

**CERTIFICATION DES COMPTES DE  
L'ETAT**

**EXERCICE 2009**

## 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 2009.....</b>	<b>5</b>
<b>II – Motivations détaillées de la position.....</b>	<b>9</b>
<b>A – Réserves sur les comptes de 2008, levées au titre de l’exercice 2009.....</b>	<b>9</b>
<b>B – Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2008.....</b>	<b>13</b>
<b>C - Réserves substantielles sur les comptes de l’Etat de 2009</b>	<b>15</b>
1 – Les systèmes d’information financière et comptable de l’Etat.....	15
2 – Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d’audit interne.....	23
3 – Le recensement et la valorisation des opérateurs.....	29
4 – Les charges et les passifs d’intervention.....	35
5 – Les actifs du ministère de la défense.....	47
6 – Les produits régaliens.....	53
7 – Le patrimoine immobilier de l’Etat.....	59
8 – La Caisse d’amortissement de la dette sociale.....	63
<b>D - Autres réserves sur les comptes de l’Etat de 2009.....</b>	<b>67</b>
9 – Les autres immobilisations et stocks des ministères civils.....	67
<b>III – Compte rendu des vérifications sur les comptes de 2009.....</b>	<b>71</b>
Annexe : Etats financiers de l’Etat de 2009.....	77

**Les travaux dont est issu l'acte de certification ont été effectués ou supervisés par :**

- M. Lefas, conseiller maître, M. Blondel, auditeur, M. Zérah, expert, rapporteurs ;

- M. Hourri, contre-rapporteur ;

- **Les magistrats et rapporteurs responsables de cycles et de sous-cycles :** Mmes Briguët, Vergnet, MM. Dahan, Lair, Lefas, Monier, Vermeulen, Théron, Viola, conseillers maîtres ; MM. Champomier, Gruson, Guillot, Lion, Soubeyran, Rouque conseillers référendaires ; MM. Dussoubs, Herbin, Brouillet, auditeurs ; Mmes Baillion, Bonmartel-Couloume, Girard-Reydet, M. Vareille, rapporteurs.

- **Les équipes de certification :** Mmes Assouline, Balaktchieva, Ballo, Brimaud, Chaudron, Boete-El Guerrab, Guély-Tonnerre, Roizen, Milles Baboy, Boukezia, Caisso, L'Hernault, Ribéri, Vanden Driessche ; MM. Alix, Astorg, Clappier, Descolonges, Garnaud, Gelin, Gidelles, Hauptschein, Le Clézio, Lévy, Lompré, Mazzocchi, Poli, Vautier, Wiest, experts ; Mmes Aguillon, Combes, Courtade, Di Luca, Février, Guardiola, Richer, MM. Beau, Bertrand, Doignon, Gagnepain, Marcou, Marie, Sarrazin, assistants.

- **Les rapporteurs des notes d'évaluation de la comptabilité établies au stade des missions intermédiaires :** Mmes Perin, Wirgin, MM. Aulin, Gruson, Savy, Tricaud, conseillers référendaires ; Mme Baldacchino, MM. Brouillet, Dornon, Imbert, Marcovitch, Mory, Péhau, auditeurs ; Mmes Clérici, Planté, Villiers, Tison-Vuillaume, MM. Capini, Dauvé, Lanuit, rapporteurs ; Mmes Barro, Février, Gandin, M. d'Inca Le Pann, assistants.

**L'acte de certification a été délibéré par la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'Etat »** sous la présidence de M. Babusiaux, président de chambre, en présence de M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général, M. Hourri, conseiller maître, contre-rapporteur de l'acte de certification, Mmes Briguët, Seyvet, Vergnet, MM. Dahan, Gauron, Lefas, Lefebvre, Mayaud, Monier, de Mourgues, Piolé, Théron, Vermeulen, conseillers maîtres, membres de la formation interchambres, et de M. Vallernaud, avocat général.

## Délibéré

Le présent document a été établi par la Cour dans le cadre de la mission d'assistance au Parlement et au gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, réaffirmée, au terme de la révision constitutionnelle du 22 juillet 2008, par l'article 47-2 de la Constitution.

Dans ce même article, la Constitution dispose désormais : « 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 ».

Pour ce qui concerne l'État, l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances confie à la Cour le mandat permanent de certifier la régularité, la sincérité et la fidélité de ses comptes et d'accompagner cette certification du compte rendu des vérifications opérées.

Etaient présents : M. Migaud, Premier président, MM. Pichon, Picq, Babusiaux, Hespel, Mmes Bazy-Malaurie, Ruellan, Descheemaeker, Bayle, présidents de chambre, MM Sallois, Hernandez, Mme Cornette, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Billaud, Berthet, de Mourgues, Hourri, Richard, Devaux, Arnaud, Rémond, Gillette, Duret, Ganser, Martin (Xavier-Henri), Monier, Troesch, Théron, Mmes Froment-Meurice, Bellon, M. Moreau, Mme Levy-Rosenwald, MM. Moulin, Lebuy, Lesouhaitier, Cazala, Gauron, Frangialli, Andréani, Mme Fradin, MM. Braunstein, Brochier, Mme Saliou (Françoise), MM. Levy, Bernicot, Mme Ulmann, MM. Vermeulen, Tournier, Mme Darragon, MM. Bonin, Vachia, Mme Moati, MM. Cossin, Lefebvre, Mme Aubin-Saulière, MM. Sabbe, Pétel, Valdigué, Martin (Christian), Ténier, Lair, Hayez, Corbin, Mme Froment-Védrine, MM. Ravier, Rabaté, Ménard, Korb, Mme Dos Reis, M. de Gaulle, Mme Saliou (Monique), MM. Guilbert, Piolé, Uguen, Guédon, Mme Gadriot-Renard, MM. Bourlanges, Le Méné, Dahan, Mme Malgorn, MM. Sépulchre, Antoine, Mme Bouygar, Vergnet, MM. Hernu, Chouvet, Viola, Clément, Machard, Mme Cordier, MM. Le Mer, Rolland, conseillers maîtres, MM. Zeller, Cadet, Cazenave, conseillers maîtres en service extraordinaire, M. Alventosa, conseiller maître, rapporteur général, M. Lefas, conseiller maître, responsable des équipes de certification des comptes de l'Etat.

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

Etaient présents en qualité de rapporteur et n'ont pas pris part aux délibérations : M. Blondel, auditeur, et M. Zerah, expert.

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

Fait à la Cour, le 25 mai 2010.

## Introduction

### La mission confiée à la Cour

L'article 58-5° 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. Ce mandat permanent s'inscrit dans son rôle d'assistance au Parlement et au Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances, prévu par l'article 47-2 de la Constitution. 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, à tous leurs utilisateurs.

### L'enjeu de 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 est un de ces outils.

En choisissant de certifier les comptes des exercices 2006, 2007 et 2008 avec un nombre élevé de réserves, la Cour a voulu souligner qu'elle souhaitait adopter une démarche constructive d'accompagnement dans la mise en œuvre progressive de la réforme comptable. L'année 2009 a confirmé que l'administration s'inscrivait dans une dynamique d'efforts méthodiques afin d'obtenir la levée des réserves et de parvenir par étapes successives à une certification sans réserves.

L'enjeu principal est aujourd'hui la réussite du déploiement du progiciel *Chorus* dans les administrations, de la migration de l'ensemble des comptabilités telles que définies aux articles 8, 27, 28, 29 et 30 de la LOLF, ainsi que la fiabilisation rapide des diverses données qu'elles véhiculent. À défaut, *Chorus* ne serait qu'un avatar d'*Accord* et du *palier LOLF* et ne permettrait pas de mettre en œuvre l'ensemble des dispositions de la LOLF.

### **Le compte général de l'Etat**

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 (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 sont contrôlés par l'État. Les entités dotées de la personnalité juridique n'y sont, en revanche, intégrées qu'à hauteur d'une valeur immobilisée, représentative des droits détenus par l'État.

Le compte général de l'État comprend un bilan (appelé tableau de 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 notamment une évaluation des engagements hors bilan de l'État et de premiers 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.

### **La tenue et l'établissement des comptes**

La responsabilité de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État incombe aux comptables publics. Ceux-ci veillent à la sincérité des enregistrements comptables et au respect des procédures, comme le prévoit l'article 31 de la LOLF. Cette exigence de qualité comptable suppose la mise en place d'un dispositif de contrôle interne et d'audit interne effectif et efficace et la présentation sincère 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 compte général de l'État de 2009 a été arrêté par le directeur général des finances publiques le 4 mai 2010 et a fait l'objet d'une attestation par le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État le 12 mai 2010. Il est joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2009, avec le présent acte de certification.

## **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.

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. Ces règles et principes sont énoncés dans le recueil des normes comptables de l'État, approuvé par arrêté du 21 mai 2004 et modifié par arrêtés des 17 avril 2007, 13 mars 2008 et 11 mars 2009 après avis du comité des normes de comptabilité publique, devenu en application de l'article 115 de la loi de finances rectificative pour 2008 du 30 décembre 2008 le conseil de normalisation des comptes publics.

## **Les critères de détermination de la position de la Cour**

La Cour mène ses vérifications dans le cadre des dispositions du code des juridictions financières propres à la procédure de certification des comptes et en se référant aux normes internationales d'audit édictées par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC), sous réserve des obligations qui s'imposent à elle en tant que juridiction financière. Ces normes 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 sont de deux ordres :

- un désaccord avec le producteur des comptes porte 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'étendue et la portée sont contestées ;
- une limitation dans l'étendue des travaux d'audit est caractérisée si un élément indépendant de la volonté du certificateur l'a empêché de mettre en œuvre des vérifications qu'il jugeait nécessaires et si les procédures de collecte d'éléments probants auxquelles il a eu recours par défaut sur les postes concernés de la balance générale des comptes ne lui ont pas permis de conclure au respect des critères d'audit.

L'intensité et la multiplicité combinées des désaccords, des incertitudes et des limitations orientent le jugement professionnel de la Cour pour arrêter, au terme d'une procédure collégiale et contradictoire, sa position en chambre du conseil entre certification sans réserve, certification avec réserves, impossibilité de certifier ou encore refus de certifier.

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 2009.

## I - Position de la Cour sur les comptes de l'Etat de 2009

1. La Cour lève intégralement trois réserves qu'elle avait formulées sur les comptes de 2008. En outre, deux réserves substantielles sur les comptes de 2008 ont été satisfaites pour une partie de leurs éléments constitutifs.

2. La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'Etat de l'exercice clos le 31 décembre 2009 et arrêté le 4 mai 2010 est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'Etat, sous neuf réserves détaillées dans la partie II. Les huit premières réserves revêtent un caractère substantiel.

### Levées de réserves et de parties de réserves formulées sur les comptes de 2008

3. Au 31 décembre 2009, la Cour lève les trois réserves non substantielles qu'elle avait formulées sur les comptes de 2008 concernant :

- les comptes de trésorerie ;
- les autres immobilisations financières de l'Etat (principalement les participations dans les organismes internationaux et les patrimoines affectés) ;
- les concessions de service public.

4. Deux réserves substantielles sur les comptes de 2008 ont été satisfaites pour une partie de leurs éléments constitutifs :

- au titre de la réserve sur les opérateurs, le délai de communication de leurs comptes ;
- au titre de la réserve sur les autres inventaires d'actifs et de passifs, les immobilisations non ventilées et les cofinancements d'immobilisations liées au réseau routier national.

### **Réserves formulées sur les comptes de 2009**

5. Deux réserves (n°1 et n°2), affectent de manière transversale les comptes de l'Etat pris dans leur ensemble. Deux réserves (n°3 et n°8) concernent les immobilisations financières de l'Etat. Trois réserves (n°5, n°7 et n°9) sont relatives à ses immobilisations corporelles, incorporelles et à ses stocks. Deux réserves (n°4 et n°6) portent sur les produits, les charges et les passifs liés à l'activité courante de l'Etat.

**Réserve n°1** : les caractéristiques des systèmes d'information financière et comptable de l'Etat imposent une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour au titre de l'exercice 2009. De nombreuses incertitudes demeurent quant à la capacité des nouveaux systèmes à résoudre les difficultés relevées par la Cour depuis 2006.

**Réserve n°2** : en dépit des progrès accomplis en 2009, l'insuffisante maturité des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne ne permet toujours pas aux responsables des ministères de porter une appréciation étayée sur la qualité du recensement des risques comptables et financiers et le degré de leur maîtrise, dont les vérifications de la Cour illustrent par ailleurs des défaillances persistantes.

**Réserve n°3** : un ensemble d'incertitudes et de désaccords continuent d'affecter le recensement des opérateurs et la qualité des comptes d'un très grand nombre d'entre eux.

**Réserve n°4** : la Cour relève un ensemble d'incertitudes et de désaccords concernant le recensement et la comptabilisation des charges et passifs d'intervention.

**Réserve n°5** : en dépit de l'importance des progrès accomplis au cours des trois dernières années, des incertitudes et des désaccords continuent de peser sur le recensement et la valorisation des actifs du ministère de la défense, la Cour restant en outre confrontée à plusieurs limitations dans l'étendue de ses vérifications.

**Réserve n°6** : des incertitudes et limitations affectent encore les produits régaliens compte tenu de l'insuffisance des contrôles, des justifications et de l'analyse dont ils font l'objet de la part du producteur des comptes.

**Réserve n°7** : le recensement et la valorisation du patrimoine immobilier de l'Etat et les procédures d'inventaire qui lui sont applicables demeurent affectés d'incertitudes.

**Réserve n°8** : le désaccord relatif à l'absence de reclassement de la Caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) en tant que participation contrôlée de l'Etat n'a pu être résolu au 31 décembre 2009. Les décisions prises et les intentions annoncées par le ministre en charge des comptes publics, visant à rattacher la CADES à la sphère de la sécurité sociale, tracent une perspective mais ne modifient pas à fin 2009 l'analyse de la Cour, qui conclut au contrôle exercé par l'Etat sur cette entité, en l'état des dispositions qui régissent cette structure.

**Réserve n°9** : quoique d'importants sujets de désaccords aient été résolus en 2009, plusieurs anomalies continuent d'affecter le recensement et la valorisation des immobilisations et des stocks des ministères civils (hors concessions, patrimoine immobilier et routes).

## **II - Motivations détaillées de la position**

### **A - Réserves sur les comptes de 2008, levées au titre de l'exercice 2009**

#### **1 - Les comptes de trésorerie**

**6.** Au 31 décembre 2009, la Cour lève la réserve qu'elle avait formulée au titre des deux exercices précédents, portant sur la tenue et la justification de certains comptes de trésorerie.

**7.** L'effectivité et la correcte formalisation des contrôles relatifs aux disponibilités des collectivités et établissements publics locaux et aux soldes des comptes transitoires ou d'attente des correspondants du Trésor permettent désormais à la Cour de disposer d'éléments probants suffisants et appropriés. Les limitations précédemment rencontrées dans l'étendue de ses vérifications sont par conséquent levées.

**8.** Les travaux menés par la direction générale des finances publiques et le ministère de la défense sur les comptes d'avance des formations militaires ont permis de réduire à un niveau acceptable l'incertitude pesant sur la justification de ces comptes.

**9.** En dépit d'anomalies résiduelles, les progrès constatés en ce qui concerne la qualité des enregistrements infra-annuels des comptables des administrations financières permettent de lever la limitation précédemment rencontrée par la Cour dans l'étendue de ses vérifications.

## 2 - Les autres immobilisations financières

**10.** Au 31 décembre 2009, la Cour lève la réserve qu'elle avait formulée au titre de l'exercice précédent, portant sur la valorisation des participations dans les organismes internationaux, le traitement comptable des patrimoines affectés et la retranscription du coût des prêts accordés à taux concessionnel.

### Les participations de l'Etat dans les fonds et banques de développement multilatéraux

**11.** Conformément à ses engagements, l'administration a reconstitué au coût historique la valeur brute des participations de l'Etat dans les organismes internationaux les plus significatifs pour un montant de 14,3 Md€ Elle a procédé à leur dépréciation en recourant à une méthode qui tient compte des particularités des participations concernées, ce qui laisse une valeur nette au bilan de 1,83 Md€

**12.** La Cour prend acte des engagements pris par l'administration visant à achever les travaux de recensement et de fiabilisation des participations de l'Etat dans les organismes internationaux pour un total résiduel de 2,1 Md€ et à retraiter la partie non libérée du capital de ces organismes pour un montant total d'environ 2 Md€ retracée au 31 décembre 2009 en engagements hors bilan mais qui présente toutes les caractéristiques d'une dette.

### La participation de l'Etat au FMI

**13.** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, la participation de l'Etat au Fonds monétaire international (FMI) était immobilisée à hauteur de la quote-part de la France en euros sur laquelle s'imputait le résultat, tantôt débiteur, tantôt créditeur, du compte d'opérations monétaires qui retrace les variations de la dette du Trésor envers la Banque de France et les variations de la créance que le Trésor détient sur le FMI.

**14.** Il a été mis fin à cette pratique contraire à la norme n°7. La valeur immobilisée de cette participation qui s'élève au 31 décembre 2009 à 9,7 Md€ correspond à la situation patrimoniale de l'Etat vis-à-vis du FMI représentée par sa quote-part en euros et l'incidence des versements et remboursements au titre des opérations de prêts du FMI aux pays membres que celui-ci affecte discrétionnairement à la France. A la fin de l'exercice 2009, ces opérations sont confondues avec la participation financière, mais

l'administration s'est engagée à isoler ces opérations sur un compte dédié en 2010.

### **Les patrimoines affectés**

15. L'administration a pris l'engagement d'achever en 2010 l'analyse de l'ensemble des entités susceptibles de constituer des patrimoines affectés de l'Etat en vue de garantir leur correcte retranscription dans ses comptes. Elle s'est également engagée à revoir, au titre du prochain exercice et en accord avec la Cour, la méthode de dépréciation appliquée à certaines entités, au premier rang desquelles figurent les fonds de garantie publics gérés par Oséo.

### **Le coût des prêts accordés à taux bonifié**

16. Le coût des prêts accordés à taux concessionnel fait désormais l'objet d'un chiffrage en annexe. En effet, à la différence des règles appliquées par d'autres grands pays de l'OCDE et par l'Union européenne, la norme n°7 ne permet pas de retracer ce coût sous la forme d'une charge - quoiqu'il en ait la nature. Les hypothèses retenues par l'administration, qui feront l'objet d'un examen approfondi au titre du prochain exercice, la conduisent à estimer ce coût à 1,5 Md€

### **La participation de l'Etat dans la Banque de France**

17. L'administration a accepté de réévaluer à 1,975 Md€ le montant de la participation de l'Etat dans la Banque de France<sup>1</sup>, en intégrant à ses capitaux propres des réserves qui en avaient la nature.

18. L'administration et la Banque de France ont pris l'engagement conjoint de clarifier en 2010 le statut patrimonial des réserves de réévaluation des réserves en or et en devises de l'Etat, qui ne sont pas pris en compte en tant que capitaux propres de la Banque et dont le montant s'élevait au 31 décembre 2009 à 20,5 Md€

---

1) Jusqu'en 2009, ce montant s'élevait à 8 M€ et correspondait à la valeur actuelle de l'indemnisation versée aux actionnaires lors de la nationalisation de la Banque en 1946.

### 3 - Les concessions de service public

**19.** Au 31 décembre 2009, la Cour lève la réserve qu'elle avait formulée sur les comptes des trois précédents exercices, relative au défaut de comptabilisation des actifs sous-jacents des contrats de concession de service public.

**20.** Les travaux menés par l'administration sur la valorisation des concessions l'ont conduite, à la suite de la réserve formulée par la Cour sur les comptes de 2006, 2007 et 2008, et comme le ministre chargé des comptes publics s'y était engagé à l'issue de l'exercice 2008, à revoir l'interprétation qu'elle donnait de la norme n°6 concernant l'inscription au bilan des biens remis en concession. Elle a ainsi procédé à la valorisation des actifs concédés dont le contrôle par l'Etat justifiait la comptabilisation.

**21.** Au 31 décembre 2009, des actifs d'un montant de 135,6 Md€ ont ainsi été inscrits pour la première fois au bilan de l'Etat, au titre des concessions autoroutières (125,4 Md€), ferroviaires (6,9 Md€), aéroportuaires (2,9 Md€) et portuaires (0,4 Md€). Comme la Cour l'avait demandé, ces actifs ont été valorisés en recourant aux méthodes les plus adaptées à leur nature : coût historique pour les actifs portuaires, aéroportuaires et matériels ferroviaires ; coût de remplacement à neuf, pour les actifs autoroutiers et les tunnels ferroviaires.

**22.** Un passif non financier traduit en contrepartie les obligations résiduelles de l'Etat au titre des droits octroyés aux concessionnaires. Ces droits diminuant au fur et à mesure de l'exécution du contrat pour s'éteindre à l'expiration de celui-ci, les passifs correspondants sont repris linéairement sur la durée de la concession. Au 31 décembre 2009, les passifs ainsi comptabilisés s'élèvent à 38,5 Md€

**23.** L'administration n'a pas été en mesure de comptabiliser les ouvrages de force hydraulique en 2009, notamment en raison des arbitrages à rendre par EDF sur l'application des règles de comptabilisation recommandées par le comité d'interprétation de l'IASB (règles IFRIC 12). Elle s'est toutefois engagée à le faire au titre de l'exercice en cours. Ces ouvrages, qui représentent un enjeu de plus de 9 Md€, font l'objet d'une mention en annexe des comptes.

**24.** La Cour constate en outre le défaut de comptabilisation des actifs et des passifs représentatifs des droits et obligations contractés par l'Etat au titre du contrat de concession de service public passé avec le Consortium Grand Stade pour le financement, la conception, la réalisation, l'entretien et l'exploitation du Stade de France.

25. Elle prend acte de l'engagement de l'administration de mener, au cours de l'exercice 2010, une analyse permettant de caractériser le contrôle de l'Etat sur ces différents ouvrages.

## **B - Levée de parties de réserves formulées sur les comptes de 2008**

26. Au 31 décembre 2009, la Cour constate la résolution de difficultés qui constituaient des éléments de certaines des réserves formulées sur les comptes de l'Etat de 2008.

### **Le délai de communication des comptes des opérateurs (réserve n°3 sur les comptes de 2008)**

27. Dans la réserve n°3 sur les comptes de 2008, la Cour avait constaté la part toujours excessive des opérateurs valorisés dans les comptes de l'Etat de l'exercice clos sur le fondement d'états financiers relevant d'un exercice antérieur. Au terme de l'exercice 2009, 75% des opérateurs, représentant 93% de leur valeur d'équivalence au bilan, ont été valorisés sur la base de leurs comptes clos au 31 décembre 2009.

28. Au vu des montants concernés, qui résultent notamment de la remontée des comptes provisoires de 2009 du Commissariat à l'énergie atomique (représentant à lui seul 18,7% de la valeur d'équivalence totale), l'incertitude relevée au titre du précédent exercice est réduite à un niveau acceptable.

### **Les immobilisations non ventilées (réserve n°8 sur les comptes de 2008)**

29. Les comptes d'immobilisations « non ventilées », regroupant des biens unitaires de faible valeur, figuraient à l'actif du bilan de l'Etat de 2008 pour une valeur brute de 10,6 Md€. La Cour avait relevé, au titre de la réserve n°8 sur les comptes de l'Etat de 2008, qu'aucun inventaire physique ne venait étayer leur comptabilisation et que celle-ci n'était, en outre, pas conforme aux normes applicables à l'Etat.

30. Conformément à ses engagements, l'administration a soldé au 31 décembre 2009 les comptes d'immobilisations « non ventilées » par contrepartie de la situation nette de l'Etat. Seuls les biens d'une valeur unitaire supérieure à 10 000 € ont été conservés à l'actif et ont fait l'objet d'un inventaire comptable.

31. Le constat d'incertitude formulé au titre du précédent exercice disparaît.

**Les cofinancements d'immobilisations  
(réserve n°8 sur les comptes de 2008)**

**32.** La Cour avait constaté, dans la réserve n°8 sur les comptes de 2008, une incertitude liée à la comptabilisation des cofinancements d'immobilisations (principalement des fonds de concours relatifs à la construction, à l'équipement et à l'exploitation du réseau routier national dont bénéficie l'Etat), qui n'était pas conforme aux dispositions de la norme comptable n°6. Celle-ci prévoit qu'ils soient comptabilisés en produits constatés d'avance. Leur montant doit être repris au compte de résultat au même rythme et sur la même durée que l'amortissement de l'immobilisation qu'ils financent ou, à défaut, sur une période de dix ans.

**33.** Le traitement demandé par la Cour – consistant à appliquer ces dispositions aux opérations d'investissement mises en service à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et à conserver, pour les opérations plus anciennes, la méthode forfaitaire antérieurement pratiquée – a été mis en œuvre dans les comptes clos au 31 décembre 2009.

**34.** L'incertitude relevée au titre du précédent exercice est donc réduite à un niveau acceptable.

## C - Réserves substantielles sur les comptes de l'Etat de 2009

### 1 - Les systèmes d'information financière et comptable de l'Etat

35. La Cour reconduit une réserve substantielle relative aux systèmes d'information financière et comptable de l'Etat.

36. Leurs caractéristiques imposent toujours une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour et entraînent diverses incertitudes sur la qualité des écritures comptables qu'ils véhiculent.

37. Les retards de conception des nouveaux systèmes, au premier rang desquels figure *Chorus*, ne permettront pas à la comptabilité de l'Etat de franchir une étape substantielle et nécessaire dès 2011. De nombreuses incertitudes demeurent quant à la capacité de ces outils à prendre en compte l'ensemble des préoccupations exprimées par la Cour depuis 2006 au titre de la certification des comptes de l'Etat.

#### L'insuffisante intégration des systèmes d'information

38. L'insuffisante intégration des applications limite la capacité de la Cour à s'assurer de la conformité des écritures comptabilisées aux opérations d'origine.

39. Les travaux de l'administration, consistant à améliorer le chemin de révision entre l'application de comptabilité générale (*CGL*) et les applications qui s'y déversent, ne sont pas achevés.

40. En dépit des progrès accomplis depuis 2006, ces travaux demeurent, dans un grand nombre de cas, insuffisants.

41. L'impossibilité de remonter automatiquement, à partir des écritures de la comptabilité générale, à l'événement de gestion dans l'application *CEP*, dédiée à la tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor, en fournit une illustration. L'amélioration attendue en 2010 du chemin de révision ne devrait être que provisoire compte tenu de la difficulté d'interfacer une application très ancienne avec *Chorus*.

**42.** La faiblesse des liens entre applications limite la possibilité de corroborer les données comptables.

**43.** L'application *ERICA* permet le suivi et le calcul des provisions pour litiges liés à l'impôt. Cependant, il n'est pas possible de rapprocher les données relatives au dénouement des litiges, qui sont gérées dans cette application, et les montants comptabilisés dans *CGL*. La capacité de la Cour à auditer ces montants s'en trouve donc restreinte.

**44.** Bien que portant des informations communes, les bases référençant les redevables ne sont 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. Ainsi, l'évaluation des provisions pour dépréciation des créances ne mutualise pas la connaissance des risques de non recouvrement identifiés dans ces deux réseaux.

**45.** Les anomalies, relevées lors de la bascule des ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement et de la recherche dans *Chorus*, matérialisent l'ampleur des risques opérationnels liés à cette insuffisante intégration des systèmes.

**46.** Le raccordement à *Chorus* des applications relatives aux rentes et aux frais de déplacement a été effectué avec un retard de plus de quatre mois sur le calendrier prévu. Le blocage des dossiers de paiements entraîné par cette situation a nécessité la ressaisie manuelle, dans l'application de tenue de la comptabilité générale, de l'ensemble des dossiers enregistrés dans les applications remettantes et la création des comptes tiers correspondants dans *Chorus*. Les risques pesant sur la sécurisation des interfaces ministérielles ont, en outre, entraîné un report de la bascule du programme « vie étudiante ».

**L'inadaptation des applications à la tenue de la comptabilité générale**

**47.** La conception souvent ancienne et inadaptée des applications limite la capacité de la Cour à s'assurer de la réduction à un niveau acceptable du risque d'erreur qu'elles comportent.

**48.** Les caractéristiques des applications, conduisant à enregistrer un nombre élevé d'écritures comptables de nature différente, limitent la possibilité pour la Cour d'auditer le fichier dont est extrait le compte général de l'Etat.

**49.** Au 31 décembre 2009, ce fichier contient plus de 35 millions d'écritures, soit dix fois plus qu'une entreprise qui aurait un total de bilan comparable. Cette volumétrie résulte du nombre considérable d'écritures transitant par des comptes de liaison entre comptables du Trésor. Ces écritures, qui représentent 70% des flux enregistrés, n'ont pas d'impact sur les soldes comptables et ne peuvent être correctement distinguées de celles sur lesquelles devraient seulement porter les vérifications de la Cour. Elles peuvent avoir cependant pour conséquence, à l'instar des écritures du compte 442.4 « Collectivités et établissements publics locaux – métropole et DOM – secteur financier », de gonfler artificiellement le bilan et imposent un lourd travail de révision.

**50.** Outre les 2,5 millions d'écritures manuelles qui ont été enregistrées dans l'application de comptabilité générale, *CGL*, au cours du seul exercice 2009, il n'est pas non plus possible de lier les écritures négatives à celles qu'elles viennent annuler. Cette situation conduit le certificateur à réaliser un travail de révision incompatible avec les délais qui lui sont impartis pour procéder à ses vérifications.

**51.** Les limites fonctionnelles des principales applications remettantes accroissent la portée de cette limitation.

**52.** Ni les systèmes d'information du ministère de la défense ni l'application de gestion des produits régaliens *MEDOC* n'ont été conçus pour répondre aux contraintes de la tenue d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations prévue à l'article 30 de la LOLF. Leurs limites fonctionnelles nécessitent la mise en œuvre de nombreux retraitements manuels et automatiques, source d'erreurs dont la Cour n'est pas en mesure d'apprécier si elles ont été traitées dans leur intégralité,

compte tenu de la faiblesse ou de l'absence de traçabilité des contrôles dont ils font l'objet.

**53.** L'absence d'une comptabilité auxiliaire exploitable ne permet pas à la Cour de corroborer les montants inscrits dans les comptes ni de se prononcer sur l'exhaustivité des charges à payer et des autres dettes non financières de l'Etat, qui présentent un solde de 14 Md€ au 31 décembre 2009.

**54.** La « circularisation » des créanciers qui est généralement considérée comme la technique d'audit la plus probante ne peut pas être mise en œuvre par la Cour. En effet, l'absence de base de tiers unique et la persistance de pratiques anciennes où l'engagement à l'égard du tiers est constatée au moment du paiement, alors que la LOLF oblige à consommer les autorisations d'engagement dès la naissance de l'obligation juridique, rendent nécessaire un recensement manuel des produits et des charges à rattacher à l'exercice en fin d'année qui ne permet pas d'identifier de manière fiable les créanciers et débiteurs concernés.

**55.** Les données comptables déclarées à la Cour par treize fournisseurs d'immobilisations du ministère de la Défense ont été rapprochées des charges à payer comptabilisées dans l'outil dédié, *Orchidée*, et des acomptes et avances recensés en comptabilité générale. Cette réconciliation s'est avérée impossible, laissant subsister des écarts non expliqués de 0,6 Md€ et 4,8 Md€ respectivement.

**56.** Les vérifications menées par la Cour sur la base des tiers fournisseurs du progiciel *Chorus* l'ont également conduite à en relever l'insuffisante fiabilité. En effet, plusieurs fournisseurs font déjà l'objet d'enregistrements redondants dans cette base.

**57.** Le processus d'élaboration de l'information financière en annexe n'est pas suffisamment sécurisé et auditable, faute notamment de reposer sur des systèmes d'information adaptés.

**58.** La Cour a bénéficié de trois jours ouvrés pour conduire ses vérifications sur cet élément essentiel des états financiers. Les travaux menés à ce titre l'ont conduite à relever un grand nombre d'erreurs affectant l'ensemble du document, qui ont été corrigées par le producteur des comptes.

**59.** En outre, un certain nombre d'informations n'ont pu être correctement auditées par la Cour, en raison de leur insuffisante

documentation ou de la part importante des retraitements extra-comptables qu'imposent les systèmes d'information actuels.

**60.** Il en résulte une limitation dans l'étendue des vérifications et une incertitude sur la fiabilité du processus d'élaboration de l'information financière en annexe.

**61.** De la même façon, les systèmes d'information actuels se prêtent mal au retraitement des informations comptables antérieures et ne permettent qu'une comparaison imparfaite des comptes de l'Etat d'un exercice à l'autre.

**62.** Pour la première fois depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, les comptes de l'Etat de 2009 présentent les données comptables de l'exercice 2008 retraitées des changements de méthode comptable et des corrections d'erreurs intervenus en 2009, afin d'assurer la comparabilité de l'information financière d'un exercice à l'autre. Le travail du producteur des comptes a été rendu difficile par les limites du système d'information pour pouvoir recenser de manière exhaustive les écritures à retraiter.

**63.** Les vérifications de la Cour ont montré le caractère non exhaustif des retraitements de l'information financière réalisés sur les comptes de 2008 et l'impossibilité dans laquelle elle se trouve de se prononcer sur le bien-fondé de certains d'entre eux. Ces difficultés affectent tant la qualité des retraitements du bilan que l'exhaustivité des retraitements du compte de résultat.

**64.** Elles concernent notamment les nombreuses corrections d'erreurs réalisées en 2009 sur les actifs du ministère de la défense et les immobilisations non ventilées des différents ministères, qui n'ont donné lieu qu'à un retraitement partiel et difficilement auditable de l'information financière au titre des comptes de 2008, faute d'un suivi adapté. Des difficultés analogues affectent la qualité des retraitements en matière de passifs d'intervention.

### **L'insuffisance des outils de contrôle mis à la disposition du certificateur**

65. La Cour n'est pas en mesure de s'assurer du respect des critères d'audit s'appliquant aux enregistrements et aux soldes comptables.

66. Elle n'est pas en mesure de s'assurer, dans des délais raisonnables, de l'effectivité des multiples contrôles manuels mis en place par l'administration pour pallier l'incapacité d'un certain nombre d'outils existants à garantir l'intégrité des données qu'ils véhiculent.

67. Le nombre de schémas comptables utilisés en 2009 s'élève à plus de 10 000. Leur instabilité d'un exercice à l'autre, leur insuffisante documentation et l'absence d'outils de contrôle adaptés ne permettent à la Cour de s'assurer ni de leur cohérence, ni de l'exacte concordance entre les comptes et la somme des écritures supposées les alimenter.

68. En dépit des améliorations dont a bénéficié l'infocentre *India LOLF*, son périmètre insuffisamment étendu et l'indisponibilité de certaines requêtes au niveau national conduisent à constater qu'il ne répond pas aux besoins de la Cour. L'infocentre comptable de *Chorus* est, pour sa part, toujours en cours de modélisation.

69. Les traitements comptables liés à certains produits régaliens (imputation comptable, d'une part, calcul et affectation de taxes, d'autre part) sont très complexes par nature et s'enchaînent dans la production de l'information comptable sans que l'utilisateur ait à sa disposition un état comptable intermédiaire lui permettant de vérifier les résultats des traitements.

### **Les retards et incertitudes liés à la conception des nouveaux systèmes**

70. La Cour n'a pas acquis l'assurance que le déploiement des nouveaux systèmes d'information se traduira par un réel progrès dans la tenue de la comptabilité générale et dans la mise en œuvre des techniques d'audit.

71. Le paramétrage de *Chorus* et l'insuffisant avancement des travaux de conception de son cœur comptable font peser un risque majeur sur sa capacité à tenir la comptabilité générale de l'Etat à un horizon déterminable.

**72.** Dans un nombre trop important de cas, la constatation par les gestionnaires d'une obligation juridique dès sa naissance n'est pas garantie dans *Chorus*. Cette carence dans la tenue des engagements de l'Etat vis-à-vis des tiers ne permet ni de fiabiliser ni d'automatiser les processus de déversement des produits à recevoir et des charges à payer dans la comptabilité générale.

**73.** La nécessité, reconnue par l'administration, de mener des travaux complémentaires sur la tenue de la comptabilité générale dans *Chorus* l'a conduite à en reporter la bascule au 1<sup>er</sup> janvier 2012.

**74.** Le plan de comptes de l'Etat à partir duquel seront produits les états financiers dans *Chorus* n'est pas stabilisé. Les travaux de conception actuels prévoient de conserver de nombreux comptes de liaison pour lesquelles la traçabilité des écritures n'est pas garantie.

**75.** La Cour ne dispose toujours pas d'éléments d'information tangibles pour se prononcer sur les évolutions qui résulteront de la mise en œuvre du projet de Refonte du Système de Paiement (*RSP*) du programme *Copernic*, qui assurera la gestion du recouvrement des impôts.

**76.** Le projet *RSP* ne sera pas déployé avant 2012 et l'état de sa conception actuelle ne semble pas répondre aux observations de la Cour relatives au besoin d'une plus grande traçabilité et d'un système réellement adapté à la tenue d'une comptabilité en droits constatés.

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

77. La Cour reconduit au 31 décembre 2009 une réserve substantielle relative à l'effectivité et à l'efficacité insuffisantes des dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne.

78. En dépit de l'importance des progrès accomplis depuis trois exercices, les responsables des ministères ne sont toujours pas en mesure de porter une appréciation étayée sur le degré de maîtrise des risques comptables et financiers que leur apportent des dispositifs encore en cours de déploiement, dont les vérifications de la Cour illustrent par ailleurs les défaillances persistantes.

79. Le contrôle interne comptable 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 de fournir une assurance raisonnable quant à la régularité, la sincérité et la conformité des écritures aux faits à décrire (« image fidèle »). L'évaluation des risques doit fonder la mise en œuvre d'actions visant à les maîtriser.

80. Les responsables des ministères doivent être en mesure de s'engager sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs mis en œuvre par le biais de lettres d'affirmation signées par les secrétaires généraux et adressées à la Cour. L'évaluation régulière de ces dispositifs par l'audit interne doit contribuer à leur en donner l'assurance. Ces conditions n'étaient toujours pas réunies au 31 décembre 2009.

### Le contrôle interne ministériel

81. La démarche ministérielle d'identification et de maîtrise des risques a connu des avancées importantes en 2009.

82. La cartographie des risques a bénéficié d'un pilotage renforcé. Son périmètre et sa portée se sont étendus. La méthodologie et le calendrier de l'exercice sont maîtrisés par l'ensemble des ministères. Les sources de l'analyse ont été diversifiées et permettent de donner une image plus fidèle des risques dans un certain nombre de cas.

83. Dans la majorité des ministères, le correct enchaînement de l'identification des risques et des plans d'action visant à les maîtriser constituent un acquis. La Cour relève la qualité croissante des supports de formalisation de la démarche que constituent ces plans d'action.

**84.** La première étape de cette démarche, documentaire et organisationnelle, n'a toutefois pas été franchie par l'ensemble des services gestionnaires.

**85.** Le déploiement du contrôle interne repose, dans un nombre croissant d'administrations centrales, sur une organisation stabilisée et une documentation des principaux processus à enjeux. En revanche, le degré d'avancement de la démarche est bien moindre à l'échelon local, en dépit des progrès accomplis en 2009, alors que celui-ci concentre une part essentielle des enjeux financiers de l'Etat.

**86.** Les phases organisationnelles et documentaires de ce déploiement ne sont ainsi pas achevées dans les services déconcentrés du ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer (MEEDDM). Dans ce ministère comme dans celui de l'alimentation, de l'agriculture et de la pêche, l'échelon départemental est resté à l'écart de la dynamique de déploiement des dispositifs de maîtrise des risques comptables.

**87.** Au ministère de la culture et de la communication, la mise en place effective des outils structurants du contrôle interne ne concerne encore qu'un nombre restreint de directions régionales et se traduit, au sein de chacune d'entre elles, par un degré d'appropriation très inégal.

**88.** La réorganisation des services, liée à la réforme de l'Etat et au déploiement de *Chorus*, génère des risques nouveaux que les dispositifs de contrôle interne existants ne permettent pas encore de maîtriser.

**89.** La réorganisation territoriale de l'Etat a entraîné la création de nouvelles structures et une nouvelle répartition des responsabilités de gestion. Cette évolution majeure ne s'est pas traduite par la redéfinition concomitante du cadre de pilotage du contrôle interne et des acteurs en charge de son animation.

**90.** Le système *Chorus* implique un profond réaménagement des procédures, l'adaptation des rôles respectifs des ordonnateurs et des comptables et la mutualisation des fonctions financières. Le déploiement de l'outil au plan local s'effectue dans le cadre d'une organisation et de circuits de gestion mal stabilisés, ne disposant pas d'un corps de procédures de contrôle préalablement testées et tenues à jour.

**91.** Le franchissement d'un nouveau stade de maturité dans l'organisation du contrôle interne ne se traduit pas encore, dans un nombre suffisant de ministères, par la mise en œuvre d'outils permettant d'apprécier l'effectivité des dispositifs existants.

**92.** Les démarches initiées en ce sens par quelques ministères ne couvrent encore qu'un périmètre restreint et conservent souvent un caractère expérimental.

**93.** Faute de disposer d'indicateurs adaptés, les secrétaires généraux des ministères ne sont pas en mesure de porter une appréciation étayée sur l'effectivité et l'efficacité des dispositifs au sein de leur périmètre de responsabilité.

**94.** Les vérifications réalisées sur les comptes de l'Etat par la Cour en démontrent d'ailleurs les défaillances persistantes et illustrent l'impossibilité d'attendre de la seule documentation des procédures une maîtrise effective des risques. En témoignent les nombreuses anomalies relevées concernant la retranscription des engagements pris par l'Etat au titre de dispositifs d'intervention gérés par les services des ministères de l'économie, du travail, de l'intérieur, de l'agriculture, de l'équipement, du logement et de la culture.

**95.** La présentation, en annexe des comptes, du « tableau des engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu » ne permet pas, le cas échéant, d'apprécier l'insuffisance des dotations d'autorisations d'engagement pour un certain nombre de programmes budgétaires, ce qui traduit un défaut de contrôle interne dans la tenue de la comptabilité des engagements prévue à l'article 8 de la LOLF.

**96.** Ce tableau retrace seulement par titre et par mission budgétaire et non par programme les « restes à payer » (autorisations d'engagement n'ayant pas donné lieu à la consommation des crédits de paiement correspondant). Il ne ventile pas non plus par mission et par programme les charges à payer et charges constatées d'avance.

**97.** Cette présentation ne permet pas au lecteur des états financiers d'identifier les opérations pour lesquelles la comptabilité générale montre que le service a été fait et qui n'ont pas donné lieu au préalable à consommation d'autorisations d'engagement.

**98.** Les vérifications menées par la Cour l'ont ainsi conduite à identifier 20 programmes au titre desquels les insuffisances de

dotation en autorisations d'engagement pour 2009 se sont élevées à 3,3 Md€, situation qu'interdit pourtant l'article 8 de la LOLF.

**99.** Les principales d'entre elles concernent les programmes Aide à l'accès au logement (833 M€), Mémoire, reconnaissance et répartition en faveur du monde combattant (481 M€), Recherche spatiale (326 M€), Accompagnement des mutations économiques et développement de l'emploi (557 M€), Handicap et dépendance (820 M€), Emploi outre-mer (221 M€) et Enseignement privé du premier et du second degré (204 M€).

**100.** La constatation de ces écarts qui n'ont pu être expliqués par l'administration illustre un défaut de contrôle interne dans la tenue de la comptabilité des engagements, tenue qui constitue pourtant une responsabilité essentielle des services ordonnateurs.

#### **L'audit interne ministériel**

**101.** Le nombre des services d'audit interne dont la Cour est en mesure d'utiliser les travaux, conformément aux dispositions de la norme internationale d'audit ISA 610, reste limité.

**102.** Des échanges de lettres définissent depuis 2008 les modalités de coordination avec l'audit interne de la DGFIP et le service du Contrôle général économique et financier (CGEfi). Le cadre des relations entre la Cour et le comité ministériel d'audit, commun aux deux ministères financiers, a été finalisé en janvier 2010 et devrait permettre une meilleure synergie des travaux d'audit interne et des vérifications de la Cour au sein de ces ministères.

**103.** Les relations entre la Cour et le comité ministériel d'audit comptable et financier du ministère de la défense sont régies par un échange de lettres signé le 20 mai 2009 qui a permis d'exploiter un ensemble de rapports très précis qui ont le plus souvent confirmé les constats de la Cour.

**104.** La formalisation des relations entre la Cour et l'audit interne de deux nouveaux ministères sera examinée en 2010.

**105.** Le ministère de l'agriculture dispose d'une fonction d'audit interne comptable opérationnelle, structurée autour du conseil général de l'agriculture, de l'alimentation et des espaces ruraux.

**106.** Le MEEDDM a de son côté poursuivi le développement de sa capacité d'audit comptable et financier, autour du conseil général de l'environnement et du développement durable

**107.** Dans un petit nombre de cas, la fonction d'audit interne est identifiée et fait l'objet d'une stratégie de développement mais celle-ci n'a pas encore atteint un stade de maturité suffisant.

**108.** La mise en place d'une mission d'audit interne au sein du secrétariat général des ministères sociaux, couvrant les secteurs travail, santé, jeunesse et sports, n'a pu être conduite à son terme en 2009.

**109.** L'audit interne au ministère de la justice autour de l'inspection générale des services judiciaires est toujours en cours de structuration.

**110.** Au 31 décembre 2009, une majorité de ministères n'avaient pas arrêté de stratégie opérationnelle de développement de la fonction d'audit interne.

**111.** Au sein des ministères de l'intérieur, de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, de la culture et de la communication et des affaires étrangères et européennes, la situation a peu évolué en 2009.

**112.** La mise en œuvre d'audits menés en partenariat avec la mission nationale d'audit de la DGFIP constitue un apport intéressant mais n'est pas susceptible de pallier, à elle seule, le défaut de structuration de la fonction au sein de chacun de ces ministères.

**113.** Les constats effectués au titre du précédent exercice demeurent donc pertinents, en dépit des engagements pris par certains secrétaires généraux et des recommandations réitérées de la Cour.

### 3 - Le recensement et la valorisation des opérateurs

**114.** L'ensemble des désaccords et incertitudes affectant le recensement des opérateurs et la qualité de leurs comptes conduit la Cour à formuler, pour le quatrième exercice consécutif, une réserve substantielle sur leur valeur immobilisée dans les comptes de l'État au 31 décembre 2009.

**115.** La norme comptable n°7 définit les opérateurs comme des entités dotées de la personnalité juridique exerçant une mission de service public sous le contrôle étroit de l'Etat qui leur apporte un financement majoritaire. Ils constituent des participations financières de l'Etat et apparaissent comme tels à l'actif de son bilan. Au 31 décembre 2009, 635 opérateurs sont recensés dans les comptes de l'Etat pour un montant de 56,4 Md€, soit près de 8 % du total de son bilan.

#### Le recensement des opérateurs

**116.** Les modalités d'établissement de la liste des opérateurs ne permettent pas de garantir la conformité de leur recensement aux dispositions de la norme comptable n°7.

**117.** Le processus de leur recensement demeure source de risques et d'erreurs.

**118.** A la difficulté de collecter les informations pertinentes auprès des ministères de tutelle, s'ajoute :

- l'absence de clarification des critères de la norme comptable n°7 relatifs au classement des entités contrôlées en tant qu'opérateurs ;
- l'insuffisance du contrôle exercé par le producteur des comptes sur la liste établie par la direction du budget.

**119.** Quoique la mise en cohérence du compte général de l'Etat et de la liste des opérateurs inscrits au projet de loi de finances de l'année à venir constitue un progrès, la Cour relève la persistance d'incertitudes et d'anomalies significatives en matière de recensement.

**120.** Le « stock » des opérateurs immobilisés dans les comptes de l'Etat n'a toujours pas été fiabilisé.

**121.** La liste des opérateurs, initialement établie au 1<sup>er</sup> janvier 2006, n'a pas été réexaminée depuis cette date de manière rigoureuse au regard des critères normatifs. Parmi 380 entités signalées par la Cour en 2007, seules 55 ont fait depuis lors l'objet d'une analyse par le producteur des comptes.

**122.** Les vérifications menées en 2009 par la Cour et la mission nationale d'audit de la DGFIP ont par ailleurs permis d'identifier des anomalies se traduisant par l'inclusion dans la liste des opérateurs d'au moins huit entités ne répondant pas aux critères posés par la norme n° 7 et représentant une valeur d'équivalence égale à 1,5 Md€

#### La valorisation des opérateurs

**123.** En dépit des chantiers de fiabilisation menés depuis quatre ans, les comptes d'un grand nombre d'opérateurs présentent toujours de graves insuffisances qui font peser une incertitude significative sur leur valorisation dans les comptes de l'Etat au 31 décembre 2009.

**124.** Le patrimoine immobilier des opérateurs n'est toujours pas correctement retranscrit à l'actif de leur bilan.

**125.** L'administration estime que la phase de recensement du patrimoine immobilier des opérateurs est achevée. France Domaine a ainsi pu procéder à la valorisation d'une part de ces biens (à hauteur de 32,4 Md€ concernant près de 400 entités).

**126.** La Cour relève cependant :

- qu'une incertitude pèse sur l'exhaustivité et la réalité du recensement effectué ;
- que les données de recensement transmises par les opérateurs n'ont pas été fiabilisées, avant que les immobilisations ne soient valorisées ;
- que les écritures d'ajustement n'ont pu être passées dans les comptes des opérateurs au 31 décembre 2009, faute pour ces derniers d'avoir disposé en temps utile des informations nécessaires.

**127.** Le chantier connexe portant sur la comptabilisation des œuvres d'art et des biens culturels a progressé, mais doit encore être mené à son terme, notamment en clarifiant les règles

applicables à la comptabilisation des monuments historiques par les établissements publics. Quoique les règles aient été clarifiées en ce qui concerne les musées, elles ne sont toujours pas correctement appliquées, comme l'illustre la situation du musée du Louvre qui n'a immobilisé aucune œuvre acquise entre 2006 et 2009.

**128.** Une majorité d'opérateurs ne respectent toujours pas les instructions comptables applicables aux actifs.

**129.** La très grande majorité des opérateurs inclus dans l'échantillon testé par la Cour en 2009 reconnaît ne pas appliquer (50%) ou n'appliquer que partiellement (25%) l'instruction du 23 janvier 2006 sur les actifs. Ces constats sont corroborés par le résultat des audits internes menés dans le cadre de la mission nationale d'audit de la direction générale des finances publiques en 2009.

**130.** A titre d'illustration, l'Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (EPRUS), qui gère les stocks de produits de santé nécessaires à la lutte contre les menaces sanitaires graves, n'a constaté aucune dépréciation au titre des produits de santé ayant atteint la date de péremption à la clôture de l'exercice 2009.

**131.** L'incorrecte comptabilisation par les opérateurs des dotations en fonds propres reçues de l'État entraîne une incertitude.

**132.** Les investissements réalisés par les opérateurs sont le plus souvent financés par des dotations de l'État en fonds propres. Elles doivent être inscrites à l'actif du bilan de l'État et au passif du bilan des opérateurs, en capitaux propres.

**133.** Ni les travaux de l'audit interne des ministères financiers, ni les diligences menées par la Cour ne permettent d'acquérir une assurance raisonnable sur la comptabilisation de ces dotations (438 M€ en 2009) :

– l'absence de dispositif de contrôle interne ne permet pas de justifier les opérations imputées en tant que dotations dans les comptes de l'État ;

– une imputation erronée des dotations reçues par une majorité d'opérateurs et de fréquentes erreurs de rattachement à l'exercice ont été relevées.

**134.** La correcte retranscription des engagements respectifs pris par l'Etat et les opérateurs dans le cadre des dispositifs d'intervention dits « non transparents » n'est pas assurée.

**135.** Un dispositif d'intervention est qualifié de transparent si la procédure fait intervenir l'Etat, l'opérateur et le bénéficiaire final ; si l'opérateur dispose d'une marge d'autonomie restreinte dans la prise de décision ; si le financement du dispositif est assuré en tout ou en partie par des transferts de l'Etat ; si l'Etat se trouve lié par des obligations vis-à-vis du bénéficiaire final. Dans le cas contraire, les engagements pris par l'opérateur doivent être retranscrits dans ses propres comptes, afin de répondre aux réglementations comptables en vigueur.

**136.** A peine plus d'un quart d'un échantillon de 25 opérateurs à enjeux testé par la Cour déclare avoir analysé les dispositifs dont ils assurent la gestion à l'aune de ces critères.

**137.** Les vérifications menées par la Cour en missions intermédiaires et finales ont permis d'identifier des anomalies significatives liées à l'absence de retranscription dans les comptes de certains opérateurs des engagements pris au titre de dispositifs non transparents (Agence nationale de l'habitat, Agence nationale pour la rénovation urbaine, Agence nationale pour la cohésion sociale et l'égalité des chances, Agence nationale de recherches sur le SIDA et les hépatites virales. Quoique les principales d'entre elles aient été corrigées à la demande de la Cour, elles illustrent le niveau de risque qui s'attache à la retranscription comptable de ces dispositifs.

**138.** Plus généralement, le recensement par les opérateurs de leurs passifs (provisions pour risques et charges, engagements hors bilan) n'est pas exhaustif dans leurs comptes.

**139.** Certains opérateurs reconnaissent spontanément ne pas traduire dans leurs comptes un certain nombre de risques identifiés ou d'engagements donnés (Bibliothèque nationale de France, Ecole nationale supérieure des arts et techniques du théâtre, Institut national de la santé et de la recherche médicale, etc.).

**140.** Un nombre significatif d'établissements, parmi lesquels figurent notamment l'Institut national de la santé et de la recherche Médicale (INSERM), l'Ecole nationale supérieure des arts et techniques du théâtre (ENSATT), la Bibliothèque nationale de France (BNF) et des universités, n'ont pour leur part

enregistré aucune provision à la clôture de l'exercice 2009, alors qu'à l'évidence le référentiel comptable applicable le leur imposait quelle qu'en soit l'incidence sur leur compte de résultat.

**141.** La Cour n'est toujours pas en mesure de se prononcer sur la fiabilité du processus de « réconciliation » de dettes et créances réciproques entre l'Etat et ses opérateurs.

**142.** Le renforcement progressif de cette procédure constitue une avancée importante au titre de l'amélioration des comptes de l'Etat comme de ceux des opérateurs concernés.

**143.** La Cour constate cependant le défaut d'exhaustivité des états de synthèse produits par un certain nombre d'entités ayant fait l'objet d'une circularisation, pièces indispensables pour conclure au caractère probant de la procédure de réconciliation mise en œuvre par le producteur des comptes de l'Etat.

**144.** Elle relève des discordances persistantes entre cette réconciliation et les données saisies par les gestionnaires dans l'application *Orchidée*.

**145.** En 2009, certains opérateurs sont valorisés sur la base de comptes provisoires, établis et transmis à la demande de l'administration dans des conditions qui ne permettent pas d'en garantir la qualité.

**146.** A titre d'illustration, Pôle Emploi a remonté une balance provisoire au 23 février 2010, alors que ses comptes sont audités d'avril à mai et ne seront arrêtés qu'en juin par le conseil d'administration. La situation provisoire fournie à la Cour au 12 avril 2010 faisait apparaître une surévaluation de l'opérateur dans les comptes de l'Etat.

**147.** La procédure de certification des comptes des opérateurs demeure insuffisamment étendue, et le faible nombre d'opérateurs aujourd'hui certifiés sans réserve ne saurait être considéré comme le signe d'une amélioration globale de la qualité des comptes des opérateurs au 31 décembre 2009.

**148.** La certification exige une montée en qualité des outils informatiques, des procédures, des référentiels et des calendriers. Elle suppose une appropriation par les ordonnateurs, et plus généralement par les organes de gouvernance, de la thématique de la qualité comptable.

**149.** En 2009, 18 universités ayant accédé aux responsabilités et compétences élargies et 3 établissements publics au titre de la loi de sécurité financière du 1<sup>er</sup> août 2003 (Météo-France pour des comptes consolidés, IFREMER et ANRU) ont, pour la première fois, fait certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. Au 31 décembre 2009, les opérateurs soumis à cette procédure représentent près de 40% de la valeur d'équivalence globale.

**150.** Sans méconnaître l'action des pouvoirs publics visant à étendre plus largement cette démarche, ce nombre reste encore insuffisant au regard des 635 opérateurs recensés à cette même date, compte tenu de l'importance de leur valorisation dans les comptes de l'Etat et des financements qu'ils reçoivent pour assurer leurs missions.

#### 4 - Les charges et les passifs d'intervention

**151.** La part des désaccords et incertitudes pesant, pour la quatrième année consécutive, sur l'exhaustivité des charges et passifs recensés par l'Etat au titre de sa mission de régulateur économique et social, justifie le maintien par la Cour d'une réserve substantielle.

**152.** Le total des charges d'intervention s'élève pour 2009 à 171 Md€ et le montant des passifs d'intervention au 31 décembre 2009 à 66 Md€. Le périmètre des dispositifs comptabilisés a sensiblement augmenté entre 2008 et 2009, traduisant les efforts poursuivis par l'administration pour en fiabiliser la retranscription.

#### Les incertitudes sur les dispositifs d'intervention non audités

**153.** Une incertitude significative pèse sur l'exhaustivité dans les comptes de l'Etat de ses engagements nés au titre de dispositifs d'intervention que la Cour n'a pas encore pu auditer.

**154.** La Cour estime que seuls 201 dispositifs d'intervention sur un total de 1355 (15%) ont fait l'objet de fiches de recensement de l'administration visant à établir les conditions de leur comptabilisation. Ce taux de couverture reste insuffisant. En outre, les anomalies relevées par la Cour démontrent que l'existence d'une fiche de recensement ne suffit pas à maîtriser le risque de non exhaustivité des passifs d'intervention à la clôture.

**155.** Sur les 147 dispositifs d'intervention audités par la Cour depuis l'exercice 2006 (correspondant à 74% des charges d'intervention de l'exercice), seuls 53 avaient été correctement retranscrits dans les comptes de l'Etat. En conséquence, une incertitude significative pèse sur la correcte comptabilisation des engagements contractés au titre des dispositifs non encore audités, dont les charges s'élèvent à 44 Md€ en 2009.

**Les engagements de l'Etat vis-à-vis  
de Réseau Ferré de France (RFF)**

**156.** La retranscription non exhaustive des engagements de l'Etat vis à vis de RFF constitue un désaccord dont l'incidence est estimée à 4 Md€ à l'ouverture et à 2 Md€ à la clôture de l'exercice.

**157.** Ces engagements, dont la Cour avait déjà relevé l'absence de retranscription dans les comptes de 2008, ne sont constatés que pour les seules autorisations d'engagement inscrites en loi de finances pour 2010, soit 2,5 Md€. Tout en reconnaissant qu'il s'agit d'une information nouvelle dans les comptes, la Cour constate que ce provisionnement demeure incomplet.

**158.** L'obligation de l'Etat s'étend sur un horizon pluriannuel.

**159.** La loi du 13 février 1997 portant création de RFF, et qui range les concours financiers de l'Etat parmi les ressources de l'établissement, a été précisée par le décret du 5 mai 1997 relatif aux redevances d'utilisation du réseau. Celui-ci dispose que le montant de la redevance d'accès due au titre de l'utilisation de l'infrastructure par les trains régionaux est à la charge de l'Etat, sauf pour la région Ile-de-France.

**160.** Le contrat de performance et ses annexes financières signées en 2008 entre l'Etat et RFF pour 2008-2012, constitue une déclaration suffisamment explicite de l'engagement de l'Etat et de sa portée pluriannuelle.

**161.** A la date d'arrêté des comptes, la sortie future de ressources pour l'Etat est probable et sans contrepartie au moins équivalente attendue.

**162.** Le contrat précise que la subvention de l'Etat doit compenser l'insuffisance de recettes commerciales pour couvrir le coût complet des infrastructures. Il précise que ce taux de couverture n'atteindra que 60% en 2012.

**163.** A législation constante et sur la base des prévisions du plan d'affaires annexé au contrat de performance, un défaut de versement de la subvention de l'Etat au cours des prochaines années conduirait à remettre en cause la continuité d'exploitation de RFF. En outre, aucune contrepartie au moins équivalente n'est attendue de la part des bénéficiaires indirects de cette subvention que constituent les opérateurs du réseau ferroviaire.

**164.** Le montant de cette sortie de ressources peut être estimé de manière fiable jusqu'en 2011.

**165.** Les informations disponibles permettent d'estimer l'engagement de l'Etat à 6,8 Md€ à l'ouverture de l'exercice 2009 et à 4,5 Md€ à la clôture. L'ouverture à la concurrence du transport des voyageurs ne permet pas de valoriser l'engagement de l'Etat avec une fiabilité suffisante pour permettre la constitution d'une provision à un horizon plus éloigné. La situation devra donc être revue à l'issue de l'exercice 2010.

#### **Les engagements de l'Etat au titre du fonds de compensation pour la TVA (FCTVA)**

**166.** Le désaccord entre la Cour et l'administration concernant le fait générateur de l'obligation de l'Etat à l'égard des collectivités territoriales au titre du FCTVA entraîne un désaccord sur la provision comptabilisée au 31 décembre 2009, dont l'incidence peut être estimée à environ 7 Md€ à la clôture.

**167.** Le fonds de compensation pour la TVA (FCTVA), anciennement nommé fonds d'équipement pour les collectivités locales (FECL), a été créé par l'article 13 de la loi de finances rectificative pour 1975 et les dispositions qui le régissent figurent dans le code général des collectivités territoriales, aux articles L 1615-1 à L 1615-13 et R1615-1 à R1615-6).

**168.** Il conduit l'Etat à compenser une partie de la charge de TVA supportée par les collectivités territoriales, leurs groupements et les établissements publics bénéficiaires au titre des dépenses réelles d'investissement qu'elles consentent. La compensation peut s'opérer à partir des dépenses de l'année en cours, de l'année précédente ou de la pénultième année selon les différentes catégories de bénéficiaires.

**169.** Les charges liées au FCTVA se sont élevées à 9,9 Md€ en 2009, contre 5,6 Md€ en 2008. Seule une provision correspondant aux versements à réaliser au titre de demandes de remboursement reçues avant la clôture par les services préfectoraux mais non encore traitées a été comptabilisée à la clôture de l'exercice, pour un montant de 0,4 Md€

**170.** L'obligation de l'Etat naît dès la réalisation par les collectivités des dépenses éligibles.

**171.** Le FCTVA fonctionne à « guichet ouvert », sur le fondement de textes législatifs ou réglementaires, qui précisent les conditions d'éligibilité et les modes de versement de la compensation.

**172.** Dès lors que les dépenses réalisées par les bénéficiaires sont éligibles, les services instructeurs de l'Etat qui examinent la demande de remboursement ne disposent d'aucune marge de manœuvre pour refuser l'attribution du fonds de compensation, ce que la jurisprudence administrative a confirmé<sup>2</sup>.

**173.** Le fait générateur de l'obligation reconnue par l'Etat au sens de la norme n°12 ne doit pas être confondu avec la date à laquelle le paiement par l'Etat devient exigible. La condition d'écoulement d'un délai d'un ou deux ans suivant la réalisation de la demande, applicable aux collectivités en dehors des communautés de communes et d'agglomération, a pour effet de repousser la date de comptabilisation de la créance que détient la collectivité, mais pas celle de l'obligation que contracte l'Etat au sens de la norme.

**174.** C'est donc à tort que le producteur des comptes retient comme fait générateur de l'obligation de l'Etat la date de dépôt de la demande par la collectivité.

**175.** Le choix de cette méthode conduit à sous-évaluer la provision de manière significative.

**176.** Il n'est en outre pas cohérent avec les options retenues dans le cadre d'autres dispositifs comparables, tels que la dotation générale d'équipement des départements ou les bourses de l'enseignement supérieur, pour lesquels le provisionnement de l'engagement de l'Etat intervient en amont du dépôt de la demande des bénéficiaires.

**177.** Celle-ci ne représente *in fine* que la justification du « service fait », au même titre que les factures présentées par les maîtres d'ouvrage pour obtenir le versement des subventions d'aides à la pierre ou de la dotation générale d'équipement des communes, dispositifs pour lesquels une provision est pourtant bien constituée en amont dans les comptes de l'Etat.

---

2) Cf. Conseil d'Etat n°240922 du 5 avril 2004 - Commune de Farebersviller.

**178.** La sortie de ressources liée à cet engagement est probable et sans contrepartie équivalente attendue.

**179.** La législation en vigueur à la date d'arrêté des comptes confère une forte probabilité à la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat. Le dispositif ayant pour objectif de compenser une partie des charges supportées par des collectivités territoriales, aucune contrepartie au moins équivalente à la dotation versée ne peut être attendue de leur part.

**180.** La sortie future de ressources peut être évaluée avec une fiabilité suffisante.

**181.** Les sommes à décaisser au titre des dépenses réalisées avant la clôture sont évaluables de manière statistique à partir des données observées sur les années précédentes.

**182.** Une estimation du certificateur a permis d'évaluer les engagements de l'Etat à 11 Md€ au 31 décembre 2008 et à 6,9 Md€ au 31 décembre 2009.

**183.** L'incorrecte retranscription des engagements de l'Etat à l'égard des collectivités au titre du FCTVA affecte le rattachement des charges à l'exercice.

**184.** Le plan de relance a introduit en 2009 un changement législatif se traduisant par le remboursement anticipé des dépenses éligibles au titre du FCTVA.

**185.** Les dépenses concernées, réalisées en 2008, auraient dû être provisionnées au 31 décembre 2008. En 2009, la reprise de cette provision aurait neutralisé, à hauteur de 3,9 Md€, l'effet sur le solde des opérations de l'exercice de la réduction du délai de remboursement.

#### **Les engagements de l'Etat au titre de l'allocation adultes handicapés (AAH)**

**186.** L'absence de provisionnement des engagements de l'Etat à l'égard des bénéficiaires de l'AAH sur la durée notifiée constitue un désaccord, dont l'incidence peut être estimée à environ 12 Md€ à la clôture.

**187.** L'allocation aux adultes handicapés (AAH) a été créée par la loi n°75-534 du 30 juin 1975 afin d'assurer à ses bénéficiaires un minimum de ressources. Elle est financée par l'Etat mais versée

mensuellement par les caisses d'allocations familiales (CAF) ou par la mutualité sociale agricole (MSA).

**188.** Son attribution est subordonnée d'une part au constat d'une incapacité par la Commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (CDAPH) et d'autre part à la vérification de conditions administratives par les caisses de sécurité sociale. Seule la condition de ressources est révisée annuellement.

**189.** Les charges relatives à l'AAH et les dettes de l'Etat à l'égard de la Sécurité Sociale au titre de ce dispositif se sont élevées respectivement à 6,2 Md€ et 1,1 Md€ en 2009. Seule une provision au titre des rappels a été comptabilisée à la clôture de l'exercice 2009, pour un montant de 0,3 Md€. Une information au titre des engagements pluriannuels de l'Etat figure toutefois cette année en annexe du compte général de l'Etat.

**190.** L'Etat est engagé sur la durée notifiée par la CDPAH.

**191.** L'Etat est engagé juridiquement à l'égard des bénéficiaires de l'AAH sur la durée d'attribution explicitement prévue dans le code de la sécurité sociale et notifiée par la CDAPH, qui peut aller jusqu'à cinq ans, voire dix ans lorsque le taux d'incapacité atteint 80%, et non sur une durée annuelle bornée à la révision périodique des ressources.

**192.** La révision périodique de certaines conditions d'attribution ne remet pas en cause la durée de cet engagement.

**193.** Une telle révision n'est pas propre aux seuls dispositifs sociaux. L'absence de reprise d'activité des bénéficiaires de l'allocation spécifique de solidarité ou de l'allocation équivalent retraite est contrôlée mensuellement par Pôle Emploi. La présence des salariés dans l'entreprise sous contrats aidés est vérifiée trimestriellement par l'agence de services et de paiement.

**194.** L'effet de ces révisions se traduit, en revanche, par une estimation statistique des « taux de sortie » qui entre en ligne de compte dans l'évaluation des provisions correspondantes.

**195.** La sortie de ressources liée à cet engagement est probable et sans contrepartie équivalente attendue.

**196.** La législation en vigueur à la date d'arrêté des comptes confère une forte probabilité à la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat. L'objectif de l'allocation

étant la garantie d'un minimum de ressources, l'Etat n'en attend pas de contrepartie au moins équivalente.

**197.** La sortie de ressource peut être évaluée avec une fiabilité suffisante sur la durée de l'engagement de l'Etat.

**198.** L'AAH est un dispositif peu complexe, relativement stable dans le temps et présentant un horizon temporel assez court (en moyenne 3,5 ans pour les incapacités comprises entre 50% et 80% et 5,4 ans pour les incapacités supérieures à 80%, sur la base des données 2006).

**199.** Les données de base sont saisies dans les applications des caisses de sécurité sociale. Les variables représentant les possibilités de sortie des bénéficiaires avant la fin de la durée d'attribution peuvent être estimées principalement à partir des données de la direction de la recherche, des études, de l'évaluation et des statistiques (DREES) et de la caisse nationale des allocations familiales (CNAF).

#### **Les engagements de l'Etat au titre des aides au logement**

**200.** L'absence de provisionnement des engagements de l'Etat à l'égard des bénéficiaires des aides au logement sur la durée pendant laquelle les conditions sont réunies constitue un désaccord dont l'incidence est significative.

**201.** L'allocation de logement social (ALS) et l'aide personnalisée au logement (APL) sont versées par les caisses de sécurité sociale et financées par le fonds national d'aide au logement (FNAL). Les recettes du FNAL sont constituées d'une contribution d'équilibre de l'Etat, d'une contribution de la CNAF, de cotisations sociales à la charge des employeurs et d'une fraction des droits sur les tabacs.

**202.** L'attribution de ces aides est subordonnée à la réunion de conditions de ressources et de logement.

**203.** Au titre de la contribution de l'Etat, les charges d'intervention relatives aux aides au logement et la dette nette de l'Etat se sont élevées respectivement à 5,7 Md€ et à 0,5 Md€ en 2009. A la clôture de l'exercice, seule une provision au titre des rappels de prestations sociales a été comptabilisée, pour un montant de 0,3 Md€. Une information au titre des engagements pluriannuels de l'Etat figure toutefois en annexe du compte général de l'Etat.

**204.** L'Etat est engagé à l'égard des bénéficiaires tout au long de la période sur laquelle les conditions d'attribution sont réunies.

**205.** Les textes législatifs et réglementaires relatifs à l'APL et à l'ALS ne définissent pas de période d'attribution, aucune durée n'étant par ailleurs notifiée aux bénéficiaires. Le code de la construction et de l'habitation précise que l'aide personnalisée au logement est due tant que les conditions d'ouverture du droit sont réunies.

**206.** La révision annuelle des conditions de ressources ne constitue donc pas la limite de l'engagement pris par l'Etat. Pour les raisons évoquées supra, retenir une telle option conduirait en outre à un traitement comptable non homogène avec la plupart des dispositifs d'intervention déjà provisionnés dans les comptes de l'Etat.

**207.** La sortie de ressources liée à cet engagement est probable et sans contrepartie équivalente attendue.

**208.** La législation en vigueur à la date d'arrêté des comptes confère une forte probabilité à la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'Etat. L'objectif du dispositif étant de favoriser l'accès au logement des ménages à revenus modestes et leur maintien dans leur logement, aucune contrepartie au moins équivalente à l'aide versée n'est attendue de leur part.

**209.** La sortie future de ressources nécessaire à l'extinction des obligations de l'Etat à l'égard des accédants à la propriété et des locataires au titre du logement à l'origine de la demande peut être évaluée avec une fiabilité suffisante.

**210.** La durée de l'engagement de l'Etat est limitée à la durée de l'emprunt pour les accédants à la propriété mais peut s'étendre pour le locataire jusqu'à son décès. Cet engagement peut toutefois s'éteindre avant l'arrivée de cette échéance en cas de remboursement anticipé de l'emprunt, d'évolution favorable des ressources du foyer ou d'un nouveau logement ne répondant plus aux conditions.

**211.** S'il n'est pas certain qu'une évaluation fiable de l'engagement de l'Etat jusqu'au décès du locataire bénéficiaire puisse être obtenue, l'estimation des obligations de l'Etat à l'égard des locataires au titre de l'occupation du logement à

l'origine de la demande et à l'égard des accédants à la propriété demeure réalisable compte tenu des informations disponibles.

**212.** Quoique l'horizon temporel de cet engagement soit légèrement plus élevé que dans le cas de l'AAH, les évolutions du nombre de bénéficiaires et de l'allocation moyenne versée sont relativement modérées d'une année sur l'autre.

**213.** Les normes comptables ne conditionnent pas la constitution d'une provision à une estimation absolument exacte de la sortie de ressources future. Le relatif degré d'incertitude lié à l'impact de certaines variables telles que l'évolution des ressources ou des barèmes n'est pas de nature à remettre en cause la fiabilité suffisante de cette évaluation.

**214.** La comptabilisation de provisions au titre de l'AAH et des aides au logement dans les comptes de l'Etat ne crée aucun précédent pour les prestations de sécurité sociale.

**215.** L'AAH et les aides au logement sont des prestations de solidarité qui répondent à la définition des dispositifs transparents et dont l'Etat est le seul ou le principal financeur. Les prestations de sécurité sociale, quel qu'en soit le mode de financement, ne sont en aucune manière concernées, leur fonctionnement par répartition justifiant d'exclure du champ de la provision les droits des assurés au-delà de l'exercice considéré.

#### **L'absence d'intégration du FNAL et du FNSA dans les comptes de l'Etat**

**216.** Bien qu'ils ne soient pas dotés d'une personnalité juridique distincte de celle de l'Etat, le FNAL et le FNSA sont exclus du périmètre des comptes de l'Etat. Si le producteur des comptes a accepté d'intégrer le FNSA aux comptes de l'Etat en 2010, un désaccord demeure pour le FNAL.

**217.** L'administration s'est engagée à procéder à l'intégration du FNSA dans les comptes de l'Etat de 2010.

**218.** Le Fonds national des solidarités actives (FNSA), non doté d'une personnalité juridique distincte de celle de l'Etat, centralise le financement du RSA « activité », prestation servie aux salariés par différence avec leurs revenus d'activité. Ce financement est assuré par une contribution sur les revenus de placement créée

spécifiquement (au taux de 1,1%) et par une contribution d'équilibre de l'Etat.

**219.** L'opposition de l'administration à l'intégration du FNAL dans les comptes de l'Etat constitue, en revanche, un désaccord.

**220.** Le Fonds national d'aide au logement (FNAL) centralise le financement des aides au logement (APL et ALS), lequel est assuré à titre principal par une contribution d'équilibre de l'Etat, une contribution de la CNAF et des cotisations sociales à la charge des employeurs recouvrées par les URSSAF.

**221.** Non doté d'une personnalité juridique distincte de celle de l'Etat, contrôlé et administré par ce dernier, il a vocation à être intégré aux comptes de l'Etat en application des dispositions de la norme n° 7 sur les immobilisations financières.

**222.** L'argument avancé par l'administration, invoquant la pluralité des sources de financement du FNAL, ne remet pas en cause cette analyse et les conséquences qui devraient en être tirées au plan comptable. La Cour prend acte de l'engagement de l'administration d'examiner le traitement comptable applicable au FNAL au cours de l'exercice 2010.

### **Les exonérations de cotisations sur les heures supplémentaires**

**223.** Le traitement comptable appliqué à la compensation financière des exonérations de cotisations sur les heures supplémentaires, tant par l'Etat que par l'ACOSS, déroge au principe des droits constatés.

**224.** L'article 9 de la loi de finances rectificative pour 2008 dispose qu'en cas d'insuffisance de financement des exonérations dans les comptes des organismes de sécurité sociale, un « produit à recevoir (...) sur le produit de la contribution sociale sur les bénéficiaires » est comptabilisé par ces derniers (293 M€ en 2009). Par symétrie, l'Etat enregistre dans ses comptes une charge à payer.

**225.** Le produit à recevoir dont la loi impose la comptabilisation aux organismes de sécurité sociale et la charge à payer qui en est la conséquence dans les comptes de l'Etat se rattachent en réalité à l'exercice suivant. Ce traitement comptable déroge au principe de la tenue d'une comptabilité des droits et obligations fixé par la

LOLF. Son évolution est tributaire de celle du dispositif législatif.

**226.** En dépit des observations de la Cour, l'annexe du compte général de l'Etat ne mentionne pas cette situation.

### **Les contrats de désendettement et de développement**

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

**228.** Les interventions additionnelles de l'Etat au titre de l'allègement de la dette en faveur des pays pauvres très endettés s'effectuent selon un mécanisme de refinancement par dons, géré 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'Etat, 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.

**229.** Le traitement retenu par le producteur des comptes consiste à déprécier la créance qu'il détient sur le pays tiers, dont il considère que la dette est annulée. La correcte décomposition des opérations doit au contraire, en application du principe de non contraction 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 d'investissement.

**230.** La dépréciation comptabilisée par le producteur des comptes n'est donc pas fondée, puisqu'un remboursement a bien lieu systématiquement. Le versement au pays bénéficiaire d'une subvention d'investissement aurait dû pour sa part donner lieu à la constatation d'une charge d'intervention et à son provisionnement à hauteur de 392 M€ au 31 décembre 2009.

**L'information financière présentée  
en annexe des comptes**

**231.** L'information relative aux provisions pour charges d'intervention présentée en annexe du compte général de l'Etat ne respecte pas les normes comptables qui lui sont applicables.

**232.** Les normes comptables prévoient que les modalités de calcul, la répartition par catégorie et l'échéancier des provisions significatives sont fournies dans l'annexe.

**233.** Cependant, seules les hypothèses retenues pour évaluer les sorties de ressources futures au titre des provisions relatives aux PEL/CEL et aux majorations de rentes viagères ont été précisées.

**234.** Les autres dispositions des normes ne sont pas mises en œuvre, alors même qu'elles représentent une information essentielle compte tenu de la grande hétérogénéité dans le temps des obligations juridiques ou reconnues par l'Etat.

## 5 - Les actifs du ministère de la défense

**235.** La trajectoire dans laquelle s'était engagé le ministère de la défense en vue de fiabiliser la retranscription comptable de ses actifs a permis de sensiblement améliorer celle-ci. Toutefois, au 31 décembre 2009, les incertitudes continuant de peser sur l'exhaustivité et la valorisation de ces actifs, les limitations auxquelles la Cour reste confrontées ainsi qu'un désaccord sur le seuil d'immobilisation mis en œuvre, la conduisent à maintenir une réserve substantielle.

**236.** Hors patrimoine immobilier, les actifs du ministère de la défense s'élèvent à 176 Md€ en valeur brute (110 Md€ en valeur nette) dans le bilan de l'Etat au 31 décembre 2009. Ces actifs se caractérisent par leur extrême diversité, leur ancienneté très variable et les limites des systèmes d'information qui permettent d'en assurer le recensement et la valorisation.

**237.** Le ministère de la défense s'est engagé, début 2007, dans une trajectoire triennale de fiabilisation, qu'il a depuis lors menée à son terme. Outre la structuration à l'échelle du ministère de l'audit interne comptable et financier, les principaux acquis de cette démarche concernent :

- la formalisation de procédures comptables adaptées aux spécificités du ministère ;
- la mise en œuvre d'une méthode fiable de valorisation des immobilisations en cours ;
- la production de dossiers d'auditabilité permanents par les principaux responsables d'inventaire ;
- l'extension du périmètre de recensement des immobilisations et des stocks.

**238.** Au 31 décembre 2009, de nombreuses difficultés subsistent cependant.

### Un environnement comptable qui demeure difficilement auditable

**239.** De nombreuses insuffisances continuent à affecter la qualité des données des fichiers d'inventaires qui servent de base aux montants comptabilisés à l'actif du bilan de l'Etat.

**240.** Les anomalies décelées par la Cour, que leur incidence individuelle soit ou non significative, illustrent la faiblesse et l'inadaptation structurelle d'outils d'inventaire encore conçus à partir d'un simple tableur. Ces anomalies concernent notamment :

- les difficultés de rapprochement des informations contenues dans les fichiers d'inventaires au 1<sup>er</sup> janvier 2009 de celles qui y figuraient au 31 décembre 2008 ;
- des discordances, s'agissant des biens dépréciés, entre les amortissements cumulés tels qu'ils figurent dans les fichiers au 31 décembre 2008 et tels qu'ils sont repris au 1<sup>er</sup> janvier 2009 ;
- le recours à des schémas comptables contestables lors de l'enregistrement de certains biens dépréciés ;
- des écarts ponctuels constatés entre les valeurs des fichiers d'inventaires et celles contenues dans les systèmes d'information logistique supposés les corroborer, notamment SIMAT pour l'Armée de terre et SIGLE pour la Marine ;
- l'insuffisance des justifications d'un nombre importants d'écritures de correction ayant modifié de manière significative la valeur brute des immobilisations et des stocks (1,8 Md€ en valeur absolue et 600 M€ en valeur nette), des amortissements (1,6 Md€ en valeur absolue et 0,3 Md€ en valeur nette) et des dépréciations d'immobilisations (1 Md€ en valeur absolue et 70 M€ en valeur nette) entre le 31 décembre 2008 et le 1<sup>er</sup> janvier 2009 ;
- le caractère non exhaustif de la réconciliation des flux budgétaires d'investissement de l'année et des entrées d'immobilisations dans les fichiers d'inventaires, des écarts non expliqués de 0,8 Md€ en valeur absolue ayant été relevés par la Cour sur ses échantillons.

**241.** Certaines immobilisations en service figurent en comptabilité pour des montants non justifiés très significatifs.

**242.** Les valeurs considérées comme « non auditables » au 31 décembre 2008 par les services du ministère de la défense et encore présentes dans les comptes à la clôture de 2009 peuvent être estimées à environ 60 Md€ en valeur brute (près de 25 Md€ en valeur nette). Il s'agit pour l'essentiel, mais non pour la totalité, de biens acquis avant 2006.

**243.** Dans cet environnement dégradé, la Cour n'a pas été en mesure de réaliser une partie des vérifications nécessaires.

**244.** Quoique la méthode d'analyse par les marchés utilisée pour la valorisation des immobilisations en cours de production sous maîtrise d'ouvrage de la direction générale de l'armement n'appelle pas de critique de la part de la Cour, celle-ci n'a pas été en mesure de se prononcer sur les soldes arrêtés au 31 décembre 2009, faute d'avoir pu auditer dans des délais compatibles avec l'exercice de sa mission une part suffisamment représentative des éléments justificatifs nécessaires. Les montants concernés représentent 26,9 Md€ en valeur brute au bilan de l'Etat au 31 décembre 2009.

**245.** Plusieurs contrôles de cohérence et de valorisation n'ont pu être réalisés que partiellement sur les fichiers d'inventaires du commissariat de la marine (DCCM), de la direction centrale du matériel de l'armée de terre (DCMAT), de l'état-major des armées (EMA), de la structure intégrée de maintenance du matériel aéronautique de la défense (SIMMAD) et de la direction générale de l'armement (DGA).

#### **Un périmètre de recensement insuffisamment exhaustif**

**246.** La fixation d'un seuil d'immobilisation à 10 000 € conduit à passer en charges des biens de valeur unitaire inférieure qui ont pourtant toutes les caractéristiques d'un actif et qui ont été financés sur des crédits d'investissement.

**247.** Les dérogations qui subsistaient au sein du ministère par rapport au seuil d'immobilisation fixé à 10 000 € applicable aux actifs des ministères civils (à l'exception des matériels de transport) ont été supprimées en 2009 contre l'avis de la Cour.

**248.** Cette décision a eu pour effet de réduire les immobilisations du ministère de la défense de 2,7 Md€ en valeur brute (2,2 Md€ en valeur nette), reclassés en charges, auxquels s'ajoute une partie non déterminée d'immobilisations reclassées en stocks.

**249.** La Cour constate donc un désaccord sur le seuil à partir duquel les immobilisations devraient être restituées dans les comptes. Elle note toutefois que, selon le producteur des comptes, ce seuil pourrait être abaissé, une fois le déploiement de Chorus achevé.

**250.** Le défaut de comptabilisation d'un certain nombre d'actifs et de passifs entraîne une incertitude.

**251.** Les provisions pour charges de démantèlement n'ont pas été recensées de manière exhaustive par certains services gestionnaires d'immobilisations (DCMAT, DGA, DCSSF).

**252.** Les actifs de démantèlement – à constituer en contrepartie des provisions pour charges de démantèlement au moment de l'entrée des biens concernés dans le patrimoine de l'Etat – ne sont pas identifiés dans les comptes. Leur restitution, sans impact global sur la valeur des actifs, représente un montant global de 0,5 Md€ pour les biens recensés par la DGA.

**253.** Les composants « grands entretiens » et « grandes visites », comptabilisés par le ministère représentent l'obligation de l'Etat de procéder à des dépenses ultérieures indispensables pour le bon fonctionnement de certains équipements de la Marine et de l'Armée de l'air. Ils ne font cependant pas l'objet d'un recensement exhaustif, ce qui affecte la valeur nette des biens concernés. Ainsi seuls 13 Super Etendards modernisés sur une flotte de 46 aéronaves, 8 Atlantique II sur une flotte de 28 aéronaves et 2 sous-marins nucléaires d'attaque sur un total de 6 présentent un composant « grands entretiens » ou « grandes visites ».

**254.** Le périmètre de recensement des biens mis à la disposition d'industriels par le ministère de la défense n'est toujours pas exhaustif, en dépit d'un important travail mené en 2009, qui a permis d'augmenter de 0,8 Md€ leur valeur brute.

**255.** Les biens non comptabilisés mis à disposition d'industriels, dans le cadre d'opérations d'armement sous maîtrise d'ouvrage de la direction générale de l'armement, peuvent être évalués à 1 Md€ en valeur brute. Leur valeur nette est probablement très inférieure.

**Une valorisation des actifs affectée de nombreuses anomalies**

**256.** Une part des immobilisations corporelles en service, considérées comme auditablees par l'administration, est valorisée par la DGA selon une méthode dérogatoire aux normes applicables.

**257.** Contrairement aux immobilisations en cours, les actifs en service restent, pour une part importante, valorisés sur le fondement d'une méthode dite « forfaitaire détaillée ». Celle-ci n'est pas conforme à la norme comptable n°6 et ne peut être validée par la Cour. Les immobilisations concernées représentent au minimum 8,2 Md€ en valeur brute (5,8 Md€ en valeur nette) pour les grands bâtiments de la marine (Le Vigilant, Le Téméraire, le Charles de Gaulle, Le Triomphant, etc.) enregistrés au bilan de l'Etat au 31 décembre 2009.

**258.** Une part résiduelle des immobilisations en cours et des développements militaires qualifiés sous maîtrise d'ouvrage de la DGA reste valorisée sur le fondement d'une méthode également incompatible avec les normes comptables.

**259.** Certains développements militaires qualifiés, pour un montant de 2,7 Md€ en valeur brute (1,1 Md€ en valeur nette), sont ainsi valorisés par le cumul des dépenses budgétaires.

**260.** Plusieurs immobilisations en cours, correspondant à des opérations budgétaires d'investissement dites « diverses », sont quant à elles valorisées, pour un montant de 2,8 Md€ par un coefficient global appliqué au cumul des dépenses budgétaires. Ces procédés ne sont pas conformes aux normes comptables de l'Etat n°5 et n°6 sur les immobilisations incorporelles et corporelles.

**261.** Certains stocks sont comptabilisés pour des valeurs établies selon des méthodes non conformes à la norme comptable n°8.

**262.** Les systèmes d'information logistiques utilisés par les principaux services gestionnaires de stocks (SIMMAD, DCMAT et DCSSF) ne permettent pas le calcul d'un coût unitaire moyen pondéré unique par article stocké.

**263.** La politique de dépréciation des immobilisations et des stocks est mise en œuvre de manière incomplète et hétérogène.

**264.** Malgré l'inclusion de deux procédures spécifiques dans le guide des procédures comptables qui a été diffusé par le ministère à l'automne 2009, les politiques suivies par les grands services gestionnaires d'immobilisations et de stocks demeurent peu harmonisées. L'enjeu est particulièrement significatif s'agissant des stocks, pour lesquels la dépréciation comptabilisée à la clôture 2009 représente 4,6 Md€, soit 13,6 % de la valeur brute des stocks du ministère.

## 6 - Les produits régaliens

**265.** La part des incertitudes et des limitations qui continuent de peser sur la comptabilisation des produits régaliens conduit la Cour à maintenir la réserve substantielle formulée au titre des précédents exercices.

**266.** Au 31 décembre 2009, les produits régaliens nets s'élèvent à 241 Md€ Le montant net des créances des redevables est évalué à l'actif du bilan à 44 Md€, et les obligations fiscales représentent 17 Md€ au passif.

### Un risque inhérent élevé

**267.** Un ensemble de facteurs contribuent à accroître le niveau de risque qui pèse sur la comptabilisation des produits régaliens.

**268.** L'environnement de gestion et de contrôle des produits régaliens repose sur un système d'information qui gère de manière automatisée des volumétries très significatives mais laisse subsister une part importante de traitements manuels. Ces derniers génèrent 1 % des écritures et 27 % du montant des flux qui alimentent le tableau des produits régaliens.

**269.** Les limites fonctionnelles des systèmes d'information nécessitent la mise en œuvre d'importants travaux non automatisés de valorisation dans un contexte risqué, compte tenu des délais contraints des opérations de clôture et d'inventaire, et de l'importance des traitements manuels.

**270.** A la clôture 2009, les opérations d'inventaire s'élèvent à 141,4 Md€ au compte de résultat et à 6,5 Md€ au bilan. Leur importance, qui est source de risques touchant à l'exhaustivité, à l'exacte valorisation et au correct rattachement à l'exercice, s'explique par les contraintes des applications métiers destinées aux services gestionnaires de l'impôt et des applications de recouvrement conçues pour enregistrer les produits au moment de leur encaissement et non pas au moment de la naissance de la créance ou de l'obligation.

**271.** L'extrême complexité de la législation fiscale et son caractère très évolutif au rythme des lois de finances et des lois de financement de la sécurité sociale constituent des facteurs aggravants du risque. Par ailleurs, et d'un point de vue opérationnel, alors que la collecte des recettes a été rationalisée grâce au développement des télé-procédures et à

l'industrialisation du recouvrement, la gestion fiscale s'est, en contrepartie, alourdie sous l'effet de la progression des dispositifs de remboursement ou de restitution.

### **L'insuffisance des contrôles**

**272.** Les contrôles réalisés sur des processus clés restent insuffisants pour garantir la réalité des flux comptabilisés.

**273.** La valorisation du produit à recevoir au titre des paiements différés et fractionnés reste incertaine malgré les améliorations apportées par l'administration à l'application de gestion *GOLD*. Ces produits s'élèvent en 2009 à 2,8 Md€

**274.** Les produits issus des contrôles fiscaux ne sont pas valorisés dans un environnement totalement sécurisé. L'absence d'intégration des applications n'a pas donné lieu à des contrôles palliatifs suffisants pour garantir l'exhaustivité des prises en charge en comptabilité. Pour mémoire, l'enjeu du contrôle fiscal externe et du contrôle sur pièces représentait 12,7 Md€ en 2008.

**275.** Les créances des redevables constatées à la clôture ont fait l'objet d'une dépréciation pour tenir compte du risque de non recouvrement. Le taux retenu pour le calcul de la provision n'a pas varié depuis trois ans malgré le contexte de la crise économique, et aucun contrôle complémentaire n'a été conduit pour valider la réalité des dépréciations.

### **L'insuffisance des justifications**

**276.** Les éléments de justification des flux comptabilisés sont insuffisants et souvent inadaptés. Ils ne permettent pas à la Cour de remonter systématiquement aux données unitaires à l'origine des écritures comptables. Cette situation limite de manière significative l'étendue des vérifications de la Cour.

**277.** Les écritures automatiques n'ont pas fait en 2009 l'objet d'une documentation précise et exhaustive. L'administration a recensé les comptes et les services qui interviennent dans la production des écritures comptables. Si cette démarche marque un progrès notable, celui-ci demeure insuffisant. Seuls des contrôles effectifs et formalisés des données financières peuvent permettre de s'assurer de la continuité du chemin de révision et de justifier *in fine* les écritures automatiques dans les comptes de l'Etat.

**278.** La documentation relative aux méthodes de valorisation des agrégats les plus significatifs constitue une avancée certaine. Mais elle ne suffit pas pour valider les écritures manuelles, si elle n'est pas accompagnée de pièces justificatives s'appuyant sur un contrôle formalisé et reposant sur des données de gestion qui soient auditables. En l'occurrence, le résumé général des rôles n'a été communiqué à la Cour qu'après l'achèvement des missions finales, ce qui en a interdit l'exploitation pour la mission de certification. En outre, la Cour n'a toujours pas accès aux données unitaires anonymisées relatives aux particuliers imposables. Ces données sont pourtant à l'origine des écritures comptables.

**279.** Quoique l'administration ait fourni l'inventaire des recettes au comptant les plus significatives, qui figurent à l'actif du bilan pour un montant de 3,6 Md€, l'insuffisante qualité des éléments justificatifs remis à la Cour ne lui a pas permis de mener ses diligences dans des conditions satisfaisantes.

**280.** Le développement des nouvelles applications et des nouvelles requêtes ne tient pas systématiquement compte des impératifs liés à la traçabilité des opérations.

**281.** A titre d'exemple, l'administration a modifié l'état statistique du recouvrement, issu de l'application *MEDOC*, en vue de croiser les données qu'il contient avec celles figurant en comptabilité. L'absence d'informations sur le retraitement ainsi opéré ne permet pas à la Cour de valider la réalité des créances comptabilisées.

**282.** De même, une nouvelle requête a été élaborée en 2009 pour collecter et valoriser les intérêts de retard complémentaires. Les éléments restitués ne permettent pas au producteur des comptes, et *a fortiori* à la Cour, de vérifier l'intégrité des données produites. Il en résulte une incertitude sur la valorisation des intérêts de retard complémentaires qui figurent au bilan pour un montant égal à 1 Md€ au 31 décembre 2009.

### **L'insuffisance de l'analyse et du recensement des flux**

**283.** Les conséquences comptables des dispositifs fiscaux et de leur évolution ne sont pas systématiquement identifiées et traduites dans les états financiers, entraînant un constat d'incertitude sur l'exhaustivité et la présentation des flux comptabilisés.

**284.** Certains mécanismes fiscaux sont absents du champ des écritures comptables et des informations de l'annexe. Ainsi, les garanties présentées qui permettent à un redevable de surseoir au paiement de l'impôt ne sont ni évaluées ni présentées dans les états financiers dès lors qu'elles ne se traduisent pas par un flux de trésorerie.

**285.** De la même manière, les restes à recouvrer en matière d'amendes douanières et d'amendes relatives aux contributions indirectes résultant d'une transaction ou d'une décision de justice ne sont pas constatés au bilan. Ils représentent une créance potentielle de 3,6 Md€

**286.** Le défaut d'analyse de ces dispositifs fiscaux est à l'origine d'ajustements multiples demandés par la Cour et acceptés par l'administration pour la production des comptes. Ainsi les enjeux liés au mécanisme fiscal des plus-values en report d'imposition sont présentés pour la première fois dans les états financiers. D'autres modifications ont permis de corriger des erreurs dans la présentation des comptes comme les écritures pro forma liées au reclassement d'un produit de fonctionnement en produit fiscal (0,9 Md€) et des intérêts de retard complémentaires (1,2 Md€).

### **L'information financière présentée en annexe des comptes**

**287.** L'information présentée en annexe dans le tableau des impôts et taxes affectés est insuffisamment complète pour rendre compte de l'affectation des recettes brutes entre le budget de l'Etat et le financement des tiers tributaires.

**288.** L'Etat recouvre des impositions et taxes affectées (ITAF), qu'il reverse à des tiers tels que les collectivités territoriales, les organismes de sécurité sociale ou les opérateurs. Ces opérations, non retracées dans les états financiers, ont fait l'objet depuis l'exercice 2008 d'une présentation spécifique dans l'annexe, à la demande de la Cour, en vertu du principe de bonne information. En 2009, les parts respectives de l'Etat et des tributaires y sont

présentées, respectivement, pour 258 Md€ et 144 Md€. La qualité des données restituées a également été améliorée pour se conformer à la logique des droits constatés.

**289.** Toutefois, les modalités du recensement manuel de ces informations ne garantissent pas l'exhaustivité des données reprises dans le tableau figurant en annexe.

**290.** Par ailleurs, la présentation de la répartition entre la part Etat et la part attributaire n'est pas fidèle à la réalité. Les frais d'assiette et de recouvrement ne figurent pas dans le tableau au regard des taxes affectées sur lesquelles ils sont assis, et la part Etat n'est pas présentée pour la taxe sur les conventions d'assurance (2,4 Md€).

**291.** Enfin, aucune information comparative n'est fournie dans le tableau des impôts et taxes affectés, ce qui interdit au lecteur des comptes d'apprécier correctement les évolutions relatives aux règles d'affectation.

## 7 - Le patrimoine immobilier de l'Etat

**292.** La part des incertitudes, qui pèsent toujours sur le recensement, la valorisation et les procédures d'inventaire applicables au patrimoine immobilier de l'Etat, conduit la Cour à maintenir sa réserve substantielle.

**293.** Le patrimoine immobilier de l'Etat figure dans ses comptes au 31 décembre 2009 pour une valeur nette comptable de 67,8 Md€ contre 62,4 Md€ à fin 2008. Pour l'essentiel, cette évaluation repose sur des valeurs de marché. Certains biens, dont l'utilisation par des tiers n'est possible qu'au prix de modifications majeures (comme les monuments historiques), sont évalués à l'euro symbolique. Les établissements pénitentiaires sont évalués au coût de remplacement déprécié.

**294.** L'année 2009 a été marquée par le basculement des outils de suivi du parc immobilier dans les modules *RE-FX* (inventaire physique des biens de l'Etat et de ses opérateurs) et *FI-AA* (inventaire comptable des seuls biens contrôlés par l'Etat, au sens de la norme 6) du progiciel *Chorus*. Cette migration devait aussi permettre de répondre aux préoccupations de la Cour, s'agissant de l'auditabilité des outils de comptabilisation du patrimoine immobilier de l'Etat.

### Le recensement du patrimoine

**295.** La comptabilité générale et la comptabilité auxiliaire des immobilisations présentent des écarts significatifs.

**296.** Les travaux de réconciliation entre la comptabilité auxiliaire du patrimoine immobilier et la comptabilité générale de l'Etat font apparaître des écarts qui s'élèvent à 1,3 Md€ au 31 décembre 2009.

**297.** Selon l'administration, ces écarts sont liés au fait que l'ensemble du patrimoine n'a pu être intégré dans *RE-FX* à cette date. Un plan de fiabilisation permettant d'identifier les biens concernés a été mis en place en 2010, sans incidence toutefois sur les comptes de 2009.

**298.** Les modalités actuelles du recensement du parc immobilier ne permettent toujours pas d'en garantir la réalité et l'exhaustivité.

**299.** Les modalités de la reprise n'ont pas permis à la Cour de s'assurer de l'exhaustivité du recensement du parc immobilier de l'Etat à un niveau de précision satisfaisant au regard des critères

d'audit. Ce volet du chemin de révision, considéré comme l'élément de vérification le plus probant, est par conséquent difficilement praticable.

**300.** L'insuffisante fiabilité de la notion de contrôle des biens recensés dans le module *RE-FX* et des restitutions dont elle fait l'objet ne permet pas à la Cour de s'assurer de la correcte retranscription dans les comptes de l'Etat des seuls actifs appelés à y figurer.

### La valorisation du patrimoine

**301.** Le paramétrage du module *RE-FX* ne permet pas à la Cour de s'assurer de la correcte actualisation des biens évalués en valeur de marché et fait peser une incertitude sur la valorisation du patrimoine de l'Etat.

**302.** Les instructions d'inventaire prévoient différentes méthodes permettant d'établir la valeur vénale des biens portée par le module *RE-FX* (évaluation sur place, à partir du bureau, à l'euro symbolique, forfaitaire, par actualisation). Le respect de ces procédures est un élément essentiel de la fiabilité des valorisations portées au bilan de l'Etat.

**303.** Les données reprises par *RE-FX* ne comportant pas de date d'évaluation sont automatiquement actualisées. Ce traitement doit normalement exclure les biens ayant déjà fait l'objet d'une évaluation par le biais d'une autre méthode en 2009.

**304.** L'absence de contrôle automatisé portant sur la date de l'évaluation renseignée par l'évaluateur dégrade la qualité de cette information pourtant essentielle et entraîne un risque d'erreur que la Cour n'est pas en mesure de quantifier, faute de disposer des outils lui permettant d'isoler les biens actualisés à tort. Elle n'est pas non plus en situation de s'assurer du respect des dispositions relatives aux biens devant faire l'objet d'une évaluation au moyen d'une visite sur place ou d'un contrôle à partir du bureau.

**305.** L'insuffisante qualité du lien entre les inventaires physique et comptable entraîne un risque d'erreur dans le calcul de l'écart de réévaluation et la valorisation des immobilisations, que matérialisent les anomalies décelées par la Cour lors de ses vérifications.

**306.** La variation de valeur du patrimoine estimé en valeur de marché est comptabilisée chaque année sous la forme d'un écart

de réévaluation, venant améliorer ou dégrader le bilan de l'Etat. Elle résulte de la différence entre la valeur vénale actualisée des biens dans *RE-FX* à la clôture et la somme des valeurs figurant dans *FI-AA* en date du 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice et des travaux susceptibles d'être immobilisés qui ont été réceptionnés en 2009.

**307.** Les vérifications de la Cour ont été limitées par l'insuffisance du lien unissant les objets valorisés dans le module *RE-FX* et les immobilisations auxquelles ils correspondent dans le module *FI-AA*.

**308.** Certaines immobilisations sont rattachées à un « composant de site » dans l'inventaire physique, d'autres à une « surface louée », d'autres encore sont rattachées à l'un et l'autre de ces niveaux, pour des valeurs différentes. Un objet inscrit à l'inventaire physique peut se rattacher à plusieurs immobilisations dans *FI-AA*. Une immobilisation peut à l'inverse n'être liée à aucun objet dans *RE-FX*.

**309.** La valeur des biens retracée dans l'inventaire physique et dans l'inventaire comptable, présente des écarts non justifiés que la Cour évalue à 721 M€(en valeur absolue) pour l'année 2009.

**310.** Le désaccord sur la classification des biens du service des essences des armées (SEA) entraîne une incertitude sur leur valorisation au bilan de l'Etat au 1<sup>er</sup> janvier 2009 et à la clôture.

**311.** Les installations du SEA (canalisations, capacités de stockage, pomperies, aires de déchargement, parcs de stationnement et hélistations) qui étaient valorisées pour un montant de 758,5 M€ont été transférées dans le parc immobilier de l'Etat au 1<sup>er</sup> janvier 2009 en tant que « Constructions spécialisées spécifiques appartenant à l'Etat » pour un montant de 16,4 M€

**312.** Au regard de leur nature, certains de ces biens n'auraient pas dû être valorisés à l'euro symbolique, mais sur la base de leur coût d'acquisition ou de leur coût de remplacement déprécié.

### Les autres procédures d'inventaires

**313.** L'exhaustivité des provisions pour désamiantage comptabilisées à la clôture de l'exercice 2009 n'est pas démontrée.

**314.** Les provisions pour désamiantage figurent dans les comptes de l'Etat de 2009 pour un montant de 49,7 M€ Des efforts importants ont été consentis par l'administration au cours de l'exercice, en particulier aux ministères de la défense et de la culture et de la communication, pour en réaliser l'inventaire et procéder à leur valorisation.

**315.** Cependant, en l'absence d'éléments de justification produits dans un délai compatible avec l'exercice de sa mission, la Cour n'est pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable pour l'ensemble des départements ministériels concernés sur l'exhaustivité et la correcte évaluation de leur patrimoine au 31 décembre 2009.

**316.** Le traitement comptable des dépenses ultérieures sur le parc monumental fait toujours l'objet d'une incertitude.

**317.** Dans l'attente d'une clarification des normes applicables, la Cour a accepté la proposition de l'administration, visant à immobiliser les dépenses ultérieures améliorant la durée d'utilisation ou le potentiel de service de monuments pourtant valorisés à l'euro symbolique. Cet accord était toutefois soumis à la preuve de la modicité des montants concernés et au choix d'une durée d'amortissement cohérente avec celle d'utilisation des actifs ainsi immobilisés. En l'absence de tout élément probant fourni dans un délai compatible avec l'instruction, la Cour n'a pas été en mesure de s'assurer du respect de ces conditions.

## 8 - La caisse d'amortissement de la dette sociale

**318.** Le ministre chargé des comptes publics a manifesté son intention de résoudre le désaccord relevé par la Cour au titre du précédent exercice, concernant le classement de la CADES en tant que participation non contrôlée de l'Etat en la rattachant plus clairement à la sphère de la sécurité sociale.

**319.** Compte tenu des dispositions qui la régissent au 31 décembre 2009, la Cour constate que la CADES aurait dû être considérée comme une participation contrôlée de l'Etat à cette date.

**320.** L'enjeu financier de ce désaccord est très significatif, puisqu'un tel reclassement aurait eu pour effet de diminuer la valeur totale d'équivalence du compte 26 de 80 Md€ en balance d'ouverture et 11,7 Md€ supplémentaires au 31 décembre 2009.

**321.** La caisse d'amortissement de la dette sociale (CADES) a été créée en 1996 afin de financer et d'éteindre la dette cumulée du régime général de la sécurité sociale au moyen de ressources qui lui sont affectées en propre. Elle figure dans les immobilisations financières de l'Etat en tant qu'entité non contrôlée pour une valeur nulle en coût d'acquisition, ses passifs excédant ses actifs.

**322.** Au regard des critères posés par la norme comptable n°7, la Cour réitère le constat selon lequel la CADES devrait faire partie des entités contrôlées par l'Etat.

**323.** La norme 7 invite, en effet, à vérifier si l'un au moins des critères relatifs au pouvoir de contrôle et si l'un au moins des critères d'avantages et de risques sont réunis, pour classer une participation financière comme entité contrôlée.

**324.** L'ensemble des critères relatifs au pouvoir de contrôle sont réunis dans le cas de la CADES, à la différence des autres organismes de sécurité sociale ou de financement de la sécurité sociale.

**325.** La CADES est un établissement public national à caractère administratif, placé sous la tutelle du ministre chargé de l'économie et des finances et du ministre chargé de la sécurité sociale.

**326.** Son conseil d'administration qui est l'organe délibérant est composé de six membres nommés par décret, dont cinq représentent les deux ministres précités. Au surplus ses délibérations portant sur le budget et le compte financier sont

subordonnées à l'approbation expresse des ministres précités. A travers ses représentants, l'Etat est en mesure de réunir la majorité des droits de vote lors des réunions du conseil d'administration.

**327.** Enfin, l'Etat détient un pouvoir de contrôle sur la CADES en vertu de dispositions explicites. En effet, l'établissement public est placé sous sa tutelle. Son programme d'émission d'emprunts est décidé par le conseil d'administration et est soumis à l'approbation du ministre chargé de l'économie et des finances. L'intervention de la CADES sur les marchés est à la fois disjointe de celle de l'Etat et coordonnée avec ses propres émissions.

**328. Plusieurs critères de risques et d'avantages sont réunis.**

**329.** La nature législative de la CADES ne prive pas pour autant l'Etat du pouvoir d'en faire cesser l'activité et de l'obligation d'en assumer les dettes résiduelles si l'établissement public était liquidé.

**330.** La CADES bénéficie d'une ressource affectée, la CRDS, instituée par la loi de financement de la sécurité sociale pour 1997 sur une assiette équivalente à la CSG. L'Etat est tenu, en application de l'article 20 de la loi organique n°2005-881 du 2 août 2005 relative aux lois de financement de la sécurité sociale, d'accompagner tout transfert de dette à la CADES de ressources supplémentaires

**331.** L'article 7 de l'ordonnance de 1996 place, en outre, l'Etat en situation de devoir couvrir un éventuel défaut de liquidité de la CADES.

**332.** L'Etat a enfin l'obligation d'assurer la solvabilité de la CADES au travers de la garantie implicite donnée à tous les établissements publics. Cette obligation est d'autant plus forte que la CADES, qui emprunte sur les marchés internationaux, communique sur l'existence de cette garantie.

**333.** L'administration n'a pas prouvé l'existence d'une « restriction au contrôle » justifiant qu'il soit dérogé au classement de la CADES en tant que participation contrôlée.

**334.** Les dispositions normatives relatives à cette « restriction » visent essentiellement la Banque de France (dont l'indépendance est garantie par le Traité sur le Fonctionnement de l'Union

Européenne) et la Caisse des dépôts et consignations (dont la nature est très différente de celle de la CADES).

**335.** Dans un courrier adressé à la Cour, le ministre en charge des comptes publics a indiqué son intention de rattacher sans ambiguïté le passif de la CADES au périmètre de combinaison ou d'agrégation des comptes de la sécurité sociale. Les premières décisions prises à cet effet constituent l'amorce d'une clarification.

**336.** Le ministre, qui ne conteste pas le bien-fondé du raisonnement de la Cour, a reconnu que l'ambiguïté actuelle, qui revient à placer la CADES en dehors tant du périmètre de combinaison du régime général que du périmètre de contrôle de l'Etat, constituait une anomalie qu'il convenait de corriger.

**337.** Son intention de la situer dans le champ de la sécurité sociale s'est traduite par un enrichissement de l'annexe des comptes des branches. Conformément à un avis récemment adopté par le conseil de normalisation des comptes publics, des éléments relatifs aux dettes reprises par la CADES et aux montants restant à amortir y sont intégrés pour la première fois cette année.

**338.** Ces dispositions ne suffisent pas à résoudre le désaccord constaté par la Cour au titre du précédent exercice.

**339.** Une pleine transparence comptable nécessite l'élaboration d'informations financières plus riches qui passent par une modification de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale.

**340.** Les décisions prises au titre de l'exercice 2009 ne résolvent ni la question du contrôle exercé par l'Etat sur l'établissement au sens des critères de la norme comptable n°7, ni par conséquent le désaccord relatif aux modalités de sa comptabilisation

**341.** Le ministre chargé des comptes publics a évoqué, dans une lettre du 5 mars 2010, la possibilité :

- de retenir à l'avenir le principe d'une présentation élargie des comptes de la sécurité sociale, y compris de leurs éléments d'actifs et de passifs, qui inclurait la CADES ;
- de modifier la gouvernance de la CADES de telle sorte que les critères de contrôle par l'Etat pourraient ne plus être réunis (renforcement de la place des partenaires sociaux et suppression

de l'autorisation préalable du ministre de l'économie sur le plan de financement annuel de la Caisse).

**342.** A ces perspectives dont la faisabilité est à l'étude par l'Etat devrait alors s'ajouter, afin d'assurer une vision complète du besoin de financement de l'ensemble des entités qui entreraient dans le périmètre comptable de la sécurité sociale y compris la CADES, l'ACOSS et la MSA, la production d'un tableau de financement en prévision et en exécution. Ce tableau permettrait d'appréhender l'accroissement net annuel de la dette sociale. Inspiré du tableau de financement de l'Etat et tenant compte des particularités de financement de la sécurité sociale, ce document vaudrait approbation du programme d'émission de la CADES.

**343.** Les décisions permettant à la Cour de constater que la CADES ne réunit plus les critères justifiant de son classement parmi les entités contrôlées n'ont pas été prises à ce stade.

## D - Autres réserves sur les comptes de l'Etat de 2009

### 9 - Les autres immobilisations et stocks des ministères civils

**344.** L'incertitude constatée dans le cadre de la réserve n°8 sur les comptes de 2008 concernant le recensement et la valorisation des immobilisations et stocks des ministères civils (hors concessions, patrimoine immobilier et routes) est maintenue en 2009, mais à un niveau moindre qui ne justifie plus qu'un caractère substantiel lui soit associé.

**345.** Les immobilisations incorporelles et corporelles et les stocks des ministères civils (hors concessions, patrimoine immobilier et routes) représentent 27 Md€ en valeur brute au 31 décembre 2009 (18,6 Md€ en valeur nette), dont 2,1 Md€ au titre des budgets annexes, comptes de commerce et pouvoirs publics.

#### L'inventaire des immobilisations et stocks des ministères civils

**346.** Face aux anomalies récurrentes que ses vérifications la conduisent à relever et face à un défaut persistant d'articulation entre les outils de suivi des biens et la comptabilité de l'Etat, la Cour conclut à l'existence d'une incertitude significative sur l'exhaustivité et la valorisation des immobilisations et stocks des ministères civils au 31 décembre 2009.

**347.** Les immobilisations incorporelles et corporelles ainsi que les stocks des ministères civils, font l'objet d'un inventaire comptable exhaustif. L'application *CISIS*, qui agrège les fichiers informatisés d'inventaire de l'ensemble de ces ministères, à hauteur de 5,3 Md€ en valeur brute a vocation à justifier les soldes figurant en comptabilité. Alors même qu'elle devrait présenter toutes les garanties de fiabilité dans la perspective du transfert de son contenu dans le module de gestion des actifs de Chorus, elle ne remplit toujours pas ce rôle, en 2009, de manière satisfaisante.

**348.** L'insuffisante traçabilité des actifs inventoriés dans l'application *CISIS* entraîne une incertitude sur l'intangibilité des données présentes dans la base, au titre des exercices antérieurs.

**349.** Les numéros d'inventaire des biens recensés ne sont pas uniques au plan national et peuvent changer d'une année à l'autre, ce qui rend impossible leur utilisation à des fins de contrôle, en particulier pour vérifier la reprise des données antérieures.

**350.** Les corrections de valeurs d'entrée et les cessions internes entre services ne sont pas identifiées dans la base *CISIS*.

**351.** L'insuffisante fiabilité des informations associées aux biens recensés dans *CISIS* ne permet pas de conclure à la correcte valorisation de ces derniers.

**352.** Le contrôle par sondage, des valeurs d'entrée de certaines catégories homogènes d'actifs significatifs met en lumière de très fortes disparités, demeurées inexplicées.

**353.** L'analyse des valeurs d'entrée de matériels particuliers tels que les navires et les aéronefs révèle également de grandes différences, qui n'ont pas davantage été justifiées. La fiabilité des valeurs d'entrée n'est donc pas garantie.

**354.** Les données relatives aux amortissements comportent de nombreuses anomalies telles que des reports erronés du cumul antérieur, des montants incompatibles avec les dates de mise en service ou des dotations incohérentes avec les durées d'amortissement retenues.

**355.** Pour de nombreux actifs, les données de la base *CISIS* ne concordent pas de manière satisfaisante avec celles qui sont présentes dans les systèmes d'information logistique situés en amont.

**356.** Les systèmes d'information logistique utilisés pour la gestion des matériels de certains ministères fournissent des informations destinées à étayer les valeurs et les quantités inscrites dans les fichiers informatisés d'inventaire.

**357.** Le ministère de l'intérieur et le MEEDDM, principaux gestionnaires d'autres immobilisations corporelles de l'Etat, disposent de tels systèmes pour certains de leurs matériels de valeur significative, notamment les matériels roulants. Le rapprochement des informations issues de ces systèmes d'information et de celles de la base *CISIS* fait apparaître, sauf pour ce qui concerne la gendarmerie nationale, des écarts inexplicés. En ne tenant pas suffisamment compte des données présentes dans les systèmes d'information logistique, le producteur des comptes se prive d'un moyen pourtant essentiel de sécurisation du contenu des inventaires.

**358.** La Cour n'a pas été en mesure de rapprocher les données de la base *CISIS* des données comptables. Les écarts significatifs qui ont été constatés n'ont pas été justifiés.

**359.** La procédure suivie par l'administration pour relier les données des inventaires physiques et les données comptables n'est pas concluante. Elle consiste, non pas à rapprocher strictement des soldes issus de la comptabilité générale et des valeurs d'inventaire, mais à additionner aux soldes comptables d'ouverture, préalablement corrigés, les flux de l'année enregistrés dans les inventaires, pour ensuite confronter ce total aux soldes comptables de clôture.

**360.** Ni les soldes ni les flux enregistrés dans l'application de comptabilité générale *CGL* ne concordent avec les données inventoriées dans la base *CISIS*. Les écarts relevés ne sont pas correctement justifiés dans le dossier de clôture remis par le producteur des comptes.

#### **Les actifs du budget annexe de l'aviation civile**

**361.** La Cour relève une incertitude sur l'exhaustivité et la valorisation des immobilisations du budget annexe de l'aviation civile dans les comptes de l'Etat.

**362.** Le budget annexe Contrôle et exploitation aériens (BACEA) contribue à hauteur de 1,7 Md€ au total des autres immobilisations des ministères civils. Ses comptes sont intégrés en fin d'année dans ceux de l'Etat.

**363.** Le résultat de cette intégration présente des écarts avec les données de la comptabilité générale du BACEA. Faute d'avoir disposé dans des délais raisonnables des éléments probants nécessaires, la Cour n'a pas été en mesure de se prononcer sur ces écarts.

**364.** Par ailleurs, ces données ne sont pas rapprochées de la comptabilité auxiliaire des immobilisations du budget annexe.

### Les logiciels produits en interne

**365.** La Cour reconduit pour 2009 l'incertitude sur l'évaluation au bilan de l'Etat des logiciels produits en interne, relevée au titre de la certification des comptes de l'Etat de 2007 et de 2008.

**366.** La valeur brute des actifs concernés au 31 décembre 2009 s'élève à 1,5 Md€ dont 0,8 Md€ pour les seuls ministères financiers. Ce montant correspond, d'une part, à des dépenses internes de personnel immobilisées, d'autre part, à des coûts externes « activés ».

**367.** Les systèmes de suivi des coûts internes et des coûts externes des projets informatiques de l'Etat présentent des insuffisances nombreuses et persistantes.

**368.** Les applications utilisées pour suivre les heures de travail destinées à être immobilisées sont hétérogènes et n'ont pas d'interface avec les applications comptables. Ces heures sont valorisées en recourant à un coût moyen qui n'est pas étayé par des données salariales.

**369.** Le suivi des coûts externes ne permet pas de s'assurer du caractère exhaustif des montants immobilisés. Des confusions persistent entre charges et immobilisations lors de la comptabilisation de ces coûts.

**370.** Les données des inventaires de fin d'année n'ont, de surcroît, pas été rapprochées de manière satisfaisante des soldes de comptabilité.

**371.** Les contrôles menés par la Cour sur la valorisation des actifs inscrits au bilan de l'Etat au titre de deux des principaux projets informatiques civils de l'Etat, *Copernic* et *Chorus*, illustrent l'effet de ces insuffisances.

**372.** Ces contrôles ont permis de déceler des anomalies significatives relatives à des dépenses externes présentant un caractère immobilisable mais comptabilisées en charges.

**373.** Les conditions dans lesquelles ont été immobilisées les dépenses de personnel liées à ces projets ne permettent pas de conclure à l'exhaustivité et à la correcte valorisation des actifs correspondants.

### **III - Compte rendu des vérifications sur les comptes de l'Etat de 2009**

**374.** 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.

**375.** Le calendrier d'établissement des comptes est déterminé par la LOLF, qui a fixé au plus tard au 1<sup>er</sup> juin la date de dépôt du projet de loi de règlement auquel sont joints le compte général de l'État et l'acte de certification. La loi organique a, en outre, maintenu en son article 28 une période complémentaire à l'année civile d'un maximum de vingt jours.

**376.** Le calendrier d'élaboration du projet de loi de règlement constitue une contrainte majeure, qui s'impose à l'administration comme au certificateur. Les délais d'établissement du compte général de l'État ne permettent ni aux ordonnateurs ni aux comptables de procéder à des contrôles donnant au producteur des comptes les moyens de sécuriser le processus d'établissement des états financiers, notamment les opérations d'inventaire. Dans un ensemble aussi considérable et complexe que l'État, le certificateur devrait, pour sa part, pouvoir disposer d'un délai plus long afin d'étendre le champ de ses vérifications.

**377.** La mise à disposition, le 4 mars 2010, d'une première balance stabilisée exploitable constitue un progrès. Celui-ci reste toutefois insuffisant. La Cour n'a bénéficié que de 21 jours ouvrés pour mener ses vérifications finales, qui exigent 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.

**378.** Le recours, pour la troisième année, à un arrêté intermédiaire, 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 permettre d'alléger le poids des vérifications finales. Les instructions de clôture devront en outre être adressées plus tôt dans l'année.

## **1 - Les vérifications intermédiaires sur les comptes de l'Etat de 2009**

**379.** Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de septembre à décembre 2009. 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.

### **Le contenu des missions intermédiaires**

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

**381.** Les vérifications intermédiaires ont été menées au sein des 16 ministères au sens de la loi de finances pour 2009. Elles ont comporté une partie transversale à toute l'administration et une partie adaptée aux enjeux comptables propres à chaque ministère.

**382.** La partie transversale portait sur le déploiement des dispositifs ministériels de maîtrise des risques comptables. Elle comprenait notamment l'examen du contrôle interne au travers des cartographies ministérielles des risques comptables et de leur traduction dans les plans d'action ministériels. Elle portait également sur la mise en place de la fonction d'audit interne au sein des différents ministères.

**383.** La seconde partie avait pour objet d'effectuer des contrôles approfondis sur les procédures relevant de l'ensemble des cycles d'audit ainsi que sur la préparation du déploiement de *Chorus* au sein de chaque ministère, sur la base d'une analyse des risques propres à chacun d'eux.

**384.** Le ministère de l'économie, de l'industrie et de l'emploi et celui du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat ont, en outre, fait l'objet de vérifications appropriées pour les procédures qui sont de leur seul ressort (dette financière et instruments financiers à terme, trésorerie, immobilisations financières, produits régaliens).

**385.** En ce qui concerne les relations avec la sécurité sociale, les vérifications effectuées auprès du ministère du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat ont porté sur les impôts et taxes affectés et les procédures d'inventaires comptables. L'examen du contrôle interne des opérations gérées par des organismes de sécurité sociale pour le compte de l'Etat, traduites dans les charges de transfert

et d'intervention, s'est appuyé sur les vérifications effectuées par la Cour dans le cadre de la certification des comptes des organismes nationaux du régime général de la sécurité sociale et des comptes combinés de chaque branche et de l'activité de recouvrement du régime général, en complément de celles effectuées auprès des services de l'Etat.

**386.** Une enquête sur l'organisation du système comptable et financier et la qualité des comptes a été réalisée sur 43 opérateurs de l'Etat, valorisés au bilan pour 22,34 Md€ (représentant 38,6 % de la valeur d'équivalence des opérateurs retracés à l'actif). La Cour s'est également appuyée sur les audits réalisés par la Mission Nationale d'Audit de la DGFIP (15 opérateurs valorisés pour 804,6 M€), ainsi que sur les contributions des missions de contrôle du contrôle général économique et financier.

**387.** Des audits informatiques ont été réalisés afin d'évaluer les risques associés à certains composants du système d'information financière et comptable de l'Etat. Ont ainsi été auditées : la version 3 du progiciel *Chorus* assurant la gestion de la dépense, de la comptabilité et de la recette non fiscale de 16 programmes en 2009 ; les applications *DDR3* et *SCR3* qui assurent la tenue de la comptabilité des postes comptables non centralisateurs du Trésor Public et leur centralisation dans les comptes de l'Etat ; l'application *CEP* (tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor). Des travaux d'audit ont également été réalisés sur l'application *KHEOPS* (gestion des bourses) des ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche.

**388.** Des analyses informatisées ont également porté sur la bascule des données des anciens outils de recensement et de valorisation du parc immobilier (*STGPE* et *TGPE*) dans le module immobilier *RE-FX* de *Chorus*, ainsi que sur les réconciliations entre les données budgétaires, de paye (application *PAY* et *ETR*), des pensions (*PEZ*) et de dépenses (*ACCORD*, *NDL*) avec celles de comptabilité générale (*CGL*).

#### **Incidence des vérifications en missions intermédiaires**

**389.** Au terme des vérifications intermédiaires, la Cour, sur le fondement de l'article R. 137-2 du code des juridictions financières, a adressé aux secrétaires généraux des ministères, au directeur général des finances publiques et aux directions concernées, le cas échéant :

- 15 rapports de synthèse de mission intermédiaire par sous-cycle comportant 281 recommandations ;
- 12 relevés d'observations provisoires contenant au total 199 recommandations, débouchant après contradiction sur une note d'évaluation de la comptabilité par ministère.

## **2 - Vérifications finales sur les comptes de l'Etat de 2009**

**390.** 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 la présentation et aux informations fournies dans les états financiers.

### **Le contenu des missions finales**

**391.** 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. Enfin, dans de nombreux cas, les justifications de comptes ont nécessité de refaire de bout en bout les contrôles internes comptables.

**392.** Les vérifications sur les comptes du Sénat et de l'Assemblée nationale par les cabinets désignés à cet effet par le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables et les diligences conduites sur les comptes du Conseil constitutionnel ont été effectuées selon les normes de la profession. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

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

**394.** Un audit des opérations réalisées par les juridictions financières a été conduit à la demande du Premier président de la Cour des comptes par des experts désignés par le Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables. Aucune anomalie significative n'a été relevée.

**395.** Des analyses informatisées des données issues de la comptabilité générale ont été conduites sur la totalité des comptes de gestion des 153 postes comptables centralisateurs. L'objectif de ces travaux est de collecter des éléments probants permettant d'obtenir une assurance raisonnable quant à la qualité et à l'intégrité de l'information issue de l'application CGL.

**396.** Par ailleurs, des travaux d'audit spécifiques ont été réalisés afin de vérifier sur un échantillon représentatif de paiements complexes la qualité et la fiabilité du contrôle de l'exactitude des calculs de liquidation mis en œuvre par les comptables publics dans le cadre du dispositif de contrôle hiérarchisé de la dépense.

**397.** Malgré l'absence d'un système d'information budgétaire et comptable unique, 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 patrimonial pour que la réalité de la situation financière de l'Etat puisse être appréhendée dans sa globalité.

**398.** La Cour a vérifié la qualité de l'information financière présentée dans l'annexe aux comptes de l'Etat de 2009.

#### **Incidence des vérifications en missions finales**

**399.** Au terme des vérifications finales sur les comptes de l'Etat de 2009, 187 observations d'audit – comprenant 107 demandes de modification du compte général de l'Etat – ont été formulées, soit 96 de moins que sur les comptes de l'exercice précédent.

**400.** L'incidence des 60 demandes de modifications qui ont fait l'objet d'une prise en compte satisfaisante par le producteur des comptes est la suivante :

En Md€	Sens des écritures corrigées		Net
	Amélioration	Dégradation	
Solde des opérations de l'exercice	3,0	-5,1	-2,1
Situation nette (hors SOE)	37,9	-22,5	15,4
Inscriptions en hors-bilan	N/A	N/A	16,0
Reclassements au compte de résultat	N/A	N/A	2,6
Reclassements au bilan	N/A	N/A	0,2

**401.** L'incidence des 43 demandes de modifications qui font l'objet d'un désaccord avec le producteur des comptes est la suivante :

<b>En Md€</b>	<b>Modifications demandées</b>	<b>Modifications comptabilisées</b>
Solde des opérations de l'exercice	-0,4	-0,5
Situation nette (hors SOE)	-63,4	0,5
Inscriptions en hors-bilan	0,0	1,3
Reclassements au compte de résultat	0,2	0,1
Reclassements au bilan	3,2	0,1

**402.** 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.

**403.** Le rapport en vue de la certification (introduction, motivations détaillées de la position, compte rendu des vérifications opérées) a été contredit avec tous les ministères pour la ou les parties les concernant et a donné lieu à audition des secrétaires généraux et directeurs d'administration centrale principalement concernés le 3 mai 2010 devant la formation interchambres « exécution du budget et comptes de l'Etat ».

## Annexe : Etats financiers de l'Etat de 2009

*Les états financiers annuels de l'Etat 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'Etat, forment un tout indissociable.*

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

*Le jeu complet des états financiers composant le compte général de l'Etat, arrêté par le directeur général des finances publiques le 23 avril 2010 et, pour ce qui concerne l'annexe, le 4 mai, et ayant fait l'objet d'une attestation par le ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat le 12 mai 2010 est joint au projet de loi portant règlement définitif du budget de 2009, avec le présent acte de certification.*

## 404. Le bilan au 31 décembre 2009.

En millions €	31/12/2009			31/12/2008	31/12/2007
	Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité (*) Net	Net
<b>ACTIF IMMOBILISE</b>					
Immobilisations incorporelles	48 213	14 186	34 027	36 070	22 344
Immobilisations corporelles	443 805	66 282	377 523	380 335	230 763
Immobilisations financières	236 605	25 472	211 133	193 390	182 639
<b>Total actif immobilisé</b>	<b>728 623</b>	<b>105 940</b>	<b>622 684</b>	<b>609 795</b>	<b>435 948</b>
<b>ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)</b>					
Stocks	34 713	4 713	30 000	30 134	32 873
Créances	95 128	36 936	58 192	56 827	52 646
Redevables	80 280	35 707	44 573	44 518	40 242
Clients	6 182	1 027	5 155	4 894	5 042
Autres créances	8 666	202	8 463	7 415	7 362
Charges constatées d'avance	21	0	21	31	23
<b>Total actif circulant (hors trésorerie)</b>	<b>129 862</b>	<b>41 649</b>	<b>88 213</b>	<b>86 993</b>	<b>85 542</b>
<b>TRESORERIE</b>					
Fonds bancaires et fonds en caisse	18 136		18 136	10 398	522
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement	-2 033		-2 033	-1 577	-395
Autres composantes de trésorerie	24 737		24 737	26 914	13 656
Équivalents de trésorerie	3 302	0	3 302	10 308	8 278
<b>Total trésorerie</b>	<b>46 143</b>		<b>46 143</b>	<b>46 042</b>	<b>22 062</b>
<b>COMPTES DE REGULARISATION</b>					
	11 471		11 471	12 941	11 696
<b>TOTAL ACTIF (I)</b>	<b>916 098</b>	<b>147 588</b>	<b>768 510</b>	<b>755 770</b>	<b>555 248</b>
<b>DETTES FINANCIERES</b>					
Titres négociables			1 164 309	1 031 844	936 277
Titres non négociables			249	260	276
Autres emprunts			10 708	12 007	9 203
<b>Total dettes financières</b>			<b>1 175 266</b>	<b>1 044 111</b>	<b>945 753</b>
<b>DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)</b>					
Dettes de fonctionnement			4 639	4 274	4 342
Dettes d'intervention			9 443	11 470	11 242
Produits constatés d'avance			9 710	7 777	6 539
Autres dettes non financières			116 933	130 304	86 683
<b>Total dettes non financières</b>			<b>140 745</b>	<b>154 025</b>	<b>109 006</b>
<b>PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES</b>					
Provisions pour risques			10 694	10 220	6 489
Provisions pour charges			66 851	67 913	55 357
<b>Total provisions pour risques et charges</b>			<b>77 545</b>	<b>78 133</b>	<b>61 846</b>
<b>AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)</b>					
			12 117	11 866	13 359
<b>TRESORERIE</b>					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées			66 739	66 204	68 129
Autres			719	963	843
<b>Total trésorerie</b>			<b>67 458</b>	<b>67 167</b>	<b>68 972</b>
<b>COMPTES DE REGULARISATION</b>					
			18 027	17 631	12 639
<b>TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)</b>			<b>1 491 159</b>	<b>1 372 933</b>	<b>1 211 577</b>
Report des exercices antérieurs			-870 332	-797 356	-734 744
Écarts de réévaluation et d'intégration			243 393	249 166	139 793
Solde des opérations de l'exercice			-57 710	-68 973	-41 380
<b>SITUATION NETTE (III = I - II)</b>			<b>-722 649</b>	<b>-617 163</b>	<b>-656 329</b>

(\*) Chiffres retraités conformément aux règles de l'information comparative développées dans la note 2.4 Informations comparatives retraitées

## 405. Le compte de résultat de 2009 : Tableau des charges nettes.

En millions €		2009	2008 (*)	2007
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	133 094	132 692	131 762
	Achats, variations de stocks et prestations externes	20 404	19 271	18 203
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	54 315	51 674	51 119
	Autres charges de fonctionnement	14 339	10 856	14 981
	<b>Total des charges de fonctionnement direct (I)</b>	<b>222 152</b>	<b>214 492</b>	<b>216 065</b>
	Subventions pour charges de service public	20 144	16 248	15 835
	Dotations aux provisions	14	0	3
	<b>Total des charges de fonctionnement indirect (II)</b>	<b>20 157</b>	<b>16 248</b>	<b>15 838</b>
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)	242 309	230 740	231 902
	Ventes de produits et prestations de service	3 377	3 538	3 179
	Production stockée et immobilisée	89	130	89
Reprises sur provisions et sur dépréciations	45 542	43 254	46 361	
Autres produits de fonctionnement	23 182	17 341	24 450	
Total des produits de fonctionnement (IV)	72 191	64 263	74 080	
<b>TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)</b>	<b>170 118</b>	<b>166 478</b>	<b>157 823</b>	
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	29 713	27 683	25 270
	Transferts aux entreprises	14 289	12 404	18 522
	Transferts aux collectivités territoriales	82 123	74 875	71 164
	Transferts aux autres collectivités	22 325	19 762	15 702
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	29	62	243
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	22 422	29 279	19 973
	Total des charges d'intervention (VI)	170 902	164 065	150 873
	Contributions reçues de tiers	6 076	6 374	12 955
Reprises sur provisions et sur dépréciations	23 260	21 545	24 640	
Total des produits d'intervention (VII)	29 336	27 919	37 595	
<b>TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)</b>	<b>141 566</b>	<b>136 146</b>	<b>113 278</b>	
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts	39 009	40 452	38 343
	Pertes de change liées aux opérations financières	212	318	265
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	4 464	2 608	1 577
	Autres charges financières	1 606	19 816	13 758
	Total des charges financières (IX)	45 292	63 195	53 943
	Produits des créances de l'actif immobilisé	8 502	10 489	9 158
	Gains de change liés aux opérations financières	195	358	225
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	8 091	7 053	1 489
	Autres intérêts et produits assimilés	2 588	3 230	4 779
Total des produits financiers (X)	19 376	21 129	15 651	
<b>TOTAL DES CHARGES FINANCIERES NETTES (XI = IX - X)</b>	<b>25 916</b>	<b>42 066</b>	<b>38 292</b>	
<b>TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)</b>	<b>337 600</b>	<b>344 689</b>	<b>309 393</b>	

(\*) L'information comparative retraitée 2008 sera présentée ultérieurement

**406.** Le compte de résultat de 2009 : Tableau des produits régaliens nets et solde des opérations de l'exercice.

En millions €	2009	2008 (*)	2007
Impôt sur le revenu	46 752	51 184	49 267
Impôt sur les sociétés	31 593	52 064	46 795
Taxe sur les salaires	0	0	1
Taxe intérieure sur les produits pétroliers	14 431	15 614	16 910
Taxe sur la valeur ajoutée	127 331	131 735	129 746
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes	13 616	16 908	18 720
Autres produits de nature fiscale et assimilés	17 300	18 233	15 631
<b>TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)</b>	<b>251 023</b>	<b>285 739</b>	<b>277 070</b>
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	7 194	6 597	6 341
<b>TOTAL DES AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)</b>	<b>7 194</b>	<b>6 597</b>	<b>6 341</b>
Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	-14 697	-11 906	-10 959
Ressource propre de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	-3 630	-4 714	-4 441
<b>TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)</b>	<b>-18 327</b>	<b>-16 620</b>	<b>-15 400</b>
<b>TOTAL DES PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV - XV)</b>	<b>239 890</b>	<b>275 716</b>	<b>268 012</b>

En millions €	2009	2008 (*)	2007
Charges de fonctionnement nettes (V)	170 118	166 478	157 823
Charges d'intervention nettes (VIII)	141 566	136 146	113 278
Charges financières nettes (XI)	25 916	42 066	38 292
<b>CHARGES NETTES (XII)</b>	<b>337 600</b>	<b>344 689</b>	<b>309 393</b>
Produits fiscaux nets (XIII)	251 023	285 739	277 070
Autres produits régaliens nets (XIV)	7 194	6 597	6 341
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-18 327	-16 620	-15 400
<b>PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)</b>	<b>239 890</b>	<b>275 716</b>	<b>268 012</b>
<b>SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)</b>	<b>-97 710</b>	<b>-68 973</b>	<b>-41 380</b>

(\*) L'information comparative retraitée 2008 sera présentée ultérieurement

## 407. Le tableau des flux de trésorerie de 2009

En millions d'€		2009	2008 retraité (*)	2007
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS A L'ACTIVITÉ	<b>ENCAISSEMENTS</b>	<b>426 568</b>	<b>458 620</b>	<b>455 362</b>
	Ventes de produits et prestations de service encaissées	1 602	1 663	1 742
	Autres recettes de fonctionnement	4 415	7 649	7 546
	Impôts et taxes encaissés	316 959	345 093	344 940
	Autres recettes régaliennes	5 962	4 624	4 689
	Recettes d'intervention	8 400	9 285	8 216
	Intérêts et dividendes reçus	10 533	14 481	13 035
	Autres encaissements	78 697	75 825	75 195
	<b>DÉCAISSEMENTS</b>	<b>535 275</b>	<b>498 829</b>	<b>480 519</b>
	Dépenses de personnel	122 829	123 819	124 473
	Achats et prestations externes payés	18 848	18 732	18 282
	Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	84 871	66 715	59 666
	Autres dépenses de fonctionnement	6 492	6 498	6 427
	Subventions pour charges de service public versées	19 711	16 134	15 216
Dépenses d'intervention	145 868	133 383	129 909	
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État	108	234	363	
Intérêts payés	41 573	44 539	42 302	
Autres décaissements	94 975	88 775	83 881	
<b>FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS A L'ACTIVITÉ (I)</b>		<b>-108 707</b>	<b>-40 210</b>	<b>-25 157</b>
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT	<b>ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS</b>	<b>45 085</b>	<b>24 061</b>	<b>25 403</b>
	Immobilisations corporelles et incorporelles	15 858	13 096	13 668
	Immobilisations financières	29 227	10 965	11 735
	<b>CESSIONS D'IMMOBILISATIONS</b>	<b>20 362</b>	<b>11 886</b>	<b>17 750</b>
	Immobilisations corporelles et incorporelles	477	401	1 116
Immobilisations financières	19 885	11 485	16 633	
<b>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)</b>		<b>-24 723</b>	<b>-12 174</b>	<b>-7 653</b>
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT	<b>ÉMISSIONS D' EMPRUNTS</b>	<b>259 848</b>	<b>191 765</b>	<b>118 518</b>
	OAT	107 343	74 682	61 167
	BTAN	76 666	57 258	45 141
	Solde des BTF	75 839	59 825	12 209
	<b>REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)</b>	<b>125 666</b>	<b>112 851</b>	<b>79 695</b>
	Dette négociable	124 079	102 583	79 076
	OAT	65 354	41 176	34 662
	BTAN	58 724	61 408	44 414
	Dette non négociable	1 588	10 268	619
	<b>FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME</b>	<b>256</b>	<b>390</b>	<b>-519</b>
<b>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)</b>		<b>134 438</b>	<b>79 304</b>	<b>38 304</b>
<b>Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)</b>		<b>-1 199</b>	<b>-1 335</b>	<b>397</b>
VARIATION DE TRÉSORERIE ( V = I + II + III + IV = VII - VI )		-191	25 585	5 891
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI) *		-21 125	-46 589	-52 800
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)		-21 316	-21 004	-46 910

(\*) Chiffres retraités conformément aux règles de présentation de l'information comparatives développées dans la note 2.4 Informations comparatives retraitées

**Liste des rapports publiés par la Cour des comptes  
depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007**

- \* Rapport public annuel (février 2010)
- \* Rapport public annuel (février 2009)
- \* Rapport public annuel (février 2008)
- \* Rapport public annuel (février 2007)
  
- \* **Rapports sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2009 :**
  - Résultats et gestion budgétaire de l'Etat – Exercice 2009 (mai 2010)
  - La certification des comptes de l'Etat – Exercice 2009 (mai 2010)
  
- \* **Rapports sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2008 :**
  - Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques (juin 2009)
  - Résultats et gestion budgétaire de l'Etat – Exercice 2008 (mai 2009)
  - La certification des comptes de l'Etat – Exercice 2008 (mai 2009)
  
- \* **Rapports sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2007 :**
  - Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques (juin 2008)
  - Résultats et gestion budgétaire de l'Etat – Exercice 2007 (mai 2008)
  - La certification des comptes de l'Etat – Exercice 2007 (mai 2008)
  
- \* **Rapports sur l'exécution des lois de finances pour l'année 2006 :**
  - Rapport sur la situation et les perspectives des finances publiques (juin 2007)
  - Résultats et gestion budgétaire de l'Etat – Exercice 2006 (mai 2007)
  - La certification des comptes de l'Etat – Exercice 2006 (mai 2007)

**\* Rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale :**

Rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale - exercice 2008 (juin 2009)

Rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale - exercice 2007 (juin 2008)

Rapport de certification des comptes du régime général de sécurité sociale - exercice 2006 (juin 2007)

**\* Rapport sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale :**

Rapport sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale (septembre 2009)

Rapport sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale (septembre 2008)

Rapport sur l'application de la loi de financement de la sécurité sociale (septembre 2007)

**Rapports publics thématiques :**

Les concours publics aux établissements de crédit : bilan et enseignements à tirer (mai 2010)

L'éducation nationale face à l'objectif de la réussite de tous les élèves (mai 2010)

Les effectifs de l'Etat 1980-2008 - Un état des lieux (décembre 2009)

Les collectivités territoriales et les clubs sportifs professionnels (décembre 2009)

Le transfert aux régions du transport express régional (TER) : un bilan mitigé et des évolutions à poursuivre (novembre 2009)

La conduite par l'Etat de la décentralisation (octobre 2009)

France Télévisions et la nouvelle télévision publique (octobre 2009)

La protection de l'enfance (octobre 2009)

Les concours publics aux établissements de crédit : premiers constats, premières recommandations (juillet 2009)

Les communes et l'école de la République (décembre 2008)

La formation professionnelle tout au long de la vie (octobre 2008)  
Les aéroports français face aux mutations du transport aérien (juillet 2008)  
La mise en œuvre du plan cancer (juin 2008)  
Le réseau ferroviaire, une réforme inachevée, une stratégie incertaine (avril 2008)  
Les grands chantiers culturels (décembre 2007)  
Les aides des collectivités territoriales au développement économique (novembre 2007)  
Les institutions sociales du personnel des industries électriques et gazières (avril 2007)  
La gestion de la recherche publique en sciences du vivant (mars 2007)  
Les personnes sans domicile (mars 2007)

**\* Contrôle des organismes faisant appel à la générosité publique**

La Fondation pour l'enfance (avril 2010)  
La Fondation Hôpitaux de Paris - Hôpitaux de France (février 2010)  
La Société protectrice des animaux (septembre 2009)  
L'association France Alzheimer et maladies apparentées : l'impact des recommandations de la Cour (juin 2009)  
Le Comité Perce-Neige : l'impact des recommandations de la Cour (juin 2009)  
L'association Sidaction : l'impact des recommandations de la Cour (juin 2009)  
Les Restaurants du Cœur – Les Relais du Cœur : l'impact des recommandations de la Cour » (juin 2009)  
Amnesty International section française (AISF) (décembre 2008)  
La ligue nationale contre le cancer (octobre 2007)  
La qualité de l'information financière communiquée aux donateurs par les organismes faisant appel à la générosité publique (octobre 2007)  
Fondation « Aide à Toute détresse » - ATD Quart Monde (mars 2007)  
Association « Le Secours Catholique » (mars 2007)