

**CERTIFICATION DES COMPTES  
DE L'ÉTAT**

**EXERCICE 2006**

---

	<b>Page</b>
<b>Délibéré .....</b>	<b>III</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>1</b>
<b>I – Position de la Cour sur les comptes de l’État de 2006 .....</b>	<b>5</b>
1 – Position sur le compte général de l’État.....	6
2 – Vérifications et informations spécifiques.....	10
<b>II – Motivations détaillées de la position .....</b>	<b>11</b>
1 – Les systèmes d’information financière de l’État.....	12
2 – Le dispositif de contrôle et d’audit internes .....	17
3 – Les actifs du ministère de la défense.....	20
4 – Les comptes des opérateurs.....	27
5 – Les immobilisations corporelles et incorporelles spécifiques ..	30
6 – Les contrats d’échanges de taux pour la gestion de la dette.....	31
7 – Le compte des opérations de la Coface effectuées avec la garantie de l’État .....	34
8 – La section des fonds d’épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations .....	36
9 – Le réseau routier.....	38
10 – Le parc immobilier .....	40
11 – Les obligations fiscales .....	42
12 – Les passifs d’intervention.....	44
13 – Les comptes des Pouvoirs publics.....	47
<b>III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de 2006 .....</b>	<b>49</b>
1 – Examen du bilan d’ouverture de 2006 .....	49
2 – Vérifications intermédiaires sur les comptes de 2006.....	50
3 – Vérifications finales sur les comptes de 2006.....	52

## Délibéré

Le présent document a été établi par la Cour dans le cadre de la mission que lui confère l'article 47 de la Constitution aux termes duquel « la Cour des comptes assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ».

Dans ce cadre, le 5° de l'article 58 de la LOLF confie à la Cour la tâche de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'Etat.

Etaient présents : M. Séguin, premier président, MM. Pichon, Picq, Sallois, Babusiaux, Mmes Bazy Malaurie, Cornette, Ruellan, M. Hernandez présidents de chambre, MM. Collinet, Gastinel, Delafosse, Cieutat, Cretin, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Chartier, Capdeboscq, Billaud, Berthet, de Mourgues, Malingre, Paugam, Mayaud, Hespel, Hourri, Bayle, Adhémar, Rémond, Gillette, Duret, Ganser, Martin (Xavier-Henri), Bertrand, Théron, Mme Froment-Meurice, MM. Pallot, Cazanave, Mme Bellon, MM. Moreau, Ritz, Frèches, Duchadeuil, Pannier, Moulin, Lebuy, Lesouhaitier, Lafaure, Morin, Mmes Morell, Fradin, MM. Braunstein, Brochier, Levy, Deconfin, Phéline, Vialla, Mmes Darragon, Colomé, MM. Bonin, Vachia, Vivet, Mme Moati, MM. Cossin, Ténier, Diricq, Lefebvre, Mme Aubin-Saulière, MM. Oudin, Maistre, Martin (Christian), Lair, Mme Trupin, MM. Corbin, Rabaté, Viveret, Mme Dos Reis, MM. de Gaulle, Korb, Guibert, Uguen, Mme Carrère-Gée, M. Zerah, conseillers maîtres, MM. Pascal, Gleizes, Lemasson, Cultiaux, Bille, Zeller, d'Aboville, Limodin, Cadet, conseillers maîtres en service extraordinaire, M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général, M. Lefas, conseiller maître, rapporteur.

Etait présent et a participé aux débats : M. Bénard, Procureur général, assisté de M. Feller, avocat général.

Etait présent en qualité de rapporteur et n'a donc pas pris part aux délibérations : M. Goubault, auditeur.

Madame Mayenobe, secrétaire général, assurait le secrétariat de la chambre du conseil.

Fait à la Cour, le 29 mai 2007.

## Introduction

En votant la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), parfois qualifiée de nouvelle « constitution financière de l'État », le Parlement a renforcé et élargi le rôle constitutionnel d'assistance que la Cour des comptes joue auprès de lui et du Gouvernement pour le contrôle de l'exécution des lois de finances.

En effet, la LOLF, qui est pleinement entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2006, prévoit qu'à partir de 2007, la Cour des comptes remet trois documents au Parlement.

Le premier, déposé conjointement à la loi de règlement, est le rapport, prévu par l'article 58-4<sup>o</sup> de la LOLF, sur l'exécution des lois de finances de l'exercice antérieur (*Rapport sur les résultats et la gestion budgétaire*). Il analyse l'exécution budgétaire, tout d'abord, sous l'angle global « des résultats de l'exécution et des comptes associés » et notamment des trois résultats arrêtés ou approuvés par la loi de règlement (article 37 de la LOLF) : le résultat budgétaire (comptes budgétaires), le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie (tableau de financement) et le résultat patrimonial (comptes de comptabilité générale). En outre, il examine l'exécution des crédits par mission et par programme, désormais dans une optique d'appréciation des performances.

Le deuxième, ici présenté et joint également au projet de loi de règlement, change de nature par rapport au rapport sur les comptes des trois derniers exercices. Il contient, pour la première fois, en application de l'article 58-5<sup>o</sup> de la LOLF, « *la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État accompagnée du compte rendu des vérifications opérées* ».

Le troisième document est le rapport préliminaire au débat d'orientation budgétaire (*Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques*), prévu par l'article 58-3<sup>o</sup> de la LOLF. Déposé au cours du dernier trimestre de la session ordinaire, conjointement au rapport du Gouvernement sur l'évolution de l'économie nationale et sur les orientations des finances publiques, il traite des résultats de l'exécution de l'exercice antérieur, dans une analyse d'ensemble des finances publiques (État, organismes divers d'administration centrale, administrations de sécurité sociale, administrations publiques locales) et en les situant dans une perspective de moyen terme.

La certification des comptes se définit comme l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné de règles comptables.

Elle est née et s'est développée au siècle dernier dans les entreprises où des commissaires aux comptes ont été mandatés pour attester la qualité des comptes élaborés par la direction de ces entreprises. Elle est aujourd'hui obligatoire pour de nombreuses personnes morales de droit public ou privé et revêt une importance particulière pour les entreprises faisant un appel public à l'épargne.

S'inspirant de ce modèle en l'adaptant aux spécificités de l'État, le législateur organique a intégré la certification des comptes de l'État dans une réforme budgétaire et comptable d'ensemble qui a notamment prévu que la comptabilité générale de l'État soit désormais tenue dans un format et selon des règles aussi proches que possible de celles applicables aux entreprises (article 30 de la LOLF).

Ce faisant, la France s'inscrit dans un mouvement international. Plusieurs autres pays membres de l'OCDE ont, en effet, choisi ces dernières années de moderniser la présentation de leurs comptes publics et de les faire certifier par leur institution supérieure de contrôle.

Comme prévu par la loi organique en son article 27, l'État tient deux comptabilités, l'une budgétaire, retraçant conformément à l'article 8, la gestion et la consommation des autorisations d'engagement et des crédits de paiement ainsi que l'exécution des recettes et des dépenses budgétaires, et l'autre générale, comprenant l'ensemble de ses opérations, y compris celles touchant à son patrimoine, notamment ses immobilisations corporelles et incorporelles, ses stocks, ses immobilisations financières, ses dettes financières et non financières, ses provisions, ses créances et ses engagements hors bilan. Ces deux comptabilités sont étroitement articulées entre elles afin d'assurer la cohérence de l'ensemble des comptes de l'État. Pour autant, seule la comptabilité générale fait actuellement l'objet d'un cadre normatif formalisé et complet, constitué notamment des « normes comptables de l'État » qui ont été arrêtées, conformément aux prescriptions organiques (article 27), après avis d'un comité de personnalités qualifiées publiques et privées, le comité des normes de comptabilité publique.

La certification délivrée aujourd'hui par la Cour des comptes porte donc sur les états financiers issus de la comptabilité générale, rassemblés dans *le compte général de l'État*, lui-même joint au projet de loi de règlement (article 54-7<sup>o</sup> de la loi organique) et comprenant la balance générale des comptes, le compte de résultat, le bilan et ses annexes, ainsi qu'une évaluation des engagements hors bilan. En conséquence, des trois

résultats que la loi de règlement arrête ou approuve en application de l'article 37 de la loi organique, la certification ne couvre que le résultat patrimonial visé au III de l'article, mais ni le résultat budgétaire visé au I, ni le résultat de trésorerie, visé au II, entendu comme le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie présenté dans le tableau de financement.

L'articulation entre les deux comptabilités générale et budgétaire est également, pour les mêmes raisons, hors du champ présent de la certification. Au demeurant, les comptes de l'exécution budgétaire 2006 ont été produits à la Cour avec difficulté et trop tardivement pour permettre une vérification approfondie de cette articulation dans le délai imparti par la loi organique.

La mission de certification confiée à la Cour des comptes n'a pas pour objet d'interpréter les états financiers qui composent le compte général de l'État. Elle est uniquement la constatation de leur conformité aux règles qui leur sont applicables, au premier rang desquelles les principes de régularité, de sincérité et de fidélité posés à l'article 27 de la LOLF ainsi que les normes comptables de l'État.

Ces règles étant récentes et très différentes de celles qui préexistaient à la LOLF, la première certification doit être replacée dans son contexte. La mise en œuvre de la réforme comptable est, en effet, un processus lourd pour les administrations qui ont déjà accompli de grands efforts. Ainsi, les difficultés relevées par la Cour tiennent pour une bonne part au caractère inachevé de cette réforme et aux délais nécessaires à la mise en place d'une informatique financière adaptée.

Les informations que l'État a données en annexe aux comptes pour compenser certaines insuffisances des inventaires ou des systèmes d'information par exemple, les engagements qu'il a accepté de souscrire témoignent d'un souci de transparence et de bonne information et ont, en conséquence, été pleinement pris en compte par la Cour dans son appréciation.

La Cour se réfère, dans sa nouvelle mission de certification, aux normes internationales d'audit ISA (International Standards on Auditing) définies par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Ces dernières, qui ont été élaborées pour le secteur privé, prévoient que des adaptations peuvent être nécessaires pour le secteur public. De fait, plusieurs de ces normes sont inapplicables à la certification des comptes de l'État qui, contrairement aux entreprises, n'encourt pas de risques de continuité d'exploitation ; certaines autres ne peuvent être appliquées durant les premières années faute de comptes pro forma qui permettent de reconstituer les exercices antérieurs selon le nouveau référentiel comptable.

Par ailleurs, la Cour a anticipé des dispositions procédurales qui, en accord avec les ministères concernés, devraient être insérées très prochainement dans le code des juridictions financières et consolidant la pratique d'échanges continus avec l'administration.

Aux termes des normes internationales d'audit précitées, un certificateur ne peut émettre une opinion sans réserve s'il a identifié des difficultés significatives, quantitativement ou qualitativement. Ces difficultés sont de deux ordres :

- des *désaccords* avec le producteur des comptes sur des ajustements, des reclassements ou des modifications de l'annexe ou sur des divergences chiffrables ou non chiffrables sur des questions de méthode ;
- des *limitations* dans l'étendue des travaux d'audit, que ces limites soient le fait de circonstances ou d'éléments justificatifs insuffisants ou qu'elles résultent de l'impossibilité d'apprécier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes.

La Cour fait également référence à des « incertitudes » rencontrées dans l'examen des comptes. Elles traduisent le fait que la Cour n'a pu valider un élément donné des comptes en raison soit de limitations, soit d'anomalies non chiffrables, qu'elles aient fait l'objet ou non d'un désaccord avec l'administration.

Ce sont l'intensité et la combinaison éventuelle des désaccords, des limitations et des incertitudes qui orientent le choix entre certification avec réserves, impossibilité de certifier et refus de certifier.

## **I - Position de la Cour sur les comptes de l'État de 2006**

**I.1.** Dans le cadre général de sa mission d'assistance au Gouvernement et au Parlement pour le contrôle de l'exécution des lois des finances, la Cour doit, en application de l'article 58-5° de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001 modifiée relative aux lois de finances, certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État de 2006.

**I.2.** En l'absence de référentiel de comptabilité budgétaire complet et formalisé, la Cour a estimé que la certification des comptes de l'État concernait uniquement le compte général de l'État de 2006 qui a été signé par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et le ministre délégué au budget le 7 mai 2007 et joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2006.

**I.3.** Le compte général de l'État comprend, conformément à l'article 54-7° de la loi organique précitée décliné dans la norme n° 1 du recueil des normes comptables de l'État, la balance générale des comptes, le compte de résultat (composé du tableau des charge nettes, du tableau des produits régaliens nets et du solde des opérations de l'exercice), le bilan (ou tableau de la situation nette) et ses annexes, comprenant notamment une évaluation des engagements hors bilan de l'État, ainsi que le tableau des flux de trésorerie.

**I.4.** Le périmètre comptable de l'État comprend tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique, qu'ils reçoivent ou non une dotation du budget de l'État. Toutes leurs opérations doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'État suivant les règles applicables à cette dernière.

**I.5.** Le compte général de l'État est établi, pour la première fois et conformément à l'article 30 de la loi organique précitée, sur le fondement des principes et règles comptables applicables aux entreprises sous réserve des spécificités de l'État. Ces règles et principes ont été énoncés dans le recueil des normes comptables de l'État approuvé par arrêté du 21 mai 2004 et modifié par arrêté du 17 avril 2007 après avis du comité des normes de comptabilité publique. L'application de ce nouveau référentiel comptable a exigé d'importants retraitements du bilan d'ouverture au 1<sup>er</sup> janvier 2006 issu du compte général de l'administration des finances de 2005 établi selon l'ancien référentiel. Ce changement majeur a également nécessité des travaux considérables des ordonnateurs, de leurs services gestionnaires et des comptables publics visant à reconstituer, valoriser et fiabiliser les opérations d'inventaire conformément aux nouvelles règles comptables en vue de la constitution du bilan d'ouverture de 2006.

## 1 - Position sur le compte général de l'État

**I.6.** La Cour a vérifié les états financiers qui composent le compte général de l'État. Ces vérifications ont été menées selon les normes internationales d'audit édictées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC) et conformément au code des juridictions financières qui requiert et organise le respect du principe de contradiction et du principe de collégialité. Les vérifications ont visé à recueillir des éléments probants sur les comptes et sur les informations financières données en annexe afin d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. L'administration ayant été autorisée, par une décision du comité des normes du 11 décembre 2006 modifiant la norme comptable n° 1 sur les états financiers, à ne pas reconstituer des comptes *pro forma* pour les deux premiers comptes généraux de l'État, la Cour n'a pu comparer les comptes de 2006 avec ceux des exercices antérieurs, comme y obligent les normes internationales d'audit.

**I.7.** Conformément aux dispositions de l'article 58-5° de la loi organique précitée, la Cour rend compte des vérifications opérées dans le présent rapport (cf. *infra*, III).

**I.8.** Au terme de ses vérifications, la Cour estime avoir collecté suffisamment d'éléments probants lui permettant de fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2006.

### *a) Limitations*

**I.9.** La Cour note tout d'abord qu'elle a été confrontée à plusieurs limitations dans l'étendue de ses travaux d'audit, les unes générales, les autres spécifiques.

**I.10.** Les *limitations générales* tiennent, en premier lieu, aux systèmes d'information financière de l'État qui ne sont pas entièrement adaptés à la nouvelle comptabilité générale, ne permettent pas d'appliquer l'intégralité du référentiel comptable et ne ménagent pas systématiquement de chemin de révision permettant de remonter des états financiers aux opérations comptables d'origine et vice-versa. Elles découlent, en second lieu, des faiblesses des dispositifs de contrôle et d'audit internes à l'administration sur lesquels la Cour n'a pu que partiellement s'appuyer; ces faiblesses actuelles n'ont pas permis d'abaisser suffisamment les risques d'erreurs significatives dans les comptes.

**I.11.** La Cour s'est aussi heurtée à des *limitations spécifiques* de moindre importance:

- elle n'a pas pu obtenir dans les délais compatibles avec l'exercice de certification les comptes de 2006 d'une partie des opérateurs de l'État dont elle doit vérifier la correcte reprise dans les participations de l'État ;
- elle n'a pas été en mesure d'analyser le recensement et la valorisation d'une grande partie des immobilisations et des stocks en service dans les armées compte tenu de l'absence de chemin de révision dans les systèmes d'information logistique ;
- en matière fiscale, elle n'a pas pu apprécier la justification des crédits et réductions d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée en raison des limites fonctionnelles des systèmes d'information de la direction générale des impôts ;
- enfin, elle n'a pu auditer les comptes des Pouvoirs publics (Parlement, Présidence de la République, Conseil constitutionnel, Haute Cour de Justice, etc.) qui sont en dehors de son champ de compétence et n'a pu s'appuyer sur des travaux d'entités tierces désignées par chacun d'entre eux pour mener à bien un audit indépendant.

*b) Désaccords et incertitudes*

**I.12.** La Cour a également relevé un ensemble de désaccords sur les méthodes comptables retenues ou leur mode d'application et d'incertitudes sur les états financiers.

**I.13.** Le recensement des actifs du ministère de la défense, évalués dans les comptes de 2006 à 184 Md€ n'est pas complet. Plusieurs biens ont été exclus du périmètre de valorisation (matériels en opérations extérieures ou situées outre-mer, satellites, missiles nucléaires, etc.). En outre, les immobilisations corporelles et incorporelles se rapportant aux armements ainsi que les stocks ont été valorisés selon des méthodes non conformes aux normes comptables de l'État. Il résulte de ces anomalies une sous-évaluation des actifs de l'État qui n'a pas pu être chiffrée avec précision.

**I.14.** La valeur des participations de l'État dans ses opérateurs, évaluée dans les comptes de 2006 à 53,7 Md€ n'a pu être validée par la Cour en raison des multiples défauts des comptes des opérateurs. Compte tenu des limitations évoquées plus haut, l'incidence financière de ces défauts n'a pu être chiffrée.

**I.15.** Certaines immobilisations corporelles particulières de l'État (biens remis en concession, partenariats public-privé ou assimilés) ne figurent pas dans les comptes de l'exercice 2006. De même, les immobilisations incorporelles spécifiques à l'État, constituées principalement des droits que celui-ci détient à raison de l'occupation ou de l'exploitation du domaine public, n'ont pas été valorisées au bilan de l'exercice 2006. L'incidence financière de cette lacune sur les comptes de l'État n'est pas chiffrable.

**I.16.** Les contrats d'échange de taux pour la gestion de la dette, mentionnés dans les parties 6.2.2. et 6.2.4. de l'annexe au compte général de l'État de 2006, ne répondent pas aux conditions posées par la norme comptable de l'État n° 11 pour être qualifiés d'instruments de macro-couverture.

**I.17.** Le compte des opérations de la Compagnie française d'assurance du commerce extérieur (Coface) effectuées avec la garantie de l'État, compte qui représente au 31 décembre 2005 un total de bilan de 17 Md€, n'a pas été intégré dans les comptes de l'État alors que celui-ci exerce un contrôle effectif sur la gestion des procédures et effectue chaque année au profit du budget général un prélèvement sur le solde de trésorerie.

**I.18.** La section des fonds d'épargne des comptes de la Caisse des Dépôts et Consignations a été exclue du calcul de la participation de l'État dans cet établissement public, ce qui a pour effet de minorer de 7,1 Md€ la valeur des entités non contrôlées par l'État figurant à l'actif de son bilan.

**I.19.** La méthode d'évaluation du réseau routier national, ayant abouti à valoriser les routes nationales en service à 104,3 Md€ dans les comptes de 2006, comporte plusieurs approximations et des lacunes. Par ailleurs, le recensement des routes en cours de construction qui ont été évaluées à 9,5 Md€ est non fiable.

**I.20.** La valeur du parc immobilier de l'État, estimée au 31 décembre 2006 à 49,1 Md€, est entachée d'incertitudes tenant aux procédures de recensement et d'inventaire des immeubles ainsi qu'aux imperfections des applications informatiques. Des anomalies dans l'évaluation de plusieurs biens et des lacunes dans leur recensement ont été mises en évidence sans que leur impact global sur les comptes ait pu être déterminé avec précision.

**I.21.** L'évaluation des créances et des droits acquis que les redevables détiennent sur le Trésor et qu'ils peuvent faire valoir d'un exercice sur l'autre n'a pu être validée par la Cour, car elle n'intégrait pour les premières qu'une partie des crédits de taxe sur la valeur ajoutée et ne prenait pas en compte, pour les seconds, les déficits reportables en avant dans le cadre de l'impôt sur les sociétés, bien que ceux-ci aient une incidence directe sur le produit de l'impôt futur. L'impact de ces omissions sur les comptes de 2006 n'a pu être chiffré.

**I.22.** Les passifs de l'État en matière d'interventions n'ont pas été recensés de manière exhaustive. Par ailleurs, ceux qui ont été valorisés n'ont pu tous être validés par la Cour du fait d'un défaut d'informations disponibles. Il en résulte une sous-évaluation du passif de l'État qui ne peut pas être chiffrée avec précision mais dont l'ordre de grandeur est de plusieurs milliards d'euros.

**I.23.** Les comptes des Pouvoirs publics, bien que n'étant pas dotés d'une personnalité juridique distincte de celle de l'État, ne sont que très partiellement intégrés dans les comptes de ce dernier. Compte tenu des limitations évoquées plus haut, l'incidence financière sur les comptes de l'État n'a pu être chiffrée.

### *c) Conséquences sur la position*

**I.24.** La Cour estime que ces limitations, incertitudes ou désaccords doivent être mis en regard, d'une part, de l'étendue, de la diversité et de la complexité des opérations ayant un impact sur les comptes de l'État et, d'autre part, des efforts considérables consentis par l'ensemble de l'administration pour mettre en œuvre la réforme comptable sans exciper de la clause de sauvegarde informatique. Elle observe, en outre, que le compte général de l'État, accompagné de ses annexes qui en sont une partie intégrante et du rapport de présentation, éclaire le lecteur sur les hypothèses qui sous-tendent les estimations retenues et sur les raisons qui justifient les options comptables spécifiques prises.

**I.25.** Par ailleurs, la Cour prend acte des engagements, précis et assortis d'un échéancier, que les autorités responsables ont pris en réponse aux difficultés qu'elle a relevées. La plupart de ces engagements sont mentionnés dans l'annexe au compte général de l'État et ont ainsi un caractère public. La Cour veillera à la réalisation de l'ensemble de ces engagements à l'occasion de ses travaux sur les comptes des prochains exercices.

**I.26.** Au vu des observations mentionnées aux paragraphes I.9 à I.23, la Cour ne peut certifier sans réserve qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État, dans tous ses aspects significatifs, soit régulier, sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État au 31 décembre 2006. Mais compte tenu à la fois des travaux déjà réalisés par l'administration pour établir le premier compte général de l'État sans avoir bénéficié d'une période transitoire, des informations détaillées contenues dans ce document et des engagements pris pour lever à court ou moyen terme les incertitudes et réduire les limitations et les désaccords qui subsistent, la Cour formule sur le compte général de l'État arrêté au 31 décembre 2006 une certification assortie de 13 réserves substantielles caractérisées dans les paragraphes précités et détaillées dans la partie II ci-dessous.

## **2 - Vérifications et informations spécifiques**

**I.27.** Par ailleurs, la Cour a procédé à la vérification des informations données dans le rapport de présentation et le compte général de l'État. Les remarques et propositions de modification qu'elle a formulées ont été prises en compte et la Cour n'a plus d'observation à formuler sur leur sincérité et leur concordance avec le compte général de l'État.

## II - Motivations détaillées de la position

**II.1.** Le calendrier d'établissement des comptes est déterminé par la LOLF qui a maintenu, en son article 28, l'existence d'une période complémentaire à l'année civile limitée à un maximum de vingt jours<sup>1</sup> et qui a fixé, en son article 46, au 1<sup>er</sup> juin la date de dépôt du projet de loi de règlement auquel sont joints le compte général de l'État et l'acte de certification. Ce calendrier s'impose à l'administration comme à la Cour.

**II.2.** À titre liminaire, il convient de souligner qu'en l'état actuel des systèmes d'information, le calendrier d'élaboration du projet de loi de règlement, tel qu'il a été mis en œuvre pour les comptes de 2006, est trop contraint tant pour les ordonnateurs et les comptables que pour le certificateur. En effet, les contrôles auxquels les ordonnateurs et les comptables ont pu procéder n'ont pas permis au producteur des comptes de fiabiliser, dans des conditions de sécurité suffisantes, les états financiers, notamment les opérations d'inventaire qui concourent à leur établissement. Pour sa part, le certificateur n'a pas disposé d'un temps suffisant pour procéder à toutes les vérifications nécessaires à l'exercice de sa mission dans un ensemble aussi étendu que l'État (cf. *infra*, § III.17, p. 52). Si la Cour a pu effectuer au second semestre 2006 des missions intermédiaires (cf. *infra*, III), en revanche, entre la transmission à la Cour de la première balance générale provisoire et la date fixée par l'administration pour la réception des dernières demandes de corrections afin d'arrêter définitivement les comptes, les rapporteurs de la Cour ont bénéficié de moins d'un mois pour mener leurs vérifications finales qui exigent la mise en œuvre de procédures lourdes de réception et de traitement des données comptables et de communication de pièces justificatives produites dans l'ensemble des services de l'État.

**II.3.** Dans ce contexte, une réflexion doit être menée sur les voies et moyens de desserrer les contraintes de calendrier pour permettre aux comptables publics de garantir la sincérité des enregistrements comptables et le respect des procédures en application de l'article 31 de la LOLF et au certificateur de réunir tous les éléments probants nécessaires à la formation de sa position sur les comptes. Plusieurs pistes devraient être explorées dans le cadre fixé par le législateur organique : la réduction de la période complémentaire, l'anticipation des clôtures d'inventaire, le recours à des arrêtés intermédiaires permettant d'alléger les opérations d'inventaire en fin de gestion et d'examiner des opérations complexes, l'accélération des chantiers de dématérialisation des pièces justificatives.

---

1) Elle s'est étendue à 19 jours pour l'exercice 2006.

**II.4.** Le ministère des finances s'est engagé à aller vers une réduction de la durée de la période complémentaire, à étudier la faisabilité de la réalisation de clôtures intermédiaires sur certains cycles, à raccourcir les délais de production des comptes en recourant de manière plus systématique à des estimations et à améliorer le dossier de clôture mis à disposition du certificateur. Ces améliorations seront mises au point à partir d'un bilan de la clôture des comptes de 2006 qui sera partagé avec la Cour. Dans ce cadre, la Cour est prête à présenter en début de campagne sa stratégie d'audit sur la répartition dans le temps de ses missions intermédiaires et de ses missions finales.

**II.5.** Les développements qui suivent s'inscrivent dans la démarche d'audit des comptes annuels de l'État telle qu'elle a pu être mise en œuvre dans les conditions esquissées ci-dessus et visent à expliciter chacun des motifs de la position exprimée dans la partie I.

### **1 - Les systèmes d'information financière de l'État**

**II.6.** L'abandon en mai 2004, à vingt mois de l'entrée en vigueur de la LOLF, d'*Accord 2*, projet informatique de grande ampleur destiné à permettre la mise œuvre de l'ensemble des dispositions de la LOLF, a entraîné le repli sur une solution transitoire, dite « Palier LOLF », qui avait pour objectif principal de présenter et d'exécuter les lois de finances selon une nomenclature budgétaire et comptable conforme à la LOLF.

**II.7.** Dans ce contexte, le producteur des comptes n'a pas cherché à invoquer la « *clause de sauvegarde informatique* » qui figure dans la partie introductive du recueil des normes comptables adopté par arrêté ministériel du 21 mai 2004<sup>2</sup>. Cette attitude positive rejoint la position de la Cour pour qui le défaut de déploiement des nouveaux systèmes budgétaires et comptables ne peut, en lui-même, avoir pour effet de différer la pleine application des normes comptables de l'État aux états financiers de 2006.

---

2) « *L'application [des] normes est liée à la mise en place des nouveaux systèmes d'information budgétaires et comptables de l'État. Elle ne pourra être intégralement réalisée qu'au moment où ces systèmes seront complètement déployés* ».

a) *Les risques afférents au fonctionnement actuel des systèmes d'information*

**II.8.** L'audit informatique du Palier LOLF qui a été réalisé par la Cour à l'automne dernier avec le concours d'un cabinet d'audit, a relevé de nombreux points positifs qui permettent de s'appuyer sur le contrôle interne informatique pour les travaux de certification des comptes. Ainsi en est-il en particulier des différents contrôles applicatifs qui apportent un degré élevé d'assurance sur l'exhaustivité, de la réalité et de la correcte valorisation de la dépense saisie dans les applications de dépense centrale et déconcentrée (Accord LOLF et NDL), des fonctions de recyclage automatique des anomalies et d'une nette amélioration du chemin de révision avec un lien entre la pièce comptable et l'événement de dépense

**II.9.** Cependant cet audit a aussi mis en évidence les risques que les limites techniques des applications font peser sur la fiabilité du compte général de l'État :

- la production des principaux états comptables n'est pas entièrement sécurisée ; alimentées par des données issues de gros systèmes, elle est finalisée à l'aide d'outils bureautiques qui comportent des risques d'erreurs sur les données véhiculées et les traitements opérés et qui n'assurent ni une traçabilité suffisante ni une supervision simple sur les modifications réalisées ;
- les contrôles informatiques sur le rattachement des charges et des produits de fonctionnement et d'intervention à l'exercice sont limités dans les deux applications de la dépense ; les vérifications sur le correct rattachement à l'exercice sont ainsi reportées sur une procédure de recensement extra-comptable qui repose sur les déclarations des administrations et comporte des risques certains (cf. *infra*, § II.12, p.15) ;
- les multiples applications financières, qui n'ont pas été conçues pour traiter des données de comptabilité générale et qui sont, dans le meilleur des cas, interfacées au *Palier LOLF*, créent un risque permanent qu'une écriture d'un montant significatif ne soit pas comptabilisée et rendent les contrôles informatiques sur toute la chaîne de la dépense difficiles à coordonner ;
- les applications *Accord LOLF* et *NDC* ne sont pas capables de traiter de manière automatisée les écarts éventuels entre les données saisies par le comptable et celles émanant de l'ordonnateur ;

- l’infocentre *India LOLF* a été largement défaillant jusqu’au printemps 2007 ; les problèmes de disponibilité de l’application, les retards de livraison des différentes fonctions, les difficultés d’utilisation des données par les services gestionnaires en raison notamment de l’absence d’un dictionnaire des données, l’absence de contrôles informatisés permettant de détecter les données erronées ont révélé un problème sérieux de pilotage du projet ; les ministères ont été contraints d’utiliser des applications de gestion ou de développer des solutions reposant sur l’utilisation de tableurs ; faute de disponibilité des données sur l’exécution budgétaire dans les délais, le certificateur n’a pas pu mener des revues analytiques destinées à détecter d’éventuelles incohérences entre les données sur les opérations de recettes, de dépenses et de trésorerie reprise en comptabilité budgétaire et celles retracées en comptabilité générale ;
- le détail des pièces comptables dans l’application de centralisation *TCC* n’est disponible que pendant deux mois et la consultation de ces pièces dans *India LOLF* n’était pas opérationnelle lors des missions finales ;
- il n’existe pas pour les applications *NDL* et *India LOLF* une maîtrise d’ouvrage interministérielle alors que le nombre d’utilisateurs est supérieur à 25 000 ; la gestion des droits d’accès aux applications reste à renforcer ;
- enfin, la politique d’archivage des données n’est pas homogène entre les différentes applications qui constituent le *Palier LOLF*.

**II.10.** Les audits de plusieurs applications informatiques remettantes essentielles, que la Cour a réalisés, seule ou avec le concours de cabinets d’audit, ont relevé des points forts et des limites de même nature :

- s’agissant de l’application *MÉDOC* de gestion des impôts professionnels, de nombreux contrôles encadrent de manière efficace les actes de gestion et les procédures programmées liées au recouvrement de l’impôt. Mais des retraitements lourds et porteurs de risques sont nécessaires pour la passation des écritures d’inventaire, ce qui n’en garantit ni l’exhaustivité ni l’exacte valorisation. Ces risques sont avérés pour le calcul des produits à recevoir et des charges à payer de TVA ainsi que pour les remboursements à venir par le Trésor de crédits d’impôt sur les sociétés, qui ont été sous-évalués dans les comptes (cf. *infra*, § II.125, p. 42) ;

- pour l'application de virement des pensions *PEZ*, un dispositif de contrôle interne et une maîtrise d'ouvrage ont été récemment mis en place, mais des déficiences subsistent dans l'organisation des points de contrôle et dans la documentation des procédures ; en outre, les états mis à la disposition des agents ne permettent pas d'opérer des contrôles efficaces ;
- pour les applications *STGPE* et *TGPE* qui assurent le recensement et l'évaluation du parc immobilier, l'aide à la saisie et les validations successives par les différents acteurs (gestionnaire, comptable, évaluateur) offrent certaines garanties, mais ne compensent ni les déficiences de l'environnement de contrôle informatique ni l'absence d'interface avec les applications de dépense et d'historisation des corrections ni la quasi-inexistence des contrôles de cohérence et d'états de restitutions comptables adaptés.

*b) Les limites des chemins de révision*

**II.11.** Des efforts importants ont été consentis par l'administration pour mettre en place un « chemin de révision » qui mène des soldes de la balance générale des comptes aux opérations individuelles d'origine et vice-versa. Toutefois, la configuration de plusieurs systèmes ne permet pas de parcourir un tel chemin de révision sans rencontrer des difficultés dans les temps impartis à la Cour pour sa mission de certification.

**II.12.** C'est notamment le cas de l'application *Orchidée* qui sert au recensement des charges et des produits à rattacher à l'exercice. En effet, la traçabilité des écritures comptables n'est pas assurée entre les données contenues dans cette application et celles qui sont intégrées manuellement dans l'application *CGL* de tenue de la comptabilité générale de l'État. Il en résulte des risques de non comptabilisation ou de double comptabilisation lors de l'intégration des données en comptabilité générale dans l'application *CGL* par les trésoreries générales. En outre, s'agissant des charges de transfert, la sélection des opérations comptables par régime d'intervention n'a pu être mise en œuvre, car l'outil ne permet pas une analyse synthétique des programmes et actions par gestionnaire. Les développements informatiques qui auraient été nécessaires à la mise en œuvre de ce type d'analyse étaient irréalisables dans les délais impartis. L'administration s'est cependant engagée à prendre en compte les différents éléments relevés par la Cour dans une nouvelle version de l'application *Orchidée*.

**II.13.** Les audits informatiques de l'application *PEZ* et les vérifications de la Cour ont permis de constater que le chemin de révision au sein de l'application existait mais que sa complexité entraînait une incertitude sur la fiabilité des enregistrements comptables des charges de pensions et une limitation à la réalisation des vérifications de la Cour. En outre, l'application ne pouvait en aucun cas fonctionner comme une comptabilité auxiliaire par pensionné.

**II.14.** L'exploitation du chemin de révision des enregistrements comptables issus de *MÉDOC* (cf. *supra*, § II.6, p. 12) nécessite de mettre en œuvre des moyens disproportionnés par rapport à la pratique courante de tels rapprochements dans les contrôles de certification et constitue de ce fait une limitation aux vérifications de la Cour.

*c) Les évolutions attendues des systèmes d'information*

**II.15.** Trois évolutions majeures des systèmes d'information sont essentielles à l'amélioration de la tenue de la comptabilité d'exercice : elles concernent *Chorus*, *Copernic* et l'*Opérateur national de la paye (ONP)*.

**II.16.** Le projet *Chorus* est en cours d'élaboration. Il a pour objet de rassembler dans un même système d'information intégré les fonctionnalités des applications interministérielles de gestion de la dépense, des recettes non fiscales et de comptabilité, ainsi que des applications ministérielles de gestion financière. Si le calendrier prévisionnel de déploiement du système d'information est respecté, les premiers états financiers produits à partir de ce système devraient concerner l'exercice 2011 ou, plus vraisemblablement, 2012.

**II.17.** Le programme *Copernic* dont le développement ne sera pas achevé avant 2010 ou 2011 a pour objectif principal de mettre en place un compte fiscal simplifié. L'un des volets essentiels pour la tenue de la comptabilité est le déploiement à horizon 2010 de l'application RSP qui assurera en deux étapes le recouvrement de l'ensemble des impôts. Au-delà des gains de productivité et de sécurisation des informations attendus, le programme *Copernic* doit être à même de garantir la saisie et la conservation de toutes les données nécessaires au recensement exhaustif et à l'exacte évaluation des créances et des dettes vis-à-vis des redevables et au correct rattachement des produits et des charges à l'exercice. Il doit donc pouvoir fonctionner comme une comptabilité auxiliaire, même s'il ne transmet à *Chorus* que des comptes rendus d'événements, et assurer un chemin de révision ergonomique ascendant et descendant.

**II.18.** L'*Opérateur national de la paye* dont le déploiement est prévu entre 2010 et 2014 est un nouveau système d'information qui a pour objet d'industrialiser et de fiabiliser le processus de la paye de 2,5 millions de fonctionnaires. Il doit être articulé avec les systèmes d'information des ressources humaines des différents ministères gestionnaires de telle manière que les données administratives des agents soient très substantiellement améliorées et assurent un correct rattachement des charges et des produits à l'exercice et qu'un chemin de révision ergonomique soit garanti au certificateur.

*d) Une limitation substantielle*

**II.19.** Au total, les risques propres au *Palier LOLF*, le morcellement des autres systèmes d'information et les déficiences ou difficultés constatées dans le chemin de révision de plusieurs applications constituent pour le certificateur, une limitation substantielle de l'étendue des ses diligences, y compris sur les charges de personnel, qui appelle des mesures correctrices dont les effets se feront sentir à moyen terme ou dès l'exercice 2007 selon les cas.

**II.20.** Le ministère des finances s'est engagé à prendre en compte dès 2007 les besoins du certificateur dans l'élaboration du système cible *Chorus*, du système *Copernic* et du projet d'*Opérateur national de la paye*.

**II.21.** Dans l'attente du déploiement de ces systèmes d'information, il s'est également engagé, sur la base d'un bilan coût/avantages et en prenant en compte les contraintes techniques propres à chaque système d'exploitation, à apporter en 2007 des améliorations substantielles aux chemins de révision et à consulter le certificateur au préalable sur tous les développements susceptibles de le concerner. Ces améliorations concernent en priorité la production des états financiers, le *STGPE*, *Orchidée*, *PEZ*, *MÉDOC* et l'application de recouvrement *RSP*.

## **2 - Le dispositif de contrôle et d'audit internes**

*a) Le contrôle interne*

**II.22.** Les faiblesses de l'environnement informatique n'ont été, en 2006, que partiellement corrigées par le dispositif de contrôle interne en cours de déploiement.

**II.23.** En matière comptable, le contrôle interne est un ensemble de dispositifs formalisés et permanents choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes. Il doit avoir pour effet de réduire le risque d'erreurs ou d'omissions significatives dans les comptes.

**II.24.** Des efforts importants ont été fournis par l'administration au cours de l'année 2006 et des progrès ont été enregistrés grâce au référentiel interministériel de contrôle interne comptable développé par le service de la Fonction comptable de l'État de la direction générale de la comptabilité publique et au rôle de conseil et d'accompagnement de la réforme comptable qu'il a joué. Les risques pesant sur les comptes ont été identifiés et hiérarchisés dans chaque ministère et des plans d'actions ministériels ont été adoptés au second semestre 2006 pour les réduire.

**II.25.** Bien conçu dans son ensemble et adossé à l'organisation existante des fonctions financières et comptables, le contrôle interne n'était toutefois pas encore suffisamment opérationnel au cours de l'exercice 2006 dans les très nombreux services, centraux et déconcentrés, concourant à la production de l'information financière et comptable de l'État.

**II.26.** L'examen par la Cour des dispositifs de contrôle interne comptable a mis en évidence un état d'avancement des travaux de conception ou de déploiement très variable selon les ministères et selon les processus comptables.

**II.27.** Certains ministères sont plus avancés que d'autres dans la mise en place de structures de pilotage. C'est notamment le cas du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche et du ministère de l'intérieur et de l'aménagement du territoire.

**II.28.** La situation du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie est contrastée. La direction générale de la comptabilité publique, au niveau central comme dans le réseau, est désormais dotée de dispositifs de contrôle interne opérationnels dont l'efficacité est, globalement, satisfaisante. Mais les efforts ont commencé plus tardivement dans les autres directions du ministère qui ont une part importante dans la production de certaines informations comptables et se sont étendus, comme la Cour le demandait, aux plans d'action de lutte contre la fraude.

**II.29.** De manière générale, compte tenu de leurs délais d'adoption, les plans d'actions ministériels n'ont pu produire leurs effets pour l'exercice 2006. Par ailleurs, les activités de contrôle déjà mises en place,

certaines préexistant à la LOLF, ne sont généralement pas formalisées, ce qui ne permet pas à la Cour de vérifier leur effectivité. En outre, les comptables publics — et notamment les contrôleurs budgétaires et comptables ministériels assignataires, dotés de moyens insuffisants pour exercer leurs responsabilités comptables — n'ont pu pleinement effectuer sur les écritures relevant de leur compétence les contrôles nécessaires, ni exercer leur rôle de garants de la qualité comptable.

**II.30.** Au total et malgré les progrès réalisés en 2006, la Cour estime que l'effectivité du contrôle interne n'était pas suffisante dans l'ensemble de l'administration pour abaisser les risques d'erreurs significatives dans les comptes à un niveau raisonnable, ce qui constitue une limitation de l'étendue des travaux de certification.

*b) L'audit interne*

**II.31.** Pour que son effectivité soit assurée, le contrôle interne doit être soutenu par l'audit interne, activité qui doit être indépendante des structures opérationnelles.

**II.32.** Un élément positif est le rôle joué par la mission d'audit, d'évaluation et de contrôle de la direction générale de la comptabilité publique (MAEC) avec laquelle la Cour a pu formaliser une collaboration prévue par les normes entre l'audit interne et l'audit externe. Dans les autres directions à réseau du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, les organes d'audit ont commencé à intégrer la dimension de qualité comptable propre aux exigences de la LOLF et ont réalisé de premiers audits partenariaux avec la MAEC.

**II.33.** Dans les autres ministères, la Cour a constaté l'absence d'instances d'audit interne comptable et financier structurées. Certes, des audits ponctuels ont été réalisés. Mais ces audits, qualifiés de « partenariaux » car diligentés conjointement par la MAEC et par les corps de contrôle des ministères concernés, ont encore été peu nombreux. En outre, ils ne répondent pas au besoin de constitution d'une fonction d'audit interne permanente dans ces administrations.

**II.34.** En outre, l'organisation de l'audit interne au plan interministériel ne garantit pas sa stricte indépendance par rapport à la chaîne de production des comptes.

**II.35.** Ne pouvant encore s'appuyer sur des dispositifs d'audit interne de l'administration, à l'exception de la MAEC, la Cour fait le constat d'une limitation de ses propres travaux d'audit dans le cadre de la certification.

### 3 - Les actifs du ministère de la défense

**II.36.** Les actifs du ministère de la défense s'élevaient au 31 décembre 2006 à 184 Md€<sup>3</sup> en valeur brute, ce qui représente plus du quart de l'ensemble de l'actif de l'État.

**II.37.** Si l'on excepte le parc immobilier, qui ne représente que 10 % du total, les immobilisations et les stocks du ministère de la défense constituent des actifs particuliers dont le recensement et la valorisation comptable ont constitué un exercice nouveau et difficile. La réalisation d'inventaires comptables par l'ensemble des services du ministère de la défense a représenté un travail considérable qu'il convient de souligner. Malgré la grande diversité des matériels (matériels militaires, techniques, civils, de santé, stocks de vivre, carburant, pièces de rechanges, etc.), leur forte dispersion géographique et la multiplicité des détenteurs internes, la grande majorité des responsables d'inventaires comptables a produit des fichiers d'inventaires dans les délais prévus et les formats imposés.

**II.38.** Pour autant, les informations qui sont présentées dans le compte général de l'État ne donnent qu'une estimation approximative de certains actifs importants du ministère de la défense. Ce nouvel exercice de recensement et de valorisation des actifs cumule en effet de nombreux écarts par rapport au référentiel comptable, en matière d'exhaustivité du périmètre, de valorisation des biens, de mise en œuvre du référentiel comptable, et de comptabilisation des opérations de fin d'exercice ou de contrôle.

#### *a) Le périmètre de recensement des immobilisations corporelles et des stocks*

**II.39.** Plusieurs catégories de biens sont exclues des bilans d'ouverture et de clôture du fait de leur absence totale ou partielle dans les systèmes d'information. En effet, les armées disposent d'outils informatiques de conception ancienne conçus pour assurer le suivi physique et logistique des biens, qui répondent à des obligations strictes en termes de gestion des matériels mais qui ne satisfont pas au respect des obligations comptables. Ainsi, certains biens ne sont pas recensés dans les applications car ils ne sont pas dotés de la codification OTAN qui sert de base aux inventaires des systèmes d'information logistiques. D'autres biens sont dotés d'une valeur nulle ou quasi-nulle dans les applications.

---

3) Ce chiffre est indiqué sous les réserves et limites décrites *infra*. Il comprend les actifs immobiliers pour 18 Md€, les immobilisations incorporelles pour 34 Md€, les autres immobilisations corporelles pour 100 Md€, et les stocks pour 33 Md€.

Certains matériels outre-mer, en opérations extérieures, délivrés aux formations ou placés à bord des bâtiments, ainsi que certaines munitions d'exercice et les stocks de pièces de rechange et d'outillage mis à disposition d'industriels ne sont pas recensés.

**II.40.** D'autres biens sont également exclus du périmètre comme, par exemple, certains satellites militaires et les missiles nucléaires en service.

**II.41.** L'impact sur les comptes ne peut pas être évalué avec précision, faute d'informations financières mais il porte sur plusieurs milliards d'euros.

**II.42.** L'annexe au compte général de l'État mentionne ces exclusions de périmètre (cf. Note 2, partie 2.1.2.).

#### *b) La valorisation des actifs*

**II.43.** Les immobilisations corporelles correspondant aux armements figurent au bilan de l'État pour 82 Md€ en valeur brute, amortis à près de 54 %. Il s'y ajoute des encours pour une valeur de 18 Md€ environ. Les stocks sont estimés à 33 Md€ en valeur brute et sont dépréciés à hauteur d'un milliard.

**II.44.** La mise en application des principes comptables de valorisation des immobilisations corporelles, incorporelles et des stocks se heurte à des difficultés pratiques considérables liées à l'ancienneté des matériels, aux procédures d'acquisition et au volume des informations concernées. La très grande majorité des matériels, et notamment ceux fabriqués sous maîtrise d'œuvre de la délégation générale pour l'armement ou par la direction des constructions navales pour les bâtiments de la marine nationale admis au service actif avant 2003, n'a pu être valorisée dans le respect des normes et des écarts importants sont constatés entre les services pour des matériels similaires. La valorisation de ces équipements a été réalisée sur la base des coûts présents dans les systèmes d'information logistiques, qui ne répondent pas aux critères posés par les normes. En effet, la norme n° 6 indique que les biens sont évalués à leur coût d'acquisition. Dans le cas où ce coût ne pourrait être retrouvé, la norme admet que des méthodes statistiques puissent être utilisées pour reconstituer les coûts d'entrée. Une méthode statistique suppose néanmoins le recours à une base d'information fiable (comme par exemple des prix catalogue) permettant de limiter la marge d'erreur à un niveau acceptable. Dans le cas des matériels et des stocks du ministère de la défense, la majeure partie des actifs provient de la délégation générale pour l'armement, et sont assortis dans les systèmes d'information de prix qui ne sont pas issus d'une facturation de la

délégation générale pour l'armement mais d'informations souvent non écrites dont la pertinence n'est pas auditable. Ces prix ne constituent en aucun cas une méthode statistique d'évaluation au sens de la norme. Ils auraient dû être remplacés, au moins pour les matériels les plus significatifs non encore amortis, par des évaluations affinées, homogènes entre les armées, tenant compte des meilleures estimations disponibles au sein du ministère.

**II.45.** En outre, des insuffisances ont été relevées quant aux durées d'amortissement pratiquées, qui ne traduisent pas la durée d'utilisation probable des matériels, et à l'absence systématique de dépréciations dans de nombreux services. Les coûts de démantèlement des immobilisations et des stocks en fin de vie ne font enfin l'objet d'aucun provisionnement. Ce dernier point est indiqué dans l'annexe au compte général de l'État (cf. Note 8, partie 8.2).

**II.46.** En ce qui concerne les immobilisations corporelles en cours, faute d'évaluation analytique à partir de l'examen des marchés des programmes d'armement en cours de la délégation générale pour l'armement (DGA), une évaluation forfaitaire a été réalisée. La norme n° 6 sur les immobilisations corporelles autorise le recours aux méthodes statistiques pour la reconstitution des coûts d'acquisitions. Cependant, la méthode proposée par la DGA présente dans son état actuel des insuffisances car elle repose sur une évaluation des dépenses budgétaires non exhaustive et sur des documents non comptables et fait appel à des hypothèses quantitatives qui ne sont pas étayées par des vérifications statistiques suffisantes pour en assurer la fiabilité.

**II.47.** Les *immobilisations incorporelles* comptabilisées en 2006 sont, pour l'essentiel, des coûts de développement liés aux programmes d'armement (34 Md€ en valeur brute, 25 Md€ d'actif net). Or, ceux-ci ont été évalués selon la méthode forfaitaire mentionnée ci-dessus, appliquée aux programmes en cours. Les coûts de développement liés aux programmes terminés ne sont pas recensés, comme d'ailleurs dans aucun autre ministère.

**II.48.** Si elle traduit en comptabilité des masses financières reflétant une réalité économique, la méthode forfaitaire retenue pour la comptabilisation des coûts de développement des programmes d'armement ne répond pas aux critères posés par la norme n° 5 sur les immobilisations incorporelles. Celle-ci prévoit, en effet, des règles strictes d'enregistrement des actifs incorporels afin de s'assurer que ces actifs dénués de support physique disposent d'une base solide de comptabilisation.

**II.49.** *Les stocks* ne sont pas évalués selon l'une des deux méthodes autorisées par la norme n° 8, soit la méthode du premier entré-premier sorti, soit celle du coût unitaire moyen pondéré. En effet, les systèmes d'information de gestion des stocks incluent le plus souvent le coût du dernier approvisionnement qui vient effacer à chaque nouvel achat les données précédentes. Cependant, cette information est mentionnée dans l'annexe au compte général de l'État (cf. partie 2, paragraphe 2.3.2).

*c) Les procédures de recensement et le référentiel normatif*

**II.50.** Au-delà des défauts des systèmes d'information logistique du ministère de la défense décrits précédemment (cf. *supra*, § II.39), les procédures de réalisation des inventaires se sont avérées inadaptées. Le format des fichiers informatisés d'inventaire doit notamment être amélioré afin de mieux assurer la fiabilité des données.

**II.51.** Par ailleurs, certains principes de valorisation comptable des équipements militaires n'ont pas encore été arrêtés. Ils concernent en particulier la comptabilisation des dépenses ultérieures, les modalités de traitement comptable des programmes d'armement développés en coopération internationale, et la comptabilisation des pièces de rechange principales en immobilisations ou en stocks. Les instructions attendues sur la comptabilisation des matériels militaires n'ont pas été élaborées et les normes comptables font référence à des seuils spécifiques qui n'ont pas été définis. Le seuil de 10 000 € qui a été retenu pour le matériel civil a été appliqué au matériel militaire. Par ailleurs, le décret relatif à la comptabilité des matériels du ministère de la défense retient d'autres seuils, ce qui constitue une source d'erreurs et de confusions et sans qu'aucune démarche n'ait été entreprise pour rendre à la réglementation applicable une cohérence d'ensemble.

*d) Les ajustements de fin d'exercice*

**II.52.** L'analyse des fichiers d'inventaire du bilan de clôture a conduit à estimer que, par rapport à ceux du bilan d'ouverture, le périmètre des biens avait été étendu pour une valeur de près de 7 Md€ (3 725 M€ pour les immobilisations corporelles et 3 149 M€ pour les stocks).

**II.53.** Les ajustements globaux comptabilisés représentent des écarts de plusieurs milliards d'euros, en plus et en moins. Ils ne se justifient que par la volonté d'ajuster les comptes sur la situation présentée dans les fichiers d'inventaires du bilan de clôture. Ils correspondent pour partie à des anomalies non identifiées. Cet ajustement

sur les fichiers d'inventaires de fin 2006 entraîne des incohérences comptables qui faussent les données du bilan d'ouverture et celles du bilan de clôture et auront également des répercussions sur les comptes de la gestion 2007.

**II.54.** Il est vraisemblable que des extensions de périmètre seront à nouveau constatées dans les années à venir. Elles devront être proposées et justifiées par les responsables des inventaires.

**II.55.** À la clôture, le ministère de la défense a calculé les mises en service de l'année à partir des fichiers d'inventaire. Ce procédé met en lumière de nombreuses incohérences entre l'évaluation des encours et les fichiers d'inventaires et génère plusieurs erreurs :

- les mises en service sont évaluées à partir des valeurs présentes dans les inventaires qui sont le plus souvent différentes des valeurs des encours, ce qui conduit globalement à une surévaluation des immobilisations en cours au bilan de clôture ;
- aucune mise en service n'est constatée pour les immobilisations incorporelles ; les coûts des développements terminés en 2006 ne sont donc pas retracés et la dotation aux amortissements correspondant à ces mises en service n'a pas été calculée ;
- les missiles (comptabilisés en stocks dans les inventaires et non comptabilisés pour les missiles nucléaires) mais également les opérations de rénovation à mi-vie livrés en 2006 ne sont pas sortis des encours.

**II.56.** Les évaluations des encours d'immobilisations ont été reconstituées à partir de ces mises en service, vraisemblablement sous-estimées, mais également des flux annuels de paiements de la comptabilité qui sont venus augmenter les encours. L'ensemble des dépenses a été comptabilisé en immobilisations corporelles en cours (aucun paiement n'a été enregistré en immobilisations incorporelles en cours) et la part des dépenses immobilisables a été surestimée par rapport aux données fournies par la délégation générale pour l'armement. Au total, l'augmentation des encours d'immobilisations incorporelles de 14 Md€ à 18 Md€ entre les bilans d'ouverture et de clôture n'est pas justifiée.

*e) Les immobilisations et charges à payer*

**II.57.** Les travaux de comptabilisation des immobilisations et charges à payer n'ont pas été suffisamment fiabilisés et les options retenues pour la comptabilisation des charges à rattacher à l'exercice comportent à la fois des erreurs et des risques. Certains biens ont été comptabilisés deux fois en 2006 et le même risque existe pour 2007. Certains acomptes de la délégation générale pour l'armement n'ont pas été retenus dans le bilan de clôture, ce qui explique en partie la variation des immobilisations en cours rattachées à l'exercice qui diminuent de 1 751 M€ au bilan d'ouverture à 815 M€ au bilan de clôture.

*f) Le contrôle des données intégrées au bilan*

**II.58.** Faute de temps, les services gestionnaires et le département comptable ministériel n'ont pas mis en œuvre les plans de contrôle prévus par la direction générale de la comptabilité publique sur les données intégrées au bilan.

**II.59.** La restitution tardive des fichiers d'inventaires du bilan d'ouverture a obligé le département comptable ministériel à traiter en quelques semaines à la fois le bilan d'ouverture et le bilan de clôture. De ce fait, les contrôles sur les fichiers du bilan de clôture ont été quasiment inexistantes. Ce constat vaut également pour l'évaluation fiabilisée des immobilisations en cours réalisée par une à deux personnes dans des délais très contraints.

*g) Conclusion*

**II.60.** Au total, l'inapplication, sur divers points, des règles et méthodes comptables constitue, au sens des normes d'audit, un désaccord substantiel.

**II.61.** Par courrier du 19 avril 2007 le directeur de cabinet du ministre de la défense a informé la Cour d'un ensemble d'actions que le ministère s'engage à mettre en œuvre afin de d'améliorer les procédures et la qualité des données comptables.

**II.62.** La démarche s'inscrit dans une logique de trajectoire pluriannuelle qui couvre deux aspects principaux : les travaux de la délégation générale pour l'armement pour achever la mise en place d'une gestion comptable des opérations d'armement en cours et un ensemble d'actions qui porte plus généralement sur l'extension du périmètre du bilan, les outils et méthodes et les questions de normes.

**II.63.** La trajectoire que la délégation générale pour l'armement est déterminée à suivre pour fiabiliser le traitement comptable des opérations d'armement en cours comprend notamment :

- le traitement analytique des opérations d'armement en cours, reposant sur une analyse comptable des marchés, sur un calendrier de trois ans, dont 50 % des encours des programmes d'armement pour l'arrêté des comptes 2007 et 80 % de ces encours et le traitement comptables des programmes en coopération pour les comptes 2008 ; la méthode forfaitaire resterait en vigueur à partir de 2009 pour une part résiduelle d'opérations d'investissement de moindre ampleur ;
- la fiabilisation pour l'arrêté des comptes 2007 de la méthode forfaitaire retenue pour les comptes 2006 et l'articulation entre cette méthode et la méthode analytique ;
- la constitution des inventaires d'immobilisations incorporelles et l'ajustement des inventaires d'immobilisations corporelles en service ;
- la mise en place d'un suivi comptable des opérations d'armement de nature à fiabiliser la valorisation des nouveaux marchés.

**II.64.** Cette trajectoire implique l'affectation de moyens à la fois en interne et sous la forme de prestations externes.

**II.65.** Le deuxième volet des engagements du ministère de la défense apporte des compléments au plan d'action ministériel de cette administration. Ceux-ci portent principalement sur l'amélioration du périmètre de recensement des actifs, sur les outils et méthodes permettant de renforcer la fiabilité et l'auditabilité des données en lien avec le département comptable ministériel, sur les précisions normatives à mettre au point en lien avec la DGCP et particulièrement l'harmonisation des règles d'amortissement des actifs et des seuils d'inscription à l'actif et de suivi des inventaires, ainsi que la définition des modalités de traitement comptable des actifs par composants et des provisions pour remise en état d'actifs (démantèlement, désamiantage, dépollution).

**II.66.** Par un courrier du 2 mai 2007, le secrétaire général pour l'administration du ministère a complété ces engagements sur deux points soulevés par la Cour.

- en premier lieu, le ministère prévoit d'affiner la valorisation des immobilisations corporelles et incorporelles mises en service sur les programmes d'armement terminés en prenant en compte dès le bilan de clôture de 2007 les résultats d'un travail d'examen de quelques opérations d'armement d'un volume substantiel ;
- en second lieu, la question des dépréciations des actifs, généralement non comptabilisées dans les comptes de l'État à fin 2006, est bien intégrée dans le plan d'action ministériel.

#### **4 - Les comptes des opérateurs**

**II.67.** La catégorie des opérateurs des politiques de l'État regroupait, en 2006, 789 entités relevant de statuts juridiques divers (établissements publics, GIP, associations, etc.) contrôlées par l'État au sens de la norme comptable n° 7. Ces entités exercent une activité essentiellement non marchande, étroitement encadrée et financée majoritairement par l'État qui en définit les missions et les objectifs.

**II.68.** Les participations financières détenues par l'État dans ses opérateurs sont inscrites à l'actif du bilan de l'État, pour un montant de 53,7 Md€ après prise en compte des écarts d'équivalence à fin 2006, soit environ un tiers du total des participations financières de l'État.

**II.69.** Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a d'ores et déjà engagé des travaux d'amélioration de la qualité des comptes des établissements publics nationaux (EPN) des. Un chantier de fiabilisation du parc immobilier présumé contrôlé par les EPN a été initié en 2006. Un important travail de rapprochement des données visant à confirmer les éléments du TGPE et à recenser les créances et les dettes réciproques entre l'État et ces établissements a été engagé. Des actions de sensibilisation auprès des ordonnateurs et des agents comptables aux exigences de qualité comptable et la mise en place de procédures de contrôle interne ont été poursuivies. Un infocentre a été mis en place afin d'automatiser le processus de remontée des comptes des EPN.

**II.70.** Malgré l'importance des travaux menés par les services de l'État, un certain nombre de lacunes subsistent :

- environ deux tiers des opérateurs, représentant 28 % de la valeur des entités contrôlées par l'État, n'ont pu, cette année, établir leurs états financiers 2006 dans des délais compatibles avec leur prise en compte dans le calcul du montant de la participation de l'État au 31 décembre 2006 ; en conséquence, le calcul est fait, selon les cas, à partir des comptes 2006 ou 2005 ;
- le recensement, l'évaluation et la comptabilisation, dans les comptes des opérateurs, des biens remis en dotation aux établissements par l'État, présentent des insuffisances susceptibles d'avoir un impact sur le bilan et le compte de résultat de l'État, qui ne peut être chiffré à ce stade ; de nombreuses procédures d'affectation sont encore en cours ; les valorisations, lorsqu'elles ont été effectuées sans recourir aux services de France Domaine, sont souvent partielles ;
- dans la très grande majorité des universités contrôlées, tout ou partie des biens remis en dotation ou en affectation n'est pas enregistré au bilan de l'université concernée, faute d'avoir obtenu du rectorat les arrêtés d'affectation qui en donnent la liste exhaustive et précisent, entre autres choses, à qui incombe la charge de leur renouvellement ;
- les terrains appartenant à l'État et contrôlés par l'Association nationales pour la formation professionnelle des adultes (AFPA) ne figurent dans aucun bilan ; les immobilisations corporelles nécessaires à l'activité de Voies navigables de France (VNF) ne sont pas inscrites à son bilan, car les arrêtés devant fixer la liste des immeubles nécessaires à l'exercice des missions de l'établissement, et dont il a le contrôle, n'ont pas été pris à ce jour ; ces biens, dont la liste et l'estimation restent inconnues de la Cour à ce jour, devraient à terme être retracés dans les comptes de VNF ;
- rares sont les établissements qui ont pu procéder à un inventaire exhaustif et fiable des biens qu'ils contrôlent ; plus rares encore sont ceux qui projettent de mettre en place une procédure d'inventaire annuel ;
- des irrégularités au regard du référentiel comptable applicable aux EPN ont été relevées ; ainsi la date retenue pour la comptabilisation des immobilisations est parfois celle de la date d'émission du mandat, ce qui n'est pas conforme à la réglementation ; les amortissements sur les biens propres,

comme l'amortissement neutralisé sur les biens dont le renouvellement incombe à l'État, ne sont pas effectués conformément aux instructions comptables ; pour la période antérieure à la mise en place des logiciels, les dépréciations ont été parfois remplacées par des amortissements.

- les principes et règles comptables qui s'appliquent à l'État et à ses opérateurs peuvent être différents et, dans certaines circonstances, conduire à des incohérences constatées lors des opérations de cession de biens immobiliers ; c'est le cas en particulier de l'Agence centrale des organismes d'intervention dans le secteur agricole (ACOFA) devenue Agence unique de paiement (AUP) ;
- des incertitudes dans la comptabilisation des dettes et créances réciproques entre l'État et ses opérateurs et dans le recensement des passifs et risques liés à leur activité ont été décelées (Agence de maîtrise d'ouvrage des travaux du ministère de la justice, Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat, AFPA, etc.).

**II.71.** L'ensemble de ces lacunes conduit à constater une limitation des vérifications de la Cour en raison des retards de production des comptes de ces opérateurs et un désaccord significatif sur leur valeur immobilisée dans les comptes de l'État.

**II.72.** Le ministère des finances entend poursuivre, pour la période 2007 à 2009, ses actions de fiabilisation des biens contrôlés par les opérateurs en vue d'en assurer la valorisation correcte et la comptabilisation complète. Il s'est également engagé, en liaison avec les ministères de tutelle, à définir des cibles et un calendrier d'actions prioritaires (élargissement de l'obligation de recourir à la procédure de certification des comptes, développement du contrôle et de l'audit internes, établissement de plans d'action de fiabilisation des comptes). Des travaux spécifiques seront notamment consacrés aux établissements sous tutelle du ministère chargé de l'enseignement supérieur et de la recherche pour lesquels des faiblesses importantes ont été relevées en matière de tenue de la comptabilité. Le ministère des finances s'est également engagé à saisir le comité des normes comptables de l'État en vue de clarifier le référentiel comptable applicable, régler les conflits de normes et préparer l'étape ultérieure de consolidation des comptes de l'État avec ceux de ces entités.

## 5 - Les immobilisations corporelles et incorporelles spécifiques

**II.73.** L'État dispose d'actifs spécifiques, dont le recensement et la valorisation sont prévus dans le référentiel normatif comptable de l'État. Il s'agit notamment des biens remis en concession et des immobilisations incorporelles spécifiques qui n'ont pas été recensés au 31 décembre 2006. Cette absence est mentionnée dans les annexes.

**II.74.** Les biens construits par l'État et remis en concession, notamment les autoroutes et les barrages, ne figurent pas dans les comptes. Pour ces deux catégories d'actifs, qui représentent des enjeux financiers importants, le producteur des comptes s'est heurté à l'absence dans les ministères concernés d'un recensement et d'une valorisation fiables au 31 décembre 2006.

**II.75.** La question du traitement comptable approprié au bilan des partenariats public-privé ou dispositifs assimilés ne se pose pas dans les comptes 2006. Aucune opération n'ayant encore reçu un début de réalisation, seuls les engagements donnés sont reflétés en annexe.

**II.76.** Pour les immobilisations incorporelles spécifiques, les normes comptables de l'État définissent et prévoient leur valorisation. Ces actifs sont liés au pouvoir dont dispose l'État d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation du domaine public, comme il l'a fait par exemple en octroyant des licences de téléphonie mobile. Cette catégorie d'immobilisations incorporelles n'a pas été retracée au bilan, dans l'attente par le producteur des comptes d'une clarification de la norme, en particulier sur les méthodes d'évaluation à utiliser.

**II.77.** Le producteur des comptes a justifié sa prudence sur le sujet général du traitement comptable des concessions et, ultérieurement des partenariats public-privé et des opérations similaires, par le besoin de préciser les normes comptables de l'État, dans un contexte de débats internationaux sur leur régime de propriété, de contrôle et de traitement comptable.

**II.78.** Même si l'identification et la valorisation des biens concédés ou remis en concession et des immobilisations incorporelles spécifiques soulève des difficultés méthodologiques, il est manifeste et il n'est pas contesté que ces actifs particuliers auraient dû figurer au bilan de l'État au 31 décembre 2006, ce qui n'a pas pu être effectué par le producteur des comptes même si des efforts importants ont été déployés pour mieux cerner le périmètre de ces immobilisations. La Cour constate qu'il en résulte un désaccord sur la valorisation de l'actif immobilisé.

**II.79.** Le ministère des finances a pris des engagements pour 2007. Un premier chantier interministériel de recensement des contrats de concession sera lancé. Le traitement des immobilisations incorporelles spécifiques et des partenariats public-privé fera également l'objet de travaux visant à permettre une première comptabilisation pour l'exercice 2008.

### **6 - Les contrats d'échanges de taux pour la gestion de la dette**

**II.80.** Le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a décidé en 2001 de recourir à un dispositif financier visant à réduire la charge d'intérêt de la dette de l'État. Ce dispositif consiste à réduire la durée de vie moyenne des emprunts déjà émis, ce qui, lorsque certaines conditions sont réunies, permet effectivement de réduire la charge des intérêts payés, comme cela a été le cas depuis l'origine.

**II.81.** La diminution de la durée de vie moyenne de la dette est obtenue au moyen de contrats d'échanges de taux (« *swaps* de taux ») aux termes desquels deux parties s'échangent des flux d'intérêt (en général, un taux fixe contre un taux variable) portant sur un capital et un échéancier donnés. Le capital ne fait pas l'objet de l'échange, mais sert uniquement de référence au calcul des intérêts.

**II.82.** Dans le dispositif utilisé, l'État conserve ses emprunts émis à taux fixe sur longue période (10 ans par exemple) mais trouve sur les marchés financiers des contreparties qui acceptent de payer les intérêts à taux fixe sur un montant correspondant à une partie de ces emprunts et leur paie en échange des intérêts sur le même montant mais à un taux variable (Euribor 6 mois) qui est révisé tous les 6 mois en fonction des conditions du marché durant toute la durée du contrat (10 ans en l'occurrence). Ne souhaitant pas rester exposé au taux variable, l'État s'engage simultanément dans un deuxième contrat aux termes duquel il reçoit en principe le même taux variable que celui qu'il doit verser dans le cadre du premier contrat (Euribor 6 mois) et paye un taux fixe correspondant à une échéance un peu plus longue (2 ans). Ces contrats d'une durée plus courte que les premiers sont systématiquement renouvelés à l'échéance. La combinaison des deux types de contrat, lorsqu'ils sont parfaitement adossés l'un à l'autre, revient pour l'État à ne payer que des intérêts à taux fixe. Elle a surtout pour effet de le faire bénéficier de taux d'intérêt portant sur une durée plus courte que celle de ses emprunts émis (taux à 2 ans contre taux à 10 ans).

**II.83.** Au 31 décembre 2006, le portefeuille de contrats d'échange de taux d'intérêt figure au hors-bilan de l'État pour un montant total de 44 412 M€ (valeur nominale des contrats), avec des durées s'échelonnant entre 2 et 15 ans. Il se compose des éléments suivants :

- contrats d'échange de taux d'intérêt courts payeur taux fixe / receveur taux variable : 15 750 M€ (valeur nominale des contrats) ;
- contrats d'échange de taux d'intérêt longs payeur taux fixe / receveur taux variable : 5 206 M€ ;
- contrats d'échange de taux d'intérêt longs receveur taux fixe / payeur taux variable : 23 456 M€

**II.84.** La stratégie financière ainsi adoptée par le ministère des finances est fondée sur le constat qu'en moyenne, sur longue période, les taux d'intérêt à court terme sont moins élevés que les taux d'intérêt à long terme. Ce constat a été effectivement vérifié entre 2001 et 2006 — même si, sur la période récente, l'écart entre les taux se resserre, voire a tendance à s'inverser. En 2006 par exemple, le dispositif a dégagé un bénéfice net de 460,1 M€ (hors intérêts versés sur appels de marge).

**II.85.** Comme il le fait pour l'ensemble de sa politique d'émission de la dette, le ministère des finances a communiqué sur ce dispositif tant auprès du Parlement que des investisseurs.

**II.86.** La norme comptable n° 11 relative aux dettes financières et aux instruments financiers à terme assimile expressément, sous certaines conditions, une telle stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette financière de l'État à une stratégie de « macro-couverture » au sens de la réglementation bancaire. Une macro-couverture est un dispositif utilisé par les établissements de crédit pour réduire le risque global que fait peser la variation des taux sur leurs actifs, leurs passifs et leurs engagements hors bilan, afin que leur résultat dépende le moins possible de la fluctuation des taux. Les instruments assurant une telle couverture sont comptabilisés en hors-bilan.

**II.87.** Toutefois, les conditions que cette norme fixe et celles posées par les règlements bancaires auxquelles la norme renvoie ne sont pas remplies par le dispositif décrit précédemment pour deux raisons.

**II.88.** En premier lieu, il ne répond pas à deux éléments constitutifs d'une couverture du risque global de taux. D'une part, il accroît l'exposition de la dette au risque de révision de taux à la fois sur le taux Euribor 6 mois et sur le taux à 2 ans, car, du fait des contrats d'échanges, le taux d'intérêt applicable aux emprunts couverts est renouvelé tous les six mois et tous les deux ans au lieu de l'être tous les

dix ans. D'autre part, il suppose une anticipation sur l'évolution des taux, car il est efficace à condition notamment que les taux à court terme se maintiennent en deçà des taux à long terme. Une telle prise de position ne correspond pas à l'objectif d'une couverture du risque global de taux d'intérêt.

**II.89.** En second lieu, les modalités de mise en place, de gestion et de suivi des contrats d'échange de taux ne respectent pas les conditions prévues par la norme. Au moment de l'arrêté des comptes, la pertinence, la mise à jour et la documentation du modèle ayant servi de base à la définition de la stratégie poursuivie étaient insuffisantes pour attester l'efficacité du dispositif. Or ces éléments sont des conditions substantielles du classement d'opérations dans la catégorie de macro-couverture.

**II.90.** Pour l'ensemble de ces raisons, la Cour estime que le dispositif de contrats d'échanges de taux ne répond pas à la qualification de macro-couverture telle que définie par la norme n° 11. En conséquence, elle est en désaccord avec le traitement comptable retenu consistant en une inscription en hors-bilan, dans la catégorie « macro-couverture »

**II.91.** En ce qui concerne les modalités de gestion du dispositif, le ministère des finances s'est engagé, dès l'exercice 2007, à moderniser le modèle servant de base à la stratégie de couverture, à en améliorer la documentation et à réaliser des tests prospectifs et rétrospectifs à chaque arrêté des comptes et à chaque fois qu'un événement atypique important se produit sur les marchés. Il s'est également engagé à confier à un expert extérieur un examen contradictoire de la stratégie menée et à revoir l'organisation et les moyens alloués à la cellule responsable du contrôle des risques à l'Agence France Trésor. Le résultat de ces travaux serait présenté dans le projet annuel de performance du programme 117 *Charge de la dette et trésorerie de l'État*.

**II.92.** Par ailleurs, en ce qui concerne la qualification du dispositif mis en œuvre, le ministère a également indiqué son intention de saisir le comité des normes des difficultés rencontrées dans l'application de la norme n° 11 pour les contrats d'échange de taux.

## 7 - Le compte des opérations de la Coface effectuées avec la garantie de l'État

**II.93.** La Compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur (Coface), créée en 1946, gère avec la garantie de l'État quatre procédures publiques de soutien et de développement des exportations françaises. La principale est l'assurance crédit. Elle consiste à couvrir un assuré, à moyen ou long terme, qui exporte auprès d'un acheteur public ou privé contre différents risques qui ne sont pas assurables sur le marché. En cas de sinistre, la Coface indemnise l'assuré, sous réserve d'une quotité non garantie qui reste à la charge de ce dernier. Elle s'efforce de recouvrer ces créances pour le compte de l'État. Les primes versées par les assurés et les récupérations sur sinistres sont censées couvrir les indemnités versées. Les mouvements de caisse sont retracés sur un compte de trésorerie, géré par la Coface en dehors du périmètre de la comptabilité publique. L'État y verse les crédits nécessaires au paiement des sinistres d'assurance crédit qui excèdent les disponibilités dudit compte et les crédits nécessaires aux autres procédures déficitaires. Symétriquement, il opère des prélèvements sur la trésorerie excédentaire.

**II.94.** Consécutivement à sa privatisation en 1994, la Coface<sup>4</sup> a été tenue, par la loi de finances rectificative pour 1997, d'établir, pour les opérations qu'elle effectue avec la garantie de l'État, une comptabilité d'engagement distincte conforme au plan de compte des sociétés d'assurance. Le total de bilan de ce « compte État », qui n'est pas doté de la personnalité morale, s'établissait à fin 2005 à 17 Md€ dont 4,7 Md€ correspondant au solde du compte de trésorerie après prélèvement de l'État. Les actifs et les passifs de ce compte ne sont pas intégrés dans les comptes consolidés de la Coface, les activités que cette dernière effectue pour son compte propre étant pour leur part évaluées à 1 Md€ au bilan. Ils ne sont pas non plus intégrés dans les comptes de l'État, même s'ils font l'objet d'une information en annexe au compte général de l'État.

**II.95.** Or, un actif et un passif ne peuvent exister sans être rattachés à une personne juridique. Les référentiels comptables internationaux (IAS 31, § 19, SIC 12, § 1 et IPSAS 8, § 24) prévoient d'ailleurs les cas d'entités sans personnalité morale dont les comptes doivent être consolidés avec ceux de l'entité qui les contrôle.

---

4) Celle-ci a pour actionnaire depuis 2002 le groupe Natexis Banques Populaires, devenu Natixis en décembre 2006.

**II.96.** En outre, les normes comptables de l'État retiennent le critère de contrôle et non celui de la propriété, pour déterminer le périmètre de comptabilisation des actifs, le contrôle s'appréciant « *en fonction des conditions d'utilisation du bien : pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir* ». Ces conditions sont remplies dans le cas d'espèce, car si la Coface dispose du pouvoir d'instruction, de décision et de gestion des polices et des sinistres, l'État se réserve le pouvoir de décision sur les demandes de promesse de garantie les plus importantes. De plus, l'État effectue chaque année au profit du budget général un prélèvement sur la trésorerie de l'établissement, qui relève de sa décision et qui correspond principalement aux récupérations sur d'anciens sinistres indemnisés auparavant par des versements du budget général. Les produits constatés à ce titre dans les comptes de l'État ont atteint 1 Md€ en 2004, 2 Md€ en 2005 et 2,5 Md€ en 2006.

**II.97.** Pour sa part, le ministère de l'économie, des finances et de l'industrie considère, au vu des articles L. 432-1 à L. 432-4 du code des assurances, que la Coface agit en son nom propre en qualité de commissionnaire au sens de l'article L. 132-1 du Code de commerce, pour le compte du commettant qu'est l'État. Il en tire la conclusion que le compte retraçant les opérations garanties par l'État doit être retracé dans les comptes de la Coface d'une manière distincte permettant de refléter sa nature spécifique, y compris ses caractéristiques de patrimoine d'affectation.

**II.98.** Sans méconnaître la complexité du sujet et les contraintes qui pèsent sur la situation juridique et comptable de ce compte, la Cour constate que le *statu quo* actuel n'est pas conforme au référentiel comptable de l'État qui a été adopté en application de l'article 30 de la LOLF.

**II.99.** Le ministère des finances s'est engagé à rechercher, en accord avec la Coface, les modifications nécessaires et notamment une amélioration de la présentation de ce compte de façon à faire apparaître clairement sa nature patrimoniale spécifique dans les comptes de la Coface. Il s'est aussi engagé à opérer les prélèvements sur ce compte dans le cadre qui sera désormais défini dans le tableau A de la loi de finances initiale ou rectificative de l'exercice. La convention financière entre l'État et la Coface sera modifiée à cette fin et pour introduire par ailleurs une disposition visant à maintenir la liquidité du compte.

## **8 - La section des fonds d'épargne centralisés à la Caisse des dépôts et consignations**

**II.100.** La Caisse des dépôts et consignations (CDC) a notamment pour mission de centraliser et de gérer des fonds issus de divers produits d'épargne réglementée souscrits par des particuliers ou des personnes morales (livret A, livret bleu, livret d'épargne populaire, Codévi, devenu « livret de développement durable », compte épargne logement, livret jeunes, etc.). Chaque type de dépôt centralisé est géré dans un fonds spécial qui est adossé à un fonds de réserve et de garantie. Les emplois de ces fonds sont encadrés par des dispositions législatives et réglementaires. L'État donne sa garantie aux dépôts d'épargne, qu'ils soient ou non centralisés à la Caisse<sup>5</sup>, et prend en charge à ce titre le risque de liquidité. Il peut, en outre, donner sa garantie au cas par cas sur des prêts que la CDC considère comme risqués. Au travers de la section des fonds d'épargne qui représente un total de bilan de 205 Md€ après transfert partiel à la Banque Postale, la CDC joue un rôle essentiel dans le financement du logement social et de la rénovation urbaine, mission d'intérêt général qui entre dans le cadre d'une politique publique.

**II.101.** Le ministère des finances a considéré que les fonds d'épargne ne relevaient pas du périmètre des participations de l'État, même en tant qu'entité non contrôlée, parce qu'aucun des critères de contrôle ou de non contrôle posés par la norme n° 7 n'étaient réunis. En outre, la transparence des comptes des fonds d'épargne était assurée à la fois par l'information financière donnée en annexe au compte général de l'État, par la publication par la CDC de comptes spécifiques et certifiés par ses commissaires aux comptes et par le contrôle exercé par la commission de surveillance de la CDC et le comité des fonds d'épargne qui en est l'émanation.

**II.102.** Comme elle l'avait indiqué dans son rapport particulier sur les comptes et la gestion des fonds d'épargne (1999-2004) qui a été communiqué au Parlement et au Gouvernement en juillet 2005, la Cour estime que le passage de la CDC aux normes IFRS et la mise en place par l'État d'une comptabilité d'exercice imposent une clarification du traitement comptable de cette construction juridique complexe dont les comptes sont reflétés dans une section comptable de la CDC distincte de ses propres comptes et non doté de la personnalité morale. En effet, en droit français il n'existe plus depuis 1789 de biens de mainmorte et les

---

5) La base juridique de cette garantie de l'État est constituée des articles L. 221-8 et L. 518-26 du code monétaire et financier et de la loi de finances pour 1983 du 29 décembre 1982.

référentiels comptables internationaux (IAS 31, § 19, SIC 12, § 1 et IPSAS 8, § 24) ont tous évolué vers une consolidation des comptes d'entités sans personnalité morale avec ceux de l'entité qui les contrôle.

**II.103.** Le critère de contrôle au sens de la norme n° 7 s'apprécie « *en fonction des conditions d'utilisation du bien : pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir* ». Or même si les rôles respectifs de la CDC et de l'État conduisent à une situation complexe, la Cour estime que les critères de contrôle placent les fonds d'épargne sous la gestion de la CDC et la protection de la commission de surveillance. Les comptes de la section des fonds d'épargne sont arrêtés par le directeur général de la Caisse après avis de la commission de surveillance, comme ceux de la section générale, et sont publiés dans un même rapport annuel. Les montants prélevés par le budget général sont fixés par décret pris après avis de la commission de surveillance. Les décisions de gestion au jour le jour des fonds d'épargne sont prises par la CDC, même si l'État fait entendre sa voix. Les prêts pour le financement du logement social sont consentis, dans le cadre fixé par l'État, par la Caisse qui en assure l'instruction et en décide l'octroi. La politique de gestion actif-passif est décidée par la Caisse.

**II.104.** *A contrario*, l'État fixe les emplois des fonds d'épargne et certaines règles en matière de placement des actifs financiers. Il a imposé la constitution de fonds de réserve et de garantie soumis à des règles prudentielles spécifiques qui ont pour objet de couvrir des pertes en cas de décollecte importante sur les livrets réglementés et de protéger ainsi le budget général contre la mise en jeu de sa garantie. Il a le pouvoir de faire cesser cette activité en mettant fin au mécanisme de centralisation des dépôts d'épargne réglementée. Il retire de cette activité un avantage économique significatif, puisqu'il perçoit en rémunération de sa garantie un prélèvement sur les fonds de réserve et de garantie de la CNE et des caisses d'épargne (932 M€ en 2004, 1 099 M€ en 2005, 748 M€ en 2006) auquel s'ajoute un prélèvement sur les autres fonds d'épargne disposant de ressources disponibles (682 M€ en 2004, 98 M€ en 2005, 555 M€ en 2006). Ces prélèvements ont atteint 50 Md€ entre 1991 et 2005. Enfin, l'État supporte en dernier ressort le risque de transformation correspondant à la transformation de dépôts à vue en prêts à très long terme dont le taux d'intérêt ne peut être modulé en fonction du risque sur emprunteur.

**II.105.** Au regard du critère de contrôle la section des fonds d'épargne a les mêmes caractéristiques que la section générale et devrait donc être classée comme cette dernière en entité non contrôlée au compte de participations de l'État. La circonstance qu'elle n'ait pas la personnalité morale n'est pas déterminante, car les deux sections sont

placées sous la même autorité. Le fait que la norme n° 7 n'ait pas prévu le cas des fonds d'épargne ne saurait emporter pour conséquence qu'ils devraient être exclus de la comptabilité de l'État en tant qu'entité non contrôlée à la valeur d'acquisition. L'absence de personnalité morale n'a pas empêché l'État, en accord avec la Cour, de comptabiliser dans ses participations le service annexe d'amortissement de la dette (SAAD) qui est un service sans personnalité juridique doté d'une comptabilité distincte au sein de celle de la Société nationale des chemins de fer français (SNCF), mais non encore intégré au 31 décembre 2006.

**II.106.** La garantie de l'État étant donnée aux épargnants et non à la section des fonds d'épargne, le rattachement des actifs et des passifs constitutifs de cette section à une personne morale, la Caisse des dépôts, qui en assure la gestion « sous mandat » et, par voie de conséquence, leur valorisation parmi les entités non contrôlées par l'État, ne sont en aucune manière contraires aux dispositions du code monétaire et financier et ne préjugent en rien des questions de propriété.

**II.107.** Sur la base de ces différents éléments, la Cour considère que les comptes de l'État devraient refléter dans les immobilisations financières de l'État la section des fonds d'épargne en la classant, comme la section générale, parmi les entités non contrôlées, même si elle n'a pas de personnalité morale. La valeur immobilisable s'élève à 7 663 M€ en bilan d'ouverture et à 7 081 M€ en bilan de clôture sur la base des comptes arrêtés au 31 décembre 2006.

**II.108.** Le ministère des finances s'est engagé à clarifier les relations entre l'État et la Caisse des dépôts et consignations gestionnaire sous mandat dans le pilotage de la gestion des fonds d'épargne.

## 9 - Le réseau routier

**II.109.** Le *réseau routier national en service* figure dans les comptes au 31 décembre 2006 à hauteur de 104,3 Md€ (valeur nette comptable). Selon la norme comptable n° 6, les routes doivent être évaluées à leur coût de reconstruction à neuf déprécié du montant global de remise en état du réseau.

**II.110.** À l'occasion de ses vérifications intermédiaires (cf. *infra*, § III.7, p. 50), la Cour avait émis des doutes sur la fiabilité de la méthode retenue pour valoriser cet actif particulier de l'État.

**II.111.** Au vu de cette difficulté, le ministère des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer a diligenté un audit interne afin d'expertiser la méthode. Cet audit, conduit par le Conseil général des ponts et chaussées, conclut que la valorisation du réseau routier national est réaliste. Il note néanmoins des incertitudes affectant à la fois sa valeur de reconstruction à neuf et ses dépréciations. En tout état de cause, au moment où les comptes ont été arrêtés, les conclusions de cet audit, sur lesquelles s'est appuyée l'administration pour valider l'évaluation du réseau routier, étaient partielles et provisoires. En outre, elles ont été produites à la Cour dans des délais qui ne permettaient pas leur analyse en temps utile pour les vérifications des comptes, ce qui constitue une limitation à l'étendue des travaux de certification. Pour l'ensemble de ces raisons, la Cour considère que des incertitudes demeurent sur la méthode d'évaluation des routes.

**II.112.** La mise en œuvre de la méthode présente des limites qui tiennent à la fois à la valorisation du coût de reconstruction et au calcul des dépréciations. Sur le premier point, l'incertitude découle principalement de l'utilisation (hormis l'année de leur mise en service pour laquelle les infrastructures routières sont évaluées à leur valeur d'acquisition) de coûts statistiques, dont le principe n'est pas contestable mais dont les modalités présentent des faiblesses, et d'hypothèses simplificatrices présentant elles-mêmes des faiblesses ; en outre, ces coûts statistiques et hypothèses n'intègrent pas les coûts propres à l'administration. Sur le second point, les limites de la méthode portent sur la fréquence de mise à jour et la fiabilisation des dépréciations des routes, des ouvrages d'art et des tunnels. Certaines des limites de la méthode sont explicitées dans l'annexe au compte général de l'État.

**II.113.** Par ailleurs, à titre exceptionnel, les données comptables de 2006 ont été élaborées en postulant qu'il n'y avait eu aucune variation, à périmètre constant (c'est-à-dire hors mise en service de l'année), des montants inscrits au bilan entre l'ouverture et la clôture de l'exercice : aucune écriture traduisant l'évolution de la valeur du réseau n'a donc été comptabilisée en 2006, ce qui limite la portée de l'information financière retracée en comptabilité sur l'exercice.

**II.114.** En ce qui concerne les *infrastructures routières en cours de construction* (valeur nette comptable de 9,5 Md€ au 31 décembre 2006), les contrôles effectués sur la procédure d'inventaire et de valorisation ont mis en évidence de nombreuses incertitudes sur leur recensement et, par voie de conséquence, sur la fiabilité des données chiffrées qui en résultent. L'exhaustivité et l'exactitude des données n'apparaissent pas assurées, une dizaine de directions départementales de l'équipement (DDE) ayant été défaillantes dans la fourniture des données. Parallèlement, les encours correspondant à des opérations transférées aux collectivités locales n'ont pas été sortis du bilan de l'État.

**II.115.** Ainsi, malgré le travail important accompli par les services de l'État qui constitue une base solide pour le recensement et la valorisation du réseau routier national en service, la Cour ne peut valider, en l'état, du fait des incertitudes décrites précédemment, le montant du réseau routier en service et celui des infrastructures routières en cours de construction, qui figurent dans les bilans d'ouverture et de clôture de l'exercice 2006.

**II.116.** Le ministère de l'économie des finances et de l'industrie et le ministère des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer ont toutefois pris des engagements assortis d'un échéancier pour fiabiliser la procédure sur les points évoqués précédemment. Ils se sont notamment engagés, chacun pour ce qui le concerne, et ce dès l'exercice 2007 :

- à vérifier les ratios de coût de construction kilométriques utilisés ;
- à accélérer le rythme de remontée des informations de façon à traiter de façon homogène les opérations quelle que soit l'année de leur mise en service ;
- à limiter les conséquences de la périodicité des informations relatives à l'état du réseau (dont seul un tiers est contrôlé chaque année) pour donner une image plus conforme de sa dépréciation ;
- à prendre en compte certains coûts internes et à faire un effort particulier sur les encours de production et les concessions ;
- à rénover le système d'information de connaissance du réseau routier (*SICRE*) de façon à fiabiliser les données qu'il contient.

## 10 - Le parc immobilier

**II.117.** Le patrimoine foncier et les constructions en service de l'État figurent dans ses comptes au 31 décembre 2006 pour une valeur nette comptable de 49,1 Md€

**II.118.** Cette évaluation repose, pour l'essentiel, sur des valeurs de marché. Des immeubles historiques, certains biens particuliers comme les cimetières notamment, ont toutefois été évalués à l'euro symbolique ; les établissements pénitentiaires figurent au bilan pour une valeur de 4,4 Md€ qui correspond à leur coût de remplacement déprécié pour tenir compte de leur spécificité.

**II.119.** Le recensement et l'évaluation de ce patrimoine dépendent de la tenue du tableau général des propriétés de l'État (*TGPE*). Cette application, présentée comme un outil de comptabilité auxiliaire, comporte plusieurs défauts. Elle ne contient, en effet, qu'un nombre limité de contrôles automatisés, dont certains sont déficients. Elle ne permet aucune historisation des données. Elle ne comporte pas d'interface avec les applications de dépense et la comptabilité générale. Dans ce contexte, la volumétrie et la complexité des contrôles manuels nécessaires à la fiabilisation et à l'intégration en comptabilité générale des données financières relatives au parc immobilier constituent une limite à la mise en œuvre de contrôles approfondis par la Cour.

**II.120.** Partant d'une connaissance inégale et le plus souvent incomplète du patrimoine immobilier qui leur est affecté, les ministères ont effectué depuis 2004 un effort très important pour le recenser. Mais la procédure déclarative de l'inventaire des biens immobiliers et l'absence d'interface entre l'application informatisée de tenue de l'inventaire et les applications de dépense de l'État laissent subsister une incertitude sur l'exhaustivité du recensement

**II.121.** Les travaux de rapprochement des données de la base cadastrale et des données parcellaires de l'inventaire du patrimoine immobilier de l'État ont fait ressortir des écarts qui n'ont pas été justifiés par l'administration. Les surfaces peuvent comporter des erreurs parfois très significatives en plus et en moins. L'état d'entretien des biens, élément également utilisé pour évaluer les biens, est apprécié globalement de façon trop imprécise.

**II.122.** Par ailleurs, des modifications substantielles des données sur les surfaces ou la mise en service de travaux importants en 2006 n'ont pas conduit à la réévaluation des biens à la clôture. De plus, environ 4 % des biens n'ont pas encore été évalués. Enfin, la méthode d'évaluation en valeur de marché des biens les plus atypiques pour lesquels, en l'état, il n'existe pratiquement pas de marché reste aléatoire. Doivent par exemple être soulignées les difficultés entourant l'évaluation des palais de justice ou des installations militaires de très grande superficie.

**II.123.** L'incertitude sur la valeur d'un patrimoine aussi important et aussi spécifique est aggravée par différentes faiblesses du processus d'inventaire et de valorisation. Pour ces raisons, la Cour n'a pas pu valider la valorisation de l'ensemble du parc immobilier de l'État.

**II.124.** Partageant largement ces constats, le ministère des finances s'est engagé :

- à valoriser des biens non encore évalués en 2005 et 2006 et à évaluer sur place des biens ayant fait l'objet de travaux réceptionnés en 2006 ou dont la surface a évolué de façon significative ;
- à poursuivre l'opération de recensement, de fiabilisation et d'évaluation du parc immobilier non contrôlé par l'État ;
- à fiabiliser des données caractéristiques des biens dans le cadre de l'extension du mécanisme des loyers budgétaires ;
- à mettre en place un dispositif permettant d'améliorer le recoupement entre l'inventaire du patrimoine immobilier de l'État et la base cadastrale.

## 11 - Les obligations fiscales

**II.125.** Les obligations fiscales sont des dettes de l'État envers des contribuables bénéficiant de mesures de réduction de l'impôt théoriquement dû. Elles comprennent par exemple les crédits de TVA dont bénéficient les redevables lorsque le montant de TVA qu'ils collectent excède celui de la TVA qu'ils peuvent déduire. En matière d'impôt sur les sociétés, elles concernent les crédits d'impôt (crédit d'impôt recherche, crédit d'impôt en faveur de sociétés créées dans une zone d'investissement privilégié,...), les créances nées du report en arrière des déficits et d'autres déductions fiscales dont peuvent bénéficier les entreprises.

**II.126.** Selon les impositions, la possibilité pour le redevable d'utiliser ces mesures peut s'étendre au-delà de l'exercice en cours. Naît ainsi un droit en faveur du redevable, qui, dans le contexte normatif de la LOLF, doit se traduire par la constatation comptable d'une dette de l'État à la clôture de l'exercice. La norme comptable de l'État n° 3 précise en effet que « *la comptabilité est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations. Les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement* ».

**II.127.** Les limites fonctionnelles de l'application *MÉDOC*, au cœur de l'architecture informatique métier de la direction générale des impôts (cf. *supra*, § II.14, p. 16), ne permettent pas un recensement immédiat et fiable des obligations fiscales reportables à valoriser. Cette application ancienne a été construite en fonction d'une logique de comptabilité de caisse et les événements de gestion conduisant à la constatation d'une dette en faveur des redevables ne sont pas traduits automatiquement en comptabilité générale.

**II.128.** Pour se conformer néanmoins aux principes de la comptabilité d'engagement et aux normes comptables, l'administration a valorisé à la clôture des comptes, selon une procédure alternative, les obligations fiscales reportables. Mais les résultats de ces travaux et la qualité des données produites ne mettent pas la Cour en mesure de se prononcer sur la fiabilité des écritures comptables correspondantes.

**II.129.** En effet, s'agissant des obligations fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés, la procédure utilisée ne permet de garantir ni l'exhaustivité ni l'exactitude des données comptabilisées. Dans les délais très contraints pour réaliser les travaux d'audit, les requêtes informatiques effectuées sur les bases de données fiscales n'ont pas pu prendre en compte l'ensemble des règles de gestion nécessaires à l'obtention de ces données.

**II.130.** De même, les crédits de TVA reportables n'ont été recensés que partiellement pour constater la dette en faveur des redevables. En effet, n'ont été comptabilisés que les crédits de TVA pour lesquels une demande de remboursement avait été présentée par le redevable. Les situations où le redevable pourrait imputer le crédit constaté sur une imposition future n'ont pas été recensées.

**II.131.** Pour l'ensemble de ces raisons, les montant des obligations fiscales reportables, qu'ils soient enregistrés sous la forme de provisions pour charges (obligations fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés : 4 Md€ à la clôture de l'exercice) ou sous la forme de dettes non financières (Autres charges à payer – TVA : 9,5 Md€) présentent de réelles incertitudes.

**II.132.** Dans la même logique, les impacts des déficits fiscaux en matière d'impôt sur les sociétés devraient être provisionnés dans les comptes pour une part qui devra raisonnablement être estimée et qui correspondra à la diminution de produits fiscaux qui en résultera l'année de leur imputation par le redevable. Si les créances nées du report en arrière des déficits ont bien été évaluées et comptabilisées au titre du bilan d'ouverture et du bilan de clôture, il n'en va pas de même des déficits fiscaux de droit commun, susceptibles de faire l'objet d'un report en avant désormais sans limite temporelle. L'administration s'y oppose au motif qu'il n'y aurait pas de constatation d'une créance, mais seulement comptabilisation de la possibilité toute éventuelle d'une minoration ultérieure d'assiette taxable.

**II.133.** Les déficits n'ont pas été recensés à la clôture 2006 et leur non prise en compte sous évalue le montant des provisions de l'État envers les redevables de l'impôt sur les sociétés.

**II.134.** Or, la Cour constate que ces déficits sont connus de l'administration, car ils sont portés dans les liasses fiscales et les montants d'impôt qui leur sont liés figurent dans la comptabilité des entreprises concernées. La comptabilité de l'État doit enregistrer les effets de ces déficits, puisque le droit de l'entreprise de les déduire de son assiette imposable au cours des exercices ultérieurs jusqu'à leur épuisement constitue bien pour l'État une obligation de ne pas réclamer pour chacun de ces exercices le montant de l'impôt résultant de l'imputation ultérieure correspondant à l'assiette imposable. Les conditions de constitution d'une provision pour risques et charges sont de ce fait même réunies : l'obligation de l'État est avérée dès lors que l'entreprise revient à meilleure fortune, le montant est connu avec précision et la non rentrée de produits fiscaux est certaine. La comptabilisation d'une provision conduit à traduire plus fidèlement la réalité de la situation économique. Lors des exercices suivants, cette provision aura vocation à être reprise à hauteur des déficits fiscaux utilisés et imputés sur les bénéfices fiscaux. La comptabilité de l'État respectera ainsi le principe du rattachement à l'exercice des produits régaliens concernés en fonction de la situation fiscale des entreprises à son égard.

**II.135.** Il résulte de tous ces constats pour la Cour une limitation liée aux déficiences de l'application *MÉDOC* ainsi qu'un désaccord portant à la fois sur le montant des obligations fiscales reportables inscrites au bilan et sur le défaut de prise en compte des obligations nées des droits acquis au titre des déficit fiscaux reportables.

**II.136.** Pour pallier certaines de ces insuffisances, la direction générale des impôts s'est engagée à étudier dès 2007 la faisabilité d'une procédure de clôture intermédiaire, de nature à fiabiliser les écritures d'inventaire.

## 12 - Les passifs d'intervention

**II.137.** Dans sa mission économique et sociale, l'État finance, directement ou indirectement, de très nombreux dispositifs d'intervention à l'intention de divers bénéficiaires (ménages, entreprises, collectivités territoriales, associations, etc.). Le total des charges d'intervention s'élève au 31 décembre 2006 à un peu plus de 147 Md€ et le montant des passifs inscrits dans les comptes après prise en compte des ajustements demandés par la Cour s'élève à 29,5 Md€ de provisions pour charges, 7,2 Md€ de charges à payer et 8,2 Md€ d'autres dettes non financières.

**II.138.** Si, avant la réforme comptable, l'État avait déjà une bonne connaissance du montant des dépenses d'intervention payées chaque année, il ne chiffrerait pas systématiquement ce à quoi il était engagé au-delà d'une année au titre des divers régimes d'intervention en vigueur, ni ce qui lui restait à payer en fin d'exercice.

**II.139.** Du fait des nouvelles règles de la comptabilité générale tenue en droits constatés, l'État est obligé de recenser ses engagements. Dans certains cas, ces engagements doivent donner lieu à la constatation d'un passif, qu'il s'agisse d'une charge à payer ou d'une provision pour charge. En principe, une charge à payer est constatée lorsque l'État sait de manière certaine qu'il aura à effectuer un décaissement lors de l'exercice suivant l'exercice considéré ; lorsque ce décaissement est seulement probable, mais que l'engagement dont il résulte est ferme, l'État doit passer une provision pour charge dont le fait générateur est la constatation de la naissance pour l'État des droits des tiers, conformément aux dispositions de la norme n° 2 qui sont identiques à celles de la norme n° 12, et non pas le versement des fonds.

**II.140.** La Cour constate que le producteur des comptes a consenti des efforts très substantiels pour recenser les passifs d'intervention mais qu'il subsiste des incertitudes dans l'évaluation de ces passifs d'intervention dans les comptes arrêtés au 31 décembre 2006. Ces incertitudes résultent du fait que l'administration n'a pas eu le temps d'examiner de manière exhaustive l'ensemble des dispositifs d'intervention générateurs d'engagements de l'État, comme l'avait recommandé la Cour dans ses précédents rapports sur les comptes. Elles sont liées aussi aux déficiences des systèmes d'information des opérateurs de l'État gestionnaires des procédures et de la difficulté à réconcilier en fin d'année les comptes de ces organismes et ceux de l'État.

**II.141.** Au cours de ses vérifications, la Cour a notamment mis en évidence, dans le bilan d'ouverture de 2006, la difficulté de comptabiliser des provisions pour les interventions agricoles gérées par le Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles (1 356 M€ dont 840 M€ sont constitués par les annuités futures de la contribution de l'État à l'indemnité viagère de départ, calculées sur des bases statistiques), pour les aides à l'emploi gérées par le même opérateur (1 174 M€), pour les engagements de l'État vis-à-vis de Réseau Ferré de France (320 M€), pour la contribution de l'État au régime de cessation d'activité des travailleurs salariés (276 M€).

**II.142.** Des corrections ont été apportées pour des montants très significatifs dans les comptes au titre des différentes anomalies chiffrées qui ont été relevées par la Cour dans ce domaine. Elles ont eu pour effet de dégrader la situation nette du bilan d'ouverture de 4,5 Md€ et le solde des opérations de l'exercice de 0,9 Md€. Cependant l'échantillon de vérification de la Cour ne représentait que 20 % environ des mesures d'intervention en crédits de paiement de la loi de finances initiale pour 2006, alors que les passifs à recenser dépassent le cadre strict des crédits budgétaires.

**II.143.** La Cour a également relevé une incertitude sur la valorisation des montants comptabilisés. Certaines mesures d'intervention ont fait l'objet d'une inscription de provisions ou de charges à payer, mais il n'a pas été possible de s'assurer de l'exacte évaluation de ces montants, du fait d'un déficit d'information disponible. Il en est ainsi des montants qui devraient être comptabilisés au titre des engagements de l'État envers les bailleurs sociaux (aide à la pierre dans le parc social), engagements estimés au 31 décembre 2005, selon des documents internes, à 1 470 M€, ces montants n'ayant pu être rapprochés de ceux comptabilisés en provisions ou en charges à payer dans le bilan d'ouverture.

**II.144.** Dans le secteur des interventions agricoles, la Cour a relevé une incertitude sur les montants provisionnés au titre des prêts bonifiés et des aides versées par le CNASEA, sur la base de conventions budgétaires (autorisations d'engagement). Le travail engagé par le ministère de l'agriculture et de la pêche et le contrôleur budgétaire et comptable ministériel avec cet opérateur devrait aboutir, à terme, à obtenir une assurance raisonnable quant au montant déclaré.

**II.145.** Plus généralement, seul un recensement exhaustif des mesures d'intervention, mettant en évidence le fait générateur des engagements de l'État et la nature de ses versements, permettra de garantir l'exhaustivité de la comptabilisation des passifs d'intervention.

**II.146.** Il en résulte un double constat, d'une part, de limitation liée aux déficiences des systèmes d'information des opérateurs et, d'autre part, de désaccord sur le montant des passifs d'intervention comptabilisés en bilan d'ouverture et en bilan de clôture.

**II.147.** Le ministère des finances est prêt à saisir le comité des normes pour clarifier le fait générateur de la charge et à inciter les ministères gestionnaires à analyser les principales procédures d'intervention afin d'identifier de manière précise la naissance des engagements de l'État qui nécessitent la comptabilisation de passifs.

### 13 - Les comptes des Pouvoirs publics

**II.148.** Les comptes des Pouvoirs publics, notamment ceux de l'Assemblée nationale, du Sénat, du Président de la République et du Conseil constitutionnel, ne sont que partiellement intégrés dans ceux de l'État. Par ailleurs, la Cour n'a pas pu mener de vérifications sur ces comptes en raison du principe d'autonomie financière des Pouvoirs publics.

**II.149.** Depuis plusieurs années, les *assemblées parlementaires* qui représentent la partie la plus importante des comptes des Pouvoirs publics ont fait le choix d'établir leurs écritures comptables en s'inspirant étroitement du plan comptable général, mais selon des conventions tenant compte de leur nature particulière. La généralisation à l'État, dans son ensemble, des règles comptables de droit commun, sous réserve des seules exceptions liées aux spécificités de l'action publique, conduit à constater un décalage avec cette pratique.

**II.150.** Pour harmoniser les logiques comptables, les assemblées ont décidé de bâtir un nouveau référentiel qui permettra l'intégration de leurs comptes dans les comptes généraux de l'État. Elles ont également décidé de mettre en place une procédure d'examen de leurs comptes de l'exercice 2007 par une entité tierce. Ces deux opérations seront successivement menées dans le cadre de conventions conclues par chaque Assemblée, en mars 2007, avec le conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables.

**II.151.** À l'issue de ses travaux, l'entité tierce, qui bénéficiera pour la conduite de sa mission, d'une complète autonomie, remettra aux commissions spéciales chargées, dans chaque assemblée, de vérifier et d'apurer les comptes les conclusions de ses vérifications, que les commissions transmettront à la Cour.

**II.152.** Les délais requis par cette démarche ne permettant d'aboutir à l'intégration des comptes des assemblées dans ceux de l'État qu'au titre de l'exercice 2007, la Cour des comptes ne peut que prendre acte de son impossibilité pour les comptes de l'exercice 2006. Elle relève cependant que les commissions spéciales chargées de vérifier et d'apurer les comptes des deux Assemblées ont donné quitus aux questeurs de chaque chambre de leur gestion et pris les dispositions nécessaires pour publier les rapports consacrés aux comptes des deux assemblées avant le 1<sup>er</sup> juin 2007, respectant le délai fixé par la LOLF pour le dépôt du projet de loi de règlement.

**II.153.** Une démarche similaire devra être mise en œuvre par les autres Pouvoirs publics.

\*

\* \*

**II.154.** Au-delà des principales observations présentées précédemment, la Cour a relevé un certain nombre d'autres anomalies dans les comptes que l'administration n'a pas souhaité ou n'a pas pu rectifier. Elles concernent notamment les relations entre l'État et la Sécurité sociale, le calcul de différentes provisions (primes d'État pour l'épargne logement, litiges fiscaux, litiges relatifs à l'application du droit communautaire, etc.) et la procédure de dépréciation des créances non fiscales. Le détail de ces observations sera communiqué aux administrations et au Parlement dans les conditions prévues par le code des juridictions financières.

### **III - Compte rendu des vérifications sur les comptes de 2006**

**III.1.** Conformément aux dispositions de l'article 58-5° de la LOLF, ce chapitre constitue le « *compte rendu des vérifications opérées* » par la Cour pour la certification des comptes de 2006.

**III.2.** La Cour organise sa mission de certification en deux temps. Elle mène d'abord des vérifications qualifiées d'« intermédiaires » au cours de l'exercice, puis des vérifications dites « finales » après la clôture des comptes et avant leur arrêté définitif. À ces deux séries de vérifications s'est ajouté, pour ce premier exercice de certification, un examen spécifique du bilan d'ouverture de 2006. La certification est donc une mission annuelle qui fait l'objet d'échanges approfondis avec l'administration.

**III.3.** Le choix des thèmes de vérification et des sites de contrôle se fait lors d'une phase de programmation qui précède chacune des séries de vérification. Cette programmation s'inscrit dans un plan triennal de contrôle conçu de telle sorte qu'à chaque exercice les comptes soient audités dans tous leurs aspects significatifs.

#### **1 - Examen du bilan d'ouverture de 2006**

**III.4.** « Acte fondateur », dans la mesure où il est le point de départ des écritures de l'exercice 2006 et de tous les exercices ultérieurs, le bilan d'ouverture de 2006 qui est le premier état financier établi selon les nouvelles règles comptables a nécessité un examen spécifique.

**III.5.** Un premier examen a été mené en septembre 2006, peu de temps après la remise par le producteur des comptes à la Cour d'une première version provisoire de la balance d'ouverture. Un second examen a été joint aux vérifications finales sur les comptes de 2006 lorsque le bilan d'ouverture a été définitivement stabilisé.

**III.6.** Les vérifications opérées avaient un double objectif :

- examiner la méthode d'élaboration du bilan d'ouverture, ce qui supposait de valider les options comptables prises par le producteur des comptes, d'évaluer l'efficacité du dispositif de contrôle interne et les procédures appliquées par les ministères, et de suivre la mise en œuvre des recommandations du rapport sur les comptes de 2005<sup>6</sup> ;
- contrôler les écritures passées par le producteur des comptes.

## **2 - Vérifications intermédiaires sur les comptes de 2006**

**III.7.** Les vérifications intermédiaires se sont déroulées d'octobre à décembre 2006. Elles avaient pour objet d'évaluer les risques d'erreurs significatives dans les comptes sur le fondement de deux séries de tests : les premiers portent sur la correcte application des procédures comptables, les seconds sur l'efficacité des dispositifs de contrôle interne.

**III.8.** L'évaluation des risques d'erreurs significatives sur un domaine comptable permet d'adapter l'intensité des vérifications finales qui consistent à examiner les écritures comptables (cf. *infra*).

**III.9.** Les vérifications intermédiaires ont été menées au sein des 15 ministères au sens du projet de loi de finances pour 2006 qui ont fait l'objet de contrôles comprenant *a minima* une partie transversale à toute l'administration et, dans certains cas, une partie adaptée aux particularités de son activité.

**III.10.** La partie transversale à tous les ministères comprenait deux volets. Le premier volet portait sur une analyse d'ensemble de la mise en œuvre de la réforme comptable : mise en place de la nouvelle organisation comptable, déploiement du contrôle et de l'audit interne, fonctionnement des systèmes d'informations comptables. Le second volet consistait en des vérifications sur des domaines comptables considérés comme majeurs : provisions et engagements hors bilan, immobilisations corporelles, autres charges de fonctionnement et dettes non financières.

---

6) En vue de l'élaboration du bilan d'ouverture, la Cour avait consacré environ un tiers des recommandations de son rapport sur les comptes de 2005 à demander la passation d'écritures afin de corriger des anomalies constatées dans le bilan de clôture de 2005.

**III.11.** La partie variable des vérifications intermédiaires avait pour objet des contrôles approfondis sur les procédures applicables aux domaines suivants :

- pour le *ministère de l'économie, des finances et de l'industrie*, les engagements hors bilan et les provisions pour risques et charges, les produits de fonctionnement et d'intervention, les autres charges de fonctionnement et les dettes non financières ainsi que les charges de personnel et les pensions ;
- pour le *ministère de la défense*, les immobilisations incorporelles, corporelles et les stocks ainsi que les autres charges de fonctionnement, les engagements hors bilan et les provisions pour risques et charges ;
- pour le *ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche*, les charges de personnel, les pensions ainsi que les charges d'intervention ;
- pour le *ministère des affaires étrangères*, les immobilisations corporelles ;
- pour le *ministère de la justice*, les autres charges de fonctionnement et dettes non financières ;
- pour le *ministère de l'emploi, de la cohésion sociale et du logement* et celui de la *santé et des solidarités*, les engagements hors bilan et les provisions ainsi que les charges d'intervention ;
- pour le *ministère des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer*, les immobilisations corporelles et les stocks ;
- pour le *ministère de l'agriculture et de la pêche*, les charges de personnel, les autres charges de fonctionnement et les dettes non financières, les charges d'intervention et les produits de fonctionnement et d'intervention ;
- pour le *ministère de l'écologie et du développement durable*, les engagements hors bilan et les provisions.

**III.12.** Le ministère des finances a fait l'objet de vérifications spécifiques qui sont de son seul ressort (dette financière, trésorerie, prêts et avance, participations et créances rattachées, produits régaliens).

**III.13.** Il s'y est ajouté des vérifications chez un certain nombre d'opérateurs de l'État : Conservatoire des espaces littoraux et des rivages lacustres (CELRL), Voies navigables de France (VNF), Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH), Université de Paris XIII, Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles (CNASEA), Agence pour l'enseignement du français à l'étranger (AEFE). Des informations ont été exploitées sur les autres opérateurs suivants : Agence de maîtrise d'ouvrage des travaux du ministère de la justice

(AMOTJ), Office français de protection des réfugiés et apatrides (OFPRA), Commissariat à l'énergie atomique (CEA), Centre national d'études spatiales (CNES), Agence nationale de valorisation de la recherche (ANVAR), Office national des forêts (ONF).

**III.14.** Par ailleurs, des audits informatiques ont été réalisés sur des systèmes d'information budgétaires et comptables sensibles : *Palier LOLF*, *PEZ* qui gère les pensions des fonctionnaires de l'État, *MÉDOC* qui traite les impôts des redevables professionnels (taxe sur la valeur ajoutée, impôts sur les sociétés), *STGPE* et *TGPE* qui servent à l'inventaire et à la valorisation des propriétés de l'État, *Orchidée* développée pour recenser les charges à payer et les produits à recevoir, et *ILIAD* qui gère les impôts sur rôle. Par ailleurs, la Cour a effectué un audit de suivi des recommandations de l'audit de l'application PAY qui assure la paye de 2,5 millions de fonctionnaires civils.

**III.15.** Les conclusions de ces vérifications intermédiaires ont été synthétisées dans des *notes d'évaluation de la comptabilité (NEC)* transmises aux secrétaires généraux des ministères pour validation ou pour contradiction. Des rapports *ad hoc* ont par ailleurs été remis aux administrations concernées pour les domaines comptables spécifiques et les audits informatiques.

**III.16.** Au cours de cette phase de missions intermédiaires, 45 documents de travail ou relevés d'observations provisoires ont été adressés en mettant en évidence les points forts et les points faibles et en formulant des observations d'audit et des recommandations.

### **3 - Vérifications finales sur les comptes de 2006**

**III.17.** Les vérifications finales, qui ont pour objectif de repérer d'éventuelles anomalies dans les comptes, se sont déroulées en février et mars 2007. Compte tenu des délais de clôture des comptes et de production des états financiers, la période utile de contrôle a néanmoins été limitée à moins d'un mois.

**III.18.** Les vérifications finales ont consisté à vérifier le respect de 7 critères d'audit : l'exhaustivité, la régularité et le correct rattachement à l'exercice des enregistrements comptables, l'existence et l'évaluation des soldes, l'exacte présentation des états financiers ainsi que la pertinence de l'information financière. Elles ont été effectuées essentiellement au moyen de tests portant sur le détail des opérations et des soldes ; la mise en œuvre de revues analytiques consistant à comparer les données d'un exercice à l'autre a été rendue impraticable dans la majorité des cas en l'absence d'information rétrospective compte tenu de la première application des normes comptables.

**III.19.** Des analyses informatisées des données issues de la comptabilité générale ont été conduites sur la totalité des comptes de gestion des 144 postes comptables centralisateurs, avec la collaboration d'un cabinet extérieur.

**III.20.** La Cour a vérifié également le degré de mise en œuvre des 86 recommandations qu'elle avait formulées dans son rapport sur les comptes de 2005. Elle a constaté que 90 % d'entre elles avaient été appliquées.

**III.21.** Sur les comptes de l'exercice 2006, à l'issue de ses vérifications finales, la Cour avait formulé 191 observations d'audit qui tendaient soit à demander des corrections d'anomalies dans les comptes (114 observations) ou dans l'annexe (15 observations), soit à constater une incertitude sur la validité de certains comptes (51 observations), soit encore à faire part à l'administration de limitations dans l'étendue des travaux d'audit (11 observations). Sur les 114 demandes de rectification des comptes, 83 ont été prises en compte par l'administration, en totalité ou en partie. Les observations d'audit chiffrées retenues dans les comptes ont eu pour effet de dégrader la situation nette de 41 922 M€ et le solde des opérations de l'exercice de 3 407 M€. Par ailleurs, des reclassements qui consistent en des modifications d'imputation comptable sans impact sur le résultat de l'exercice ont été opérés pour un montant total de 9,1 Md€ à l'actif, 77,1 Md€ au passif, 1,05 Md€ au hors-bilan, 10,1 Md€ sur le tableau des produits régaliens nets, auxquelles s'ajoutent des décompensations d'actifs et de passifs et de produits et de charges.

**III.22.** La Cour a vérifié la qualité de l'information financière présentée dans l'annexe aux comptes de 2006 et a adressé à l'administration plus d'une centaine de demandes de modification qui ont été acceptées dans leur très grande majorité. L'annexe aux comptes, substantiellement enrichie par rapport à celle présentée dans le compte général de l'administration des finances de 2005, précise les options comptables prises par l'administration, les incertitudes affectant certains postes des états financiers et les observations d'audit de la Cour qui n'ont pu être matériellement intégrées dans les comptes de 2006 mais le seront dès 2007. L'annexe mentionne également certains engagements pris par l'administration pour améliorer la qualité des comptes conformément aux demandes de la Cour.

**III.23.** Tout au long de cette période, les échanges entre la Cour, le producteur des comptes et les principales administrations concernées se sont intensifiés dans le cadre du comité d'échange et de suivi coprésidé par le président de la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'État » de la Cour et le directeur général de la comptabilité publique et dans le cadre d'une instance technique de préparation.