



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

Mai 2013



## Table des matières

<b>Délibéré.....</b>	<b>III</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>1</b>
<b>I – Position de la Cour sur les comptes de l’État de 2012.....</b>	<b>9</b>
<b>II – Motivations détaillées de la position.....</b>	<b>13</b>
<b>A – Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2011 ...</b>	<b>13</b>
<b>B – Réserves sur les comptes de l’État de 2012 .....</b>	<b>23</b>
<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
<b>III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de l’État de 2012...</b>	<b>79</b>
<b>Annexe – États financiers de l’exercice 2012.....</b>	<b>91</b>



## **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<sup>er</sup> 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](http://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, Thérond, 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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 Baillion, 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<sup>o</sup> de l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1<sup>er</sup> 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 arrêtés<sup>1</sup> 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

---

<sup>1</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> 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'économie<sup>2</sup> 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 ;

---

<sup>2</sup> 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 inexpliqué 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 régalien 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.



















































































































