**23 223**	**-1 066**
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			**2 271 683**	**2 183 496**	**88 188**
Report des exercices antérieurs			**-1 550 316**	-1 474 131	-76 185
Écarts de réévaluation et d'intégration			**350 808**	341 533	9 274
Solde des opérations de l'exercice			**-60 958**	-77 742	16 784
SITUATION NETTE (III = I - II)			**-1 260 466**	**-1 210 339**	**-50 127**

Le compte de résultat de 2017 (en M€)

		2017	2016 retraité	Variation
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	**143 220**	139 702	3 519
	Achats, variations de stocks et prestations externes	**22 722**	21 506	1 216
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	**66 596**	54 513	12 082
	Autres charges de fonctionnement	**9 069**	7 827	1 242
	Total des charges de fonctionnement direct (I)	**241 607**	**223 548**	**18 059**
	Subventions pour charges de service public	**29 257**	28 428	829
	Dotations aux provisions	**0**	0	0
	Autres charges de fonctionnement indirect	**3 169**	2 916	254
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)	**32 426**	**31 343**	**1 083**
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	**274 033**	**254 891**	**19 143**
	Ventes de produits et prestations de service	**3 595**	3 377	218
	Production stockée et immobilisée	**153**	121	32
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	**50 582**	41 513	9 069
	Autres produits de fonctionnement	**22 192**	22 284	-91
	Total des produits de fonctionnement (IV)	**76 522**	**67 295**	**9 227**
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)		**197 511**	**187 596**	**9 916**
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	**47 234**	45 121	2 113
	Transferts aux entreprises	**18 750**	16 136	2 614
	Transferts aux collectivités territoriales	**66 290**	68 240	-1 950
	Transferts aux autres collectivités	**24 305**	25 370	-1 065
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	**35**	24	11
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	**34 341**	35 733	-1 392
	Total des charges d'intervention (VI)	**190 955**	**190 624**	**331**
	Contributions reçues de tiers	**2 198**	1 904	294
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	**36 448**	36 206	242
	Total des produits d'intervention (VII)	**38 646**	**38 110**	**536**
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)		**152 309**	**152 514**	**-205**
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts	**39 980**	41 571	-1 591
	Pertes de change liées aux opérations financières	**124**	146	-22
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	**2 371**	6 675	-4 304
	Autres charges financières	**11 212**	5 165	6 047
	Total des charges financières (IX)	**53 687**	**53 556**	**130**
	Produits des immobilisations financières	**13 072**	8 783	4 290
	Gains de change liés aux opérations financières	**103**	114	-11
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	**17 534**	11 247	6 288
	Autres intérêts et produits assimilés	**7 850**	3 403	4 447
	Total des produits financiers (X)	**38 560**	**23 546**	**15 014**
TOTAL DES CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI = IX - X)		**15 127**	**30 010**	**-14 883**
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)		**364 947**	**370 120**	**-5 172**

	2017	2016 retraité	Variation
Impôt sur le revenu	**74 425**	73 202	1 223
Impôt sur les sociétés	**27 043**	27 803	-760
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	**16 303**	15 044	1 258
Taxe sur la valeur ajoutée	**152 210**	145 613	6 597
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	**28 598**	25 589	3 008
Autres produits de nature fiscale et assimilés	**13 327**	17 695	-4 368
TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	**311 905**	**304 947**	**6 959**
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	**8 460**	7 873	587
TOTAL DES AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)	**8 460**	**7 873**	**587**
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	**-11 953**	-15 722	3 768
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	**-4 422**	-4 720	298
TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE BASÉES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (XV)	**-16 376**	**-20 442**	**4 066**
TOTAL DES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV + XV)	**303 989**	**292 378**	**11 612**

	2017	2016 retraité	Variation
Charges de fonctionnement nettes (V)	**197 511**	187 596	9 916
Charges d'intervention nettes (VIII)	**152 309**	152 514	-205
Charges financières nettes (XI)	**15 127**	30 010	-14 883
CHARGES NETTES (XII)	**364 947**	**370 120**	**-5 172**
Produits fiscaux nets (XIII)	**311 905**	304 947	6 959
Autres produits régaliens nets (XIV)	**8 460**	7 873	587
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	**-16 376**	-20 442	4 066
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)	**303 989**	**292 378**	**11 612**
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	**-60 958**	**-77 742**	**16 784**

Le tableau des flux de trésorerie de 2017 (en M€)

		2017	2016 retraité	Variation
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS A L'ACTIVITÉ	ENCAISSEMENTS	621 986	595 169	26 817
	Ventes de produits et prestations de service encaissées	1 406	1 426	-20
	Autres recettes de fonctionnement	3 527	7 185	-3 657
	Impôts et taxes encaissés	403 244	379 523	23 721
	Autres recettes régaliennes	6 808	7 014	-206
	Recettes d'intervention	3 062	2 610	451
	Intérêts et dividendes reçus	8 255	6 049	2 205
	Autres encaissements	195 684	191 362	4 322
	DÉCAISSEMENTS	677 589	653 503	24 086
	Dépenses de personnel	141 041	135 978	5 063
	Achats et prestations externes payés	22 592	22 036	556
	Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	85 993	78 747	7 246
	Autres dépenses de fonctionnement	7 638	5 898	1 740
	Subventions pour charges de service public versées	27 948	26 983	966
	Dépenses d'intervention	160 386	154 203	6 183
	Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État	324	122	202
	Intérêts payés	40 708	42 582	-1 874
	Autres décaissements	190 959	186 955	4 004
FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS A L'ACTIVITÉ (I)		-55 603	-58 334	2 731
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS	37 472	42 149	-4 677
	Immobilisations corporelles et incorporelles	10 013	9 826	187
	Immobilisations financières	27 459	32 323	-4 864
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	25 054	30 153	-5 099
	Immobilisations corporelles et incorporelles	437	652	-215
	Immobilisations financières	24 617	29 502	-4 885
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)		-12 418	-11 996	-422
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	ÉMISSIONS D' EMPRUNTS	216 942	216 717	225
	OAT	224 394	235 465	-11 071
	BTAN	0	0	0
	Solde des BTF	-7 452	-18 748	11 296
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)	144 338	153 488	-9 150
	Dette négociable	*144 338*	*153 488*	*-9 150*
	OAT	108 838	86 376	22 462
	BTAN	35 500	67 111	-31 611
	Dette non négociable	*0*	*0*	*0*
	FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME	-203	-185	-17
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)		72 401	63 044	9 357
FLUX DE TRÉSORERIE NETS NON VENTILÉS (IV)		196	335	-140
VARIATION DE TRÉSORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)		4 576	-6 951	11 527
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI)		-79 090	-72 140	-6 951
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)		-74 514	-79 090	4 576

Les engagements hors bilan au 31 décembre 2017 (en M€)

Engagements donnés	31/12/2017	31/12/2016 retraité	Variation
Engagements pris dans le cadre d'accords bien définis			
Dette garantie par l'État	204 398	195 170	9 228
Garanties liées à des missions d'intérêt général			
Soutien financier au commerce extérieur – Garanties publiques à l'export gérées par Bpifrance Assurance Export : Engagement au titre de l'assurance-crédit	75 393	77 332	-1 939
Risques couverts par Natixis – Engagement au titre de la procédure de stabilisation de taux d'intérêts	10 587	11 491	-904
Garanties de protection des épargnants – Livrets d'épargne réglementés	420 111	405 801	14 310
Autres	6 457	6 270	187
Garanties de passif			
Garanties liées aux opérations de cession et de restructuration d'entreprises publiques	16 300	17 000	-700
Autres garanties de passif			
Engagements au titre du capital appelable vis-à-vis des banques multilatérales de développement (BMD) et des institutions de l'Union européenne de financement	60 988	61 663	-675
Engagement au titre du capital appelable du Mécanisme européen de stabilité (MES)	126 393	126 393	0
Engagement pris envers la Caisse nationale des industries électriques et gazières (CNIEG)	21 392	22 043	-651
Autres	2 447	2 768	-322
Engagements financiers de l'État			
Contrats de cofinancement	15 277	22 339	-7 062
Autres engagements financiers			
Engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu	113 857	101 809	12 048
Engagements de prêts donnés par l'État au Fonds monétaire international (FMI) et non tirés par celui-ci	41 412	41 528	-116
Autres	5 001	5 260	-259
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État			
Régimes sociaux et de retraite	377 721	345 784	31 937
Aide à l'accès au logement	163 490	163 986	-496
Handicap et dépendance	33 720	31 958	1 762
Accès et retour à l'emploi	12 919	2 537	10 381
Inclusion sociale et protection des personnes	5 361	4 772	589
Autres	23 110	21 811	1 299
Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État			
Engagements de retraite de l'État			
Fonctionnaires civils de l'État et militaires	2 212 262	2 138 578	73 684
Fonctionnaires de La Poste	146 788	146 717	71
Fonds spécial des pensions des ouvriers des établissements industriels de l'État (FSPOEIE)	43 603	40 673	2 931
Neutralisation financière de l'acte II de la décentralisation	15 607	14 789	818
Autres régimes spécifiques	11 082	10 529	553
Autres informations			
Immobilier	1 221	4 112	-2 891
Dispositifs fiscaux			
Déficits reportables en avant – Impôt sur les sociétés	77 000	67 000	10 000
Autres	5 720	5 620	100

Engagements reçus	31/12/2017	31/12/2016 retraité	Variation
Engagements reçus dans le cadre d'accords bien définis			
Dette garantie par l'État	167	167	0
Garanties liées à des missions d'intérêt général			
Risques couverts par Natixis – Engagement au titre des contrats de couverture	9 937	11 231	-1 294
Autres	83	87	-4
Engagements financiers de l'État			
Contrats de cofinancement	6 028	5 133	895
Engagements dans le cadre de la gestion de trésorerie			
Lignes de trésorerie mobilisables par l'Agence France Trésor (AFT)	6 000	6 000	0
Autres	1 047	1 640	-593
Mise en jeu de la responsabilité de l'État – Obligations reconnues par l'État	4 075	3 785	290
Engagements de retraite de l'État			
Contribution de La Poste pour le financement des retraites de ses salariés fonctionnaires d'État	7 257	8 105	-848
Autres	4 540	4 872	-331
Autres informations			
Immobilier	283	601	-318
Entreprises			
Dispositifs fiscaux			
Plus-values en report et sursis d'imposition	11 500	9 600	1 900
Garanties de l'État destinées à sécuriser les créances fiscales	7 044	7 306	-262

B - La position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2017

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

n°	Réserves sur les comptes de 2010	Réserves sur les comptes de 2011	Réserves sur les comptes de 2012	Réserves sur les comptes de 2013, 2014 et 2015	Réserves sur les comptes de 2016 et 2017
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
2	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Le contrôle interne et l'audit interne ministériels	Les anomalies relatives aux stocks militaires et aux immobilisations corporelles
3	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les anomalies relatives aux immobilisations financières
4	Les opérateurs et les autres immobilisations financières de l'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	-
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	-	-	-	-	-