



**CERTIFICATION
DES COMPTES
DE L'ÉTAT
EXERCICE 2012**

Mai 2013

Table des matières

Délibéré.....	III
Introduction.....	1
I – Position de la Cour sur les comptes de l’État de 2012.....	9
II – Motivations détaillées de la position.....	13
A – Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2011 ...	13
B – Réserves sur les comptes de l’État de 2012	23
<u>Réserves substantielles</u>	
1 – Le système d’information financière.....	25
2 – Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d’audit interne...	31
3 – Les produits régaliens.....	41
4 – Les actifs et passifs du ministère de la défense	47
5 – Les participations et les autres immobilisations financières	55
<u>Autres réserves</u>	
6 – Le patrimoine immobilier.....	65
7 – Les passifs non financiers	73
III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de l’État de 2012...	79
Annexe – États financiers de l’exercice 2012.....	91

La certification des comptes de l'État par la Cour des comptes
- élaboration et publication -

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

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

Il s'agit notamment d'éclairer le Parlement avant qu'il n'approuve les comptes de l'État.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*

Les rapports de la Cour des comptes sur les résultats et la gestion budgétaire de l'État, comme ses autres rapports sur les finances publiques et les actes de certification des comptes de l'État, sont accessibles en ligne sur le site Internet de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes : www.ccomptes.fr. Ils sont diffusés par *La documentation Française*.

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil en formation plénière, a adopté le présent *acte de certification sur les comptes de l'état – exercice 2012*.

Elle a arrêté sa position au vu des projets de motivations détaillées et du compte rendu des vérifications opérées, communiquées au préalable aux administrations, et des réponses qu'elles ont adressées en retour à la Cour.

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Bayle, Bertrand, Mme Froment-Meurice, MM. Durrleman, Lévy, Lefas, Briet, Mme Ratte, présidents de chambre, MM. Picq, Descheemaeker, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Richard, Devaux, Gillette, Duret, Ganser, Monier, Théron, Mmes Bellon, Lévy-Rosenwald, MM. Duchadeuil, Pannier, Lebuy, Cazala, Lafaure, Frangialli, Andréani, Mme Morell, MM. Gautier (Louis), Braunstein, Mmes Saliou (Françoise), Dayries, M. Phéline, Mme Ulmann, MM. Gautier (Jean), Vermeulen, Tournier, Mme Darragon, MM. Bonin, Vachia, Mme Moati, MM. Davy de Virville, Sabbe, Maistre, Mme Malégat-Mély, MM. Martin, Ténier, Lair, Hayez, Mmes Trupin, Froment-Védrine, MM. Frentz, Ravier, Mme Dos Reis, MM. de Gaulle, Guibert, Piolé, Uguen, Prat, Le Roy, Guédon, Mme Gadriot-Renard, MM. Baccou, Sépulchre, Arnauld d'Andilly, Antoine, Mousson, Mmes Malgorn, Bouygard, MM. Feller, Chouvet, Viola, Clément, Le Mer, Saudubray, Migus, Geoffroy, Mme Latare, M. de la Guéronnière, Mme Pittet, MM. Aulin, Jamet, Mme Fontaine, M. Colcombet, Mmes de Coigny, Périn, MM. Cahuzac, Ortiz, Dujols, Bouvard, conseillers maîtres, MM. Klinger, Gros, Blairon, Leclercq, Marland, Schmitt, Sarrazin, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Briet, président de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels l'acte de certification est fondé et de la préparation du projet d'acte de certification ;
- en son rapport, M. Bertrand, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de MM. Pannier, conseiller maître, Vareille, conseiller référendaire, et Zérah, expert, rapporteurs devant la

formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Cazala, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;

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

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

Fait à la Cour, le 22 mai 2013.

Le projet d'acte de certification soumis à la chambre du conseil a été préparé par une formation interchambres présidée par M. Briet, président de chambre et composée de MM. Rémond, Monier, Théron, Cazala (à compter du 22 janvier 2013), Gautier (à compter du 30 avril 2013), Barbé, Charpy (jusqu'au 12 avril 2013), Mme Trupin, M. Bourlanges (jusqu'au 1^{er} mars 2013), Mmes Bouygar et Vergnet, MM. Viola et Lambert, conseillers maîtres. MM. Feller (jusqu'au 31 décembre 2012) puis Lefort (à compter du 1^{er} janvier 2013), avocats généraux, représentaient le procureur général.

Les rapporteurs étaient :

- MM. Morin (jusqu'au 5 octobre 2012) et Pannier (à compter du 4 février 2013), conseillers maîtres, responsables de la certification des comptes de l'État ;
- M. Vareille, conseiller référendaire, et M. Zérah, expert, rapporteurs de synthèse.

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

- les responsables de cycles et de sous-cycles : MM. Barbé, Cazala, Lair, Lambert, Monier, Viola, conseillers maîtres ; M. Sciacaluga, conseiller référendaire ; M. Ferriol, auditeur ; Mmes Baillon, Butel, MM. Betterich, Robert, Tiphine, rapporteurs ; MM. Clappier, Poli, experts ;
- les équipes de sous-cycles : Mmes Balaktchieva, Battistelli, Borrel, Coudesfeytes, Daros-Plessis, Guglielmi, Houdot, Messina, Riberi, Vanden Driessche, Verdon, Villière ; MM. Alix, Blanco, Cassagnande, Cruz, Danty, Duong, Feniou, Gelin, Joulin, Lévy, M'Baye, Mendes, Poli, Wallach, Wiest, experts ; Mmes Aguillon, Février, MM. Bertrand, Doignon, Marcou, Sarrazin, assistants ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité établies au stade des missions intermédiaires : Mme Smaniotto-Gruska, MM. Brouder, Duboscq, Léger, Tricaud, conseillers référendaires ; M. Rogue, auditeur ; Mmes Hubert, Planté, Turpin, MM. Capini, Dedryver, Lavaud, Robert, Rolland, rapporteurs ; M. Joulin, expert ; Mme Février, assistante.

Les contre-rapporteurs étaient MM. Charpy (jusqu'au 12 avril 2013) puis Cazala (à partir du 12 avril 2013), conseillers maîtres.

Le projet d'acte de certification a été examiné et approuvé, le 7 mai 2013, par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de MM. Migaud, Premier président, Bayle, Bertrand, rapporteur général du comité, Mme Froment-Meurice, MM. Durrleman, Levy, Lefas, Briet et Mme Ratte, présidents de chambre, et M. Johanet, procureur général, entendu en ses avis.

Introduction

La mission confiée à la Cour

Le 5^o de l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 confie à la Cour des comptes la mission de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes de l'État. La certification délivrée par la Cour vise à éclairer le Parlement, chargé, conformément au III de l'article 37 de la LOLF, d'approuver les comptes de l'État. Elle s'adresse aussi, plus largement, au Gouvernement comme à tous les utilisateurs des états financiers.

Depuis la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008, le second alinéa de l'article 47-2 de la Constitution dispose : « Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière ». L'article L. 111-3-1-A, introduit dans le code des juridictions financières par la loi n° 2011-900 du 29 juillet 2011, précise à ce titre que : « La Cour des comptes s'assure que les comptes des administrations publiques sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière, soit en certifiant elle-même les comptes, soit en rendant compte au Parlement de la qualité des comptes des administrations publiques, dont elle n'assure pas la certification ».

Le législateur organique a voulu que l'État se dote d'outils lui permettant d'apprécier sa situation financière et son patrimoine, de connaître ses coûts et de mieux évaluer ses résultats afin d'améliorer le pilotage budgétaire et la performance des politiques publiques. La certification des comptes par un auditeur externe, qui existe pour un nombre restreint d'États dans le monde, est l'un de ces instruments.

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, décrivant 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.

Le compte général de l'État et les documents qui l'accompagnent

Les comptes annuels vérifiés par la Cour retracent les opérations des services, établissements ou institutions de l'État, non dotés de la personnalité juridique. Ce périmètre inclut les pouvoirs publics au sens de la Constitution (principalement les assemblées parlementaires, la présidence de la République et le Conseil constitutionnel), mais aussi les budgets annexes, les comptes de commerce et tous les fonds qui n'ont pas la personnalité juridique mais sur lesquels l'État détient des droits, au sens des normes comptables qui lui sont applicables. Les entités dotées de la personnalité juridique n'y sont, en revanche, intégrées à l'actif du bilan qu'à hauteur d'une valeur représentative des droits détenus par l'État.

Le compte général de l'État comprend un bilan (appelé tableau de la situation nette), un compte de résultat (composé de trois parties : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le solde des opérations de l'exercice), un tableau des flux de trésorerie et une annexe. Cette dernière, qui est une partie essentielle des états financiers, fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des comptes. Elle comprend, également, une évaluation des engagements hors bilan de l'État et des éléments relatifs à la soutenabilité des finances publiques, comme les besoins de financement actualisés du régime de retraite des fonctionnaires de l'État et des régimes spéciaux qu'il subventionne.

Le rapport de présentation qui est annexé au projet de loi de règlement présente les faits marquants de l'exercice dans la réalisation des missions de l'État et analyse ses comptes de manière synthétique.

Le rapport sur le contrôle interne comptable de l'État s'attache à décrire les actions réalisées au cours de l'exercice pour renforcer la maîtrise des risques financiers.

Enfin, un document de communication financière présente, sur quatre pages, les principaux événements de l'exercice.

La tenue et l'établissement des comptes

En application de l'article 30 de la LOLF, le compte général de l'État est établi selon les principes et règles comptables applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités liées à l'action de l'État qui doivent demeurer limitées. Ces règles et principes sont énoncés dans le recueil des normes comptables de l'État, approuvé par arrêté du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie du 21 mai 2004 et modifié par arrêtés¹ des 17 avril 2007, 13 mars 2008, 11 mars 2009, 8 février 2011, 16 décembre 2011, 12 mars 2012, 21 août 2012, 24 décembre 2012 et 18 février 2013, après avis du conseil de normalisation des comptes publics.

Aux termes de l'article 31 de la LOLF, la responsabilité de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État incombe aux comptables publics. À ce titre, ceux-ci veillent au respect des principes et des règles fixés par la LOLF et s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables. L'exigence de qualité comptable, qui engage l'ensemble de l'administration – ordonnateurs et comptables – n'est pas encore complètement acquise. Elle nécessite également l'existence d'un dispositif de contrôle interne et d'audit interne effectif et efficace qui concourt à la présentation régulière, sincère et fidèle d'états financiers ne comportant pas d'anomalies significatives, que celles-ci résultent d'erreurs, d'omissions ou de fraudes. Elle inclut le choix et l'application de méthodes comptables appropriées ainsi que la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, dont l'essentiel des dispositions comptables entre en vigueur au titre de l'exercice 2013, permettra

¹ Pour celles de leurs dispositions applicables au 31 décembre 2012.

de nouvelles avancées en matière de contrôle interne, de calendrier d'arrêté des comptes et de qualité comptable, tant pour l'État que pour ses opérateurs. Sa publication, plus de dix années après celle de la LOLF, était devenue nécessaire pour compléter le dispositif réglementaire relatif aux comptes des entités publiques.

Le compte général de l'État de 2012 a été préparé sous la responsabilité du comptable centralisateur des comptes de l'État, en application des articles 86 et 169 du décret du 7 novembre 2012 précité et de l'arrêté de nomination du 4 février 2013. Il a été arrêté le 21 mai 2013 par le ministre de l'économie et des finances et par le ministre délégué chargé du budget. Il est joint au projet de loi de règlement et au rapport de gestion pour l'année 2012, avec le présent acte de certification.

Le producteur des comptes l'a établi en prenant en considération, selon ses propres appréciations, les événements postérieurs à la clôture de l'exercice susceptibles de donner lieu à des ajustements significatifs dans les états financiers ou à une information en annexe.

L'objet de la certification

La certification est une opinion écrite et motivée que formule, sous sa propre responsabilité, un organisme indépendant sur les comptes d'une entité. Elle consiste à collecter les éléments nécessaires à l'obtention d'une assurance raisonnable sur la conformité des états financiers, dans tous leurs aspects significatifs, à un ensemble de règles et de principes.

Les normes internationales d'audit, auxquelles la Cour se réfère dans les conditions précisées dans le compte rendu des vérifications en partie III ci-après (§ 416 et suivants), impliquent l'utilisation de critères d'audit relatifs aux flux d'opérations, aux soldes des comptes en fin de période, ainsi qu'à la présentation et aux informations fournies dans les états financiers. Elles prévoient qu'une opinion sans réserve ne peut être émise si des difficultés significatives sont identifiées. Ces difficultés peuvent être de deux ordres :

- un désaccord avec le producteur des comptes, portant sur des questions telles que le caractère acceptable des méthodes comptables retenues, leur mode d'application ou la pertinence de l'information fournie dans les états financiers, ou sur des incertitudes dont l'incidence est contestée ;

- une limitation dans l'étendue des travaux d'audit, qui est caractérisée si un élément indépendant de la volonté du certificateur l'a empêché de mettre en œuvre des vérifications qu'il jugeait nécessaires.

Si de telles difficultés sont identifiées, alors une certification avec réserves, une impossibilité de certifier ou encore un refus de certifier est formulé.

La Cour fonde son jugement professionnel en appréciant l'intensité et le nombre de ces difficultés.

L'expression de la position de la Cour

Pour exprimer sa position, la Cour utilise les modalités de présentation généralement applicables en matière de certification d'états financiers, en conformité avec les normes internationales d'audit.

Ainsi, elle présente, depuis 2006, le résultat de ses vérifications sous la forme d'une certification assortie de réserves, regroupant chacune plusieurs points d'audit aux enjeux significatifs. Ce regroupement procède de choix conventionnels, qui visent à la lisibilité de la position de la Cour et qui permettent également de s'adapter à l'évolution permanente du périmètre des comptes de l'État.

La Cour peut ainsi être amenée à formuler de nouvelles réserves, à en lever ou en fusionner certaines, ou à reclasser certains de ses constats, de manière à rendre compte, de la manière qui lui paraît la plus appropriée, du résultat de ses vérifications sur les comptes de l'État.

La position de la Cour ne se résume pas seulement au nombre de réserves formulées ou à la manière dont elles sont classées. Elle s'inscrit aussi dans une perspective d'amélioration permanente de la fiabilité et de la sincérité des comptes, démarche d'autant plus nécessaire que les incertitudes de l'environnement économique et financier appellent une maîtrise croissante des risques.

Les motivations détaillées de la position de la Cour permettent aux lecteurs des états financiers d'identifier les axes sur lesquels des progrès doivent être réalisés par l'administration pour parvenir, par étapes successives, à une certification sans réserve.

Les comptes de l'État en 2012 : environnement et perspectives

Le compte général de l'État, établi conformément aux règles comptables qui lui sont applicables, enrichit l'information financière disponible, en dépassant l'horizon annuel dans lequel se situe l'autorisation budgétaire délivrée par le Parlement :

- le compte de résultat retrace des événements dont certains ne donnent pas lieu à un mouvement de caisse, tels que les dotations aux amortissements ;
- au bilan, l'inventaire et l'évaluation des actifs de l'État permettent d'apprécier l'étendue de ses droits vis-à-vis des tiers et les avantages futurs qu'il peut attendre des ressources qu'il contrôle. Le recensement de ses passifs éclaire sur l'étendue de ses obligations et de ses risques ;
- l'annexe recense les engagements hors bilan de toute nature que l'État contracte, notamment dans sa fonction de régulateur économique et financier, ce qui complète l'analyse de la soutenabilité de sa dette financière.

La comptabilité générale permet d'appréhender les charges futures et peut donc être utile au processus de budgétisation. L'évaluation des charges à payer ou des produits à recevoir, à la clôture de l'exercice, concourt à l'appréciation de la régularité et de la sincérité de l'exécution budgétaire et donne un éclairage direct sur la qualité et les contraintes de la gestion. Certaines provisions actualisent la connaissance d'engagements pluriannuels potentiellement mal évalués lors de leur souscription.

La comptabilité générale peut également être un facteur déterminant de modernisation de la gestion publique, dans la mesure où elle conduit l'État et ses participations, principalement contrôlées, à être plus attentifs à une meilleure évaluation de leur patrimoine et à une gestion plus exhaustive des risques.

Elle permet, enfin, une plus juste appréciation de la situation budgétaire et comptable de l'État, dans le contexte créé par la crise financière de 2008 et 2009, par celle des dettes publiques de la zone Euro en 2011 et 2012 et par les décisions prises par les chefs d'État et de gouvernement le 2 mars 2012 (traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire) afin de renforcer la surveillance des politiques budgétaires nationales par les autorités communautaires.

Au travers d'un dialogue constant entre le certificateur et le producteur des comptes, des progrès significatifs ont été réalisés depuis 2006 dans la tenue d'une comptabilité générale en droits constatés. Ils ont conduit, en six ans, à la levée de onze réserves, dont six substantielles, et ont également permis à la Cour d'étendre et d'approfondir ses vérifications.

En 2012, la mise en place du progiciel de gestion intégrée Chorus s'est achevée avec succès, mobilisant fortement l'administration afin de sécuriser les opérations réalisées à cette occasion et de valider les données qui y ont été transférées, au regard des exigences d'intégrité de l'information comptable.

L'administration a, par ailleurs, poursuivi des efforts significatifs afin, notamment, d'améliorer la connaissance du patrimoine immobilier de l'État et de fiabiliser le recensement et l'évaluation de ses passifs non financiers. Ces travaux ont été réalisés dans le contexte d'un exercice comptable marqué par d'importants changements sur les plans informatique – avec Chorus – et normatif, de nouvelles normes comptables ayant été appliquées en matière de charges et de passifs non financiers.

Cette étape étant franchie, il faut désormais réussir l'appropriation progressive de cet outil par l'ensemble des services gestionnaires, la mise en œuvre des contrôles internes appropriés dans ce nouvel environnement et la résolution des difficultés qui pèsent encore sur les comptes de l'État.

Au-delà, l'État se doit d'être davantage capable d'anticiper, d'analyser et de retranscrire comptablement, de manière sincère et fidèle, la réalité des opérations, des engagements et des risques de toute nature qui pèsent sur l'ensemble complexe et mouvant que forment l'État et ses participations, principalement contrôlées.

La mise en place d'un système d'information aussi structurant et centralisé que Chorus devrait y contribuer.

I - Position de la Cour sur les comptes de l'État de 2012

1. Au terme des vérifications dont elle rend compte à la fin du présent acte, la Cour estime avoir collecté les éléments probants nécessaires pour fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2012.

2. Les progrès réalisés en 2012 permettent de lever seize parties des réserves substantielles que la Cour avait formulées sur les comptes de l'État de 2011. Elle en tire la conséquence en ne qualifiant plus de « substantielles » les deux réserves concernées par ces levées.

3. La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice clos le 31 décembre 2012 et arrêté le 21 mai 2013 est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État, sous sept réserves – dont cinq revêtent un caractère substantiel – comprenant soixante points significatifs d'audit, contre soixante et onze au 31 décembre 2011.

Levées de parties de réserves formulées sur les comptes de 2011

4. Au 31 décembre 2012, les parties suivantes des sept réserves substantielles sur les comptes de l'État de 2011 ont été satisfaites :

- au titre de la réserve sur les systèmes d'information financière et comptable, deux parties concernant les insuffisances qui rendaient difficilement vérifiable ou exploitable l'information comptable ;
- au titre de la réserve sur les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne, une partie concernant les faiblesses en matière de contrôle interne sur le processus de la dette financière ;
- au titre de la réserve sur les produits régaliens, une partie concernant l'absence de mention en annexe des frais d'assiette et de recouvrement en matière d'impôts et taxes affectés ;
- au titre de la réserve sur les passifs d'intervention et autres passifs non financiers, cinq parties concernant les anomalies qui affectaient les restitutions relatives aux contrats de projets État-

régions gérés par les services déconcentrés de l'État, la sous-évaluation de certains passifs d'intervention et de plusieurs autres provisions pour risques et charges, les informations manquantes dans la présentation en annexe des principales garanties octroyées par l'État et la présentation incorrecte du tableau des engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu ;

- au titre de la réserve sur les actifs et passifs du ministère de la défense, quatre parties concernant le traitement comptable hétérogène des opérations de gros entretiens / grandes visites, la double comptabilisation de certains matériels en stocks et en immobilisations, l'existence d'immobilisations mises en service à des dates forfaitaires et les lacunes dans la prise en compte des frais accessoires pour l'évaluation des immobilisations acquises ;
- au titre de la réserve sur les participations et les autres immobilisations financières, deux parties concernant l'évaluation de la Caisse des dépôts et consignations et l'absence d'intégration de fonds sans personnalité morale ;
- au titre de la réserve sur le patrimoine immobilier, une partie concernant les modalités d'évaluation à la clôture de l'exercice des biens immobiliers de l'État.

Réserves formulées sur les comptes de 2012

5. La Cour formule cinq réserves substantielles sur les comptes de l'État de 2012, parmi lesquelles deux réserves (n° 1 et n° 2) affectent de manière transversale les comptes de l'État pris dans leur ensemble, une réserve (n° 3) porte sur les produits régaliens et deux réserves (n° 4 et n° 5) concernent les immobilisations corporelles (hors patrimoine immobilier) et les stocks du ministère de la défense ainsi que les immobilisations financières de l'État :

- **réserve n° 1** : le système d'information financière de l'État reste encore insuffisamment adapté à la tenue de sa comptabilité générale et aux vérifications de la Cour, ce qui la conduit à maintenir une réserve substantielle ;
- **réserve n° 2** : les insuffisantes effectivité et efficacité des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne, en dehors de ceux relatifs au processus de la dette financière, conduisent la Cour à maintenir une réserve substantielle ;

- **réserve n° 3** : en l'absence de progrès significatifs constatés en 2012, le niveau des incertitudes et des limitations qui perdurent sur la comptabilisation des produits régaliens et des créances et des dettes qui s'y rattachent, conduit la Cour à maintenir une réserve substantielle ;
- **réserve n° 4** : malgré les efforts significatifs entrepris par les services du ministère de la défense, l'importance des incertitudes qui pèsent sur le recensement et l'évaluation de ses stocks et de ses immobilisations, ainsi que des passifs qui s'y attachent, conduit la Cour à maintenir une réserve substantielle ;
- **réserve n° 5** : l'ensemble des incertitudes qui affectent l'évaluation des participations contrôlées par l'État et de certaines de ses autres immobilisations financières conduit la Cour à maintenir une réserve substantielle, en dépit d'indéniables avancées en matière de qualité comptable.

6. En outre, la Cour formule deux autres réserves, portant sur le patrimoine immobilier de l'État et sur ses passifs non financiers :

- **réserve n° 6** : malgré les travaux de fiabilisation entrepris par l'administration et les résultats positifs enregistrés en 2012, les incertitudes significatives qui continuent de peser sur le recensement et l'évaluation du patrimoine immobilier de l'État conduisent la Cour à maintenir une réserve, qui n'est plus qualifiée de substantielle ;
- **réserve n° 7** : les incertitudes qui pèsent encore sur le recensement et l'évaluation de certains passifs non financiers de l'État conduisent la Cour à maintenir une réserve, qui n'est plus qualifiée de substantielle.

Autres vérifications

7. Après avoir pris connaissance des informations données dans les documents qui accompagnent le compte général de l'État afin d'en vérifier la concordance, la Cour constate :

- que les discordances significatives que comportait le rapport de présentation ont été corrigées ;
- que le rapport sur le contrôle interne ne comporte pas d'anomalie significative ;
- que le document synthétique de quatre pages de communication financière ne comporte aucune anomalie.

II - Motivations détaillées de la position

A - Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2011

8. Au 31 décembre 2012, la Cour constate la résolution de difficultés qui avaient constitué des éléments de certaines des réserves formulées dans l'acte de certification des comptes de l'État de 2011 (les alinéas concernés sont rappelés entre parenthèses).

Une information comptable dont la vérification est rendue difficile par les systèmes d'information actuels (partie de la réserve n°1 sur les comptes de 2011)

9. Dans sa réserve n° 1 sur le système d'information financière de l'État, la Cour avait relevé des insuffisances qui rendaient difficilement vérifiable l'information comptable :

- la difficulté d'analyse des comptes non soldés, compte tenu du nombre très important d'écritures constatées, dont la plupart transitent par des comptes de liaison (§ 47) ;
- l'impossibilité de rapprocher automatiquement les écritures négatives des écritures d'origine qu'elles annulent (§ 48) ;
- la difficulté pour auditer le déversement des flux dans l'application CGL depuis Chorus (§ 51 et § 52) ;
- les anomalies qui affectaient certaines restitutions de Chorus et les difficultés liées à la performance des restitutions qu'il offre (§ 61).

10. Avec l'achèvement de la mise en place de Chorus en 2012 et l'amélioration de sa fiabilité et de ses performances, ces constats sont désormais sans objet.

11. Ces points sont levés au 31 décembre 2012.

L'inadaptation des applications informatiques à la tenue de la comptabilité générale (partie de la réserve n°1 sur les comptes de 2011)

12. La Cour avait relevé l'existence de doublons dans la base des fournisseurs de Chorus au 31 décembre 2011 (§ 70).

13. Les travaux nécessaires de fiabilisation ont été achevés en 2012 et cette base est désormais exploitable dans des conditions normales.

14. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

Le dispositif de contrôle interne en matière de dette financière (partie de la réserve n°2 sur les comptes de 2011)

15. En 2011, les vérifications de la Cour sur le processus de la dette financière avaient révélé des insuffisances en matière de contrôle interne susceptibles de nuire à la qualité des comptes (§ 103).

16. Les actions correctrices mises en œuvre en 2012 tant à l'Agence France Trésor que dans les services du contrôleur budgétaire et comptable du ministère de l'économie et des finances, ont permis de renforcer l'effectivité et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne concernés.

17. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

L'information présentée en annexe dans le tableau des impôts et taxes affectés (partie de la réserve n°3 sur les comptes de 2011)

18. Au 31 décembre 2011, la Cour constatait que, dans le tableau des impôts et taxes affectés présenté en annexe, les frais d'assiette et de recouvrement n'étaient pas mentionnés en regard des taxes affectées sur lesquelles ils étaient assis (§ 160).

19. Dans l'annexe des comptes de 2012, le tableau a été complété de manière à faire apparaître ces informations.

20. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

Les contrats de projets État-régions gérés par les services déconcentrés (partie de la réserve n°4 sur les comptes de 2011, devenue n°7 sur ceux de 2012)

21. Fin 2011, la Cour relevait une sous-évaluation probable dans les comptes de l'État de ses engagements au titre des contrats de projets État-régions gérés par ses services déconcentrés, en raison des anomalies qui affectaient les restitutions issues de l'application informatique Présage, utilisée pour le suivi de ces dispositifs (§ 183 à 186).

22. Au 31 décembre 2012, ces anomalies perdurent mais le producteur des comptes a accepté d'indiquer en annexe le montant maximal des obligations de l'État, tel qu'il ressort de cette application.

23. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

La sous-évaluation de certains passifs d'intervention (partie de la réserve n°4 sur les comptes de 2011, devenue n°7 sur ceux de 2012)

24. Suite à l'arrêté du 12 mars 2012 du ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État, les dispositions de l'avis n° 2011-09 du 17 octobre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics, relatives à la définition et à la comptabilisation des charges et des passifs non financiers, sont devenues applicables à compter du 1^{er} janvier 2012.

25. De ce fait, plusieurs désaccords qui perduraient de longue date entre le certificateur et le producteur des comptes, concernant l'absence de provisionnement dans les comptes de l'État d'obligations qu'il supporte au titre des dispositifs d'intervention significatifs suivants, sont devenus sans objet, seule la mention en annexe d'un engagement hors bilan étant désormais justifiée :

- l'allocation aux adultes handicapés (§ 187 à 196) ;
- les contrats d'objectifs et de moyens pluriannuels pour le développement et la modernisation de l'apprentissage (§ 197 à 205) ;
- l'aide forfaitaire au poste dans les entreprises adaptées (§ 206 à 209) ;

- l'exonération de cotisations sociales patronales, sous certaines conditions, au bénéfice des entreprises créées ou implantées dans les zones franches urbaines (§ 210 à 212).

26. Par ailleurs, des subventions accordées par l'État dans le cadre des projets d'investissement relatifs à la recherche et à l'innovation appelés « investissements d'avenir », avaient été maintenues à tort à l'actif du bilan de l'État au lieu d'être reprises et comptabilisées en charges, alors même que les conventions signées entre les opérateurs et les bénéficiaires concernés ne comportaient aucune condition pouvant remettre en cause l'existence d'une obligation de l'État (§ 213 à 215).

27. En 2012, les corrections nécessaires ont été réalisées et les comptes de l'État de 2011 ont fait l'objet d'un retraitement *pro forma* satisfaisant.

28. Enfin, les hypothèses retenues dans le cadre de l'évaluation des obligations de l'État à l'égard des anciens mineurs avaient conduit à les sous-évaluer de 1,1 Md€ au 31 décembre 2011 (§ 216 à 220).

29. Conformément à son engagement, le producteur des comptes a réalisé cette évaluation au 31 décembre 2012 en utilisant des tables de mortalité qui tiennent compte des spécificités de l'espérance de vie des anciens mineurs, conduisant à réévaluer le montant de la provision comptabilisée à ce titre.

30. Ces points sont levés au 31 décembre 2012.

La sous-évaluation de certaines provisions pour risques et charges (partie de la réserve n°4 sur les comptes de 2011, devenue n°7 sur ceux de 2012)

31. Dans sa réserve n° 4 sur les comptes de l'État de 2011, la Cour relevait que les obligations qui se rapportent aux pensions militaires d'invalidité (PMI), aux allocations temporaires d'invalidité (ATI), aux rentes d'accident du travail des ouvriers civils des établissements militaires (RATOCEM), aux allocations temporaires de cessation d'activité (ATCA) et aux retraites des ministres des cultes d'Alsace-Moselle – dont le montant total pouvait être estimé à 19 Md€ au 31 décembre 2011 – ne faisaient l'objet d'aucune comptabilisation en provisions pour charges à cette date (§ 221 à 225).

32. Une provision a été comptabilisée au 1^{er} janvier 2012 et a été actualisée au 31 décembre 2012, s'établissant à 24,8 Md€ à cette date pour l'ensemble des régimes précités, à l'exception de celui relatif aux

retraites des ministres des cultes d'Alsace-Moselle, pour lequel un désaccord non significatif subsiste avec le producteur des comptes. L'information comparative a été retraitée de manière satisfaisante au titre des exercices 2010 et 2011.

33. Par ailleurs, la Cour avait constaté des insuffisances dans le traitement comptable appliqué au 31 décembre 2011 à la procédure dite de « refus d'apurement communautaire » dans le cadre de la politique agricole commune (§ 226 à 230).

34. En 2012, le producteur des comptes a réexaminé sa position et a accepté de provisionner à la clôture de l'exercice le risque financier que l'État encourt au titre de cette procédure.

35. Les vérifications de la Cour sur les comptes de l'État de 2011 l'avaient également conduit à relever une incertitude sur le montant de la provision enregistrée au titre du plan de solidarité nationale mis en place à la suite de la tempête Klaus le 24 janvier 2009 (§ 236 à 239).

36. Le producteur des comptes a apporté les éléments probants permettant de justifier le montant total du plan et la part de celui-ci provisionnée au 31 décembre 2012 dans les comptes de l'État.

37. Enfin, la Cour avait constaté que les incidences financières du contrat signé en 2011 avec un prestataire externe au titre du futur Site d'élimination des chargements d'objets identifiés anciens (Secoïa) n'avaient pas été retranscrites dans les comptes de l'État au 31 décembre 2011 (§ 240 à 242).

38. À la clôture de l'exercice 2012, une provision a été comptabilisée au titre des prestations réalisées dans le cadre de ce projet de construction d'un site de destruction des munitions chimiques anciennes.

39. Ces points sont levés au 31 décembre 2012.

La présentation en annexe des principales garanties octroyées par l'État (partie de la réserve n°4 sur les comptes de 2011, devenue n°7 sur ceux de 2012)

40. La Cour avait relevé, dans l'acte de certification des comptes de l'État de 2011, que la présentation, en annexe, du tableau des principaux dispositifs de garantie actifs au 31 décembre 2011 ne permettait pas d'apprécier la réalité du risque supporté par l'État à ce titre. En effet, ce tableau ne fournissait aucune information précise

sur la durée des engagements pris par l'État, l'existence ou non d'une rémunération ou le montant de l'encours de ces garanties à la date de clôture et son évolution par rapport à la clôture précédente (§ 257 à 259).

41. Les travaux conduits en 2012 ont permis au producteur des comptes de compléter ce tableau des indications sur les plafonds et les encours de chacune de ces garanties au 31 décembre 2012.

42. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

La présentation du tableau des engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (partie de la réserve n°4 sur les comptes de 2011, devenue n°7 sur ceux de 2012)

43. Au 31 décembre 2011, la Cour relevait que le tableau des « engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu », présenté dans l'annexe du compte général de l'État (CGE), ne fournissait pas une information exacte. Les charges à payer qui figuraient dans ce tableau ne représentaient, en effet, que 38 % de leur montant total à la clôture de l'exercice (§ 260 à 266).

44. Dans l'annexe des comptes de l'État de 2012, ce tableau a été complété de manière à faire apparaître l'ensemble des charges à payer, y compris celles pour lesquelles des autorisations d'engagement n'ont pas été consommées préalablement.

45. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

Le traitement comptable hétérogène des opérations de gros entretiens / grandes visites (partie de la réserve n°5 sur les comptes de 2011, devenue n°4 sur ceux de 2012)

46. Dans sa réserve n° 5 sur les comptes de l'État de 2011, la Cour relevait le caractère hétérogène de la comptabilisation des composants « gros entretiens » (GE) et « grandes visites » (GV), qui n'était pas systématiquement réalisée pour tous les actifs concernés du ministère de la défense (§ 278).

47. En 2012, le ministère de la défense a considéré qu'il était, en pratique, impossible d'appliquer de manière exhaustive cette option comptable offerte par la norme n° 6 du recueil des normes comptables de l'État et a choisi de l'abandonner. Les conséquences ont été tirées dans les comptes de l'État à l'initiative de la direction des affaires financières du ministère.

48. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

La double comptabilisation de certains matériels en stocks et en immobilisations (partie de la réserve n°5 sur les comptes de 2011, devenue n°4 sur ceux de 2012)

49. Au 31 décembre 2011, la Cour avait relevé que lorsqu'un matériel militaire retiré du service actif faisait l'objet d'une opération de prélèvement donnant lieu à la récupération de pièces de rechange, ces dernières étaient comptabilisées en stocks sans que la valeur brute du matériel concerné, devenu hors d'usage, n'ait été diminuée à due concurrence (§ 297 à 299).

50. Au cours de l'exercice 2012, le ministère de la défense a procédé au reclassement en matériels non militaires des équipements aéronautiques et marins concernés, en les retirant du service actif puis en les évaluant à cette occasion à l'euro symbolique. Un traitement identique a été appliqué aux matériels terrestres d'une valeur brute unitaire supérieure à 1 M€, le ministère s'étant engagé à l'étendre en 2013 aux autres matériels terrestres concernés.

51. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

Les immobilisations mises en service à des dates forfaitaires (partie de la réserve n°5 sur les comptes de 2011, devenue n°4 sur ceux de 2012)

52. Fin 2011, la Cour relevait que des immobilisations mises en service à des dates choisies arbitrairement, figuraient au bilan de l'État pour une valeur nette résiduelle de 200 M€ (§ 311).

53. En 2012, le ministère de la défense a mené et achevé les travaux de correction de ces mises en service à des dates forfaitaires.

54. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

L'insuffisante prise en compte des frais accessoires dans l'évaluation des immobilisations acquises (partie de la réserve n°5 sur les comptes de 2011, devenue n°4 sur ceux de 2012)

55. La Cour avait constaté que l'évaluation à l'entrée dans le patrimoine de l'État des immobilisations incorporelles et corporelles acquises par le ministère de la défense ne tenait pas compte des frais accessoires qui s'y attachaient, notamment les coûts de maîtrise d'ouvrage. Il en allait de même des dépenses réalisées ultérieurement sur certaines immobilisations, évaluées sans tenir systématiquement compte des coûts internes supportés à cette occasion (§ 315 à 317).

56. Depuis le 1^{er} janvier 2012, l'utilisation de Chorus permet au ministère de la défense d'envisager à terme la mise en place d'un outil analytique spécialisé qui pourrait permettre de calculer le coût d'un service dans un contexte donné.

57. Dans l'intervalle, le ministère ne comptabilisera pas ces frais et coûts accessoires, ainsi que le permet, dans ces conditions, la norme n° 6 du recueil des normes comptables de l'État.

58. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

L'évaluation de la Caisse des dépôts et consignations (partie de la réserve n°6 sur les comptes de 2011, devenue n°5 sur ceux de 2012)

59. La réserve n° 6 sur les comptes de l'État de 2011 relevait une incertitude sur l'évaluation de la section générale de la Caisse des dépôts et consignations dans les comptes de l'État, d'une part, en l'absence de retraitement en normes IAS-IFRS de la valeur comptabilisée dans les comptes de l'État établis pour la première fois au 1^{er} janvier 2006 (§ 366 à 370) et, d'autre part, à défaut d'avoir justifié le bien-fondé de son classement parmi les participations financières non contrôlées par l'État (§ 372 et 373).

60. En 2012, le producteur des comptes a accepté de réviser le montant du coût d'acquisition de la section générale de la Caisse des dépôts et consignations, qui avait été déterminé à partir de ses comptes annuels clos le 31 décembre 2005 établis en normes comptables françaises. L'utilisation de ces mêmes comptes retraités en normes IAS-IFRS, seul référentiel désormais utilisé par la Caisse, l'a conduit

à réévaluer son coût d'acquisition de 7,1 Md€. Il a, par ailleurs, justifié de manière documentée l'existence au 31 décembre 2012 d'une restriction au contrôle de l'État sur cette entité.

61. Ces points sont levés au 31 décembre 2012.

L'absence d'intégration de fonds sans personnalité morale (partie de la réserve n°6 sur les comptes de 2011, devenue n°5 sur ceux de 2012)

62. Au 31 décembre 2011, la Cour avait identifié plusieurs fonds sans personnalité morale gérés directement par l'État dont les comptes auraient dû être intégrés « ligne à ligne » dans ceux de l'État, parmi lesquels le Fonds pour la modernisation des établissements de santé publics et privés (§ 382).

63. Pour la clôture de l'exercice 2012, le producteur des comptes a procédé à l'intégration des comptabilités de ces différents fonds dans celle de l'État.

64. Ce point est levé au 31 décembre 2012.

L'évaluation sur place du parc immobilier de l'État (partie de la réserve n°7 sur les comptes de 2011, devenue n°6 sur ceux de 2012)

65. Dans sa réserve sur les comptes de l'État de 2011, la Cour relevait l'absence d'évaluation sur place depuis 2006 d'une part significative des biens concernés du parc immobilier de l'État (§ 416).

66. Au 31 décembre 2012, la part de ces biens s'établit désormais à moins de 2 %, soit 0,9 Md€, et leur évaluation sur place devrait être achevée en 2013.

67. Par ailleurs, la Cour avait également relevé qu'une proportion trop importante des évaluations effectivement réalisées sur place intervenait à une date trop éloignée au cours de l'exercice de celle de l'arrêté des comptes de même exercice, sans que le caractère inopportun de réaliser une nouvelle évaluation ne soit justifié (§ 418).

68. En 2012, la majeure partie des évaluations sur place a été réalisée aux troisième et quatrième trimestres de l'exercice 2012.

69. Ces points sont levés au 31 décembre 2012.

B - Réserves sur les comptes de l'État de 2012

70. Les réserves présentées ci-après font le constat d'un ensemble de désaccords portant sur des demandes chiffrées de modification des comptes ainsi que sur des incertitudes et des limitations, dont l'incidence financière est par définition indéterminée.

71. Ces propositions de modification formulées par la Cour auraient notamment conduit à :

- dégrader la situation nette de l'État au 31 décembre 2012 de 2,0 Md€ ;
- procéder à un certain nombre de reclassements au bilan (9,1 Md€ en valeur absolue) et au compte de résultat (0,6 Md€ en valeur absolue).

72. Les incertitudes et limitations qui subsistent portent sur un ensemble encore très important de postes des états financiers. Elles sont susceptibles d'avoir une incidence supérieure aux propositions de modifications formulées.

73. Le texte de chaque réserve est présenté de la manière suivante :

- un encadré qui fait la synthèse des constats relatifs à la réserve considérée ;
- des paragraphes grisés présentant les constats saillants relatifs aux points d'audit ;
- des paragraphes non grisés explicitant ces constats.

Réserves substantielles

1 - Le système d'information financière

74. Au 31 décembre 2012, la Cour reconduit une réserve substantielle relative au système d'information financière de l'État, qui reste encore insuffisamment adapté à la tenue de la comptabilité générale de l'État et à sa vérification par la Cour.

75. Après plusieurs vagues successives de déploiement, Chorus est devenue, depuis le 1^{er} janvier 2012, l'application unique de tenue de la comptabilité générale de l'État. Le progiciel de gestion intégrée, auquel ont désormais régulièrement recours environ vingt-trois mille utilisateurs, gère la dépense pour l'ensemble des programmes budgétaires, les immobilisations et les recettes non fiscales de l'État.

76. La reprise des données issues de l'ancienne application CGL a constitué en 2012 un chantier complexe et risqué, qui a nécessité de lourds travaux préparatoires et un suivi continu. Grâce à une importante mobilisation de l'administration, cette étape majeure a été franchie avec succès.

77. L'arrêté des comptes de l'État de 2012 et leur certification dans ce nouvel environnement constituaient également un exercice inédit, tant pour le producteur des comptes que pour la Cour. Les échanges continus qui sont intervenus en 2012 et pendant les premiers mois de l'exercice 2013 ont permis de produire les comptes et de les vérifier dans des conditions satisfaisantes, compte tenu des circonstances.

78. Ce chantier étant achevé, il convient désormais de réussir l'appropriation de ce progiciel par l'ensemble des acteurs concernés pour répondre aux exigences de qualité comptable et pouvoir l'utiliser au mieux de ses possibilités.

79. L'atteinte de cet objectif nécessite, au préalable, de résoudre un ensemble de difficultés qui pèse encore sur le système d'information financière de l'État au 31 décembre 2012.

Le progiciel Chorus et son intégration au sein du système d'information financière de l'État

80. Les risques associés au système d'information financière de l'État, dans lequel Chorus s'intègre, n'ont pas été significativement réduits en raison des choix structurants opérés pour la mise en œuvre de ce nouvel outil.

81. L'architecture applicative du système d'information financière de l'État met en relation Chorus avec des applications dites « remittantes ». Ces dernières lui transmettent des données de gestion et, pour dix-neuf d'entre elles, des écritures comptables produites au format des anciennes applications comptables dites du « Palier LOLF ».

82. L'évolution du plan de comptes intervenue avec la mise en place de Chorus a nécessité le développement d'un lourd traitement intermédiaire de recodification des écritures. Cette étape a compliqué fortement le contrôle des comptes. Les schémas relationnels définis pour passer de l'ancien référentiel « Palier LOLF » à celui de Chorus mettent en jeu des règles de passage multiples et intègrent, de plus, de nombreuses exceptions.

83. Le traitement automatique de traduction comptable nécessite la gestion simultanée d'une pluralité de paramètres. Ce dispositif présente un niveau de risque élevé qui pèse sur la qualité des enregistrements comptables. Il requiert le renforcement de l'environnement de contrôle.

84. Dans Chorus, le nombre de schémas comptables utilisés en 2012 reste *in fine* très élevé. Environ 17 000 schémas comptables permettent de comptabiliser les flux de données des applications remittantes. Leur nombre, leur insuffisante documentation et leur instabilité d'un exercice à l'autre ne permettent pas à la Cour de s'assurer de leur cohérence et de leur bien-fondé.

85. L'intégration des écritures dans les modules comptables de Chorus fait l'objet d'un suivi quotidien par l'administration. Cependant, la réconciliation des soldes qui ressortent des applications « remittantes » et ceux de la comptabilité générale fait défaut dans le dispositif de contrôle. Ce dernier n'offre pas une assurance raisonnable sur l'exhaustivité des enregistrements en fin d'exercice.

86. Les pratiques actuelles ne permettent pas de tirer pleinement parti de tous les avantages liés à l'outil pour sécuriser les enregistrements. Le paramétrage insuffisant des contrôles automatiques, l'utilisation détournée des fonctionnalités et l'insuffisance des procédures de saisie font peser une incertitude sur la qualité des enregistrements, que les contrôles effectués *a posteriori* ne permettent pas de lever.

87. Le plan de comptes initialisé dans Chorus n'utilise pas toutes les possibilités de paramétrage pour sécuriser les enregistrements comptables. Les comptes alimentés par des flux automatiques ne sont pas systématiquement bloqués pour proscrire les saisies manuelles. Cette situation, conjuguée au nombre très élevé de pièces à auditer, nuit substantiellement à l'effectivité et l'efficacité des contrôles.

88. Les difficultés relevées de manière récurrente sur l'analyse des charges à payer illustrent cette situation. Ces comptes sont alimentés indistinctement par des écritures issues de processus de natures différentes sans qu'il soit possible, *a posteriori*, de les isoler pour effectuer des vérifications spécifiques.

89. Du fait de leurs insuffisances, les contrôles automatiques et les procédures qui encadrent la saisie des écritures comptables ne sécurisent pas davantage les enregistrements. La possibilité trop souvent offerte de retenir un type d'écritures comptables non conforme à l'opération à laquelle ces écritures se rapportent, entraîne un risque d'erreur pour la gestion, détériore la qualité des restitutions et complique les travaux de vérification.

90. Dans certaines situations, l'outil n'est pas utilisé conformément à la logique de traitement qu'il met en œuvre. L'engagement juridique à l'égard du tiers est encore trop souvent constaté au moment du paiement de la dépense : la demande de paiement est fréquemment créée sans engagement juridique préalable, ou de manière concomitante à celui-ci, alors que la LOLF requiert la consommation des autorisations d'engagement dès la naissance de l'obligation juridique.

91. Les vérifications manuelles réalisées *a posteriori* sur les pièces comptables ne compensent pas l'insuffisance des contrôles automatiques. Les tests mis en œuvre par l'administration ne valident que partiellement certaines natures d'opérations. Ils ne sont pas suffisants pour justifier l'exhaustivité et la réalité des enregistrements. Dans cette situation, la Cour n'est pas en mesure de s'assurer, dans des délais compatibles avec sa mission, de l'effectivité de tous les contrôles manuels effectués pour offrir une assurance raisonnable sur l'intégrité des données saisies.

92. Les modalités des contrôles mis en œuvre sur certaines données de Chorus n'ont pas évolué, alors que le progiciel permet une gestion centralisée de ces informations, dont l'unicité et l'intégrité ne sont pas garanties.

93. Les contrôles réalisés *a posteriori* sur la base des utilisateurs habilités de Chorus et les vérifications du paramétrage de leurs droits ne sont pas centralisés et demeurent perfectibles. Compte tenu du nombre très élevé d'utilisateurs, cette situation fait peser un risque d'accès non autorisé.

94. Les contrôles mis en œuvre sur les données des fournisseurs se limitent à vérifier la validité des informations nécessaires à la mise en paiement des factures. Ils restent insuffisants pour offrir une assurance raisonnable sur l'intégrité des autres informations – par exemple, le compte comptable ou les conditions de règlement – sur lesquels peuvent s'appuyer les traitements pour comptabiliser les écritures.

Les autres applications du système d'information financière de l'État

95. Parmi les applications qui alimentent le progiciel Chorus et qui constituent avec celui-ci le système d'information financière de l'État, les insuffisances qui affectent certaines d'entre elles constituent toujours un obstacle à la continuité du chemin de révision.

96. Plusieurs applications comme Cep, consacrée à la tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor, ou Médoc, couvrant le périmètre de la gestion des produits régaliens, ne disposent toujours pas d'un chemin de révision approprié.

97. Il en est de même de l'application Érica, qui gère le suivi et le calcul des provisions pour litiges liés à l'impôt, dont les données relatives au dénouement des litiges ne peuvent pas être rapprochées avec les montants comptabilisés dans Chorus.

98. Les ressaisies manuelles, au niveau déconcentré, des situations de trésorerie des collectivités territoriales et des établissements publics locaux issues du progiciel Hélios, maintiennent des risques d'erreur.

99. Les limites fonctionnelles et, dans certains cas, les dysfonctionnements des applications remettantes, nécessitent d'effectuer de nombreux retraitements manuels, sources de risques et d'erreurs. Le caractère exhaustif de ces derniers ne peut être apprécié avec une assurance raisonnable, compte tenu notamment de la faiblesse ou de l'absence de traçabilité des contrôles opérés.

100. Ni les systèmes d'information du ministère de la défense, ni l'application de gestion des produits régaliens Médoc, n'ont été conçus pour répondre aux exigences de la tenue d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations prévue à l'article 30 de la LOLF.

101. Les contraintes liées à la gestion des processus budgétaires se traduisent par des écritures qui ne sont pas produites automatiquement par les outils. Elles imposent de procéder à de nombreux retraitements manuels pour arrêter les comptes de l'exercice.

102. Les données de gestion des différentes bases qui alimentent la comptabilité ne sont pas systématiquement centralisées et ne peuvent pas être utilisées comme des bases auxiliaires *ad hoc*.

103. Bien qu'elles portent des informations communes, les bases fiscales référençant les redevables ne sont toujours pas partagées entre les systèmes d'information des réseaux de la Direction générale des finances publiques et de la Direction générale des douanes et droits indirects.

104. L'évaluation des provisions pour dépréciation des créances ne peut donc pas mutualiser la connaissance des risques de non-recouvrement identifiés dans ces deux réseaux.

105. En raison des dysfonctionnements graves du système d'information Louvois au ministère de la défense, la Cour constate une incertitude sur la qualité des comptes de charges de personnel relatifs à la solde des militaires en 2012.

106. Le système d'information Louvois désigne l'ensemble des processus « métier » et des applications, données et flux informatiques, dont la combinaison concourt au versement de la solde aux personnels militaires du ministère de la défense.

107. Les systèmes d'information des ressources humaines du service de santé des armées, de l'armée de terre et de la marine ont été raccordés au calculateur Louvois respectivement en mai 2011, octobre 2011 et mai 2012.

108. La « chaîne solde » mise en place souffre d'une organisation insuffisamment solide, notamment en ce qui concerne sa gouvernance, et d'un processus d'alimentation du calculateur qui n'est pas encore arrivé à un niveau de maturité offrant une assurance raisonnable sur la fiabilité des réponses du système tout au long de la chaîne.

109. Les mesures mises en œuvre à titre provisoire en réponse aux dysfonctionnements constatés présentent un niveau de sécurité moindre, faisant peser un risque important d'erreurs ou de non-reversement des paiements indus, voire de fraudes.

110. Les risques induits par ces dysfonctionnements ne sont ni prévenus ni maîtrisés par le dispositif de contrôle interne actuel qui vise logiquement à garantir le paiement de la solde plutôt que la qualité de cette dernière.

111. Le recensement, défailant, des écritures d'inventaire à la fin de l'exercice 2012 ne permet pas non plus de garantir la fiabilité de l'information financière relative à la solde des militaires.

2 - Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne

112. La Cour reconduit au 31 décembre 2012 une réserve substantielle relative aux insuffisantes effectivité et efficacité des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne.

113. Cette insuffisance entraîne une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour et des incertitudes sur la qualité des comptes de l'État, en dehors du processus relatif à la dette financière.

114. Le contrôle interne désigne l'ensemble des dispositifs ou processus organisés, 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, notamment, de fournir une assurance raisonnable quant à la régularité, la sincérité et la conformité des écritures comptables aux faits à décrire (« image fidèle »). L'évaluation des risques doit fonder la mise en œuvre d'actions visant à les maîtriser.

115. L'audit interne doit contribuer à donner l'assurance aux administrations de l'effectivité et de l'efficacité de ces dispositifs et processus de maîtrise des risques, en les évaluant de manière indépendante.

116. En 2012, des améliorations ont été à nouveau constatées : la mise en place progressive des dispositifs ministériels de contrôle interne s'est poursuivie, tandis que l'audit interne a continué de se structurer dans l'administration, en s'appuyant notamment sur le décret n° 2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration. Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique est venu parachever l'édifice réglementaire.

117. Les ministères ne sont cependant toujours pas en mesure de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur degré de maîtrise des risques, comme l'illustrent les vérifications de la Cour.

118. Par ailleurs, les vérifications de la Cour en 2012 sur certains processus à enjeux, pour lesquels le contrôle interne a été renforcé, font apparaître des insuffisances significatives.

119. La levée de la réserve formulée de manière constante par la Cour depuis 2006 suppose que les ministères soient en mesure de s'engager sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs de maîtrise des

risques comptables au sein de leurs périmètres de responsabilité respectifs. Cet engagement doit impérativement reposer sur des travaux de l'administration, conduits plus particulièrement par les structures chargées de l'audit interne, pour tout ou partie des processus ministériels, permettant à la Cour de disposer d'éléments probants suffisants pour pouvoir se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur les dispositifs de maîtrise des risques considérés.

La démarche ministérielle de maîtrise des risques

120. Le pilotage de la démarche ministérielle d'identification et de maîtrise des risques ne s'appuie pas encore, dans tous les ministères, sur des structures de gouvernance et des outils mis en place récemment.

121. À l'exception du ministère de l'économie et des finances, l'ensemble des ministères ont formellement mis en place en 2012 une structure de gouvernance du contrôle interne, conformément aux dispositions du décret du 28 juin 2011 précité, rattachée au secrétaire général et dont le fonctionnement régulier et effectif fera l'objet d'un examen attentif par la Cour.

122. La principale difficulté persiste dans cinq ministères (ministères chargés de l'économie, du travail, de la justice, des affaires étrangères et de la culture) du fait de la modestie relative des moyens alloués aux réseaux de référents centraux qui ne consacrent qu'une part trop faible de leur activité au contrôle interne. Cette situation contribue, dans certains cas, à ralentir l'amélioration du contrôle interne, notamment au niveau des services ordonnateurs.

123. Si le cadre d'action du réseau que constituent les référents locaux est désormais institué, à de rares exceptions près (direction générale des douanes et droits indirects au ministère de l'économie et des finances, ministère de la justice et ministère de l'intérieur), ce réseau n'est cependant pas parvenu, dans tous les ministères, à accompagner les services dans l'appropriation de la démarche et les objectifs fixés dans les feuilles de route n'ont été que partiellement atteints (dans huit ministères sur onze).

124. Le renouvellement important des membres du réseau ne constitue pas un environnement favorable à la relance de la démarche de qualité comptable à l'échelon local dans six ministères (ministères chargés de l'agriculture, de l'économie, du travail, de la justice, des affaires étrangères et de l'intérieur).

125. À l'exception de la direction générale des finances publiques au ministère de l'économie et des finances et du ministère de l'éducation nationale, qui ont cartographié leurs processus – bien que l'exhaustivité du périmètre couvert ne puisse être appréciée – aucun des autres ministères ne dispose d'une description formalisée et actualisée énonçant de manière détaillée et documentée l'ensemble de ses processus de gestion.

126. L'absence de cartographie des processus de gestion dans la plupart des ministères ne permet pas de conclure à l'exhaustivité des processus mentionnés dans les cartographies des risques.

127. Huit ministères sur onze ont actualisé leur carte des risques et l'ont soumise à la validation des instances ministérielles de pilotage du contrôle interne. Ce n'est pas le cas des ministères de la justice et des affaires étrangères et, au sein du ministère de l'économie et des finances, de la direction générale du Trésor.

128. À une exception près (ministère de la justice), les ministères ont actualisé le plan d'action destiné à maîtriser les risques identifiés dans le cadre de la cartographie.

129. L'articulation entre la carte des risques et le plan d'action destiné à les maîtriser est satisfaisante dans la quasi-totalité des ministères, à l'exception du ministère de l'économie et des finances et, dans une moindre mesure, du ministère chargé de la santé.

130. Des difficultés ont été relevées dans cinq ministères sur onze pour atteindre les objectifs du plan d'action ministériel (ministères chargés de l'écologie, de l'économie, du travail, de la justice et de la culture), altérant ainsi le degré de maturité du dispositif.

131. Seul un nombre limité de services déconcentrés (moins d'un tiers du réseau déconcentré du ministère chargé de l'agriculture, du ministère chargé de l'écologie et du ministère de la justice et très peu de services déconcentrés des ministères des affaires étrangères et de la culture) sont parvenus à mettre en place des plans d'action locaux, ce qui conduit à freiner la formalisation des plans de contrôle.

132. Les plans locaux, lorsqu'ils existent, offrent rarement une assurance raisonnable sur le caractère efficace de la maîtrise efficace des risques auxquels les services déconcentrés sont exposés.

133. Si les travaux d'adaptation des instruments de contrôle interne à l'environnement Chorus se sont poursuivis dans l'ensemble des ministères, le chemin à parcourir reste important pour permettre aux ministères de disposer de dispositifs formalisés, harmonisés et coordonnés sur l'ensemble des acteurs.

134. L'organisation des services en mode Chorus – notamment autour des trois principaux « blocs » d'organisation retenus par l'administration – s'est stabilisée en 2012, à de rares exceptions près (ministères de l'intérieur et de la justice).

135. Toutefois, sa formalisation n'est pas encore aboutie dans sept ministères sur onze (ministères chargés de l'agriculture, de l'écologie, de l'économie, de la justice, des affaires étrangères, de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de l'intérieur), notamment au regard de l'établissement des organigrammes fonctionnels.

136. L'organisation cible, lorsqu'elle est atteinte, n'est pas toujours rationnelle pour permettre de dégager des gains en termes d'effectifs.

137. La conception transversale d'une démarche de contrôle interne associant l'ensemble des acteurs concernés s'est poursuivie dans l'ensemble des ministères, mais les travaux sont loin d'être aboutis, d'autant qu'aucun ministère ne dispose à ce stade de matrices des risques et des contrôles (à l'exception du « bloc 3 » de la direction générale des finances publiques et du ministère de la culture).

138. Un nombre encore insuffisant de ministères est en mesure d'évaluer l'effectivité et l'efficacité de leur contrôle interne.

139. Seuls les ministères de la défense et de l'économie et des finances disposent d'outils structurés, opérationnels et fiables d'évaluation permanente du contrôle interne.

140. Dans d'autres ministères (éducation nationale, santé), des progrès significatifs ont été relevés en 2012.

141. L'échelle de maturité de la gestion des risques comptables développée par la direction générale des finances publiques (DGFIP) est l'occasion de développer un outil commun reposant sur une méthodologie normée. À ce stade, l'expérimentation n'a porté que sur un périmètre très limité, en dehors du ministère de la défense et du ministère de l'économie et des finances. Sa généralisation doit être encouragée, et des audits internes doivent venir en étayer les résultats.

142. La fonction d'audit interne a continué de se structurer progressivement dans tous les ministères, où des projets de développement ont été identifiés. Encore insuffisante en 2012, cette démarche doit être poursuivie.

143. Le décret du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans l'administration a produit en 2012 des effets directs (textes réglementaires publiés et/ou fonctionnement effectif des nouvelles instances) dans cinq ministères sur onze.

144. Cependant, en 2012, dans sept ministères, soit les organes de pilotage de l'audit interne n'ont pas été adaptés aux dispositions prévues par le décret susvisé (ministères chargés de l'économie² et de la défense), soit leur fonctionnement n'a pas été effectif (ministères chargés des affaires étrangères, de la justice, de la culture, de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur).

145. De ce fait, le nombre de services d'audit interne avec lesquels la Cour a pu, par un échange de lettres, définir les modalités de coordination et d'utilisation des travaux s'établit à sept et est resté inchangé depuis fin 2011. Il s'agit :

- au ministère de l'économie et des finances, de la mission nationale d'audit de la DGFIP, du service du contrôle général économique et financier (CGEFi), du comité ministériel d'audit et de l'inspection des services de la direction générale des douanes et des droits indirects ;
- du comité ministériel d'audit comptable et financier (CMACF) du ministère de la défense ;

² Toutefois, un décret n° 2013-345 portant organisation du dispositif de contrôle interne et d'audit interne du ministère est intervenu le 23 avril 2013.

- de la mission d’inspection générale et d’audit du ministère de l’agriculture, de l’agroalimentaire et de la forêt ;
- du conseil général de l’environnement et du développement durable au sein du ministère chargé de l’écologie.

146. L’évaluation réalisée par la Cour en 2012 de la fonction d’audit interne permet d’envisager la formalisation prochaine des relations de travail avec de nouvelles structures (ministères chargés des affaires sociales et du travail, ministère de l’intérieur).

147. Les dispositifs d’audit interne devront bénéficier de toutes les garanties d’indépendance et d’objectivité, notamment pour ce qui concerne leur programmation et leur communication avec la Cour.

L’effectivité et l’efficacité des dispositifs de maîtrise des risques examinés en 2012

148. Le dispositif de contrôle interne relatif à plusieurs processus relevant de la trésorerie de l’État apparaît insuffisamment effectif et efficace.

149. Les contrôles relatifs au respect des règles d’utilisation de certains applicatifs de virements (VIR, DVINT) doivent être renforcés.

150. De nombreuses défaillances ont été relevées en ce qui concerne la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne relatif à l’émission de chèques sur le Trésor. Le suivi des comptes d’emploi de ces chèques apparaît insuffisant. Il en est de même du suivi des formules de chèques qui ne parviennent pas à leur destinataire. Les cas de fraude portant sur ce moyen de paiement ne sont pas recensés de manière satisfaisante, et le dispositif de prévention de la fraude apparaît insuffisamment développé.

151. Le dispositif de contrôle interne relatif aux régies est également insuffisamment effectif. Les modalités d’organisation du suivi des régies au sein des postes comptables centralisateurs, lorsque ce suivi est réparti entre plusieurs services, ne sont pas pertinentes. La formalisation des contrôles effectués apparaît, en tout état de cause, très insuffisante. Le suivi administratif comme le suivi comptable des régies ne sont, dans de nombreux cas de figure, pas satisfaisants.

152. La qualité du dispositif de contrôle interne relatif à la trésorerie des collectivités et établissements publics territoriaux n'a pu être examinée par la Cour.

153. Conformément aux normes professionnelles d'audit auxquelles elle se réfère, la Cour doit être en mesure d'apprécier le risque d'anomalies significatives dans les comptes de l'État que font peser sur eux l'ensemble des processus concourant à leur production, y compris ceux d'entre eux dont la gestion est partagée avec des entités tierces.

154. Compte tenu des limitations rencontrées par la Cour, les vérifications relatives au dispositif de contrôle interne des comptes de trésorerie des collectivités et établissements publics territoriaux n'ont pu être menées.

155. En conséquence, elle n'est pas en mesure de se prononcer sur l'effectivité et l'efficacité du dispositif de contrôle interne de ce processus au titre de l'exercice 2012.

156. Le processus d'élaboration du tableau des flux de trésorerie ne fournit pas une assurance suffisante quant à la fiabilité des données produites dans cet état financier.

157. Bien qu'ayant été entièrement réaménagé dans le cadre de la mise en place de Chorus, le processus d'élaboration du tableau des flux de trésorerie se caractérise par des traitements manuels nombreux et complexes, qui ne laissent pas place à des travaux d'analyse portant sur la cohérence des données produites.

158. Les flux de trésorerie présentés dans cet état financier, reconstitués à partir des données de la comptabilité budgétaire, ne font notamment l'objet d'aucun rapprochement de concordance avec les flux constatés sur les comptes d'opérations du Trésor à la Banque de France.

159. En l'absence de contrôles de cette nature, le processus d'élaboration du tableau des flux de trésorerie ne permet pas une reconstitution complète et fiable de la variation de trésorerie de l'exercice. Il subsiste ainsi, dans le tableau des flux de trésorerie de 2012, un écart inexplicé de 1,0 Md€ au titre des « flux de trésorerie nets non ventilés ».

160. Les insuffisances des dispositifs de contrôle interne de certaines entités du régime général de sécurité sociale font peser un risque d'anomalies significatives dans les comptes de l'État.

161. Les importantes limites relevées en matière de contrôle interne des prestations avaient conduit la Cour à ne pas certifier les comptes de la branche famille de l'exercice 2011.

162. La Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF) s'attache à fiabiliser les données (identification, situation familiale, situation professionnelle et ressources) prises en compte par les organismes de son réseau pour liquider les prestations attribuées aux allocataires. En revanche, elle n'accorde pas une priorité suffisamment affirmée à la qualité de la liquidation proprement dite des prestations, y compris celles financées par l'État (21,7 Md€ de charges d'intervention en 2012).

163. En 2012, les indicateurs disponibles, qui sont insuffisamment suivis au plan national comme local, continuent à faire apparaître des fréquences et des incidences financières très élevées d'erreurs de liquidation.

164. Par ailleurs, les insuffisances manifestes du contrôle interne dans les URSSAF sur l'application des mesures d'exonérations de cotisations sociales ciblées en faveur de certains types d'entreprises ou de zones géographiques, que compense le budget de l'État (2,5 Md€ de charges d'intervention en faveur de l'Agence centrale des organismes de sécurité sociale en 2012), avaient conduit la Cour à exprimer une réserve sur les comptes de l'activité de recouvrement de l'exercice 2011.

165. Si des améliorations ont pu être constatées, l'essentiel des constats établis dans le cadre de l'audit des comptes de 2011 est reconduit au 31 décembre 2012, notamment :

- l'absence d'information structurée sur les rubriques à utiliser par les cotisants pour effectuer leurs déclarations ;
- le caractère inadapté des contrôles automatisés dans les traitements informatiques de données ;
- la portée limitée des supervisions sur les suites données aux anomalies qu'ils conduisent à détecter.

166. Le contrôle interne en matière de charges de personnel laisse apparaître un niveau de maturité inégal selon les ministères.

167. Le suivi des recommandations adressées par la Cour en 2010 et 2011 au ministère de l'éducation nationale a permis de constater qu'un certain nombre d'actions avaient été décidées par le ministère pour

renforcer ses dispositifs de maîtrise des risques. Le ministère de la défense a, pour sa part, réalisé des audits de la fonction solde et du système d'information Louvois.

168. Les vérifications menées auprès des ministères de l'agriculture et de l'intérieur ont mis en évidence un certain nombre de faiblesses qui portent sur l'environnement de contrôle, les processus d'évaluation des risques, les activités de contrôle, les systèmes d'information afférents à l'information financière et à la communication et les activités de pilotage. Toutefois, la marge de progression du ministère de l'intérieur demeure importante, alors que le ministère de l'agriculture a déjà franchi des étapes significatives.

169. Par ailleurs, dans un contexte de mutation profonde de la chaîne RH-Paye en vue du raccordement prochain à l'opérateur national de paye (ONP), les dispositifs de contrôle interne devraient logiquement évoluer rapidement au vu des améliorations à venir en matière de système d'information.

170. Le risque induit par ces transformations a été souligné par les instances de gouvernance de l'ONP.

171. L'ensemble que forment l'État et ses participations financières, notamment celles sur lesquelles il exerce un contrôle, n'est toujours pas soumis à un dispositif homogène de maîtrise des risques et ne donne pas lieu à un pilotage d'ensemble.

172. L'État entretient des relations financières avec les nombreuses entités qui appartiennent au périmètre de ses participations financières et peut être amené à leur confier en tout ou partie des missions de service public.

173. À ce titre, ces entités peuvent faire, *in fine*, peser des risques sur l'État. C'est en particulier le cas de celles sur lesquelles il exerce un contrôle, car il peut en maîtriser l'activité opérationnelle et financière.

174. Or, ce périmètre n'est pas encore soumis à un dispositif homogène et cohérent de maîtrise des risques et ne donne pas lieu à un pilotage suffisamment structuré et formalisé au 31 décembre 2012.

3 - Les produits régaliens

175. En l'absence de progrès significatifs constatés en 2012, le niveau des incertitudes et des limitations qui perdurent sur la comptabilisation des produits régaliens, des actifs et des passifs qui leur sont liés, conduit la Cour à maintenir la réserve substantielle qu'elle formule de manière continue depuis 2006.

176. Les produits régaliens nets s'élèvent à 269 Md€ en 2012. Au 31 décembre 2012, le montant net des créances sur les redevables s'établit à 56 Md€ à l'actif du bilan de l'État et ses dettes à caractère fiscal représentent 69,8 Md€ au passif.

177. La comptabilisation des produits régaliens en droits constatés nécessite :

- un dispositif fiscal qui, dans sa conception, permette de collecter l'information nécessaire au recensement et à l'évaluation des droits et des engagements de l'État ;
- un environnement normatif et des méthodes comptables qui permettent l'enregistrement des opérations conformément aux principes définis par la LOLF en matière de comptabilité en droits constatés ;
- un système d'information qui soit capable de gérer sans rupture l'information utile et de manière conforme aux principes de rattachement définis dans les normes.

178. En 2012, l'administration s'est engagée sur une trajectoire pluriannuelle d'amélioration de la qualité comptable en matière de produits régaliens, de manière à ce que ces conditions soient progressivement réunies pour les principaux dispositifs fiscaux en vigueur.

179. Les autres priorités de l'administration ne lui ont cependant pas permis de progresser sur cette trajectoire, au titre de laquelle l'essentiel des travaux reste à conduire au 31 décembre 2012.

Un environnement comptable qui ne progresse pas avec Chorus

180. La mise en place de Chorus pour gérer la comptabilité générale de l'État n'a pas conduit l'administration à aménager les outils de gestion des impôts appropriés. Les insuffisances précédemment relevées par la Cour sur les chaînes de production d'informations comptables persistent. Ces dernières concernent tout autant la gestion des impôts professionnels que celle des impôts des particuliers.

181. La gestion comptable des impôts professionnels (186 Md€ en 2012) n'a enregistré aucune amélioration notable en 2012.

182. Aucun progrès n'a été constaté en 2012 dans l'auditabilité de la chaîne applicative Médoc, pourtant critique. Du fait de ses insuffisances fonctionnelles, cette application ne peut, notamment, pas produire les écritures de comptabilité générale de manière automatisée ou des extractions de données exploitables.

183. Le niveau de risque reste également élevé concernant la gestion comptable des impôts des particuliers.

184. S'agissant notamment de l'impôt sur le revenu (60 Md€ en 2012), la grande complexité des traitements de taxation et de comptabilisation, conjuguée à l'insuffisance de la documentation des processus de traitement de l'information, jusqu'aux écritures comptables, ainsi que les nombreuses ressaisies manuelles, nuisent à la qualité de l'information comptable produite et limitent les vérifications de la Cour.

185. Compte tenu du changement de plan comptable intervenu en 2012 et de la structure particulière des enregistrements dans le module concerné de Chorus, l'interfaçage de celui-ci avec les applications amont de gestion fiscale a nécessité la mise en œuvre d'un dispositif de traduction automatique complexe à administrer et à contrôler.

186. L'absence de contrôles-clés dans le processus d'évaluation des écritures d'inventaire entraîne une incertitude sur les enregistrements comptables réalisés à ce titre.

187. Les données fiscales nécessaires à la constatation des droits et obligations et à la détermination des écritures d'inventaire ne sont pas systématiquement rapprochées de la comptabilité.

188. Les données des déclarations de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), ainsi que celles des rôles d'impôt sur le revenu (IR), ne sont pas rapprochées de la comptabilité, préalablement à l'évaluation des déficits fiscaux et crédits

d'impôts imputés par les contribuables qui représentent un montant de 31 Md€ au 31 décembre 2012.

189. Les écarts non expliqués entre les données « métier » et la comptabilité empêchent de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la réalité et l'exhaustivité des écritures comptabilisées.

190. Si le renforcement du contrôle interne s'est poursuivi en ce qui concerne la gestion des produits régaliens, il ne s'est pas traduit par une amélioration mesurable de la qualité des comptes.

191. Des efforts importants ont été consacrés à la documentation des processus et des référentiels de travail spécifiques (organigrammes fonctionnels, guides de procédures, référentiels de contrôle interne), leur mise œuvre à travers la réalisation de contrôles effectifs doit cependant encore progresser.

192. Le périmètre des travaux réalisés en matière de contrôle interne exclut l'ensemble des traitements automatiques gérés par les outils informatiques ainsi que les procédures d'évaluation des écritures d'inventaire, qui représentent pourtant une part très significative des opérations comptables en matière de produits régaliens.

193. Le processus d'enregistrement des créances issues de contrôles fiscaux (environ 18 Md€ mis en recouvrement en 2012) et celui permettant d'évaluer, parmi les créances en matière de droits d'enregistrement, celles faisant l'objet de paiements différés ou fractionnés (3,5 Md€ en valeur brute au 31 décembre 2012) présentent des insuffisances persistantes. En l'absence d'une sécurisation des processus d'enregistrement, une incertitude demeure sur l'exhaustivité, le rattachement à l'exercice et l'évaluation de ces créances au bilan de l'État.

194. Le processus de justification des comptes reste insuffisamment exhaustif, formalisé et documenté, pour permettre d'apprécier la qualité des enregistrements comptables en matière de produits régaliens.

195. Le périmètre couvert par les travaux de justification des comptes reste très partiel. Les comptes de charges et de produits ne font ainsi l'objet d'aucun contrôle formalisé dans le dossier de clôture élaboré par l'administration.

196. De plus, la dispersion des pièces justificatives dans les services, au niveau le plus déconcentré, empêche de faire du dossier de clôture un outil de contrôle efficient pour l'administration centrale et probant pour la Cour.

197. Les écritures automatiques ne font également l'objet d'aucune analyse dans le dossier de clôture. La formalisation des travaux de réconciliation des soldes entre les données de Chorus et des applications remettantes devrait servir à justifier ces enregistrements.

198. Certaines estimations comptables sont insuffisamment analysées et étayées. S'agissant par exemple de la dépréciation des créances fiscales (25 Md€ à fin 2012), une incertitude demeure sur la pertinence du taux de provisionnement retenu au 31 décembre 2012.

199. Quand des travaux de réconciliation sont formalisés, les écarts identifiés restent souvent inexpliqués. Le rapprochement entre le montant des créances comptabilisées et les états de restes à recouvrer ne permet pas de conclure à la correcte évaluation de ces montants dans les comptes de l'État.

Une présentation de l'incidence des dispositions fiscales dans les comptes de l'État qui ne reflète pas la réalité de ses droits et obligations

200. L'analyse insuffisante des dispositions fiscales en vigueur et des flux enregistrés, parfois conjuguée à l'absence de données déclaratives, ne permet pas d'en traduire systématiquement et fidèlement tous les impacts sur les comptes de l'État.

201. La contribution représentative de l'impôt sur les sociétés, versée chaque année à l'État par la Caisse des dépôts et consignations (328 M€ en 2012) est présentée comme un produit financier. Cet encaissement, calculé et versé en application du régime fiscal dérogatoire dont relève la Caisse des dépôts et consignations, est par nature un produit régalién qui doit être présenté comme tel dans les comptes de l'État.

202. Les enjeux financiers relatifs à de nombreux dispositifs fiscaux permettant de différer ou d'étaler le paiement de l'impôt ne sont pas présentés dans le compte général de l'État. C'est notamment le cas des reports ou étalements d'imposition sur le revenu et les bénéfices, autorisés dans des situations particulières : opérations en capital, échanges de titres, perception de subventions ou d'indemnités, etc.

203. D'autres ne font l'objet que d'une simple information littéraire en annexe : c'est le cas des plus-values en report d'imposition sur le revenu constatées après 2000, ou du report de réduction d'impôt lié aux dépenses engagées au titre du mécénat des entreprises.

204. Les garanties prises par l'État pour sécuriser le recouvrement des créances fiscales ne sont pas non plus évaluées et présentées de manière exhaustive. Seules les garanties relatives aux impositions sur rôle des particuliers et celles qui sont liées aux paiements différés et paiements fractionnés sont indiquées en annexe, pour un montant de 0,4 Md€.

205. Le producteur des comptes doit mettre en place des procédures *ad hoc* pour identifier et mesurer, à travers l'analyse des dispositifs fiscaux en vigueur, le montant exhaustif des engagements reçus et les présenter de manière appropriée dans les comptes de l'État.

206. La gestion des données comptables dans les outils actuels ne s'appuie pas sur un référentiel d'enregistrement suffisamment développé pour fournir *a posteriori* des états utiles à des analyses pertinentes. Cette situation dégrade la qualité de l'information restituée dans les comptes de l'État.

207. La nomenclature utilisée pour enregistrer les dépenses fiscales ne permet pas de restituer des données d'analyses suffisantes concernant leur nature et l'année à laquelle elles se rattachent.

208. Ces informations, prises séparément, seraient pourtant nécessaires à l'évaluation et à la présentation dans les comptes d'agrégats homogènes et adaptés au suivi rigoureux de l'exécution comptable.

209. L'information présentée en annexe dans le tableau des impôts et taxes affectés est insuffisante pour rendre compte de l'affectation des recettes brutes entre le budget de l'État et le financement des tiers attributaires, et fait peser un risque sur la qualité des comptes de ces derniers.

210. Les flux relatifs aux impositions et taxes affectées (ITAF), que l'État recouvre puis reverse ensuite en totalité ou en partie à des tiers tels que les collectivités territoriales, les organismes de sécurité sociale ou les opérateurs, sont retracés en comptes de tiers dans sa comptabilité, et sont sans impact sur le solde de ses opérations de l'exercice, exception faite des éventuels frais de perception qu'il perçoit.

211. À la demande de la Cour, les impôts et taxes affectés font l'objet d'une présentation spécifique dans l'annexe, conformément au principe de bonne information.

212. En 2012, les parts respectives de l'État et des attributaires y sont présentées, respectivement, pour 288 Md€ et 180 Md€.

213. Les modalités du recensement manuel de ces informations ne garantissent pas l'exhaustivité des données reprises dans l'annexe. Ainsi, près de 2,6 Md€ d'impositions et taxes affectées qui n'y figuraient pas ont été ajoutés à la demande de la Cour, notamment une fraction :

- du prélèvement social sur les produits de placements (0,9 Md€) ;
- de la contribution de la taxe d'apprentissage (0,8 Md€) ;
- de la part régionale de la taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques (0,5 Md€) ;
- des contributions sociales sur les produits des jeux (0,3 Md€).

4 - Les actifs et passifs du ministère de la défense

214. Malgré les efforts significatifs entrepris par les services du ministère de la défense, l'importance des incertitudes qui pèsent sur le recensement et l'évaluation de ses stocks et de ses immobilisations, ainsi que des passifs qui s'y attachent, conduit la Cour à maintenir une réserve substantielle.

215. Au 31 décembre 2012, hors patrimoine immobilier, les immobilisations en service du ministère de la défense s'élèvent à 118 Md€ en valeur brute et 53 Md€ en valeur nette. Les encours représentent 30 Md€ en valeur brute et nette. Les stocks atteignent plus de 35 Md€ en valeur brute et 30 Md€ en valeur nette.

216. Ces actifs se caractérisent par leur extrême diversité, leur ancienneté très variable ainsi que par les limites des systèmes d'information qui permettent d'en assurer le recensement et l'évaluation.

217. Le ministère a poursuivi en 2012 l'effort de fiabilisation, engagé depuis plusieurs exercices, et dont les principaux chantiers ont porté sur :

- la fiabilisation des encours ;
- le recensement exhaustif et la correcte évaluation des stocks, préalablement à l'interfaçage des systèmes d'information logistiques avec Chorus ;
- l'interfaçage du système d'information logistique SIM@T de la Structure intégrée de maintien en condition opérationnelle des matériels terrestres (SIMMT) avec Chorus ;
- le recensement des biens mis à la disposition des industriels ;
- la correction des dates de mises en service forfaitaires ;
- les corrections liées à l'abandon de la comptabilisation en immobilisations des grands entretiens / grandes visites ;
- le reclassement en matériels non militaires des équipements aéronautiques, marins et de la majeure partie des matériels terrestres retirés du service actif et leur évaluation à l'euro symbolique.

218. Si ces avancées, menées avec détermination dans le contexte difficile de la réorganisation du ministère et de la mise en place de Chorus, constituent une étape encourageante, des difficultés importantes demeurent à la clôture de l'exercice 2012.

Un recensement des actifs et des passifs encore insuffisant

219. La qualité du lien entre inventaires physique et comptable des immobilisations de la défense fait peser une incertitude sur le caractère exhaustif de leur inscription à l'actif du bilan de l'État.

220. La mise en place par le ministère d'un rapprochement entre les systèmes d'information logistiques et Chorus, limité aux flux de 2012, laisse apparaître de nombreux écarts.

221. Ils étaient toujours en cours d'analyse lors de l'arrêté définitif des comptes de l'État de 2012, de sorte que les corrections ne seront passées que sur ceux de l'exercice 2013.

222. En l'absence de recensement et d'évaluation d'une part significative des coûts de démantèlement des systèmes de propulsion nucléaire des bâtiments de la marine nationale, les provisions comptabilisées à ce titre sont significativement sous-évaluées au 31 décembre 2012.

223. Les coûts de démantèlement des niveaux 1 et 2³ des missiles stratégiques et des tranches réacteur des sous-marins nucléaires d'attaque et lanceurs d'engins ont fait l'objet d'une évaluation par le ministère de la défense. Cependant, en dépit de demandes répétées et précises, la Cour n'a pas été en mesure d'obtenir les documents justifiant ces coûts et le détail de leur calcul.

³ Le niveau 1 correspond au déchargement du combustible nucléaire et à la vidange des circuits, le niveau 2 à la décontamination et à la destruction de tous les éléments extérieurs au réacteur nucléaire.

224. Par ailleurs, le coût du démantèlement des deux réacteurs assurant la propulsion du porte-avions Charles de Gaulle, qui sont identiques à ceux des sous-marins lanceurs d'engins, ne fait l'objet d'aucune provision dans les comptes de l'État au 31 décembre 2012. Le ministère s'est, cependant, engagé à l'inscrire dans les comptes de l'État, au plus tard à la clôture de l'exercice 2014.

225. Enfin, le niveau 3 de démantèlement, correspondant à la destruction complète des réacteurs des bâtiments concernés, n'a toujours pas été estimé au 31 décembre 2012 et ne le sera vraisemblablement pas avant 2014, le ministère indiquant ne pas être en mesure d'y parvenir avant cette date.

226. Pourtant, les opérateurs de la filière nucléaire civile, dont Électricité de France et le Commissariat à l'énergie atomique (CEA), intègrent le niveau 3 dans leurs provisions, y compris pour des réacteurs équivalents à ceux assurant la propulsion des bâtiments de la marine nationale. Le ministère confie d'ailleurs entièrement au CEA la réalisation des opérations techniques relatives à ses propres réacteurs.

227. Ces constats rendent d'autant plus anormale la sous-évaluation significative des provisions comptabilisées à ce titre dans les comptes de l'État de 2012.

228. Le périmètre de recensement des biens mis à la disposition d'industriels par le ministère de la défense n'est toujours pas exhaustif au 31 décembre 2012.

229. Les biens mis à la disposition des industriels sont des stocks ou des immobilisations détenus par l'État, qui sont physiquement conservés par des industriels dans le cadre de la réalisation de programmes d'armement et de la maintenance des matériels issus de ces programmes.

230. Malgré les efforts de fiabilisation réalisés en 2012 par le Service de soutien de la flotte (SSF) et la Structure intégrée de maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques de la défense (SIMMAD), le périmètre de recensement des immobilisations et des stocks que ces services mettent à la disposition de leurs partenaires industriels demeure incomplet au 31 décembre 2012.

231. Les modalités de dépréciation des immobilisations et des stocks font peser une incertitude sur leur évaluation au 31 décembre 2012.

232. Les politiques de dépréciations suivies par les grands services gestionnaires d'immobilisations et de stocks demeurent insuffisamment harmonisées.

233. En particulier, certains systèmes d'information logistiques (SIL) appliquent de manière hétérogène les différents taux de dépréciation prévus.

234. La dépréciation des stocks de munitions gérées par le Service interarmées des munitions (SIMU) ne prend pas en compte l'abandon par les armées ou la fin de vie des armements correspondants.

235. La dépréciation des biens mis à la disposition des industriels par la SIMMAD (382 M€) a été transmise directement à ce service par les industriels concernés sans aucune information complémentaire.

Une évaluation des stocks et des immobilisations de la défense toujours affectée d'anomalies significatives

236. La majeure partie des opérations de fiabilisation des valeurs des stocks des principaux services gestionnaires de biens du ministère reste à réaliser au 31 décembre 2012.

237. Les stocks de la SIMMT font l'objet d'une fiabilisation depuis 2008 sans qu'aucun suivi ni contrôle de ces travaux n'ait été mis en place.

238. Le rapprochement entre les fichiers informatisés d'inventaire des biens suivis sous SIM@T de 2008 et 2012 permet de conjecturer que les travaux réalisés n'ont pu couvrir plus de 30 % des références stockées au 31 décembre 2012.

239. Les stocks du SSF font l'objet de travaux de fiabilisation suivis et documentés qui couvrent 60 % de leur valeur au 31 décembre 2012.

240. Les stocks de la SIMMAD, qui représentent la majeure partie des stocks du ministère, n'ont pas encore fait l'objet de fiabilisations significatives et aucune trajectoire n'a encore été définie.

241. L'insuffisante fiabilité des fichiers informatisés d'inventaire (FII) entraîne une incertitude sur le recensement et l'évaluation des stocks du ministère de la défense au 31 décembre 2012.

242. Les fichiers informatisés d'inventaire (FII) permettent au ministère de la défense d'assurer la gestion de ses stocks.

243. Or, il ressort des vérifications de la Cour sur ces fichiers les principales anomalies suivantes :

- les flux d'entrée et de sortie de l'exercice ne différencient pas les mouvements exogènes des mouvements de transferts internes ;
- l'inadaptation des moyens informatiques actuels ne permet pas une traçabilité complète des flux d'entrée en stocks ;
- l'absence de réconciliation entre les flux budgétaires et les mouvements d'entrée en stocks enregistrés par les systèmes d'information logistiques ne permet pas de s'assurer de la fiabilité de la valeur d'inventaire des stocks ;
- certains stocks sont comptabilisés au 31 décembre 2012 pour des valeurs établies selon des méthodes non conformes à la norme n° 8 du recueil des normes comptables de l'État ;
- les systèmes d'information logistiques utilisés par les principaux services gestionnaires de stocks ne permettent pas toujours de calculer le coût unitaire moyen pondéré unique par article stocké (SIMMAD) ou d'appliquer correctement la méthode du premier entré-premier sorti (SIMMT) ;
- une part significative des stocks de rechanges restitués par les services gestionnaires n'est pas auditable au 31 décembre 2012.

244. L'ensemble de ces constats ne permet pas de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la fiabilité du recensement et de l'évaluation des stocks du ministère de la défense au 31 décembre 2012.

245. Grâce à la mise en place du progiciel Diva, les programmes d'armement en cours sont évalués selon la méthode dite d'analyse des marchés. De nombreuses immobilisations mises en service figurent néanmoins en comptabilité pour des valeurs non justifiées au 31 décembre 2012.

246. Depuis la mise en place en 2010 du progiciel Diva par la direction générale de l'armement, la méthode d'analyse des marchés est appliquée strictement pour évaluer tous les matériels mis en service dans le cadre de programmes d'armement, ce qui est conforme aux normes comptables applicables à l'État.

247. Cependant, la valeur d'inventaire des immobilisations mises en service avant le 1^{er} janvier 2006 et que le ministère n'a pas été en mesure de justifier, s'élève encore à 33,3 Md€ en valeur brute et à 4,7 Md€ en valeur nette au 31 décembre 2012.

248. Le ministère de la défense a confirmé à la Cour que, pour ces immobilisations, il était dans l'incapacité de retrouver les pièces nécessaires à leur évaluation selon la méthode d'analyse des marchés et

n'était pas en mesure de leur appliquer la méthode forfaitaire détaillée. L'incertitude qui pèse sur la valeur de ces immobilisations demeure donc au 31 décembre 2012.

249. Une incertitude forte pèse au 31 décembre 2012 sur la qualité des données comptables relatives aux actifs gérés par la SIMMAD.

250. Au 31 décembre 2012, le montant des stocks gérés par la SIMMAD s'élève à 20,0 Md€ et celui de ses matériels à 48,9 Md€. Le montant des stocks qu'elle met par ailleurs à la disposition de ses partenaires industriels s'élève à 2,4 Md€.

251. Au total, la fiabilisation de l'évaluation des actifs qu'elle gère représente un enjeu financier très important au sein du ministère de la défense. Au 31 décembre 2012, la qualité des travaux de fiabilisation des données comptables et de recensement des actifs est cependant insuffisante, ce constat étant accentué par l'absence de restitution et de suivi des évolutions.

252. Par ailleurs, les réponses aux demandes d'informations faites au cours des travaux de certification n'ont été que partiellement ou très tardivement obtenues, ayant pour effet de ralentir et de limiter les vérifications de la Cour.

253. Enfin, malgré les efforts de fiabilisation réalisés en 2012, une part significative des stocks que la SIMMAD met à la disposition de ses partenaires industriels n'est toujours pas évaluée, au 31 décembre 2012, selon la méthode du premier entré – premier sorti ou celle du coût moyen pondéré, et n'est pas actualisée sur une base annuelle. Le service n'est, par ailleurs, pas en mesure d'identifier, au sein des biens mis à disposition des industriels, ceux qui correspondent à des immobilisations.

254. Ces constats ne rendent que plus nécessaire la mise en place par ce service d'une trajectoire pluriannuelle de fiabilisation.

255. Une part des immobilisations en cours et de certains matériels militaires en service, reste évaluée au 31 décembre 2012 sur le fondement d'une méthode incompatible avec les normes comptables.

256. Malgré les travaux réalisés en 2012, qui ont permis de fiabiliser les immobilisations en cours à hauteur de 0,9 Md€, une part significative d'entre elles (près de 1 Md€) reste évaluée de manière globale, en appliquant un coefficient de répartition à des cumuls de dépenses budgétaires. Ces immobilisations ne répondent pas au critère d'identification mentionné dans les normes n° 5 et n° 6 du recueil des normes comptables de l'État.

257. Les coûts de développement de certains matériels militaires en service, représentant un montant de 2 Md€ en valeur brute (0,6 Md€ en valeur nette), sont également déterminés de manière globale, et non individuelle, par un cumul de dépenses budgétaires.

258. La valeur au 31 décembre 2012 des stocks de munitions antérieurs à 2006 n'a pu être justifiée.

259. Les stocks de munitions gérées par le SIMU représentent un montant de 5 Md€ en valeur brute au 31 décembre 2012.

260. En dépit du fait que ce service, créé en 2011, a acquis une connaissance fine de l'état et du niveau des stocks de munitions, leur évaluation n'est pas entièrement auditable, du fait de l'absence de pièces justifiant de manière probante les valeurs enregistrées pour les munitions antérieures à 2006.

261. Celles-ci représentent une valeur de 3 Md€ en valeur brute de 2 Md€ en valeur nette.

262. Le programme d'armement Félin est comptabilisé en immobilisations alors que les matériels qui le composent ne répondent pas aux dispositions normatives applicables en matière d'immobilisations corporelles.

263. Le programme « Fantassin à équipement et liaisons intégrés » (Félin) vise à doter les combattants d'un ensemble d'équipements adaptés à la diversité des situations opérationnelles. Ce système comprend différents types de matériels combinables entre eux.

264. Une part significative de ces équipements (70 % du programme) est comptabilisée en immobilisations alors qu'ils ne répondent pas aux critères définis par la norme n° 6 du recueil des normes comptables de l'État relative aux immobilisations corporelles.

5 - Les participations et les autres immobilisations financières

265. Les incertitudes qui affectent l'évaluation, dans les comptes de l'État de 2012, de ses participations contrôlées et de certaines de ses autres immobilisations financières conduisent la Cour à maintenir sa réserve substantielle sur les immobilisations financières de l'État.

266. Au 31 décembre 2012, la valeur des immobilisations financières de l'État s'élève à 299 Md€, représentant 32 % du total de son bilan. Elles comportent 1 907 participations financières, d'une valeur de 231 Md€, des créances rattachées à ces participations pour un montant de 39 Md€, des prêts et avances pour une valeur nette de 19 Md€, d'entités sans personnalité morale portant un patrimoine pour le compte de l'État d'une valeur de 8 Md€ et d'autres immobilisations pour 1 Md€.

267. Au sein des participations de l'État, la valeur des 771 entités contrôlées par l'État s'élève à 107,7 Md€, représentant 11 % du total de son actif.

268. En 2012, la dynamique vertueuse de la certification externe et les actions continues de l'administration en matière de qualité comptable auprès des participations contrôlées par l'État se sont poursuivies.

269. Le décret n° 2012-1247 du 7 novembre 2012 portant sur la gestion budgétaire et comptable publique a introduit l'obligation pour les établissements publics de soumettre leurs comptes financiers à l'organe délibérant avant l'expiration du deuxième mois suivant la clôture de l'exercice.

270. Cette disposition, applicable à compter de 2016 sur les comptes de l'exercice 2015, devrait permettre une meilleure articulation entre le calendrier de clôture des entités contrôlées et l'arrêté des comptes de l'État. Elle devrait également contribuer au raccourcissement du calendrier de certification des comptes de ces entités.

271. Au 31 décembre 2012, la Cour n'est cependant pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'évaluation d'une part significative du patrimoine financier de l'État.

Les participations contrôlées par l'État

272. La méthode d'évaluation à la clôture de l'exercice des participations contrôlées n'est pas pertinente, en l'absence de retraitements appropriés permettant d'homogénéiser les comptes de ces différentes entités, établis selon de multiples référentiels comptables.

273. Les participations contrôlées par l'État regroupent des entités présentant des statuts juridiques très variés : établissements publics nationaux (établissements publics administratifs, industriels et commerciaux, établissements fonciers, d'aménagement, etc.), sociétés anonymes, sociétés d'économie mixte, groupements d'intérêt public (GIP), groupements d'intérêt économique (GIE), associations, fondations, etc.

274. À la clôture de l'exercice, elles sont évaluées par équivalence à l'actif du bilan de l'État, en déterminant sa quote-part dans les capitaux propres de ces entités.

275. Or, les comptes de ces entités sont établis selon de multiples référentiels comptables, tels que les normes IAS-IFRS, le plan comptable général français, les instructions « M9 », le plan comptable des associations, etc. Ces référentiels comportent parfois des dispositions divergentes ou incohérentes entre elles, ou avec les normes comptables de l'État. De plus, certaines de ces entités, soumises à un même référentiel comptable, l'appliquent de manière hétérogène.

276. À défaut de retraiter, le cas échéant, les comptes des principales entités concernées par ces divergences, ou d'obtenir de leur part des comptes retraités conformément aux normes comptables de l'État, les valeurs retenues à la clôture de l'exercice par le producteur des comptes présentent une forte hétérogénéité, qui rend peu pertinente la valeur globale qui en résulte à l'actif du bilan de l'État.

277. Au 31 décembre 2012, une part significative des entités contrôlées par l'État produit des comptes encore insuffisamment fiables ou sur la fiabilité desquels aucune assurance raisonnable n'a pu être obtenue par la Cour.

278. La qualité des comptes des participations contrôlées par l'État est appréciée par la Cour en s'appuyant, prioritairement, sur les rapports de commissaires aux comptes lorsqu'une certification externe est prévue, ce qui est le cas pour 221 d'entre elles au 31 décembre 2012, contre 210 fin 2011. À défaut, elle exploite les rapports d'audit interne

éventuellement disponibles ou adresse elle-même des questionnaires à un échantillon d'entités dont elle analyse les réponses.

279. Au 21 mai 2013, la Cour dispose des rapports de commissaires aux comptes sur les comptes de 2012 de 88 entités seulement, représentant une valeur d'équivalence de 69 Md€ :

- seules 40 entités ont vu leurs comptes de 2012 certifiés sans réserve par leurs commissaires aux comptes ;
- les opinions sur les comptes de 2012 de 48 entités ont été assorties d'une ou plusieurs réserves.

280. Pour les 133 autres entités, représentant une valeur d'équivalence de 26 Md€, la Cour n'a pas pu obtenir les rapports de commissaires aux comptes dans les délais de sa mission et n'est pas en mesure de se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur la qualité de leurs comptes.

281. Onze entités contrôlées dont les comptes ne sont pas soumis à certification, représentant une valeur d'équivalence de 1,0 Md€, ont fait l'objet d'audits internes récents dont les conclusions font état d'anomalies significatives.

282. Enfin, les comptes de 550 entités, représentant une valeur de 13 Md€, ne sont pas soumis à une certification externe et n'ont pas été examinés récemment à l'occasion d'un audit interne. Parmi elles, 101 entités, évaluées à 9 Md€, ont fait l'objet d'une analyse par la Cour sur la base d'une procédure déclarative, dont la force probante est nécessairement limitée, mais qui a confirmé une qualité comptable insuffisante.

283. En dépit des progrès constatés, les vérifications réalisées par la Cour témoignent de la persistance de certaines problématiques transversales au sein du périmètre des entités contrôlées, compromettant leur correcte évaluation dans les comptes de l'État.

284. Le calendrier d'arrêté des comptes des participations contrôlées n'est, pour la plupart d'entre elles, pas compatible avec celui de l'État. Les comptes des entités contrôlées sont arrêtés, le plus souvent, trop tardivement pour pouvoir être utilisés dans les délais de l'arrêté des comptes de l'État :

- au 31 décembre 2012, 111 entités contrôlées, évaluées pour un montant de 7,2 Md€, soit 6,7 % de la valeur totale des entités contrôlées à cette date, ont été évaluées sur la base de comptes clos au 31 décembre 2011 ;

- un nombre important d'entités contrôlées sont évaluées sur la base de comptes provisoires et, le plus souvent, non encore audités par leurs commissaires aux comptes.

285. Une majorité des entités contrôlées par l'État ayant fait l'objet de vérifications de la part de la Cour, ainsi que de la mission nationale d'audit de la DGFIP et du contrôle général économique et financier, apparaissent dotées d'un contrôle interne insuffisant, voire défaillant, au 31 décembre 2012.

286. Au 31 décembre 2012, les avancées réalisées dans la fiabilisation du patrimoine immobilier des entités contrôlées qualifiées d'opérateurs sont importantes puisque 427 établissements (contre 360 fin 2011) – représentant en valeur absolue 60 Md€, soit 94 % de la valeur d'équivalence absolue des entités concernées à cette date (contre 84 % fin 2011) – ont déclaré avoir achevé les travaux entrepris à ce titre. Les régularisations opérées à la suite de ce chantier ont eu, en 2012, une incidence globale positive de 3,6 Md€ sur la valeur des participations financières de l'État.

287. Cependant, la qualité d'une majorité d'évaluations immobilières réalisées dans ce cadre s'avère insuffisante, ce qui ne permet pas de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la fiabilité des corrections réalisées. Ainsi, les comptes de 2012 de 19 entités ayant pourtant déclaré avoir achevé la fiabilisation de la retranscription comptable de leur patrimoine immobilier ont été certifiés avec réserves sur ce sujet.

288. Par ailleurs, pour 138 autres entités, représentant 3,6 Md€ en valeur absolue, soit 6 % de la valeur absolue des entités concernées à cette date, le chantier est toujours en cours au 31 décembre 2012, mais devrait être achevé en 2013.

289. La Cour constate que la très grande majorité des entités qui ont fait l'objet de vérifications de sa part en 2012, n'appliquent pas l'instruction n° 06-007-M9 de la DGFIP du 23 janvier 2006 relative aux actifs et à leurs amortissements et dépréciations.

290. De même, les instructions relatives aux passifs sont insuffisamment respectées dans les comptes d'une part significative des établissements susvisés au 31 décembre 2012 : elles affectent notamment la comptabilisation des dotations en fonds propres et des subventions d'investissement, l'inscription des provisions pour risques et charges et le recensement des engagements hors bilan, l'analyse et la comptabilisation des avantages du personnel.

291. En dépit des progrès constatés dans la mise en place de la procédure de réconciliation des dettes et créances entre l'État et les entités contrôlées, la Cour n'est toujours pas en mesure de se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur la réciprocité de ces montants.

292. Au 31 décembre 2012, des écarts significatifs non expliqués subsistent à hauteur de 2,6 Md€.

293. Des problématiques propres à certaines entités individuellement significatives ou des regroupements sectoriels d'entités ont également été relevées par la Cour.

294. Les comptes de l'exercice 2012 de certaines entités dont la valeur inscrite à l'actif du bilan de l'État est très significative ont été certifiés avec réserves par leurs commissaires aux comptes, en raison de problématiques qui leur sont propres. C'est le cas, par exemple :

- de la Société nationale des chemins de fer (SNCF), évaluée à hauteur de 7,3 Md€, dont les commissaires aux comptes ne sont pas en mesure de se prononcer sur la valeur recouvrable des moyens de production de Fret SNCF ;
- de Voies navigables de France (VNF), évaluée à hauteur de 4,9 Md€, dont les commissaires aux comptes n'ont pas été en mesure de tester les procédures de recensement et d'évaluation de ses risques et de ses litiges ;
- de l'Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (ÉPRUS), évalué à hauteur de 0,8 Md€, qui n'est pas en mesure, selon son commissaire aux comptes, de justifier de l'existence et de l'exhaustivité de ses stocks, en l'absence d'inventaire physique annuel de l'ensemble de ses sites de stockage.

295. La question de la comptabilisation des contrats de recherche se pose, pour l'essentiel, dans les comptes des universités – qui forment, au 31 décembre 2012, un ensemble de 82 entités pour une valeur totale de 16,8 Md€ – et dans ceux des organismes de recherche. À titre d'illustration :

- les comptes de nombreuses universités font l'objet de réserves de la part de leurs commissaires aux comptes, en raison du traitement comptable retenu pour les contrats de recherche pluriannuels conclus avec des tiers. Les insuffisances relevées concernent très souvent les procédures de contrôle interne mises en place, qui ne permettent pas de se prononcer avec une assurance raisonnable sur le rattachement correct et exhaustif des charges et des produits à l'exercice comptable concerné,

ni sur la correcte application de la méthode préférentielle de comptabilisation des produits à l'avancement ;

- les commissaires aux comptes de l'Institut national de la santé et de la recherche médicale (INSERM) relèvent également à ce titre des anomalies significatives dans ses comptes clos au 31 décembre 2012.

296. Vingt entités contrôlées par l'État et placées sous tutelle du ministère de la culture, représentant une valeur de 4,1 Md€ à fin 2012, sont particulièrement concernées par les problématiques de comptabilisation des collections, œuvres d'art et monuments historiques. Le caractère erroné ou lacunaire de leur retranscription dans les comptes de ces entités résulte, en partie, des insuffisances des normes comptables sur ce sujet, qu'un avis du conseil de normalisation des comptes publics applicable à compter du 1^{er} janvier 2013 et mis en œuvre par une instruction de la DGFIP du 7 février 2013 devrait permettre de combler.

Les participations non contrôlées par l'État

297. Les 1 032 établissements publics de santé répondent à la définition de participations financières contrôlées par l'État au sens des normes comptables qui lui sont applicables et devraient donc être classés au sein de cette catégorie d'immobilisations financières au 31 décembre 2012, pour une valeur d'équivalence d'environ 25 Md€.

298. Le statut et les règles de gouvernance des établissements publics de santé (EPS) ont été substantiellement modifiés depuis la publication de la loi n° 2009-879 du 21 juillet 2009 portant réforme de l'hôpital et relative aux patients, à la santé et aux territoires (HPST) et de ses décrets d'application pris en 2010 et 2011.

299. Ce n'est qu'au 31 décembre 2011 que ces établissements ont, pour la première fois, été intégrés au périmètre des comptes de l'État, en tant que participations financières non contrôlées, pour une valeur initiale de 4,6 Md€ correspondant, selon les comptes non audités de ces entités, à l'ensemble des dotations financières accordées par l'État par le passé.

300. À cette date, ces entités répondaient pourtant, selon l'analyse réalisée par la Cour, à la définition de participations financières contrôlées par l'État, au sens de la norme n° 7 du recueil des normes comptables de l'État, s'agissant d'entités dont il peut maîtriser l'activité opérationnelle et financière.

301. Elles auraient donc dû être classées au sein de cette catégorie d'immobilisations financières et évaluées à la clôture de l'exercice 2011 pour une valeur d'équivalence d'environ 24 Md€, déterminée à partir de leurs comptes annuels disponibles à l'époque.

302. Aucun évènement n'est intervenu au cours de l'exercice 2012 pour modifier la situation juridique ou les modalités de la gouvernance de ces établissements, laissant inchangées au 31 décembre 2012 tant l'analyse de l'administration – qui a maintenu à cette date leur classement en participations financières non contrôlées – que celle de la Cour.

303. Le désaccord formulé à ce titre sur les comptes de l'État de 2011 perdure donc au 31 décembre 2012.

304. Au 31 décembre 2012, la Cour maintient son désaccord sur le classement de la section du Fonds d'épargne au sein des participations financières de l'État.

305. La norme n° 7 du recueil des normes comptables de l'État indique que les entités qui entrent dans le périmètre de ses participations financières sont celles qui ont une personnalité juridique et morale distincte de celle de l'État.

306. Or, depuis 2008, la section du Fonds d'épargne, entité dénuée de personnalité morale, est intégrée dans les comptes de l'État indistinctement avec la section générale de la Caisse des dépôts et consignations. Elles forment, à tort, une unique participation financière d'une valeur totale de 31,6 Md€ au 31 décembre 2012, alors que la section du Fonds d'épargne fait l'objet d'un bilan séparé et d'un modèle prudentiel distinct de celui de la section générale.

307. La Cour considère que la section du Fonds d'épargne devrait être comptabilisée distinctement en tant qu'entité *ad hoc*, de la même manière que les autres entités de cette nature et être évaluée, à chaque clôture, pour le montant de ses capitaux propres, soit 7,2 Md€ au 31 décembre 2012.

308. L'information donnée en annexe concernant les participations financières sur lesquelles l'État détient des droits mais qu'il ne contrôle pas est insuffisante pour apprécier la situation nette fortement négative de certaines d'entre elles.

309. Les organismes de la sécurité sociale sont classés en participations non contrôlées dans les comptes de l'État et sont évalués à hauteur des dotations versées par l'État ou, à défaut, pour une valeur nulle.

310. Certains d'entre eux présentent une situation nette fortement négative au 31 décembre 2012, qui ne donne pas lieu à la comptabilisation d'une provision pour risques.

311. Une information devrait être donnée en annexe pour permettre d'apprécier correctement leur situation financière réelle et leur besoin de financement.

312. À défaut, les comptes de l'État ne donnent pas une image suffisamment fidèle de son patrimoine financier au 31 décembre 2012.

Les autres immobilisations financières

313. Une incertitude pèse sur l'exhaustivité du recensement des entités *ad hoc* de l'État dans ses comptes au 31 décembre 2012 et sur l'évaluation de certains d'entre eux à cette date.

314. Comme lors de la précédente clôture, l'administration a comptabilisé les fonds sans personnalité morale gérés par des tiers pour le compte de l'État selon une méthode qui n'est pas prévue par les normes comptables applicables à ce dernier mais qui permet de rendre compte de la nature particulière de ces entités au sein de ses immobilisations financières.

315. Cependant, l'analyse que fait l'administration de la nature de certains fonds et des droits que l'État détient sur eux, en particulier ceux gérés par l'Agence française de développement, n'a pas été communiquée à la Cour au 31 décembre 2012.

316. Par ailleurs, les fonds de garantie gérés par Oséo ont, de nouveau au 31 décembre 2012, été évalués à l'actif du bilan de l'État sans tenir compte des risques probables auxquels ces fonds sont exposés, ce qui conduirait, le cas échéant, à les déprécier pour près de 1 Md€.

317. Il demeure des incertitudes significatives sur l'évaluation des prêts accordés par l'État dans ses comptes au 31 décembre 2012.

318. Les prêts que l'État accorde ont généralement vocation à faire bénéficier les emprunteurs de conditions préférentielles par rapport à celles qu'ils obtiendraient normalement sur le marché ou à soutenir des États étrangers en vue de renforcer leur stabilité financière.

319. Au 31 décembre 2012, la valeur d'inventaire de ces prêts ne tient pas systématiquement compte du coût pour l'État des conditions préférentielles accordées. En effet, ces prêts ne sont pas correctement identifiés parmi l'ensemble de ceux consentis par l'État.

320. La Cour a, par exemple, constaté l'existence de prêts concessionnels accordés aux villes nouvelles, dont l'encours s'élève à 165 M€ et qui devraient faire l'objet d'une dépréciation à la clôture de l'exercice 2012 d'environ 70 M€.

321. Par ailleurs, aucune analyse du risque de crédit n'a été réalisée au titre des prêts accordés dans le cadre du programme d'investissement d'avenir, dont l'encours s'élève à 119 M€ à fin 2012.

322. Enfin, la méthode de calcul de la valeur actuelle des prêts accordés par l'État n'est pas conforme aux normes comptables qui lui sont applicables et conduit, dans le contexte de baisse prolongée des taux d'intérêt, à la surévaluer au 31 décembre 2012, minorant à due concurrence leur éventuelle dépréciation.

323. Les contrats de désendettement et de développement ne sont toujours pas comptabilisés conformément à leur nature dans les comptes de l'État.

324. Les interventions additionnelles de l'État en faveur des pays pauvres très endettés s'effectuent dans le cadre de contrats dits « de désendettement et de développement » (C2D). Au titre de ce mécanisme, le pays bénéficiaire continue d'honorer sa dette à l'égard de l'État, mais ce dernier s'engage en contrepartie à lui reverser un don d'un montant équivalent pour financer des programmes de lutte contre la pauvreté.

325. Au 31 décembre 2012, les C2D ne sont toujours pas comptabilisés conformément à leur nature dans les comptes de l'État. Le traitement retenu par le producteur des comptes consiste à déprécier la créance que l'État détient sur le pays tiers, dont il considère que la dette est annulée.

326. La correcte décomposition des opérations doit au contraire, en application du principe de non-compensation des actifs et des passifs et des produits et des charges, permettre de distinguer l'apurement de la dette et l'octroi d'un nouveau concours destiné au financement de projets de développement.

327. L'administration a refusé de reprendre la dépréciation financière de 850 M€ comptabilisée en 2012 et d'enregistrer à la place une dotation aux provisions pour charges d'intervention d'un montant équivalent.

Autres réserves

6 - Le patrimoine immobilier

328. Malgré les travaux de fiabilisation entrepris par l'administration et les résultats positifs enregistrés en 2012, les incertitudes significatives qui continuent de peser au 31 décembre 2012 sur le recensement et l'évaluation du patrimoine immobilier de l'État conduisent la Cour à maintenir sa réserve.

329. Le patrimoine immobilier de l'État figure dans ses comptes au 31 décembre 2012 pour une valeur nette comptable de 70,0 Md€, contre 68,2 Md€ *pro forma* à fin 2011.

330. Pour l'essentiel, cette évaluation repose sur des valeurs de marché. Toutefois, certains biens spécifiques, dont l'utilisation par des tiers ne serait possible qu'au prix de modifications majeures (comme les monuments historiques ou les établissements pénitentiaires), sont évalués selon les cas à l'euro symbolique, de façon forfaitaire ou au coût de remplacement déprécié.

331. En 2012, l'administration a poursuivi les différents chantiers de fiabilisation des données relatives aux biens du parc immobilier de l'État. Conformément à ses engagements, elle a également entrepris de mettre en œuvre plusieurs recommandations formulées par la Cour, ce qui a produit des résultats positifs.

332. Cependant, une incertitude demeure au 31 décembre 2012 tant sur le recensement que sur l'évaluation du parc immobilier de l'État à cette date.

Le recensement du patrimoine immobilier

333. Les applications informatiques qui existaient antérieurement à Chorus sont toujours utilisées par les ministères pour recenser et gérer leur patrimoine immobilier, ce qui empêche la constitution d'une base unique de gestion immobilière de l'État.

334. Les applications informatiques antérieures à Chorus sont toujours utilisées de manière privilégiée par les ministères pour la gestion courante de leur parc immobilier, car ils les jugent plus adaptées que le module immobilier RE-FX de Chorus.

335. Il est, de ce fait, nécessaire à chaque clôture de mettre les données qu'elles portent en cohérence complète avec celles de l'inventaire comptable tenu dans Chorus RE-FX, afin d'assurer le recensement exhaustif du parc immobilier de l'État dans ses comptes.

336. Les travaux de réconciliation mis en œuvre fin 2011 ont ainsi été reconduits au 31 décembre 2012 par les quatre ministères gestionnaires d'un parc immobilier les plus importants (défense, intérieur, justice, ministères financiers). Cette année encore, ils n'ont pas tous pu être achevés dans le délai de l'arrêt des comptes de l'État de 2012, ce qui en limite significativement la portée.

337. Les informations qui permettent d'établir la réalité du contrôle par l'État des biens immobiliers inscrits à l'actif de son bilan ne sont pas exploitables dans des conditions satisfaisantes au 31 décembre 2012.

338. L'ensemble du parc immobilier de l'État et de ses établissements publics nationaux est inventorié dans le module RE-FX de Chorus. L'État n'inscrit cependant à l'actif de son bilan que les biens qu'il contrôle, au sens des normes comptables qui lui sont applicables.

339. Le contrôle d'un bien immobilier se caractérise non pas par sa propriété juridique mais par la maîtrise, d'une part, de ses conditions d'utilisation et, d'autre part, de son potentiel de service ou des avantages économiques liés à son utilisation. Afin de conclure à l'existence de son contrôle par l'État, il est de ce fait nécessaire de connaître à la fois l'identité de son propriétaire et de son occupant et, dans l'hypothèse où l'État n'est ni propriétaire ni occupant, la nature du contrat d'occupation qui lui est associé.

340. Or, il est fréquent de trouver dans Chorus RE-FX des propriétaires ou occupants enregistrés sous des dénominations sensiblement différentes, ce qui complique significativement les analyses

nécessaires pour conclure au correct recensement dans les comptes de l'État des seuls biens immobiliers appelés à y figurer.

341. Au 31 décembre 2012, les états de restitution du module immobilier de Chorus n'ont pas permis à la Cour d'aboutir, avec une assurance raisonnable, à cette conclusion.

342. Pour l'avenir, il est indispensable que les informations sur le contrôle soient normées et fassent l'objet d'une typologie précise et limitée, ainsi que cela est déjà le cas pour les contrats d'occupation.

343. Le traitement appliqué aux travaux en cours et à leur mise en service fait peser une incertitude sur leur correct recensement au 31 décembre 2012.

344. Les travaux en cours sur les biens immobiliers de l'État sont enregistrés dans des comptes spécifiques au fur et à mesure de leur réalisation. Lorsqu'ils sont achevés et mis en service, ils doivent normalement être reclassés dans les comptes appropriés de l'actif.

345. Au 31 décembre 2012, le solde des comptes d'en-cours immobiliers représente environ 15 % de la valeur du parc immobilier contrôlé par l'État à cette date.

346. Ce niveau anormalement élevé résulte de l'absence trop fréquente d'écritures comptables constatant la mise en service de travaux pourtant achevés et portant sur des biens utilisés dans les faits.

347. Cette situation ne permet pas aux comptes de l'État de donner une image suffisamment fidèle de son patrimoine immobilier au 31 décembre 2012.

348. En l'absence de recensement et d'examen systématique des textes juridiques et des réglementations particulières susceptibles d'entraîner des travaux de remise en état, de dépollution ou de remise aux normes, les obligations de l'État qui en résultent ne sont pas retranscrites dans ses comptes au 31 décembre 2012.

349. L'État doit comptabiliser au passif de son bilan des provisions destinées à couvrir les sorties de ressources qui seront réalisées à terme, de manière à couvrir certaines obligations qui lui incombent du fait du contrôle qu'il exerce sur un vaste ensemble de biens immobiliers.

350. Si ces provisions pour dépollution, désamiantage ou remise en état ont ainsi été comptabilisées au 31 décembre 2012, la faiblesse de leur montant (moins de 0,3 Md€), au regard de la valeur du parc immobilier de l'État, et les lacunes que fait apparaître

leur recoupement avec des recensements ou des audits déjà établis, entraînent une incertitude sur leur exhaustivité.

351. D'autres obligations pèsent également sur les biens immobiliers de l'État, parmi lesquelles :

- la mise aux normes du parc des ascenseurs conformément à la loi « urbanisme et habitat » n° 2003-590 du 2 juillet 2003 ;
- l'accessibilité des bâtiments publics aux personnes handicapées en vertu de la loi n° 2005-102 du 11 février 2005 pour l'égalité des droits et des chances, la participation et la citoyenneté des personnes handicapées.

352. L'administration n'a, par ailleurs, pas examiné les incidences financières pour l'État des lois du 3 août 2009, dite « Grenelle I », et du 12 juillet 2010, dite « Grenelle II », en matière de réduction de la consommation énergétique des bâtiments et des rejets de gaz à effets de serre qu'ils entraînent.

353. Les incidences comptables de ces dispositions légales n'ont été ni analysées ni, le cas échéant, retranscrites dans les comptes de l'État au 31 décembre 2012.

L'évaluation du parc immobilier non spécifique

354. Les évaluations sur place ou « du bureau » réalisées par France Domaine se heurtent à des problèmes de mesure des surfaces.

355. Le parc immobilier non spécifique (bureaux et logements) est, selon la norme n° 6 du recueil des normes comptables de l'État, caractérisé par la possibilité d'affecter les biens qui le composent à des usages multiples tant par des services de l'État que par des tiers. Il est évalué à la clôture de l'exercice à sa valeur de marché.

356. Les instructions d'inventaire diffusées par France Domaine définissent plusieurs méthodes permettant d'établir la valeur vénale des biens : évaluation sur place, à distance sur dossier (« du bureau »), ou par actualisation.

357. La mesure précise des surfaces, indispensable à une évaluation sur place pertinente, n'est pas systématiquement disponible, notamment à cause du caractère historique d'une part importante du parc immobilier de l'État.

358. La méthode de l'actualisation, qui concerne des biens représentant 53 % de la valeur totale du parc non spécifique au 31 décembre 2012, s'appuie sur des coefficients encore trop peu nombreux pour tenir compte des évolutions locales du marché immobilier et de la diversité du patrimoine immobilier de l'État.

359. Dans le cas où un bien est évalué à la clôture de l'exercice par la méthode de l'actualisation, il est nécessaire de disposer d'un coefficient d'évolution des prix pertinent, d'un coefficient d'entretien mesurant l'état physique du bien, ainsi que de la dernière évaluation réalisée sur place.

360. En 2012, conformément à son engagement, l'administration a amélioré les modalités de mise en œuvre de cette méthode, en recourant, pour neuf départements représentant la moitié de la valeur totale du parc immobilier de l'État, à des coefficients infra-départementaux par zones géographiques, ainsi qu'à une différenciation par catégorie de biens.

361. Cependant, pour les biens situés dans les autres départements, seuls deux coefficients d'évolution des prix sont retenus par département (un pour le bâti et un pour le non bâti), ce qui ne permet pas de tenir compte de sa grande diversité, composée de catégories de biens très différents, ni des différences de marché pouvant être observées au sein d'un même département, par exemple entre les zones rurales et urbaines, littorales ou non, ou entre les différentes parties d'une même agglomération.

362. L'application des améliorations précitées à un nombre plus important de départements permettrait aux comptes de l'État de donner une image plus fidèle de son patrimoine immobilier non spécifique.

363. Les travaux réalisés par l'administration en 2012 ont permis de fiabiliser une part significative de l'évaluation du parc immobilier à l'étranger. Cependant, une incertitude demeure pour les biens qui n'ont pas été couverts à cette occasion, soit près des deux tiers du parc situé en dehors du territoire national.

364. Les biens situés à l'étranger sont répartis dans 148 pays et représentent une valeur de 5,3 Md€ à la clôture de l'exercice 2012.

365. Jusqu'à fin 2011, des évaluations sur place des biens concernés étaient rarement réalisées, en dehors de celles intervenant dans le cadre de cessions.

366. En 2012, l'administration a réalisé des évaluations sur place de biens immobiliers situés dans 16 pays, représentant 39 % de la valeur du parc immobilier de l'État à l'étranger. Elle a également mené dans

63 autres pays une fiabilisation des surfaces et de la description des sites du parc immobilier de l'État (principalement les ambassades, centres culturels et logements de fonction). Enfin, elle utilise désormais un coefficient d'évolution des prix différencié par pays. Ces actions représentent une avancée positive, ayant conduit à une réévaluation globale de près de 0,5 Md€ au 31 décembre 2012.

367. Les ajustements significatifs qui ont résulté de ces travaux démontrent cependant la nécessité de poursuivre les évaluations sur place, seules à même de prendre en considération le marché immobilier local, la nature du bien et les différents types de surfaces qui le composent.

368. À ce titre, les biens situés dans cinq pays qui n'ont pas encore fait l'objet d'évaluations sur place représentent à eux seuls 31 % de la valeur du parc immobilier de l'État situé à l'étranger, soit 1,6 Md€. Ce sont sur ces biens que les efforts de l'administration devraient désormais porter en priorité.

369. Les biens situés dans 127 autres pays, qui représentent 1,6 Md€ à l'actif du bilan de l'État mais qui sont peu significatifs pris isolément, doivent continuer de faire l'objet d'actions de fiabilisation.

L'évaluation du parc immobilier spécifique

370. Les biens immobiliers spécifiques de l'État, qui représentent au terme des expertises menées à ce jour environ 23 % de la valeur totale de son parc immobilier, sont parfois évalués en valeur de marché, alors même que celle-ci n'est pas directement observable.

371. Aux termes de la norme n° 6 du recueil des normes comptables de l'État, son parc immobilier spécifique est constitué des biens qui ne peuvent être banalisés et dont l'utilisation par des tiers ne pourrait avoir lieu qu'au prix de bouleversements majeurs. Il s'agit, pour l'essentiel, de bâtiments et constructions civiles ou militaires qui disposent d'aménagements spécifiques devant leur permettre de répondre à un usage particulier et pour lesquels il n'existe pas de marché sur lequel des transactions pourraient être observées

372. Or, au 31 décembre 2012, des biens aussi particuliers que des arsenaux militaires, des ateliers aéronautiques industriels, des bases aériennes ou encore des centres d'essai de matériels militaires ont été évalués en valeur de marché, alors même qu'ils ont, le plus souvent, fait l'objet d'aménagements très spécifiques (abris de stockage de munitions, dispositifs de défense et de sécurité, etc.).

373. Ces biens présentent un potentiel de service pour l'État – en lui permettant d'assurer des missions régaliennes sans équivalent dans le secteur privé – et celui-ci peut, le plus souvent, être mesuré (tonnage utile pour un arsenal, par exemple). Ils devraient donc être évalués à la clôture de l'exercice au coût de remplacement déprécié, seule méthode pertinente en l'absence de valeur de marché.

374. L'utilisation d'une méthode d'évaluation incohérente au regard de la nature des actifs à laquelle elle est appliquée entraîne une incertitude significative au 31 décembre 2012.

375. À l'inverse, certains biens spécifiques sont évalués à l'euro symbolique ou pour une valeur forfaitaire, alors même qu'ils ont un potentiel de service et une valeur pour l'État mesurables.

376. Certaines constructions très spécifiques du parc immobilier (relais hertziens, chambres de coupure électriques, stations radar, etc.) sont évaluées à l'euro symbolique alors même que leur potentiel de service – permettre à l'État de remplir ses missions régaliennes – est mesurable. Cette situation est d'autant plus incohérente qu'elle méconnaît le fait que ces biens seraient, le plus souvent, reconstruits s'ils étaient détruits, car ils sont essentiels à la poursuite de ces missions.

377. C'est, par exemple, le cas des installations du service des essences des armées. Leur potentiel de service pour l'État – lui permettre de constituer des réserves de carburant à des fins stratégiques – peut être mesuré : il correspond à leur capacité de stockage opérationnelle. Pourtant, ces installations ne sont pas évaluées à la clôture de l'exercice selon une méthode donnant une image fidèle de leur potentiel de service.

378. Plus généralement, les constructions spécifiques évaluées à l'euro symbolique ou pour une valeur forfaitaire devraient, pour les plus significatives d'entre elles, être réévaluées selon la méthode du coût de remplacement déprécié, seule à même de rendre compte de leur utilité pour l'État et déjà appliquée depuis 2006 pour l'évaluation des routes et des prisons.

379. Faute de classer ces biens dans des catégories comptables conformes à leur nature et de leur appliquer la méthode d'évaluation correspondante, une incertitude subsiste sur leur valeur à l'actif du bilan de l'État au 31 décembre 2012.

7 - Les passifs non financiers

380. Les désaccords et les incertitudes qui pèsent encore au 31 décembre 2012 sur le recensement et l'évaluation de certains engagements de l'État conduisent la Cour à maintenir une réserve.

381. L'État est amené à contracter des engagements de toute nature qu'il est nécessaire de retranscrire dans ses comptes, en provisions pour risques ou pour charges ou en engagements hors bilan.

382. Par ailleurs, l'État supporte un ensemble de risques dont le caractère probable, et non pas seulement éventuel, peut rendre nécessaire leur retranscription, selon les cas et en fonction des normes comptables applicables, au passif du bilan de l'État ou en annexe.

383. L'arrêté du 12 mars 2012 rendant applicables à compter du 1^{er} janvier 2012 les dispositions de l'avis n° 2011-09 du 17 octobre 2011 du conseil de normalisation des comptes publics, relatives à la définition et à la comptabilisation des charges et des passifs non financiers, a modifié les modalités de comptabilisation de certains engagements de l'État dans ses comptes.

384. Ces nouvelles modalités ont conduit, au 1^{er} janvier 2012, à une reprise (nette des dotations) de 33,3 Md€ de provisions pour charges et, simultanément, à une augmentation (nette des diminutions) de 27,9 Md€ des engagements hors bilan de l'État.

385. Indépendamment de ces modifications, les comptes de l'État donnent au 31 décembre 2012 une vision incomplète de ses risques et de ses engagements à cette date, faute, selon les cas, de les recenser, de les analyser et de les retranscrire de manière conforme à ces nouvelles dispositions.

Les passifs non financiers liés à l'activité courante de l'État

386. Une incertitude significative pèse sur l'exhaustivité du recensement des passifs à comptabiliser au titre des dispositifs d'intervention dont les incidences comptables n'ont pas été analysées par le producteur des comptes au 31 décembre 2012.

387. Depuis 2006, la Cour relève de manière constante un nombre élevé d'anomalies dans la comptabilisation de provisions ou d'engagements hors bilan au titre des dispositifs d'intervention de l'État, résultant, le plus souvent, d'une analyse insuffisante de leurs incidences comptables par le producteur des comptes.

388. Les modifications normatives intervenues au 1^{er} janvier 2012 en matière de charges et de passifs non financiers l'ont conduit à revoir le traitement des dispositifs qu'il avait déjà analysés par le passé et à en examiner de nouveaux. De ce fait, le nombre de ceux ayant fait l'objet d'une analyse documentée de sa part s'élève à 203 fin 2012, représentant 31 % des 165 Md€ de charges d'intervention comptabilisées en 2012.

389. Pour les 1 112 autres dispositifs d'intervention existants au 31 décembre 2012, aucune analyse n'est, en revanche, disponible. Parmi ceux-ci, 71 dispositifs, d'un montant individuel de charges annuelles supérieur à 50 M€, ont représenté 108 Md€ de charges en 2012, soit 65 % des charges d'intervention de l'État. Ces dispositifs devraient donc être analysés en priorité par le producteur des comptes.

390. Par ailleurs, les vérifications de la Cour l'ont conduit à constater que les incidences comptables de certains dispositifs ne sont pas toujours conformes à l'analyse qu'en fait le producteur des comptes, en particulier dans les services déconcentrés, où les modifications normatives n'ont pas toujours été correctement appréhendées.

391. Ainsi, l'analyse que font ces services des dispositifs d'intervention qu'ils sont chargés de gérer était erronée dans les trois quarts des cas examinés par la Cour, confirmant le niveau élevé du risque de sous-évaluation des provisions ou des engagements hors bilan qui se rapportent à ces dispositifs.

392. Au 31 décembre 2012, la part des dispositifs d'intervention de l'État pour lesquels la Cour ne dispose pas d'une assurance raisonnable que le traitement comptable qui leur est appliqué est correct est donc significative.

393. Il existe une incertitude sur l'évaluation de la provision pour risques au titre des contentieux fiscaux de série au 31 décembre 2012.

394. Les provisions pour risques comptabilisées au bilan de l'État s'élèvent à 16,7 Md€ au 31 décembre 2012 contre 13,2 Md€ à fin 2011. Les provisions pour litiges fiscaux en représentent une part prépondérante, autour de 12 Md€.

395. Selon l'exposé des motifs de la norme n° 3 du recueil des normes comptables de l'État, dans le cas d'un contrôle fiscal, les droits de l'État naissent au moment où se sont produits les manquements du contribuable à ses obligations. Symétriquement, le risque pour l'État naît au moment où il recouvre un impôt qui n'aurait *a posteriori* pas dû l'être, et non pas seulement lorsqu'une réclamation contentieuse ou un recours juridictionnel est éventuellement déposé.

396. Or, lorsque des contentieux fiscaux surviennent entre l'État et de multiples contribuables sur la base d'un motif identique, il existe une présomption que le risque financier pour l'État ne se limite pas aux seules réclamations contentieuses enregistrées à la clôture de l'exercice, mais s'étende à celles non encore déclarées, susceptibles d'être introduites dans le cadre de ces contestations de masse déjà identifiées.

397. Cette présomption devrait conduire à provisionner l'ensemble du risque de décaissement pour l'État, aussi bien pour la partie déclarée des réclamations que pour celle dont la survenance est probable. Cela n'a pas été le cas au titre de l'exercice 2012, le producteur des comptes n'ayant retenu dans l'évaluation de la provision que la partie déclarée des contentieux au 31 décembre 2012.

398. Pourtant, celui-ci a bien comptabilisé dans les comptes de l'État de 2012 des provisions non fiscales comportant une partie non déclarée. À titre d'exemple, le calcul de la provision pour charge de personnel au titre du dispositif de cessation anticipée d'activité « amiante » repose, en partie, sur une évaluation du nombre de bénéficiaires non déclarés.

399. Accessoirement, l'estimation de sortie de ressources pour l'État devrait être évaluée au moment où il arrête ses comptes, et non pas au 31 décembre de l'exercice clos.

400. Ces incohérences conduisent à formuler une incertitude sur le montant de la provision pour litiges fiscaux comptabilisée au 31 décembre 2012.

**Les passifs non financiers
résultant d'accords bien définis**

401. Au 31 décembre 2012, la Cour ne dispose pas encore d'une assurance raisonnable sur l'exhaustivité et l'évaluation des engagements de l'État pris dans le cadre d'accords bien définis.

402. Les engagements pris par l'État dans le cadre d'accords bien définis regroupent les garanties qu'il octroie à des emprunteurs, les garanties liées à des missions d'intérêt général, les garanties de passif et ses engagements dans le cadre de dispositifs de financement.

403. Conformément à son engagement, la Direction générale du Trésor a mis en place en 2012 une base de données interministérielle – le tableau d'inventaire des garanties recensées par l'État (Tigre) – visant à recenser l'ensemble des garanties de l'État et à assurer le suivi de textes qui s'y rapportent, notamment en formalisant leurs conditions d'exercice, leur durée et leur plafond.

404. Cependant, la mise à disposition tardive d'un accès permettant uniquement des requêtes ponctuelles sur cette base n'a pas permis à la Cour d'opérer l'ensemble des vérifications et des analyses de masse nécessaires à l'appréciation complète de son contenu au 31 décembre 2012.

405. Bien que le recensement opéré ait significativement progressé en termes d'exhaustivité, les investigations partielles menées par la Cour montrent que les informations qui y figurent peuvent encore être complétées.

406. En outre, seule une partie des données disponibles dans la base Tigre a pu être mobilisée en 2012 dans le processus de comptabilisation de la dette garantie.

407. Enfin, la direction générale du Trésor a pu achever, au 31 décembre 2012, l'élaboration d'un guide des procédures applicables aux garanties accordées par l'État mais le ministère de l'économie et des finances n'a pas été en mesure d'y associer l'ensemble des acteurs concernés dans les autres ministères et donc d'en assurer la diffusion auprès d'eux.

408. La procédure de confirmation auprès des tiers bénéficiant d'une garantie de l'État n'offre pas, au 31 décembre 2012, un niveau d'assurance suffisant sur l'existence ou non d'un encours qui devrait, dans certains cas, être retranscrit dans les comptes de l'État.

409. Lors des opérations d'inventaire, l'administration sollicite systématiquement les tiers ayant contracté une dette garantie par l'État afin d'en confirmer l'encours en fin d'exercice.

410. Les modalités applicables à cette procédure de confirmation ont été renforcées en 2012, en exigeant notamment que les réponses des tiers ayant contracté une dette garantie par l'État comportent désormais les mentions nécessaires à leur authentification.

411. Pour autant, la Cour relève que la procédure n'offre pas, dans sa forme actuelle, un niveau d'assurance suffisant sur l'exhaustivité du recensement opéré. Elle a ainsi constaté l'absence de document de confirmation pour dix enregistrements en comptes de classe 8 et une authentification insuffisante pour onze réponses reçues.

412. Il existe une incertitude sur l'évaluation et l'exhaustivité des intérêts comptabilisés au 31 décembre 2012 au titre des engagements de l'État pris dans le cadre de la dette garantie.

413. Les informations dont dispose le ministère de l'économie et des finances ne lui permettent pas systématiquement de déterminer avec précision le montant des encours de dette garantie.

414. Les vérifications de la Cour ont ainsi mis en évidence des incohérences dans le traitement comptable des autorisations législatives d'engagement de la garantie de l'État, qui ne présentent pas de précision sur la prise en charge, le cas échéant, des intérêts.

415. De même, la Cour a identifié certains engagements pour lesquels l'encours calculé ne prenait pas en compte les intérêts, quand bien même l'autorisation législative correspondante prévoyait expressément le contraire.

416. Enfin, comme au 31 décembre 2011, il apparaît que le calcul des intérêts ne donne pas systématiquement lieu à une confirmation des établissements concernés et que, lorsque celle-ci intervient, ses formes s'avèrent généralement insuffisantes.

III - Compte rendu des vérifications sur les comptes de l'État de 2012

417. La Cour mène ses vérifications dans le cadre des dispositions du code des juridictions financières et en se référant aux normes internationales d'audit édictées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC).

418. La Cour a constaté que tout ou partie des normes suivantes n'étaient pas applicables à sa mission, compte tenu des spécificités de cette dernière :

- ISA 210 « Accord sur les termes des missions d'audit », partiellement applicable compte tenu des dispositions de la LOLF rendant obligatoire la mission de la Cour ;
- ISA 220 « Contrôle qualité d'un audit d'états financiers » et ISQC 1 « Contrôle qualité des cabinets réalisant des missions d'audit ou d'examen limité d'états financiers, et d'autres missions d'assurance et de services connexes », pour ce qui concerne uniquement les dispositions relatives à la traçabilité des divergences internes, en partie contraires au code des juridictions financières en matière de secret des délibérations ;

419. Dans le cadre de la certification des comptes de l'État de 2012, les normes suivantes n'ont pas trouvé à s'appliquer :

- ISA 402 « Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services », en l'absence d'externalisation, auprès d'entités tierces, d'aspects significatifs de processus, d'activités ou de fonctions internes à l'État ;
- ISA 570 « Continuité de l'exploitation », cette notion étant inapplicable aux États ;
- ISA 800 « Aspects particuliers : audits d'états financiers établis conformément à des référentiels à caractère spécifique », ISA 805 « Aspects particuliers : audits d'états financiers pris isolément et d'éléments, de comptes ou de rubriques spécifiques d'un état financier » et ISA 810 « Missions ayant pour but d'émettre un rapport sur des états financiers résumés », ces trois normes concernant des missions sans équivalent dans le cadre de la certification des comptes de l'État.

420. En matière de dettes fournisseurs, la Cour n'est pas en mesure, depuis 2006, de mettre en œuvre les dispositions de la norme ISA 505 « Confirmations externes », du fait des limitations qu'imposait jusqu'à présent le système d'information financière de l'État. La mise en place de Chorus étant achevée, le recours à cette technique d'audit était envisageable au 31 décembre 2012, mais le contexte particulier du premier arrêté des comptes de l'État dans ce nouvel environnement a conduit à en repousser la mise en œuvre à la prochaine clôture.

421. La Cour organise sa mission de certification en deux temps. Elle mène d'abord des vérifications « intermédiaires » au cours de l'exercice, puis des vérifications dites « finales » après la clôture des comptes et avant leur arrêté définitif. La certification est une mission annuelle qui fait l'objet d'échanges continus avec l'administration.

422. Le calendrier d'établissement des comptes est déterminé par la LOLF, qui a fixé au plus tard au 1^{er} 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.

423. Le calendrier d'élaboration du projet de loi de règlement constitue une contrainte majeure, qui s'impose à l'administration comme à la Cour. Les délais d'établissement du compte général de l'État ne permettent ni aux ordonnateurs ni aux comptables de procéder à des contrôles permettant de sécuriser complètement le processus d'établissement des états financiers, notamment les opérations d'inventaire.

424. Le recours, pour la cinquième année, à un arrêté intermédiaire au 31 juillet, a concouru à la fiabilisation des enregistrements comptables, en particulier des flux de l'exercice. Son périmètre devra cependant être étendu aux opérations d'inventaire et ses modalités d'établissement devront impliquer encore plus étroitement les ordonnateurs pour qu'il soit possible d'alléger le poids des vérifications finales.

425. La Cour a disposé le 1^{er} mars 2013 d'une balance des comptes de 2012 arrêtés provisoirement au 28 février 2013, lui laissant 29 jours francs pour mener ses vérifications finales sur les comptes de 2012 (contre 30 jours francs pour ceux de 2011 et 31 pour ceux de 2010) et demander leur modification le cas échéant. Dans un ensemble aussi considérable et complexe que l'État, ces vérifications exigent pourtant la mise en œuvre de procédures lourdes de réception et de traitement des données comptables et de pièces justificatives produites dans l'ensemble des services de l'État.

426. À l'occasion de l'arrêté des comptes de l'État, le producteur des comptes établit des dossiers justificatifs se rapportant aux principaux postes des états financiers et sur lesquels la Cour peut s'appuyer dans la mise en œuvre de ses vérifications. Leur mise à disposition intervient, cependant, encore trop tardivement pour permettre leur exploitation dans des conditions satisfaisantes, plus des deux tiers d'entre eux n'étant disponibles qu'entre 11 et 15 jours francs après la remise de la balance provisoire des comptes à laquelle ils se rapportent.

427. La Cour n'a, par ailleurs, disposé que de trois jours francs pour examiner l'annexe aux comptes de l'État de 2012, obtenir les éléments justificatifs nécessaires et faire part, le cas échéant, de ses demandes de modification. Bien que certaines parties lui aient été communiquées en amont, ce délai est trop court pour lui permettre de réaliser ses vérifications dans des conditions satisfaisantes.

428. L'année 2012 a été marquée par le transfert de la comptabilité générale de l'État dans Chorus au 1^{er} janvier 2012, dont les conditions ont fait l'objet d'un suivi et de vérifications approfondies.

429. Plusieurs autres sujets ont donné lieu à vérifications, parmi lesquels :

- le prêt bilatéral à la Grèce et la mise en place du Mécanisme européen de stabilité ;
- les investissements d'avenir ;
- la comptabilisation des établissements publics de santé dans les comptes de l'État ;
- le classement dans ses comptes de la Caisse des dépôts et consignations ;
- la nouvelle prise de participation de l'État dans Dexia et son évaluation ;
- les garanties de refinancement accordées par l'État au groupe Crédit Immobilier de France ;
- le traitement comptable de dispositifs de pension ou d'indemnisation spécifiques à la charge de l'État ;
- l'accord conclu entre l'État et le Groupe EDF concernant la compensation des déficits accumulés au titre de la contribution au service public de l'électricité (CSPE) ;
- le recensement des garanties.

430. La Cour a également reconduit ses analyses sur plusieurs autres sujets, notamment :

- les systèmes d'information ;
- les dispositifs de contrôle interne et d'audit interne ;
- la trésorerie ;
- les immobilisations incorporelles, corporelles et financières ;
- les stocks ;
- les engagements et les risques de l'État ;
- la fiabilité de l'évaluation de certains passifs d'intervention et des engagements de retraite ;
- les charges de personnel ;
- les produits régaliens.

431. Les échanges entre la Cour, le producteur des comptes et les principales administrations concernées ont été continus 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 des finances publiques et dans le cadre d'une instance technique de préparation.

432. La Cour a, par ailleurs, obtenu, pour la première fois depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, une lettre d'affirmation de la part du comptable centralisateur des comptes de l'État en date du 2 mai 2013, conforme aux dispositions de la norme ISA 580 – « Déclarations écrites ». Il y indique, notamment, avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des comptes de l'État et avoir mis à disposition de la Cour les données s'y rapportant ainsi que celles demandées par elle à titre complémentaire. Il y confirme, par ailleurs, un certain nombre d'informations et d'hypothèses importantes ayant concouru à l'arrêté des comptes de l'État de 2012. Cette lettre se substitue aux différents courriers que l'administration adressait de manière ponctuelle à la Cour lors des précédentes clôtures sur des sujets à enjeux.

433. Le ministre de l'économie et des finances et le ministre délégué chargé du budget ont confirmé, dans leur lettre du 21 mai 2013 portant attestation des comptes de l'État de 2012, qu'aucun événement n'était intervenu depuis le 2 mai 2013 qui conduirait à modifier ces déclarations.

A - Les vérifications intermédiaires sur les comptes de l'État de 2012

434. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juillet à décembre 2012. Elles avaient pour objet d'évaluer les risques d'erreurs significatives dans les comptes, en vérifiant notamment la correcte application des procédures comptables et l'efficacité des dispositifs de contrôle interne.

1 - Le contenu des missions intermédiaires

435. L'évaluation des risques d'erreurs significatives sur un domaine comptable permet d'adapter par la suite l'intensité des vérifications sur les comptes.

436. Les vérifications intermédiaires ont été menées au sein des 13 ministères au sens de la loi de finances pour 2012. Elles ont comporté une partie transversale à toute l'administration et une partie adaptée aux enjeux comptables propres à chaque ministère.

437. La partie transversale portait sur le déploiement des dispositifs ministériels de maîtrise des risques. Elle comprenait, notamment, l'examen des leviers de pilotage des dispositifs de contrôle interne ministériel, l'analyse des moyens dont disposent les ministères pour évaluer ces dispositifs et l'évaluation de la mise en place et de la structuration de la fonction d'audit interne au sein de ces derniers.

438. Cette partie avait également pour objet de mesurer l'adaptation de ces dispositifs à leur nouvel environnement, notamment au regard de la mise en place de Chorus au sein des ministères, sur la base d'une analyse des risques propres à chacun d'eux.

439. Des tests ont ainsi été conduits sur certains processus clés – relatifs aux interventions de l'État, aux charges de personnel, aux infrastructures routières non concédées, aux immobilisations et stocks à caractère militaire, au parc immobilier, aux provisions pour litiges, aux relations entre l'État et la sécurité sociale – pour évaluer le degré de maturité des contrôles internes ministériels.

440. Le ministère de l'économie et des finances a, en outre, fait l'objet de vérifications appropriées pour les procédures qui sont de son seul ressort (dette financière et instruments financiers à terme, trésorerie, participations non contrôlées et autres immobilisations financières, garanties données par l'État).

441. En ce qui concerne les relations avec la sécurité sociale, les vérifications effectuées auprès du ministère de l'économie et des finances ont porté sur les impôts et taxes affectés et les procédures d'inventaires comptables.

442. Une enquête a été réalisée afin d'apprécier l'organisation du système comptable et financier et la qualité des comptes de 174 entités contrôlées par l'État, évaluées à l'actif de son bilan pour 80,0 Md€ (représentant 75 % de la valeur totale des participations contrôlées au 31 décembre 2012). La Cour s'est, notamment, appuyée sur les rapports de commissaires aux comptes de certaines de ces entités lorsqu'ils étaient disponibles, ainsi que sur les rapports des audits réalisés par la mission nationale d'audit de la DGFIP et par le contrôle général économique et financier (CGEfi).

443. Des audits informatiques ont été réalisés afin d'évaluer les risques associés à certains composants du système d'information financière de l'État :

- ils ont, notamment, eu pour objet de vérifier la correcte migration au 1^{er} janvier 2012 des données de la comptabilité générale de l'État depuis ses anciens systèmes vers Chorus ;
- par ailleurs, la mise en œuvre des plans d'actions décidés par l'administration en réponse aux audits de la Cour de la version 6 de Chorus et de l'application Hélios, permettant la tenue de la comptabilité des collectivités territoriales, a fait l'objet d'un suivi en 2012.

2 - L'incidence des vérifications réalisées au cours des missions intermédiaires

444. Au terme des vérifications intermédiaires, la Cour a adressé aux secrétaires généraux des ministères, au directeur général des finances publiques et aux directions concernées, le cas échéant, les documents suivants :

- à la direction générale des finances publiques, sur le fondement de l'article R. 143-8 du code des juridictions financières, 13 rapports de mission intermédiaire par sous-cycle, comportant 298 recommandations ;
- au directeur général des finances publiques, au directeur du budget et au directeur général du Trésor, sur le fondement de l'article R. 143-9 du code des juridictions financières, une synthèse des rapports de mission intermédiaire par sous-cycle ;
- aux secrétaires généraux et aux contrôleurs budgétaires et comptables des ministères concernés, sur le fondement de l'article R. 143-9 du code des juridictions financières, 11 notes d'évaluation du contrôle interne ministériel (NEC), qui contenaient environ 500 recommandations ;
- aux secrétaires généraux et au directeur général des finances publiques, une synthèse des NEC, sous la forme d'une lettre de l'article R. 143-9 du code des juridictions financières.

B - Les vérifications finales sur les comptes de l'État de 2012

445. La définition et l'exécution des vérifications finales ont été réalisées par référence aux critères d'audit relatifs aux flux d'opérations, aux soldes des comptes en fin de période ainsi qu'à leur présentation et aux informations fournies dans les états financiers.

1 - Le contenu des missions finales

446. Les vérifications ont été effectuées essentiellement au moyen de tests portant sur le détail des opérations et des soldes et par la mise en œuvre de revues analytiques consistant à comparer les données d'un exercice à l'autre. Dans de nombreux cas, les justifications de comptes ont nécessité de refaire de bout en bout les contrôles internes comptables.

447. Les vérifications conduites sur les comptes de 2012 du Conseil constitutionnel ont été effectuées selon les normes de la profession. Le rapport du conseiller financier du Conseil constitutionnel a été adressé à la Cour le 1^{er} février 2013. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

448. Les vérifications sur les comptes de 2012 du Sénat et de l'Assemblée nationale par les cabinets désignés à cet effet par le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables ont été effectuées selon les normes de la profession. Leurs rapports ont été adressés à la Cour le 30 avril 2013 pour l'Assemblée nationale et le 13 mai 2013 pour le Sénat. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

449. Les comptes de 2012 de la présidence de la République ont fait l'objet d'un examen par la Cour lors du contrôle des services de la présidence. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

450. Des analyses informatisées de données ont porté sur le recensement et l'évaluation du parc immobilier dans le module RE-FX de Chorus, ainsi que sur les réconciliations entre les données budgétaires, de paye (applications PAY et ETR) et de pensions (PEZ) avec celles de comptabilité générale. Les analyses réalisées sur les données de Chorus ont eu pour objectif de tester l'évaluation des charges à payer, d'identifier

les écritures saisies postérieurement à la clôture des comptes et, plus globalement, d'apprécier la qualité des enregistrements comptables.

451. Les données issues de la comptabilité générale ont également fait l'objet d'analyses informatisées, conduites en collaboration avec la Mission doctrine comptable et contrôle interne comptable (MDCCIC) et le bureau Contrôle de la qualité des comptes de la direction générale des finances publiques (DGFIP), sur la totalité des comptes de gestion des postes comptables centralisateurs. L'objectif de ces travaux a consisté à collecter des éléments probants permettant d'obtenir une assurance raisonnable quant à la qualité et à l'intégrité de l'information issue du progiciel Chorus.

452. Pour valider l'exhaustivité et la réalité des enregistrements comptables relatifs à la gestion des produits régaliens, les données produites par les applications de gestion fiscale ont systématiquement été exploitées, dès lors qu'elles ont pu être produites à la Cour sur support électronique. Des analyses informatisées ont ainsi été réalisées sur les données des registres d'encaissements et des restes à recouvrer, ainsi que sur les données issues des déclarations et des rôles d'imposition.

453. Grâce à un système d'information budgétaire et comptable désormais entièrement intégré dans Chorus, la Cour a pu cette année vérifier l'articulation et la cohérence des trois résultats soumis à l'approbation du Parlement – le solde d'exécution des lois de finances de l'exercice, le montant définitif des ressources et des charges de trésorerie présenté dans le tableau de financement et le résultat en comptabilité générale – afin que la réalité de la situation financière de l'État puisse être appréhendée dans sa globalité.

454. Comme lors des vérifications intermédiaires, une enquête a été réalisée sur la qualité des comptes de 244 entités contrôlées par l'État, évaluées à l'actif de son bilan pour 88,0 Md€ (soit 82 % de la valeur totale des participations contrôlées au 31 décembre 2012), à partir de l'exploitation des rapports des commissaires aux comptes sur les comptes de 2012 de ces entités (ou, à défaut, de 2011), des rapports de la mission nationale d'audit de la DGFIP et du contrôle général économique et financier (CGEfi) et des réponses reçues aux questionnaires adressés par la Cour à certaines de ces entités.

455. Un suivi des réserves ou parties de réserves sur les comptes de l'État de 2010, levées sur ceux de 2011, a également été réalisé, concernant, notamment, la reprise de données de certains programmes de dépense dans Chorus à l'occasion de leur migration dans le progiciel, la réconciliation des données du progiciel Hélios avec celles de la comptabilité générale, la sécurisation et l'auditabilité du processus

d'élaboration de l'information financière en annexe, la valeur d'inventaire des prêts bonifiés accordés par l'État, la correcte comptabilisation des contrats d'État à État et la qualité des données de l'inventaire physique du parc immobilier dans Chorus RE-FX.

456. La Cour a vérifié la qualité de l'information financière présentée dans l'annexe aux comptes de l'État de 2012.

457. Elle a examiné l'incidence sur les comptes de l'État de 2012 des événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2012 et le 22 mai 2013, date d'approbation de l'acte de certification par la chambre du conseil.

458. Elle a également pris connaissance des informations données dans le rapport de présentation, dans le rapport sur le contrôle interne et dans le document synthétique de quatre pages de communication financière, afin d'en vérifier la concordance avec celles qui figurent dans le compte général de l'État.

2 - L'incidence des vérifications réalisées au cours des missions finales

459. Au terme des vérifications finales sur les comptes de l'État de 2012, 141 observations d'audit – comprenant 58 demandes de modification du compte général de l'État – ont été formulées, soit 31 de moins que sur les comptes de l'exercice précédent.

460. L'incidence des 50 observations qui ont entraîné une modification satisfaisante des comptes est la suivante :

En Md€	Incidence des corrections comptabilisées		
	Ajustement à la hausse	Ajustement à la baisse	Net
Solde des opérations de l'exercice (SOE)	3,4	-10,5	-7,1
Situation nette (hors SOE)	9,2	-4,9	4,3
Engagements hors bilan	2,5	-2,6	-0,1
Reclassements au compte de résultat	N/A	N/A	0,8
Reclassements au bilan	N/A	N/A	11,4

461. Les anomalies détectées dans les comptes dont l'enjeu individuel ne dépassait pas 100 M€ et qui, de manière cumulée et décompensée, n'avaient pas d'incidence significative, n'ont pas fait l'objet d'observations d'audit mais ont néanmoins été communiquées au producteur des comptes.

462. Le rapport en vue de la certification (motivations détaillées de la position) a été contredit avec tous les ministères pour la ou les parties les concernant et a donné lieu à audition des directeurs d'administration centrale principalement concernés le 26 avril 2013 devant la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'État ».

Annexe – États financiers de l'exercice 2012

Les états financiers annuels de l'État consistent en un bilan, un compte de résultat (composé du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets et du solde des opérations de l'exercice), un tableau des flux de trésorerie et une annexe. Ces éléments, qui composent le compte général de l'État, forment un tout indissociable.

Seuls le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie sont reproduits ci-après, pour mémoire. L'annexe n'y figure pas, compte tenu de son volume.

Le compte général de l'État, arrêté le 21 mai 2013 par le ministre de l'économie et des finances et le ministre délégué chargé du budget, est joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2012, avec le présent acte de certification.

Le bilan au 31 décembre 2012

M€	31/12/2012			31/12/2011	31/12/2010
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net	Retraité Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles	42 773	13 781	28 992	30 294	32 393
Immobilisations corporelles	536 246	68 613	467 633	453 439	436 936
Immobilisations financières	337 570	38 414	299 156	285 478	291 059
Total actif immobilisé	916 589	120 808	795 781	769 212	760 389
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks	36 060	5 326	30 735	30 586	30 515
Créances	106 944	25 913	81 031	80 179	67 809
Redevables	80 773	24 809	55 964	53 598	45 135
Clients	9 519	963	8 556	9 484	5 834
Autres créances	16 653	141	16 512	17 097	16 841
Charges constatées d'avance	172	0	172	801	14
Total actif circulant (hors trésorerie)	143 176	31 239	111 938	111 567	98 338
TRESORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse	2 196		2 196	1 236	1 416
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-1 784		-1 784	-2 422	-1 729
Autres composantes de trésorerie	24 995		24 995	25 206	20 424
Équivalents de trésorerie	5 147	0	5 147	4 303	5 240
Total trésorerie	30 554	0	30 554	28 322	25 351
COMPTES DE REGULARISATION					
	11 189		11 189	12 409	10 677
TOTAL ACTIF (I)	1 101 508	152 047	949 461	921 509	894 756
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables			1 406 019	1 332 139	1 247 771
Titres non négociables			235	238	242
Dettes financières et autres emprunts			5 890	6 968	6 747
Total dettes financières			1 412 144	1 339 346	1 254 760
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement			6 706	7 154	5 315
Dettes d'intervention			7 036	6 924	7 827
Produits constatés d'avance			13 720	11 323	10 063
Autres dettes non financières			140 874	128 100	132 852
Total dettes non financières			168 337	153 501	156 057
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques			16 468	13 617	12 615
Provisions pour charges			89 118	86 926	99 301
Total provisions pour risques et charges			105 586	100 543	111 915
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)			27 306	28 897	31 220
TRESORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			99 536	86 179	72 798
Autres			46	0	100
Total trésorerie			99 583	86 179	72 897
COMPTES DE REGULARISATION					
			46 252	41 030	41 120
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)			1 859 208	1 749 495	1 667 970
Report des exercices antérieurs			-1 161 432	-1 074 555	-962 033
Écarts de réévaluation et d'intégration			344 455	326 262	294 666
Solde des opérations de l'exercice			-92 770	-79 693	-105 847
SITUATION NETTE (III = I - II)			-909 747	-827 986	-773 214

Le compte de résultat de 2012 : tableau des charges nettes

M€		2012	2011 retraité	2010 retraité
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	134 531	133 808	133 394
	Achats, variations de stocks et prestations externes	20 600	20 281	20 109
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	44 997	42 441	43 297
	Autres charges de fonctionnement	8 172	7 531	7 283
	Total des charges de fonctionnement direct (I)	208 300	204 061	204 082
	Subventions pour charges de service public	26 696	26 497	24 373
	Dotations aux provisions	0	2	0
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)	26 696	26 498	24 373
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	234 997	230 559	228 454
	Ventes de produits et prestations de service	2 771	3 091	3 146
Production stockée et immobilisée	95	131	158	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	32 800	35 165	35 273	
Autres produits de fonctionnement	26 168	25 358	25 528	
Total des produits de fonctionnement (IV)	61 834	63 746	64 105	
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)	173 163	166 813	164 349	
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	35 321	35 069	35 330
	Transferts aux entreprises	12 007	11 683	13 147
	Transferts aux collectivités territoriales	75 444	76 196	109 661
	Transferts aux autres collectivités	23 546	23 176	24 623
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	5	489	30
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	10 524	13 824	17 144
	Total des charges d'intervention (VI)	156 847	160 438	199 935
	Contributions reçues de tiers	1 798	5 641	4 829
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	10 291	20 738	31 084
Total des produits d'intervention (VII)	12 089	26 379	35 913	
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)	144 759	134 059	164 022	
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts	43 562	43 225	40 139
	Pertes de change liées aux opérations financières	71	123	240
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	9 003	13 023	2 779
	Autres charges financières	6 363	6 868	4 677
	Total des charges financières (IX)	58 999	63 239	47 836
	Produits des immobilisations financières	6 474	8 793	9 148
	Gains de change liés aux opérations financières	58	127	269
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	5 845	4 179	3 495
	Autres intérêts et produits assimilés	2 734	3 900	3 455
Total des produits financiers (X)	15 111	16 999	16 367	
TOTAL DES CHARGES FINANCIERES NETTES (XI = IX - X)	43 888	46 240	31 469	
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)	361 810	347 112	359 840	

Le compte de résultat de 2012 : tableau des produits régaliens nets et tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

M€	2012	2011 retraité	2010 retraité
Impôt sur le revenu	60 274	51 538	47 709
Impôt sur les sociétés	37 344	40 168	35 423
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	12 619	13 209	13 514
Taxe sur la valeur ajoutée	136 525	132 399	129 981
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	13 547	13 343	14 928
Autres produits de nature fiscale et assimilés	21 404	28 024	24 472
TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	281 714	278 682	266 028
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	6 371	6 961	5 560
TOTAL DES AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)	6 371	6 961	5 560
Ressources propres de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	-15 168	-14 341	-14 317
Ressources propres de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	-3 877	-3 883	-3 278
TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)	-19 045	-18 223	-17 595
TOTAL DES PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV - XV)	269 040	267 419	253 992

M€	2012	2011 retraité	2010 retraité
Charges de fonctionnement nettes (V)	173 163	166 813	164 349
Charges d'intervention nettes (VIII)	144 759	134 059	164 022
Charges financières nettes (XI)	43 888	46 240	31 469
CHARGES NETTES (XII)	361 810	347 112	359 840
Produits fiscaux nets (XIII)	281 714	278 682	266 028
Autres produits régaliens nets (XIV)	6 371	6 961	5 560
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-19 045	-18 223	-17 595
PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)	269 040	267 419	253 992
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-92 770	-79 693	-105 847

Le tableau des flux de trésorerie de 2012

En M€		2012	2011 retraité	2010 retraité
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS A L'ACTIVITE	ENCAISSEMENTS	470 295	454 612	432 032
	Ventes de produits et prestations de service encaissées	1 143	793	1 158
	Autres recettes de fonctionnement	8 065	4 896	5 555
	Impôts et taxes encaissés	346 903	330 698	333 622
	Autres recettes régaliennes	5 577	5 646	5 458
	Recettes d'intervention	3 115	916	1 713
	Intérêts et dividendes reçus	8 056	12 272	12 428
	Autres encaissements	97 436	99 390	72 099
	DÉCAISSEMENTS	534 685	530 595	525 456
	Dépenses de personnel	132 910	131 440	131 178
	Achats et prestations externes payés	19 801	20 332	18 711
	Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	68 768	65 941	65 846
	Autres dépenses de fonctionnement	3 292	3 391	795
	Subventions pour charges de service public versées	25 289	24 787	23 598
Dépenses d'intervention	144 736	146 218	177 272	
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État	122	601	92	
Intérêts payés	44 933	45 550	41 574	
Autres décaissements	94 835	92 334	66 392	
FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS A L'ACTIVITÉ (I)	-64 390	-75 983	-93 424	
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS	32 317	30 303	28 752
	Immobilisations corporelles et incorporelles	10 433	10 466	10 814
	Immobilisations financières	21 884	19 837	17 937
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	10 062	17 225	13 479
	Immobilisations corporelles et incorporelles	564	638	471
	Immobilisations financières	9 498	16 588	13 007
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)	-22 255	-13 077	-15 273	
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	ÉMISSIONS D'EMPRUNTS	200 342	201 307	192 599
	OAT	129 259	128 065	134 934
	BTAN	82 280	82 584	84 647
	Solde des BTF	-11 196	-9 342	-26 982
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)	123 698	120 549	110 743
	Dette négociable	122 426	119 966	106 610
	OAT	63 320	58 454	34 342
	BTAN	59 106	61 513	72 267
	Dette non négociable	1 272	583	4 134
	FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME	-168	-95	-244
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)	76 477	80 663	81 612	
Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)	-1 004	-1 913	319	
VARIATION DE TRÉSORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)	-11 172	-10 311	-26 766	
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI)	-57 857	-47 546	-20 780	
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)	-69 029	-57 857	-47 546	