

Cour des comptes



**CERTIFICATION
DES COMPTES
DE L'ÉTAT
EXERCICE 2014**

Mai 2015

Table des matières

Délibéré	III
Introduction	1
I – La position de la Cour sur les comptes de l'exercice 2014	5
II – Les motivations détaillées de la position	7
A – Les parties de réserves sur les comptes de l'exercice 2013 levées en 2014	7
B – Les réserves sur les comptes de l'exercice 2014	13
1 – Le système d'information financière.....	15
2 – Le contrôle interne et l'audit interne ministériels	23
3 – Les produits régaliens.....	37
4 – Les actifs et passifs du ministère de la défense	43
5 – Les immobilisations financières.....	51
III – Le compte-rendu des vérifications	59
A – Les vérifications intermédiaires.....	60
B – Les vérifications finales.....	63
Annexes	67
A – Les comptes de l'exercice 2014.....	67
B – La position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2013	73

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

*

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

Délibéré

La Cour des comptes, délibérant en chambre du conseil réunie en formation plénière, a adopté le présent rapport sur *l'acte de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2014*.

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

Ont participé au délibéré : M. Migaud, Premier président, MM. Durrleman, Briet, Vachia, Paul, Duchadeuil, Piolé, Mme Moati, présidents de chambre, M. Cazala, conseiller maître remplaçant Mme Ratte, MM. Descheemaeker, Bayle, Bertrand, Levy, Mme Froment-Meurice, M. Lefas, présidents de chambre maintenus en activité, MM. Rémond, Ganser, Camoin, Cazanave, Pannier, Lebuy, Mme Pappalardo, MM. Lafaure, Frangialli, Andréani, Mme Morell, M. Perrot, Mmes Françoise Saliou, Ulmann, MM. Barbé, Bertucci, Gautier, Tournier, Courtois, Vivet, Diricq, Charpy, Pétel, Maistre, Martin, Ténier, Hayez, Mme Froment-Védrine, M. Ravier, Mme Dos Reis, MM. de Gaulle, Guibert, Mme Monique Saliou, MM. Uguen, Guédon, Baccou, Violla, Castex, Sépulchre, Antoine, Feller, Mmes Démier, Malgorn, MM. Clément, Boudy, Le Mer, Saudubray, Migus, Laboureix, Mme Esparre, MM. Léna, de Nicolay, Mme Dardayrol, MM. Mourier des Gayets, Delaporte, de La Guéronnière, Brunner, Albertini, Jamet, Écalle, Mme Périn, MM. Ortiz, Rolland, Mmes Dujols, Bouzanne des Mazery, Soussia, MM. Basset, Rocca, Mme Périgord, MM. Belluteau, Appia, Brouder, Dubois, Schwartz, Thévenon, Fialon, Mme Saurat, conseillers maîtres, MM. Marland, Schmitt, Jouanneau, Sarrazin, Delbourg, Galliard de Lavernée, Blanchard-Dignac, conseillers maîtres en service extraordinaire.

Ont été entendus :

- en sa présentation, M. Briet, président de la formation interchambres chargée des travaux sur lesquels l'acte de certification est fondé et de la préparation du projet d'acte de certification ;

- en son rapport, M. Paul, rapporteur général, rapporteur du projet devant la chambre du conseil, assisté de MM. Pannier, conseiller maître, Vareille, conseiller référendaire, et M. Zérah, expert, rapporteurs devant la formation interchambres chargée de le préparer, et de M. Laboureux, conseiller maître, contre-rapporteur devant cette même formation ;

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

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

Fait à la Cour, le 20 mai 2015.

Le projet d'acte de certification soumis à la chambre du conseil a été préparé par une formation interchambres présidée par M. Briet, président de chambre et composée de Mme Vergnet, MM. Rémond, Lambert, Barbé, Cazala, Charpy, Laboureux, Antoine, Lallement, Mme Trupin, MM. Guibert, Ganser, Mme Latare, conseillers maîtres. Mme Cordier, premier avocat général, représentait le procureur général.

Les rapporteurs étaient :

- M. Pannier, conseiller maître, rapporteur général de la certification des comptes de l'État ;
- M. Vareille, conseiller référendaire, et M. Zérah, expert, rapporteurs de synthèse.

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

- les responsables de cycles et de sous-cycles : MM. Barbé, Belluteau, Cazala, Charpy, Feller, conseillers maîtres ; MM. Bourquard, Ferriol, Robert, Sciacaluga, conseillers référendaires ; Mme Cabossioras, auditeur ; Mmes Baillion, Turpin, MM. Gaston, Marrou, rapporteurs ; Mme Daros-Plessis, M. Clappier, experts ;
- les équipes de sous-cycles : Mmes Avignon-Coutreau, Battistelli, Cabrit, Clément-Omer-Decugis, Coudesfeytes, Dioh Saal, Ferrier, Gimello, Guglielmi, Houdot, Messina, Pho, Serfaty Sicot, Verdon, Villière ; MM. Akoute, Belobo, Blanco, Cassagnande, Danty, Duong, Feniou, Fontaine, Guitard, Joulin, M'Baye, Mendes, Seel, Wallach, experts ; Mmes Aguillon, Février, MM. Bertrand, Moya, Philippe, Sarrazin, assistants ;
- les rapporteurs des notes d'évaluation du contrôle interne ministériel établies au stade de la mission intermédiaire : Mme Aldigé, MM. Boullanger, Huiban, Robert, Sorbier, conseillers référendaires ; Mme Mac Namara, auditeur ; MM. Bouton, Chapat, Huet, Marrou, Souchet, Stussi, rapporteurs ; Mme Gimello, M. Joulin, expert ; Mme Février, assistante.

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

Le projet d'acte de certification a été examiné et approuvé le 5 mai 2015 par le comité du rapport public et des programmes de la Cour des comptes, composé de M. Migaud, Premier président, MM. Durrelman, Briet, Mme Ratte, MM. Vachia, Paul, rapporteur général du comité, Duchadeuil, Piolé, Mme Moati, présidents de chambre, et M. Johanet, procureur général, entendu en ses avis.

Introduction

La mission confiée à la Cour

Par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, le législateur a voulu que l'État se dote d'instruments 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.

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

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

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

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

L'objet de la certification

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

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

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

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

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

Les comptes annuels soumis à la certification de la Cour

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

Cette comptabilité décrit l'ensemble des opérations de ce dernier, c'est-à-dire aussi bien celles touchant à ses recettes et à ses dépenses que celles relatives à son patrimoine, à ses créances et ses dettes, et à ses engagements hors bilan.

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

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

Les états financiers de l'exercice clos sont préparés par le comptable centralisateur des comptes de l'État en application des articles 86 et 169 du décret précité et de l'arrêté du 10 mars 2014, puis arrêtés par le ministre des finances et des comptes publics.

Ces états financiers annuels sont présentés dans un document intitulé « Compte général de l'État » qui comprend (cf. annexe A) : un bilan, un compte de résultat, un tableau des flux de trésorerie, un tableau des engagements hors bilan et une annexe, partie essentielle qui fournit les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des états précités.

Le compte général de l'État est accompagné d'un rapport de présentation qui expose les faits marquants de l'exercice et analyse les comptes de manière synthétique, d'un rapport sur le contrôle interne comptable de l'État qui s'attache à décrire les actions réalisées au cours de l'exercice pour renforcer la maîtrise des risques financiers, et d'une plaquette de communication financière qui présente les comptes en quatre pages.

Ces documents sont joints, avec le présent acte de certification, au projet de loi de règlement pour l'exercice écoulé. Ils contribuent à informer l'opinion et le Parlement sur la situation financière de l'État.

Depuis 2006, des progrès significatifs ont été réalisés chaque année dans la tenue d'une comptabilité en droits constatés des opérations de l'État. Ils ont conduit, en huit ans, à la levée de treize réserves (cf. annexe B), grâce à une importante mobilisation de l'administration et au dialogue constant entre celle-ci et la Cour.

En 2014, en dépit de difficultés persistantes qui trouvent, le plus souvent, leur source dans le système d'information et l'organisation des processus de gestion – et qui ne pourront, à ce titre, être surmontées que dans la durée – de nouvelles avancées ont été obtenues par l'administration dans tous les domaines. Dans certains cas, ils ont permis d'apporter une réponse satisfaisante à des constats qui étaient relevés depuis plusieurs exercices.

La Cour, de son côté, a continué de s'inscrire dans une démarche d'accompagnement et a même renforcé celle-ci, s'agissant par exemple des produits régaliens en contribuant activement aux ateliers mis en place par l'administration, ou des participations financières de l'État en faisant partager ses analyses en matière de fiabilité comptable par catégorie d'entités.

La poursuite nécessaire des progrès au cours des prochains exercices suppose notamment de la part de l'administration :

- la mise en place d'un plan d'action pluriannuel pour simplifier et sécuriser les échanges de données au sein du système d'information financière ;
- la sélection de processus de gestion significatifs pour lesquels les risques sont susceptibles d'être maîtrisés ;
- la fixation d'un calendrier pluriannuel assorti d'échéances précises de réalisation des travaux visant à améliorer la comptabilité des produits régaliens ;
- la définition d'une trajectoire pour achever par étapes la fiabilisation de la comptabilité des stocks, des matériels et des biens immobiliers gérés par le ministère de la défense ;
- un programme d'accompagnement ciblé par l'État des entités qu'il contrôle pour renforcer la fiabilité de leurs comptes.

I - La position de la Cour sur les comptes de l'exercice 2014

1. Au terme des vérifications dont elle rend compte à la fin du présent acte, la Cour estime avoir collecté les éléments probants nécessaires pour fonder sa position sur les comptes de l'exercice 2014.

2. Les progrès réalisés en 2014 permettent de lever trente-sept parties de réserves au sein des cinq réserves qui avaient été formulées sur les comptes de l'État de 2013.

3. La Cour certifie qu'au regard des règles et principes comptables qui lui sont applicables, le compte général de l'État de l'exercice clos le 31 décembre 2014 et arrêté le 19 mai 2015 est régulier et sincère et donne une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'État sous cinq réserves, toutes substantielles, comprenant quarante-deux constats d'audit, contre cinquante et un au 31 décembre 2013.

Les parties de réserves sur les comptes de l'exercice 2013 levées en 2014

4. Au 31 décembre 2014, les parties suivantes des cinq réserves sur les comptes de l'État de 2013 ont été satisfaites :

- au titre de la réserve substantielle n° 1 sur le système d'information financière, trois parties concernant la saisie manuelle d'écritures sur des comptes alimentés automatiquement, l'utilisation de la fonction de rapprochement des écritures soldées et les données des fournisseurs de l'État enregistrées dans Chorus ;
- au titre de la réserve substantielle n° 2 sur le contrôle interne et l'audit interne ministériels, cinq parties concernant l'imputation comptable des relevés de la Banque de France, l'exploitation des données du module immobilier de Chorus, les données recensées dans le tableau d'inventaire des garanties données par l'État et la procédure de confirmation externe en matière de garanties ;
- au titre de la réserve substantielle n° 3 sur les produits régaliens, une partie concernant la documentation des processus de taxation en matière d'impôt sur le revenu ;
- au titre de la réserve substantielle n° 4 sur les actifs et passifs du ministère de la défense, dix-sept parties concernant les stocks du service interarmées des munitions, l'évaluation des encours de

matériels et des coûts de développement, l'évaluation des biens mis à la disposition d'industriels et l'évaluation des coûts de démantèlement des réacteurs des sous-marins nucléaires ainsi que du porte-avions Charles-de-Gaulle, et l'évaluation des obligations de dépollution de certaines installations ;

- au titre de la réserve substantielle n° 5 sur les immobilisations financières, onze parties concernant les réserves émises sur certaines entités contrôlées par leurs commissaires aux comptes, l'évaluation de la quote-part en euros de la France au Fonds monétaire international, le traitement comptable des contrats de désendettement et de développement, l'évaluation des fonds de garantie gérés par Bpifrance Financement et le classement de certains fonds sans personnalité morale.

Les réserves formulées sur les comptes de l'exercice 2014

5. La Cour formule cinq réserves, toutes substantielles, sur les comptes de l'État de 2014 :

- réserve n° 1 : le système d'information financière de l'État reste encore insuffisamment adapté à la tenue de sa comptabilité générale et aux vérifications d'audit ;
- réserve n° 2 : les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne sont encore trop peu efficaces ;
- réserve n° 3 : la comptabilisation des produits régaliens et des créances et des dettes qui s'y rattachent reste affectée par des incertitudes et des limitations significatives ;
- réserve n° 4 : d'importantes incertitudes pèsent toujours sur le recensement et l'évaluation des stocks et des immobilisations gérés par le ministère de la défense, ainsi que des passifs qui s'y attachent ;
- réserve n° 5 : l'évaluation des immobilisations financières de l'État continue d'être affectée par des incertitudes significatives.

Les autres vérifications

6. La Cour constate que le rapport de présentation, celui sur le contrôle interne et la plaquette de communication financière ne comportent pas d'anomalie ni de discordance significative avec le compte général de l'État, que ces documents accompagnent.

II - Les motivations détaillées de la position

A - Les parties de réserves sur les comptes de l'exercice 2013 levées en 2014

7. La Cour constate la résolution des difficultés mentionnées ci-après dont faisaient état certaines parties des réserves formulées sur les comptes de l'exercice 2013 (les numéros des paragraphes relatifs à ces parties sont rappelés entre parenthèses).

8. Ces parties de réserves sur les comptes de l'exercice 2013 sont levées au 31 décembre 2014.

Au titre de la réserve n° 1 sur les comptes de 2013 relative au système d'information financière

9. La saisie manuelle d'écritures sur des comptes censés être alimentés automatiquement et le risque d'erreur que cette situation entraîne (§ 80) : en 2014, des procédures complémentaires ont été mises en place pour superviser plus étroitement les comptes alimentés de manière automatique sur lesquels interviennent, dans un nombre de cas limité, des écritures manuelles.

10. L'utilisation trop rare de la fonction de rapprochement des écritures soldées (§ 81) : depuis 2014, l'administration a recours de manière systématique à cette fonctionnalité de Chorus pour analyser et justifier les soldes comptables.

11. Le contrôle insuffisant des données des fournisseurs de l'État enregistrées dans le progiciel Chorus (§ 88) : les contrôles périodiques mis en œuvre ont été complétés en 2014, conduisant notamment l'administration à désactiver 131 000 références obsolètes de fournisseurs dans la base de données concernée.

Au titre de la réserve n° 2 sur les comptes de 2013 relative au contrôle interne et à l'audit interne ministériels

12. L'imputation comptable erronée de certains relevés émis par la Banque de France (§ 152) : ces erreurs ponctuelles ont été corrigées.

13. La difficulté à exploiter les données du module immobilier de Chorus relatives à une partie du parc immobilier évaluée à environ 5,3 Md€ et, de ce fait, à se prononcer sur la réalité du contrôle qu'exerce l'État sur les biens concernés (§ 166) : en 2014, l'administration a poursuivi la fiabilisation des données concernées dans le module immobilier de Chorus, la part des anomalies résiduelles étant désormais non significative.

14. L'insuffisante documentation à l'appui des données recensées dans le tableau d'inventaire des garanties données par l'État et le défaut d'enregistrement en comptabilité qui en résulte (§ 180) : à la clôture de l'exercice 2014, l'ensemble des pièces nécessaires à la comptabilisation des encours de garanties en capital ont été collectées et comptabilisées.

15. Le défaut d'application de la procédure de confirmation externe aux garanties liées à des missions d'intérêt général, aux garanties de passif et à certains encours de dette garantie supérieurs à 1 Md€ (§ 182) : fin 2014, la procédure a été étendue à l'ensemble des garanties concernées.

16. Le caractère lacunaire de la procédure de relance en cas de non-réponse aux demandes d'information réalisées dans le cadre de la procédure de confirmation externe des encours de garanties (§ 184) : à la clôture de l'exercice 2014, la procédure de relance a été systématiquement appliquée, de manière à garantir le caractère exhaustif des réponses à la procédure de confirmation externe.

Au titre de la réserve n° 3 sur les comptes de 2013 relative aux produits régaliens

17. L'insuffisante documentation des processus de taxation en matière d'impôt sur le revenu (§ 200) : en 2014, les travaux réalisés dans le cadre des ateliers visant à améliorer la comptabilisation en droits constatés des principaux impôts et taxes en vigueur ont permis de formaliser une description complète des processus concernés.

Au titre de la réserve n° 4 sur les comptes de 2013 relative aux actifs et passifs du ministère de la défense

18. L'évaluation insuffisamment justifiée des stocks du service interarmées des munitions (§ 245 à 248) : le ministère de la défense est parvenu à justifier l'essentiel des valeurs des stocks de munitions grâce aux actions de fiabilisation menées en 2014.

19. L'évaluation d'une part significative des encours de matériels et des coûts de développement obtenue en appliquant une méthode non conforme aux normes comptables de l'État (§ 267 à 269) : en 2014, la direction générale de l'armement (DGA) a achevé la fiabilisation des immobilisations en cours qui subsistaient fin 2013. Par ailleurs, les coûts de développement de certains matériels militaires en service évalués de manière globale par un cumul de dépenses budgétaires ne représentent plus qu'un montant résiduel de 0,3 Md€ en valeur nette fin 2014 ; ces développements seront totalement amortis en 2019.

20. L'évaluation des biens mis à la disposition d'industriels par la Structure intégrée de maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques de la défense (§ 272) : fin 2014, les dépréciations comptabilisées l'ont été sur la base d'informations suffisamment étayées pour en justifier le bien-fondé.

21. Le défaut de justification des coûts des niveaux 1 et 2 de démantèlement des tranches de réacteurs des sous-marins nucléaires (§ 293, 294) : en 2014, la DGA a procédé à un travail approfondi de justification de ses calculs, fondé sur leur rapprochement intégral avec les données contractuelles et les dépenses réellement constatées sur les travaux menés actuellement sur les sous-marins nucléaires de première génération. Les provisions correspondantes sont désormais correctement justifiées.

22. L'absence d'évaluation des coûts du niveau 3 de démantèlement des tranches de réacteurs des sous-marins nucléaires (§ 295, 296) : en 2014, la DGA a mis en place une méthode qui a permis d'évaluer et de comptabiliser une provision calculée à partir d'hypothèses raisonnables, dans l'attente d'un devis global qu'elle s'est engagée à établir dans les prochaines années.

23. Le défaut de provisionnement des coûts de démantèlement des deux réacteurs du porte-avions Charles-de-Gaulle (§ 298) : en 2014, la DGA a lancé un groupe de travail visant à établir pour 2016 un calcul intégral du coût des opérations qui, contrairement au démantèlement des sous-marins à propulsion nucléaire, ne bénéficieront d'aucun effet de série ni d'expérience. Dans l'attente, la DGA a déterminé une provision à partir

des données rendues publiques des coûts de démantèlement du porte-avions américain USS Enterprise, selon une extrapolation fondée sur le comparatif du tonnage des deux bâtiments et sur des hypothèses vérifiables correspondant à la meilleure estimation disponible à la clôture des comptes de l'État de l'exercice 2014.

24. Le défaut de provisionnement des obligations de dépollution d'une partie des installations du ministère de la défense classées pour la protection de l'environnement (§ 299 à 302) : depuis 2014, le ministère ne restreint plus la comptabilisation d'une provision aux seuls cas où les sites concernés font l'objet d'une vente immobilière, d'une cession à une autre administration ou d'une réaffectation des locaux. Le montant de la provision a ainsi été porté à 0,7 Md€ pour l'ensemble des sites concernés fin 2014, contre 0,2 Md€ fin 2013.

Au titre de la réserve n° 5 sur les comptes de 2013 relative aux immobilisations financières

25. Les réserves émises par les commissaires aux comptes de Voies navigables de France concernant l'évaluation de ses risques et de ses litiges, et ceux de la Société nationale des chemins de fer français (SNCF), s'agissant de la valeur recouvrable des moyens de production de l'activité Fret SNCF (§ 330) : les réserves des commissaires aux comptes ont été levées sur les comptes de l'exercice 2014.

26. L'écart inexplicé entre le montant de la quote-part en euros de la France au Fonds monétaire international tel que publié par ce dernier et le montant inscrit dans les comptes de l'État (§ 345 à 348) : en 2014, la méthode d'évaluation a été précisée de manière à expliquer les écarts constatés et le traitement comptable des écarts de change a été corrigé.

27. L'incertitude et la limitation constatées au titre du traitement comptable des contrats de désendettement et de développement (C2D, § 355 à 358) : le traitement comptable des créances d'aide publique au développement ayant fait l'objet d'un accord bilatéral de réaménagement suivi d'un ou plusieurs C2D a été entièrement revu, de manière à retracer correctement les opérations successives d'annulation-conversion de dettes mises en œuvre dans le cadre de ces contrats ; par ailleurs, l'Agence française de développement, mandataire de l'État pour la gestion administrative des C2D, a communiqué à la Cour les données de gestion nécessaires à ses vérifications dans un délai satisfaisant.

28. L'évaluation des fonds de garantie gérés par Bpifrance Financement (ex-Oséo) réalisée sans tenir compte des risques probables auxquels ceux-ci sont exposés (§ 361) : l'information en annexe des comptes de l'État de l'exercice 2014 a été complétée pour indiquer au lecteur les raisons qui conduisent à écarter une évaluation des fonds à partir des comptes de Bpifrance Financement établis en normes IFRS et le montant, inférieur à celui finalement retenu à l'actif du bilan de l'État, auquel cette évaluation aboutirait.

29. Le classement erroné du Fonds des sociétés d'accélération du transfert de technologies géré par la Caisse des dépôts et consignations et des fonds communs de placement à risque gérés par Bpifrance Investissement (§ 362) : ces différents fonds ont été correctement reclassés et sont désormais présentés dans les comptes de l'État de l'exercice 2014 parmi les fonds sans personnalité morale.

B - Les réserves sur les comptes de l'exercice 2014

30. Les réserves substantielles présentées ci-après font le constat de désaccords portant sur des demandes chiffrées de modification des comptes formulées par la Cour qui, si elles avaient été acceptées, auraient conduit à :

- dégrader le solde des opérations de l'exercice 2014 de 0,6 Md€ ;
- procéder à un certain nombre de reclassements au bilan (11,1 Md€ en valeur absolue).

31. Les réserves substantielles font également état des incertitudes et des limitations dont l'incidence financière est par définition indéterminée et qui affectent un ensemble encore important de postes des états financiers.

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

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

1 - Le système d'information financière

33. La Cour reconduit une réserve substantielle relative au système d'information financière de l'État, encore insuffisamment adapté à la tenue de la comptabilité générale et aux vérifications d'audit.

34. Plus de 300 applications réparties sur l'ensemble des ministères forment le système d'information qui permet d'assurer la gestion de l'État dans de nombreux domaines (comptabilité, fiscalité, paie, dépenses de fonctionnement, immobilier, trésorerie, etc.).

35. Parmi celles-ci, le progiciel de gestion intégrée Chorus occupe une place centrale puisque c'est l'application unique de tenue des comptabilités générale et budgétaire de l'État, utilisée par plus de 55 000 agents des administrations centrales et déconcentrées de l'État.

36. Depuis l'achèvement réussi de la mise en place de Chorus fin 2011, le système d'information financière s'est stabilisé. Sa modernisation doit désormais se poursuivre pour mieux satisfaire l'exigence de fiabilité qui s'impose à l'État en matière de comptabilité générale. Elle devrait également chercher à répondre au besoin croissant de simplification des processus d'enregistrement comptable et à favoriser une plus grande utilisation des données de comptabilité générale par les gestionnaires.

37. À cet égard, un projet de dématérialisation des factures et des frais de déplacement a été lancé et se poursuivra jusqu'en 2017. La mise en place de modalités de raccordement renouvelées entre Chorus et les applications de gestion qui lui transmettent des écritures comptables constitue un projet que l'administration doit également s'attacher à faire progresser en priorité au cours des prochains exercices.

Le progiciel Chorus et son raccordement aux autres applications du système d'information financière

38. Les modalités actuelles d'utilisation de Chorus font peser un risque significatif sur la fiabilité des enregistrements comptables, non compensé par des contrôles automatiques ou manuels suffisants.

39. La saisie manuelle d'écritures comptables dans Chorus est une modalité d'enregistrement fréquemment utilisée qui est, par nature, source d'erreurs. Pour prévenir la survenance de celles-ci, des contrôles automatiques doivent normalement être mis en place au sein du progiciel de manière à alerter l'utilisateur et, dans certains cas, à bloquer la saisie d'écritures erronées.

40. En pratique, l'administration a cependant choisi de ne pas toujours activer les contrôles existants dans le progiciel, ni d'en concevoir par ailleurs de manière spécifique. Cette situation fait peser un risque sur la fiabilité des enregistrements et oblige à réaliser de multiples contrôles manuels *a posteriori*.

41. Ces contrôles manuels ne sont pas suffisants pour s'assurer de l'exhaustivité et de la réalité des données comptables dans Chorus, compte tenu du nombre très élevé d'opérations concernées. Pour cette raison, la Cour n'est pas en mesure de s'assurer, dans des délais compatibles avec sa mission, de leur efficacité.

42. Dans ces conditions, le risque d'erreurs est d'autant plus élevé que le nombre d'utilisateurs ayant accès à Chorus est important. Or, les contrôles d'habilitations réalisés par chaque ministère souffrent de l'absence d'une supervision centralisée qui permettrait de s'assurer de leur efficacité.

43. Au surplus, lorsque des données sont saisies par un utilisateur qui bénéficie de manière temporaire d'habilitations particulières, les enregistrements comptables créés ou corrigés par lui ne font l'objet d'aucune vérification.

44. Ainsi, le progiciel est encore trop souvent utilisé selon une logique différente de celle qu'il permettrait pourtant de mettre en œuvre conformément à la volonté du législateur organique. Par exemple, la demande de paiement est fréquemment créée sans certification préalable du service fait ou de manière concomitante à celui-ci. Dans les deux cas, l'enregistrement des opérations reste fondé sur les principes d'une comptabilité de caisse et la constatation des droits ou des obligations en comptabilité est retardée, au détriment de l'image fidèle des comptes de l'État.

45. Enfin, les contraintes liées à l'arrêté mi-janvier de la comptabilité budgétaire de l'État dans Chorus imposent d'interrompre le processus automatique d'évaluation et d'enregistrement des charges à payer. Pour compléter celles-ci, de multiples écritures manuelles sont alors nécessaires, qui rendent plus difficiles encore le contrôle des comptes et leur justification.

46. La complexité des modalités de transfert dans Chorus des écritures comptables produites en amont par plusieurs applications fait peser un risque d'erreurs significatif sur les comptes de l'État que ne compensent pas suffisamment les contrôles mis en place.

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

48. Ces modalités d'échange n'ont pas évolué par la suite, ce qui oblige aujourd'hui encore le producteur des comptes à administrer simultanément deux référentiels comptables – celui utilisé par les dix-neuf applications et celui dans Chorus – et à gérer des traitements de recodification des écritures de l'un à l'autre, d'autant plus difficiles à suivre qu'ils sont régulièrement mis à jour.

49. Par ailleurs, on dénombre, parmi les écritures comptables transmises à Chorus par les dix-neuf applications dites remettantes, près de 20 000 schémas comptables différents faisant appel à de nombreux comptes intermédiaires. L'instabilité et l'insuffisante documentation de ces schémas – qui sont antérieurs pour la plupart à la mise en place du progiciel et n'ont pas été réexaminés depuis – empêchent de s'assurer de leur cohérence et de leur bien-fondé. Ces défauts de documentation rendent même impossible l'identification des comptes de contrepartie utilisés pour transcrire certains événements de gestion.

50. Cette situation complique significativement l'établissement et le contrôle des comptes de l'État, et entraîne un niveau élevé de risque d'erreurs qui justifierait depuis plusieurs exercices le renforcement des contrôles.

51. Or, le suivi technique quotidien de l'intégration dans Chorus des écritures produites par les applications remettantes n'est pas complété de vérifications suffisantes de la part des comptables. Par ailleurs, la

réconciliation annuelle et exhaustive des soldes comptables tels qu'ils ressortent des applications remettantes avec ceux qui figurent dans Chorus n'est réalisée que pour un nombre limité d'entre elles.

52. En outre, quand des erreurs sont identifiées sur les écritures produites par le système de traduction placé entre les applications remettantes et Chorus, des corrections en masse sont opérées qui augmentent de manière significative le nombre des enregistrements comptables et rendent plus difficile la compréhension des comptes.

53. L'ensemble de ces difficultés ne permet pas à la Cour de se prononcer avec une assurance raisonnable sur la fiabilité des enregistrements comptables en fin d'exercice ni sur leur bien-fondé.

54. Trois ans après le passage de la comptabilité générale dans Chorus, aucun progrès significatif n'est constaté dans la trajectoire visant à recourir progressivement aux « comptes rendus d'événements ».

55. Chorus a vocation à fonctionner avec un format préférentiel d'échange de données appelé « compte-rendu d'événement » (CRE). L'utilisation de ce format par une application du système d'information financière dispense celle-ci de produire des écritures comptables et lui permet de ne plus transmettre à Chorus que les informations de gestion nécessaires à la détermination des enregistrements comptables.

56. Fin 2014, le CRE, qui devait initialement permettre l'interfaçage de Chorus avec les dix-neuf applications remettantes, n'était utilisé que par trois d'entre elles.

57. Au regard de la complexité des modalités actuelles de transfert dans Chorus des écritures comptables produites par ces applications, le recours au CRE présenterait pourtant plusieurs avantages :

- il conduirait à abandonner le référentiel comptable antérieur à la mise en place de Chorus et rendrait ainsi inutile toute traduction des écritures entre les applications dites remettantes et celui-ci ;
- il faciliterait la compréhension des comptes et leur contrôle en permettant une correspondance plus aisée entre événements de gestion et enregistrements comptables ;
- il donnerait la possibilité de simplifier les processus et d'automatiser certaines écritures comptables et favoriserait ainsi une tenue de la comptabilité de l'État en droits constatés au fil de l'eau plutôt qu'en fin d'exercice.

58. L'administration a, jusqu'à présent, examiné l'opportunité de recourir au CRE sur un plan strictement technique, en se fondant sur une analyse au cas par cas des coûts et des avantages informatiques. Elle n'a pas recueilli les besoins fonctionnels des gestionnaires et des comptables, ce qui ne permet pas d'identifier les bénéfices en gestion susceptibles de résulter de ce recours et limite la portée de l'analyse réalisée.

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

59. Les insuffisances qui affectent certaines applications nécessaires à la tenue et à l'établissement des comptes de l'État constituent un obstacle persistant aux vérifications de la Cour.

60. De nombreuses applications de gestion nécessaires à la tenue et à l'établissement des comptes de l'État présentent des limites fonctionnelles importantes, en raison le plus souvent de leur ancienneté et du fait que la plupart d'entre elles n'ont pas connu d'évolution significative après la mise en place de la comptabilité générale de l'État en 2006, puis lors du passage de celle-ci dans Chorus fin 2011.

61. Ces limites obligent à de multiples saisies et retraitements, souvent manuels de surcroît. Elles empêchent, en partie ou totalement selon les cas, de parcourir le chemin de révision comptable, c'est-à-dire de reconstituer, à partir des données de gestion et des pièces justificatives qui les accompagnent, les enregistrements comptables correspondants et, en sens inverse, de retrouver, à partir de ces enregistrements, les données de gestion et les pièces justificatives. Or, l'existence d'un chemin de révision praticable constitue une condition nécessaire à la justification des comptes par l'administration et à la réalisation des vérifications de la Cour.

62. Ainsi, en matière de trésorerie par exemple, les applications Cep et Catloc, utilisées pour la tenue des comptes de dépôt des correspondants du Trésor, ne disposent pas d'un chemin de révision utilisable pour les contrôles. Par ailleurs, les ressaisies manuelles, au niveau déconcentré, des situations de trésorerie des collectivités territoriales et des établissements publics locaux issues du progiciel Hélios, font peser un risque d'erreurs important.

63. De même, dans le domaine fiscal, l'application Médoc, utilisée pour le recouvrement des impôts professionnels, produit des écritures de montants très significatifs en mettant en œuvre des processus insuffisamment décrits et complexes à contrôler par la Cour.

64. Dans le cas de l'application Érica, qui permet de suivre les litiges liés à l'impôt, les données relatives au dénouement des contentieux ne peuvent pas être rapprochées des montants comptabilisés dans Chorus.

65. Les applications Rec et SCR3 utilisées pour recouvrer les impôts reversés ensuite aux collectivités locales n'évaluent pas automatiquement et au fur et à mesure la rémunération de l'État au titre de cette activité. Chorus ne comble qu'en partie cette lacune et la saisie manuelle d'un nombre important d'écritures reste de ce fait nécessaire. Cette situation rend les analyses difficiles à conduire et alourdit les travaux de justification.

66. L'outil informatique sur lequel s'appuie le processus d'élaboration du tableau des flux de trésorerie ne fournit pas une assurance suffisante quant à la fiabilité des données présentées dans cet état financier.

67. En raison des limites de Chorus, le tableau des flux de trésorerie est élaboré à l'aide d'un outil informatique peu performant qui rend nécessaire de reconstituer pour partie les flux de l'exercice à partir de données de comptabilité budgétaire et de retraiter manuellement plusieurs bases de données.

68. Incidemment, les flux de trésorerie reconstitués ne peuvent faire l'objet d'aucun rapprochement de concordance global avec les flux constatés sur les comptes d'opérations du Trésor à la Banque de France. En l'absence de contrôles de cohérence de cette nature, la fiabilité des flux présentés dans le tableau des flux de trésorerie n'apparaît pas suffisamment garantie.

69. Par ailleurs, les retraitements conduisant à exclure ou à retraiter des données de la comptabilité budgétaire pour bâtir le tableau des flux de trésorerie sont insuffisamment documentés et justifiés. En particulier, certains flux d'encaissement et de décaissement relatifs aux impôts et taxes collectés par l'État pour le compte de tiers sont retranscrits en position nette dans le tableau des flux de trésorerie au lieu d'être décompensés.

70. En raison de la persistance des graves dysfonctionnements du système d'information Louvois et à défaut d'un contrôle interne suffisamment efficace, la Cour constate une incertitude sur les comptes de charges de personnel relatifs à la solde des militaires en 2014.

71. Le système d'information Louvois est utilisé au ministère de la défense pour déterminer la solde des militaires de l'armée de terre, du service de santé des armées et de la marine nationale. Fin 2013, son abandon a été décidé et son remplacement est prévu à l'issue d'une période transitoire pendant laquelle il sera maintenu.

72. Dans l'intervalle, les mesures mises en œuvre à titre provisoire pour répondre aux dysfonctionnements constatés présentent un niveau de sécurité insuffisant, faisant peser un risque important d'erreurs ou de non-recouvrement des paiements indus, voire de fraudes. Les écarts entre les sommes décaissées et celles liquidées et comptabilisées dans Chorus restent inexplicables et s'aggravent par rapport à ceux constatés en 2013, en raison notamment d'anomalies techniques.

73. Le plan d'action engagé par le ministère de la défense depuis 2013 a permis de définir et de valider en 2014 le dispositif cible de contrôle interne sur le processus de la solde en retenant une approche intégrée. Ce dispositif n'est toutefois pas encore effectif. Sa mise en place sera progressive au cours des deux prochaines années.

74. Dès lors, les risques induits par les dysfonctionnements relevés ne sont ni prévenus ni maîtrisés par le dispositif de contrôle interne actuel de la « chaîne solde » qui vise à garantir le paiement de la solde davantage que son exactitude.

75. Par ailleurs, la gestion des évolutions et des corrections du système d'information présente des lacunes, en raison du caractère insuffisamment exhaustif des tests conduits pour valider les développements informatiques réalisés.

76. Enfin, les améliorations constatées à la clôture de l'exercice 2014 concernant le recensement des écritures d'inventaire ne sont pas suffisantes pour garantir la fiabilité de l'information financière relative à la solde des militaires, en raison du risque élevé de non-exhaustivité et d'inexactitudes portant sur son montant.

2 - Le contrôle interne et l'audit interne ministériels

77. La Cour reconduit une réserve substantielle relative à l'insuffisante efficacité du contrôle interne et de l'audit interne ministériels.

78. En dépit de la progression quasi générale de l'appropriation du contrôle interne par les ministères, en particulier en administration centrale, cette insuffisance entraîne une limitation générale dans l'étendue des vérifications de la Cour et des incertitudes sur la fiabilité des comptes de l'État, à l'exception de la dette financière.

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

80. Un contrôle interne efficace repose sur les éléments-clés suivants :

- un pilotage de la démarche au plus haut niveau hiérarchique de chaque ministère dans le cadre d'une gouvernance conforme aux meilleures pratiques ;
- la description et la documentation des processus de gestion susceptibles d'avoir une incidence significative sur les comptes, incluant la partie portée par les systèmes d'information, au sein de chaque ministère concerné ;
- la conduite d'une démarche rigoureuse d'identification, d'évaluation et de hiérarchisation des risques liés aux activités pour définir les actions à mettre en œuvre afin de maîtriser ces risques ;
- une évaluation périodique par l'audit interne de l'efficacité du contrôle interne des processus de gestion les plus significatifs au sein des ministères.

81. Au niveau interministériel, aucun cadre de référence ne couvre la partie des processus située en amont des opérations comptables. Seul un cadre de référence du « contrôle interne comptable » a, en effet, été défini et diffusé progressivement au sein des ministères. Cette lacune explique l'insuffisante appréhension des risques liés aux activités des ordonnateurs et qui sont, pour certains d'entre eux susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'État.

82. Les vérifications de la Cour en 2014 font ainsi apparaître des faiblesses significatives de contrôle interne sur plusieurs processus à enjeux, mais la dynamique qui s’amorce dans la majorité des ministères pour étendre la démarche de maîtrise des risques au-delà du seul domaine comptable laisse entrevoir pour les prochains exercices des évolutions positives.

83. La levée de la réserve formulée de manière constante par la Cour depuis 2006 suppose que les ministères soient en mesure de s’engager sur l’efficacité des dispositifs de maîtrise des risques sur les processus de gestion à enjeux financiers significatifs.

84. Pour pouvoir en apprécier le bien-fondé, cet engagement doit impérativement reposer sur des éléments probants de documentation et d’analyse des processus de gestion les plus significatifs, évalués de manière périodique par l’audit interne.

85. La présente réserve traite des thèmes suivants :

- la démarche ministérielle de renforcement du contrôle interne et de l’audit interne ;
- l’efficacité du contrôle interne de certains processus des ministères économiques et financiers examinés en 2014 ;
- l’efficacité du contrôle interne de certains processus d’autres ministères examinés en 2014.

La démarche ministérielle de renforcement du contrôle interne et de l’audit interne

86. La démarche ministérielle de renforcement du contrôle interne et de l’audit interne doit reposer sur :

- le recensement et la documentation des processus de gestion ayant une incidence significative sur les comptes de l’État ;
- à partir de ce recensement, une vision exhaustive et hiérarchisée des risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes, afin d’en déduire les actions prioritaires à mener ;
- une appréciation suffisamment étayée sur le degré de maîtrise des risques sur les processus ayant une incidence significative sur les comptes de l’État ;
- le déploiement de l’audit interne afin d’évaluer cette démarche.

87. Les processus de gestion ayant une incidence significative sur les comptes de l'État ne sont pas suffisamment décrits et documentés pour fonder une démarche efficace de maîtrise des risques.

88. Le recensement et la description formalisée des processus les plus significatifs au sein des ministères doivent permettre d'en comprendre le déroulement depuis leur origine en gestion jusqu'à leur dénouement en comptabilité. C'est un préalable indispensable à toute démarche de maîtrise des risques.

89. Malgré l'élaboration de cartes des processus dans l'ensemble des ministères, à l'exception du ministère de la défense, celles-ci restent encore focalisées sur le champ strictement comptable, sauf au ministère de l'éducation nationale et, dans une moindre mesure, au ministère de l'intérieur.

90. Par ailleurs, des processus significatifs à l'échelle des comptes de l'État ne sont pas encore documentés de manière exhaustive au sein des ministères. C'est par exemple le cas des interventions, des immobilisations et des stocks, des concessions, des participations, des rémunérations, ou d'une partie des produits régaliens.

91. La documentation fournie aux ministères par la direction générale des finances publiques concernant des processus communs à plusieurs d'entre eux ne fait pas ensuite l'objet, dans sept ministères sur dix, d'une adaptation pour tenir compte de leurs spécificités (écologie et développement durable, intérieur, affaires sociales, justice, agriculture, affaires étrangères et culture).

92. En outre, en dépit du renforcement progressif du pilotage du contrôle interne, qui repose désormais dans l'ensemble des ministères sur un réseau actif de référents, ces derniers n'ont pas été suffisamment en mesure de diffuser la documentation de leurs processus, sauf au ministère de l'éducation nationale et à la direction générale des douanes du ministère des finances.

93. Si les ministères ont tous formalisé leur carte des risques, celle-ci n'offre pas aux instances de gouvernance une vision exhaustive et hiérarchisée des risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes, et ne permet pas de ce fait de décider des actions prioritaires à mener.

94. La nouveauté de l'exercice 2014 réside dans l'élargissement progressif de l'analyse aux risques dits « métier », c'est-à-dire relevant des ordonnateurs et n'ayant pas *a priori* de conséquences comptables. Ce progrès s'est effectué sous l'impulsion des comités d'audit, notamment au sein des ministères chargés de l'agriculture, de l'économie, de

l'éducation, de l'intérieur, et, sur un champ plus restreint, de l'écologie et du développement durable.

95. La démarche actuelle de l'administration conduit toutefois à séparer nettement l'analyse des risques réalisée par les ordonnateurs de celle des comptables, ce qui, outre la redondance des exercices, nuit à l'obtention d'une vision transversale et partagée des risques pouvant avoir une incidence sur les comptes de l'État.

96. À cet égard, certains ministères ont considéré en 2014 que la maîtrise des risques dits « métier » ne devait pas entrer dans le champ du contrôle interne examiné par le certificateur, et que seule la partie relevant du « contrôle interne comptable » devait être concernée par cet examen.

97. Toutefois, compte tenu du périmètre limité retenu par l'administration au titre du « contrôle interne comptable » et du caractère parcellaire des cartes de processus, les risques au sein des activités considérées comme « métier » qui peuvent pourtant avoir une incidence significative sur les comptes ne sont pas recensés dans les cartes ministérielles des risques.

98. C'est par exemple le cas des engagements de retraite ou des participations financières au sein des ministères économiques et financiers, des concessions au ministère de l'écologie et du développement durable, des dispositifs d'intervention au sein des ministères sociaux.

99. Du fait de cette absence de lien entre, d'une part, l'analyse des risques dits « métier » et, d'autre part, leur incidence éventuelle sur les comptes, le certificateur n'est pas en mesure de s'assurer de la pertinence de cette analyse et, partant, de l'efficacité du contrôle interne sur les processus concernés.

100. En outre, les analyses des risques des processus formalisés dans des référentiels de contrôle interne sont trop rarement diffusées dans les ministères, à l'exception du ministère de l'éducation nationale, alors qu'ils constituent l'élément probant de l'efficacité des contrôles.

101. Si la dynamique engagée permet à la Cour d'entrevoir des évolutions positives en matière de maîtrise des risques, il conviendrait maintenant que les différents ministères intègrent dans l'analyse des risques « métier » l'incidence potentielle sur les comptes de chaque risque identifié afin de faire le lien avec le contrôle interne.

102. Les ministères ne sont pas encore en mesure de porter une appréciation suffisamment étayée sur leur degré de maîtrise des risques sur les processus ayant une incidence significative sur les comptes de l'État.

103. Fin 2014, tous les ministères ont mis en place des instances de gouvernance consacrées à la maîtrise des risques, rattachées au responsable de la fonction financière ministérielle, conformément au décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Leur fonctionnement a été régulier durant toute l'année 2014, à une exception près (ministère de la justice).

104. L'analyse des risques menée par les ministères doit permettre finalement de définir les actions prioritaires à mettre en œuvre en réponse aux risques significatifs identifiés. Cet exercice est formalisé dans un plan d'action au sein de chaque ministère.

105. Or, les actions sont insuffisamment articulées avec les risques significatifs dans les cinq ministères suivants : économie, intérieur, affaires sociales, justice, agriculture.

106. En outre, les actions définies sont souvent insuffisamment opérationnelles et insuffisamment hiérarchisées en fonction des risques et des enjeux financiers, ce qui rend difficile leur mise en œuvre effective et le suivi de leur avancement.

107. Enfin, même si dans la majorité des cas le plan d'action ministériel fait l'objet d'un suivi et d'un *reporting* à l'instance de gouvernance, le suivi de l'avancement des actions ne fait pas systématiquement l'objet d'un pilotage infra-annuel rigoureux, en dehors des réunions de l'instance de gouvernance.

108. Les ministères ont mis en place un cadre de *reporting* avec des indicateurs rendant compte de l'utilisation des outils de maîtrise des risques ou de leur renforcement, et, en principe, de leur efficacité.

109. Si des plans de contrôles *a posteriori* ont été définis dans tous les ministères, leur mise en œuvre tardive ou partielle ou l'absence d'outils permettant d'en consolider les résultats au niveau ministériel ne permettent pas encore de fournir une vision au plus haut niveau hiérarchique.

110. L'appréciation que portent les ministères de leur degré de maîtrise des risques ne peut pas encore être suffisamment confortée par les missions d'audit interne mises en place en application des dispositions du décret du 28 juin 2011.

111. Le fonctionnement des instances de gouvernance de l'audit interne a été régulier en 2014. Toutefois, dans un nombre restreint de ministères, la composition ou les attributions des organes de gouvernance contreviennent aux critères d'indépendance et d'objectivité de l'audit interne, pourtant essentiels, fixés par la norme internationale ISA 610 à laquelle se réfère la Cour pour s'appuyer sur leurs travaux.

112. La fonction d'audit interne, structurée et opérationnelle, s'est étendue en 2014 à un dernier ministère, celui chargé de la culture.

113. Le nombre de services d'audit interne ministériels avec lesquels la Cour a pu définir les modalités de coordination et d'utilisation des travaux s'établit toujours à sept : quatre au sein des ministères financiers, et trois avec ceux des ministères de la défense, de l'écologie et du développement durable et de l'agriculture. L'évaluation annuelle par la Cour de la fonction d'audit interne a toutefois permis d'engager la formalisation des relations de travail avec les services d'audit interne des ministères de la justice et de l'intérieur.

114. Seul le ministère de la défense se distingue par la performance du dispositif de suivi des audits, mais aucun ministère ne satisfait pleinement au cadre de référence existant en matière d'audit interne. En revanche, deux ministères (culture et éducation nationale) se singularisent encore par la fragilité plus ou moins marquée de leur dispositif d'audit interne.

115. Dans l'ensemble des ministères, le nombre d'audits réalisés chaque année afin d'examiner le niveau de maturité des processus de gestion aux enjeux financiers significatifs est encore trop faible. Ces audits ne font par ailleurs l'objet d'aucune programmation pluriannuelle qui permettrait d'assurer la couverture des risques significatifs.

L'efficacité du contrôle interne de certains processus des ministères économiques et financiers examinés en 2014

116. Le contrôle interne de plusieurs processus relevant de la trésorerie de l'État demeure insuffisamment efficace.

117. Les contrôles décentralisés relatifs au respect des règles d'utilisation des applications de gestion financière du secteur public local Hélios et de virements VIR et DVINT restent insuffisants.

118. Des défaillances persistantes de contrôle interne ont été relevées dans le processus d'émission de chèques sur le Trésor, notamment pour les suivis des chèques non distribués et des comptes d'emploi de chèques. Le recensement des cas de fraude et le dispositif de prévention de la fraude ne sont pas généralisés.

119. Le contrôle interne se rapportant à l'enregistrement des relevés bancaires journaliers de l'Institut d'émission des départements d'outre-mer comporte des anomalies, certains relevés ayant été enregistrés tardivement en comptabilité générale au cours de l'exercice écoulé.

120. Le contrôle interne des régies d'État est également déficient, malgré l'absence de détection de nouveaux cas avérés de fraude interne au cours de l'exercice 2014. La formalisation des contrôles comptables demeure insuffisante et le suivi administratif des régies reste hétérogène au sein du réseau des comptables de l'État.

121. Les vérifications menées sur le contrôle interne relatif à la trésorerie des collectivités et établissements publics territoriaux, comptabilisée au passif du bilan de l'État, mettent une nouvelle fois en évidence son insuffisante efficacité, malgré quelques améliorations constatées en fin d'exercice sur les délais d'apurement réglementaires.

122. Certains services déconcentrés continuent de comptabiliser par anticipation les opérations de trésorerie, entraînant *de facto* des avances ponctuelles de trésorerie par l'État pour le compte des collectivités.

123. L'efficacité du contrôle interne de certains engagements hors bilan, notamment ceux reçus par l'État, est insuffisante en raison des faiblesses relevées dans la mise en œuvre des procédures de recensement et d'évaluation.

124. Au 31 décembre 2014, la Cour a identifié des garanties octroyées par l'État ne figurant pas dans le tableau d'inventaire des garanties recensées par l'État (Tigre), par exemple celle accordée à la

Caisse nationale de prévoyance pour les contrats souscrits avant le 1^{er} août 1991. Le montant d'encours de ces garanties à la clôture de l'exercice n'est pas connu.

125. La Cour ne dispose pas d'une assurance raisonnable sur l'exhaustivité de la comptabilisation des intérêts de la dette garantie, faute de pièces justificatives et d'une analyse documentée attestant du caractère non évaluable de ces intérêts.

126. En dépit des progrès notables constatés dans le renforcement du caractère probant de la procédure de confirmation externe auprès des bénéficiaires, des faiblesses ponctuelles subsistent dans l'analyse et la documentation des pièces collectées qui sous-tendent les enregistrements comptables.

127. En 2014, la procédure interministérielle de recensement des engagements hors bilan reçus par l'État, instaurée en 2013, a été enrichie. L'administration a notamment précisé le périmètre de recensement et le caractère évaluable de ces engagements. Toutefois, la Cour a constaté que certains d'entre eux n'avaient pas été recensés ni évalués par l'administration fin 2014.

128. Le contrôle interne de certaines entités contrôlées par l'État et comptabilisées parmi ses participations financières est insuffisant.

129. Les établissements publics et d'autres organismes relevant du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique ont désormais l'obligation de mettre en place un contrôle interne budgétaire, un contrôle interne comptable et un audit interne budgétaire et comptable.

130. La mise en œuvre de ces dispositions réglementaires n'est pas encore complètement assurée : ainsi, 36 établissements représentant une valeur de 6,2 Md€ et ayant mis en œuvre cette démarche présentent néanmoins des insuffisances ou des faiblesses dans ce domaine, selon les rapports des auditeurs internes et externes de ces établissements.

131. Par ailleurs, 45 organismes, représentant une valeur de 11,9 Md€, ayant fait l'objet de vérifications de la part de la Cour, de la mission « risques et audits » de la direction générale des finances publiques (DGFIP) ou du contrôle général économique et financier, apparaissent dotés d'un contrôle interne insuffisant au 31 décembre 2014 selon ces différentes sources.

132. Le contrôle interne des immobilisations financières de l'État ne fournit pas une assurance suffisante sur la fiabilité des données produites et sur la maîtrise des risques inhérents à ces actifs.

133. Les processus relatifs à la gestion des immobilisations financières de l'État ne sont pas suivis par l'administration de manière transversale. En particulier, le processus d'identification et d'évaluation des risques inhérents à ceux-ci ne permet pas de donner une vision exhaustive, hiérarchisée et adaptée aux enjeux.

134. Les contrôles portant sur les travaux d'inventaire consacrés au périmètre et à l'évaluation des participations financières de l'État, soit 255 Md€ au 31 décembre 2014, ne sont pas exhaustifs, notamment en raison de l'absence d'instance de pilotage spécifique aux participations financières au sein de l'administration.

135. Le processus de centralisation des comptes d'une partie des entités contrôlées par l'État dans l'infocentre des établissements publics nationaux ne permet pas d'en assurer l'exactitude et l'exhaustivité. Les contrôles associés sont insuffisants pour garantir la fiabilité et le caractère de ces informations financières.

136. L'Agence des participations de l'État (APE) ne dispose pas encore d'un dispositif de contrôle interne documenté et structuré de son périmètre de gestion (65 Md€ fin 2014).

137. S'agissant des immobilisations constituées dans le cadre des programmes d'investissement d'avenir (31 Md€ fin 2014), l'organisation et le partage des responsabilités entre les différents intervenants ne sont pas documentés.

138. La gestion du processus des prêts accordés par l'État n'atteint pas un degré de fiabilisation suffisant. Le contrôle de la fiabilité des données transmises par les différents gestionnaires mandatés par la direction générale du Trésor – Natixis, Banque de France et Agence française de développement – au titre des prêts aux États étrangers (16 Md€ fin 2014) n'est pas entièrement satisfaisant. En particulier, certaines demandes d'informations sur les lignes de prêts gérés par Natixis n'ont pu être communiquées à l'administration et à la Cour.

139. Les outils actuels de gestion des prêts par les ministères économiques et financiers ne sont pas partagés par l'ensemble des acteurs concernés – comptables, ordonnateurs et mandataires – et sont obsolètes. Il n'existe par ailleurs pas d'outils de gestion pour les « autres prêts » (4 Md€ fin 2014).

L'efficacité du contrôle interne de certains processus d'autres ministères examinés en 2014

140. Le niveau de maturité du contrôle interne sur les charges de personnel est inégal selon les ministères.

141. En 2014, l'environnement de contrôle a été renforcé au ministère de l'éducation nationale, grâce notamment à l'installation du comité d'audit et à la mobilisation de ressources spécialisées. Toutefois, les principales faiblesses identifiées en 2013 dans la maîtrise des risques subsistent : lacunes en termes de traçabilité, absence de tests d'efficacité, défaut de pilotage et de *reporting*.

142. De plus, le niveau de mise en place du dispositif de contrôle interne observé en 2014 pour quatre académies reste très hétérogène. L'absence de formalisation des contrôles de supervision et les importantes carences en matière de *reporting* constituent également des points de faiblesse bien identifiés.

143. Au sein du ministère de l'agriculture, malgré le renforcement des dispositifs de contrôle sur le processus de la paye – création d'un bureau de pilotage de la paye, carte des risques liés à la gestion administrative – la démarche de formalisation des procédures et des travaux de contrôle interne, entreprise en 2013, n'est toujours pas achevée à la clôture de l'exercice 2014.

144. D'un point de vue transversal, le contrôle interne sur le processus de la chaîne RH-payé au sein de tous les ministères nécessite d'être adapté en permanence, notamment pendant la phase transitoire de refonte des systèmes d'information des ressources humaines (SIRH) ministériels et d'installation des pôles d'expertise et de services.

145. Le contrôle interne relatif au recensement et à l'évaluation du patrimoine immobilier utilisé par les administrations civiles de l'État n'apporte pas encore les garanties suffisantes en matière de fiabilité comptable.

146. Certains ministères utilisent des applications « métier » pour gérer leur parc immobilier. En contrepartie, et à défaut d'interfaçage, des travaux de réconciliation doivent être réalisés au moins une fois par an afin de s'assurer que les données nécessaires à l'évaluation des biens (surfaces, coefficients d'entretien, etc.) ne divergent pas de celles qui sont présentes dans l'inventaire physique et comptable tenu dans le module immobilier de Chorus par France Domaine. Pour le ministère de l'intérieur et, dans une moindre mesure, pour celui des finances, ces travaux

n'étaient pas achevés au moment d'arrêter les comptes de l'État de l'exercice 2014.

147. Les incertitudes relatives aux encours immobiliers anciens concernent 12 % de la valeur du parc contrôlé par l'État fin 2014 (contre 13 % fin 2013 et 15 % fin 2012). La procédure de fiabilisation des encours et de suivi des mises en service établie par l'administration reste insuffisamment efficace. Il en résulte un risque que ces travaux figurent au bilan de l'État de façon erronée, soit parce qu'ils sont déjà pris en compte dans la valeur de marché des biens constituant le parc de l'État, soit parce qu'ils sont achevés et donc déjà contrôlés par un tiers lorsque l'État a été le maître d'ouvrage pour le compte de celui-ci.

148. Indispensables à une évaluation sur place pertinente, les mesurages de surfaces renseignés dans Chorus ont fait l'objet d'un chantier de fiabilisation par l'administration à partir de 2013. En dépit des progrès observés, ces efforts doivent être poursuivis dans la durée pour limiter l'incertitude portant sur l'évaluation au bilan du parc immobilier.

149. Le parc immobilier situé à l'étranger représente une valeur de marché de 4,9 Md€ à la clôture de l'exercice 2014. En dépit des engagements de l'administration, le dispositif d'évaluation des biens concernés à la valeur de marché n'apparaît pas efficace et altère une partie des efforts réalisés les années précédentes : envoi tardif des instructions aux ambassades, nouvelles évaluations peu rigoureuses, application de coefficients peu fiables d'évolution des prix, etc.

150. Évalué selon la méthode du coût de remplacement déprécié, le parc pénitentiaire représente une valeur de 6,6 Md€ au 31 décembre 2014. Les informations relatives aux montants estimés des travaux de remise en état et aux superficies des établissements n'apparaissent pas suffisamment fiables. Les données d'un nombre important d'établissements n'ont fait l'objet d'aucune actualisation depuis 2009, engendrant de fait une incertitude sur leur évaluation dans les comptes de l'État.

151. Le contrôle interne relatif aux actifs concédés et aux infrastructures hydrauliques non concédées ne fournit pas une assurance suffisante sur l'exhaustivité et la correcte évaluation de ces actifs au bilan de l'État.

152. Les procédures de recensement et d'évaluation applicables aux infrastructures les plus anciennes (centrales hydrauliques, canaux, barrages ou digues non évaluées) ne sont pas fiabilisées. Un constat identique est effectué s'agissant des aménagements de capacité de concessions autoroutières et de barrages (élargissement des voies d'une

autoroute, creusement d'une galerie de sécurité d'un tunnel, ou augmentation de la puissance d'une centrale). Cela vaut également pour les aménagements de mise en conformité avec les normes environnementales et de sécurité augmentant la valeur des actifs qui seront restitués à l'État, pour les infrastructures en cours de construction, ou encore pour les dépenses ultérieures immobilisables.

153. Les modalités actuelles de suivi des travaux réalisés par les concessionnaires ou par les services de l'État ne permettent pas d'assurer une comptabilisation exhaustive de ces éléments, et le cas échéant de les rattacher précisément à des actifs existants.

154. La procédure d'inventaire relative aux concessions hydrauliques ne permet ni d'identifier les indices de perte de valeur affectant les actifs ni de corriger l'évaluation des actifs concernés lorsque la valeur vénale devient inférieure à la valeur comptable, notamment dans le cadre de décisions prises de démantèlement.

155. La Cour constate une absence de recensement des passifs correspondant aux obligations de démantèlement des infrastructures hydrauliques de l'État, ainsi qu'aux obligations relatives à la dépollution et au suivi des risques des anciennes concessions minières.

156. Les procédures de contrôle interne relatives aux dispositifs d'intervention ne fournissent pas une assurance suffisante à la Cour sur l'exhaustivité et l'évaluation des passifs et engagements correspondants au 31 décembre 2014.

157. Les dispositifs d'intervention de l'État faisant l'objet d'une analyse documentée du traitement comptable applicable représentent 93 % des charges d'intervention de l'État au 31 décembre 2014 (hors prélèvements sur recettes, remboursements et dégrèvements d'impôts).

158. Malgré ce ratio élevé, les vérifications menées par la Cour démontrent encore des incertitudes sur l'exhaustivité, l'évaluation et la réalité des passifs et engagements comptabilisés, des défaillances ayant été relevées dans le processus d'analyse et de diffusion de la documentation des dispositifs d'intervention.

159. Ainsi, la Cour a identifié six dispositifs d'intervention, sur les neuf qu'elle a examinés, notamment le dispositif « Oséo innovation », pour lesquels l'analyse figurant dans les fiches de recensement rédigées par le producteur des comptes était erronée (non prise en compte de l'exhaustivité de l'information requise) ou incomplète, du fait d'une insuffisante communication entre ce dernier et les services gestionnaires.

160. De plus, certaines analyses font encore trop fréquemment l'objet de changements, conduisant à modifier parfois substantiellement le traitement comptable des dispositifs concernés, comme dans le cas par exemple des allocations de solidarité spécifique et d'équivalent retraite, au titre desquelles l'engagement hors bilan a été réévalué de 0,8 Md€ à 6,1 Md€ entre fin 2013 et fin 2014.

161. Les faiblesses persistantes du contrôle interne de certaines entités du régime général de sécurité sociale font peser un risque d'anomalies significatives dans les comptes de l'État.

162. Les insuffisances marquées du contrôle interne des prestations légales avaient conduit l'an dernier la Cour à exprimer une réserve sur les comptes de la branche Famille (cf. Cour des comptes, *Certification des comptes du régime général de sécurité sociale – Exercice 2013*, mai 2014).

163. En 2014, les imperfections majeures et accentuées du contrôle interne de la branche Famille ne permettent pas d'assurer la maîtrise des risques financiers relatifs aux prestations légales versées et induisent une incertitude sur la réalité et l'exactitude des charges d'intervention de l'État relatives aux prestations dont il assure le financement (à hauteur de 23,7 Md€ en 2014).

164. Par ailleurs, la fiabilité insuffisante des données présentes dans le système d'information des URSSAF au titre des mesures d'exonérations de cotisations sociales compensées par le budget de l'État en faveur de certains types d'entreprises ou de zones géographiques (2,2 Md€ en 2014) avait conduit la Cour à exprimer une réserve sur les comptes de l'activité de recouvrement de l'exercice 2013.

165. La persistance en 2014 de dysfonctionnements dans les traitements informatiques ayant pour objet d'assurer la fiabilité des données de mesures d'exonération de cotisations sociales ne permet pas de conclure à une correcte maîtrise du risque d'erreurs dans l'enregistrement de celles-ci.

3 - Les produits régaliens

166. Le niveau des incertitudes et des limitations qui persistent en ce qui concerne la comptabilisation des produits régaliens et celle des actifs et des passifs qui leur sont liés conduit la Cour à maintenir la réserve substantielle qu'elle formule de manière constante depuis 2006.

167. Les produits régaliens nets s'élèvent à 277 Md€ en 2014. Au 31 décembre 2014, étaient inscrits au bilan de l'État un montant net de créances sur les redevables de 65 Md€ à l'actif et des dettes à caractère fiscal de 93 Md€ au passif.

168. La gestion des produits régaliens s'appuie historiquement sur un système d'information organisé et paramétré pour en retracer les flux en comptabilité de caisse. Afin de présenter ceux-ci d'une manière conforme aux principes de la comptabilité en droits constatés adoptée en 2001 par la LOLF, l'administration s'est engagée depuis 2012 sur une trajectoire pluriannuelle d'amélioration des comptes pour les principaux impôts et taxes en vigueur.

169. À cette fin, quatre ateliers ont été mis en place, dont les objectifs sont les suivants :

- progresser dans la connaissance et la documentation des processus de gestion fiscale ;
- améliorer l'efficacité des travaux de justification des comptes et leur formalisation ;
- développer l'analyse des dispositions fiscales significatives sur le plan financier en évaluant plus exhaustivement les droits et les obligations qui s'y rattachent ;
- s'appuyer davantage sur les outils informatiques existants et les données disponibles afin d'en tirer le meilleur parti pour la tenue des comptes de l'État.

170. En 2014, ces travaux ont permis d'obtenir des premiers résultats concrets : le processus de gestion de l'impôt sur le revenu fait désormais l'objet d'une description correctement formalisée, un rapprochement des données de l'application de recouvrement Médoc a pu être réalisé avec les enregistrements en comptabilité, et les écarts identifiés entre les montants bruts des déclarations d'impôt sur le revenu, d'impôt de solidarité sur la fortune et les produits finalement enregistrés en comptabilité ont pu être justifiés.

171. Ces résultats sont encourageants mais néanmoins insuffisants ; les ateliers mis en place devront se poursuivre au cours des prochains exercices afin d'examiner de nouveaux impôts et taxes, en commençant par la TVA qui concentre les enjeux financiers les plus significatifs.

172. Fin 2014, les incertitudes et les limitations qui persistent en matière fiscale concernent :

- le contrôle des données et des enregistrements comptables ;
- le recensement et l'évaluation des créances ;
- la présentation de certaines opérations ;
- le recensement et l'évaluation des engagements hors bilan donnés ou reçus.

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

174. Les chaînes actuelles de traitement en matière fiscale n'ont pas été conçues pour répondre aux exigences de la tenue d'une comptabilité fondée sur la constatation des droits et obligations prévue à l'article 30 de la LOLF. Elles font appel à des traitements de masse multiples et complexes, et s'appuient sur des applications anciennes qui obligent à de nombreuses ressaisies manuelles en comptabilité et qui rendent nécessaire l'enregistrement d'écritures à fort enjeu financier à la clôture de l'exercice plutôt qu'au fil de l'eau.

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

176. Or, en dépit des efforts importants consacrés depuis plusieurs exercices à décrire les processus de la gestion fiscale et les référentiels de contrôle associés (organigrammes fonctionnels, guides de procédures, référentiels), le contrôle interne exclut toujours l'ensemble des traitements automatiques gérés par les outils informatiques ainsi que les procédures d'évaluation des écritures de fin d'exercice.

177. Les données extraites des déclarations fiscales et, plus globalement, les informations transmises par les gestionnaires ne sont pas suffisamment contrôlées pour en valider la qualité et l'intégrité préalablement à leur utilisation pour déterminer les écritures à enregistrer en comptabilité. C'est notamment le cas des données relatives aux crédits d'impôt reportés ou imputés par les redevables (respectivement 31 Md€ et 24 Md€ fin 2014) au titre de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et de l'impôt sur les sociétés (IS).

178. En bout de chaîne, les travaux d'analyse et de justification ne portent que sur un périmètre limité. La plupart des comptes de charges et de produits, tout comme ceux de bilan par lesquels transitent les flux relatifs à la gestion des impositions et taxes affectées, ne font ainsi l'objet d'aucun contrôle formalisé dans le dossier de justification des comptes élaboré par l'administration.

179. Lorsqu'un compte fait effectivement l'objet d'une analyse, celle-ci n'est le plus souvent pas suffisante pour en justifier le solde en fin d'exercice, faute de réaliser des contrôles pourtant indispensables ou d'expliquer les écarts identifiés. Ainsi, en matière de TVA ou d'IS, les montants bruts des impositions issus des déclarations ne sont pas systématiquement rapprochés du montant des produits enregistrés sur l'exercice.

180. À ce constat s'ajoute le fait que la nomenclature utilisée pour enregistrer les crédits, les réductions et les remboursements d'impôts accordés aux redevables est beaucoup moins détaillée que celle utilisée pour suivre les produits fiscaux bruts. Sans rechercher l'exakte correspondance des deux nomenclatures, une codification plus homogène permettrait de mesurer et d'expliquer plus aisément l'évolution des produits fiscaux nets et, le cas échéant, d'identifier des anomalies dans les comptes.

181. Enfin, l'administration centrale n'a pas encore mis au point les modalités pratiques d'accès à distance aux pièces justificatives dispersées jusqu'au niveau le plus déconcentré des services fiscaux, qui permettrait une justification efficace des comptes par l'administration centrale et un contrôle suffisamment probant par la Cour.

182. La Cour relève une incertitude significative sur l'exhaustivité du recensement des créances fiscales et leur correcte évaluation à la clôture de l'exercice.

183. Fin 2014, les créances fiscales nettes sur les redevables sont évaluées à 65 Md€ à l'actif du bilan de l'État, compte tenu d'une dépréciation de 28 Md€.

184. Or, cette dépréciation est déterminée sans que le millésime des créances fiscales soit suivi de manière fiable en comptabilité. Cette information est pourtant indispensable pour mesurer l'ancienneté des créances et pour évaluer de manière statistique le risque que certaines d'entre elles ne puissent finalement pas être recouvrées par l'État.

185. De la même manière, l'information permettant d'identifier les créances fiscales en situation de litige n'est pas disponible en comptabilité. Cette situation ne permet pas de les déprécier pour tenir compte du risque qu'un contentieux en cours au moment d'arrêter les comptes de l'État connaisse une issue défavorable pour celui-ci.

186. Au surplus, les bases fiscales référençant les redevables ne sont toujours pas partagées entre la direction générale des finances publiques et la direction générale des douanes et droits indirects. Pourtant, elles portent des informations communes indispensables pour connaître le risque d'insolvabilité des redevables et, le cas échéant, pour déprécier les créances concernées de manière homogène entre les deux réseaux.

187. En matière de droits d'enregistrement, les créances dont le paiement est différé ou étalé dans le temps (5,1 Md€ fin 2014) font l'objet d'un plan de règlement établi et suivi dans l'application Gold. À chaque fois qu'un remboursement intervient, une double saisie manuelle est nécessaire pour, d'une part, mettre à jour l'échéancier dans Gold et, d'autre part, enregistrer le paiement dans l'application Médoc, qui gère les recouvrements, faute d'interface entre les deux applications. Le risque d'erreur en comptabilité est d'autant plus important que les contrôles mis en œuvre à la clôture sont insuffisants pour garantir le rattachement des enregistrements au bon exercice comptable.

188. Enfin, lorsqu'une créance naît d'un contrôle fiscal, le montant du redressement et des pénalités encourues est enregistré dans l'application Alpage. Cette dernière n'est cependant pas interconnectée avec l'application Médoc dans laquelle sont ressaisies manuellement ces mêmes informations. Faute de réconcilier en fin d'exercice les données de ces deux applications, il n'est pas possible de justifier l'enregistrement exhaustif des créances concernées au bilan de l'État en fin d'exercice.

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

190. Des contentieux fiscaux peuvent naître après que l'État a perçu les impositions correspondantes. Le cas échéant, si le risque le justifie, une provision pour litiges peut être enregistrée dans ses comptes à hauteur de la sortie de ressources qu'il devrait supporter en cas de décision de justice défavorable.

191. L'application Erica, qui permet de suivre les contentieux fiscaux et de déterminer le montant de la provision à comptabiliser, n'est pas interconnectée avec les applications de recouvrement. Elle n'est, de ce fait, pas mise à jour systématiquement et de manière fiable afin de tenir compte des règlements intervenus de la part des redevables. Ce défaut d'alimentation nuit à la fiabilité de l'évaluation de la provision pour litiges fiscaux dans les comptes de l'État.

192. S'agissant des impositions et taxes affectées, que l'État recouvre puis reverse ensuite en totalité ou en partie à des tiers, les données permettant d'identifier la nature des taxes concernées ainsi que l'identité de leurs contribuables ne sont pas automatiquement renseignées dans Chorus. Ces informations sont pourtant essentielles pour assurer en comptabilité la traçabilité des flux encaissés puis reversés par l'État à des tiers et pour pouvoir les présenter de manière exhaustive dans ses états financiers.

193. Enfin, la contribution représentative de l'impôt sur les sociétés, versée chaque année à l'État par la Caisse des dépôts et consignations (0,3 Md€ encaissés en 2014) est calculée en application du régime fiscal spécifique dont elle relève. Cette recette – qui constitue par ailleurs une imposition de toute nature entrant dans le champ de l'article 34 de la Constitution – est présentée dans les comptes de l'État comme un produit financier alors qu'il s'agit, en réalité, d'un produit régalien qui doit être comptabilisé comme tel.

194. En matière fiscale, le recensement et l'évaluation des engagements hors bilan donnés par l'État ou reçus par lui accusent un retard important par rapport aux autres domaines des comptes.

195. Certaines mesures fiscales sont présentées dans les documents annexés au projet de loi de finances, et plus particulièrement dans le fascicule intitulé « Évaluation des voies et moyens – Dépenses fiscales ». Il s'agit notamment de dispositions permettant un report de taxation, un sursis d'imposition ou son étalement dans le temps.

196. Chaque année, les obligations de l'État envers les redevables qui résultent de ces dispositions devraient être analysées et, le cas échéant, mentionnées parmi les engagements hors bilan donnés, à chaque fois que les enjeux financiers qui s'y attachent sont significatifs.

197. Or, à l'exception notable du régime du report en arrière des déficits, aucune information n'est fournie en annexe concernant, par exemple, les mesures de reports ou d'étalements d'imposition sur le revenu et les bénéfiques, autorisées dans des situations particulières : opérations en capital, échanges de titres, perception de subventions ou d'indemnités, etc.

198. Il en va de même des engagements reçus par l'État en application de dispositions fiscales en vigueur à la clôture de l'exercice : en l'absence de procédure de recensement et d'évaluation, ceux-ci ne sont pas mentionnés en annexe de manière exhaustive.

199. En particulier, les redevables qui contestent leur imposition et demandent l'octroi d'un sursis de paiement doivent systématiquement garantir la créance que l'État détient sur eux pour, le cas échéant, en sécuriser le recouvrement. Alors que le montant des créances fiscales inscrites à l'actif du bilan de l'État s'élève fin 2014 à 6 Md€, l'annexe ne mentionne des engagements hors bilan reçus en regard de celles-ci qu'à hauteur de 1,5 Md€.

4 - Les actifs et passifs du ministère de la défense

200. Les efforts entrepris par les services du ministère de la défense ont été intensifiés en 2014 et ont permis d'achever plusieurs chantiers d'importance. Cependant, les incertitudes qui pèsent sur le recensement et l'évaluation tant des actifs gérés par le ministère que des passifs qui s'y attachent conduisent la Cour à maintenir une réserve substantielle.

201. Au 31 décembre 2014, hors patrimoine immobilier, les immobilisations en service gérées par le ministère de la défense s'élèvent à 117 Md€ en valeur brute et 52 Md€ en valeur nette. Les encours représentent 26 Md€ en valeur brute et nette. Les stocks atteignent plus de 39 Md€ en valeur brute et 34 Md€ en valeur nette.

202. Le patrimoine immobilier géré par le ministère s'élève à 15 Md€ en valeur brute et nette, dont 1,6 Md€ correspondent à des encours.

203. Ces actifs, notamment ceux ne concernant pas l'immobilier, se caractérisent par leur extrême diversité, leur ancienneté très variable ainsi que par les limites des systèmes d'information qui permettent d'en assurer le recensement et l'évaluation.

204. Le ministère a poursuivi en 2014 son effort de fiabilisation au travers des principaux chantiers suivants, pilotés par sa direction des affaires financières :

- la comptabilisation des encours ;
- la déclinaison, au niveau de chaque service gestionnaire, de l'arrêté du 21 février 2012 relatif à la comptabilité des matériels ;
- le recensement exhaustif et la correcte évaluation des stocks, préalablement à l'interfaçage des systèmes d'information logistique avec le progiciel Chorus ;
- la fiabilisation de l'évaluation des stocks de munitions par le Service interarmées des munitions (SIMu) ;
- la mise en place du plan d'action de la Structure intégrée de maintien en condition opérationnelle des matériels aéronautiques de la défense (SIMMAD), relatif à la tenue d'inventaires physiques et au recensement des biens mis à disposition des industriels ;
- l'évaluation et la fiabilisation des provisions pour démantèlement des vecteurs nucléaires et pour dépollution des emprises immobilières ;

- la fiabilisation des immobilisations dites anciennes, acquises antérieurement à l'exercice 2006 ;
- le rapprochement entre les données issues de Chorus relatives au matériel immobilisé et celles figurant dans les systèmes d'information logistique des services gestionnaires de biens ;
- le recensement et le traitement comptable des biens immobiliers ;
- le recensement des biens mis à disposition des industriels.

205. Ces travaux s'inscrivent dans une trajectoire pluriannuelle d'amélioration sur laquelle le ministère progresse avec détermination, dans le contexte difficile de sa réorganisation.

206. Toutefois, au 31 décembre 2014, des difficultés importantes demeurent concernant les stocks, les matériels et les biens immobiliers gérés par le ministère, ainsi que les passifs qui s'y attachent.

Les stocks

207. Le recensement physique des stocks par les principaux services gestionnaires de biens au 31 décembre 2014 n'est ni exhaustif ni correctement retranscrit dans les comptes.

208. L'arrêté du 21 février 2012 prévoit l'obligation de procéder régulièrement à des inventaires physiques au sein du ministère. Tous les services gestionnaires de biens ne sont cependant pas encore en mesure d'appliquer cet arrêté.

209. L'inventaire des stocks gérés par le ministère n'est pas exhaustif au 31 décembre 2014, en particulier sur le périmètre de la Structure intégrée de maintien en condition opérationnelle du matériel terrestre (SIMMT), où la mise en place trop tardive du contrôle interne logistique rend impossible le suivi des inventaires réalisés sur 2014.

210. Lorsque des inventaires physiques sont réalisés au cours de l'exercice, les résultats des comptages ne sont pas systématiquement retranscrits en comptabilité et aucune assurance n'est apportée sur l'image fidèle des stocks dont dispose le ministère.

211. La majeure partie des opérations de fiabilisation en valeur des stocks des principaux services gestionnaires de biens du ministère reste à réaliser au 31 décembre 2014.

212. La valeur des stocks de la SIMMT fait l'objet d'une fiabilisation depuis 2008, sans qu'aucun suivi ni contrôle de ces travaux n'ait été mis en place, ce qui rend incertain le résultat actuel de cette démarche. Ainsi, la SIMMT a été en mesure de documenter la réalisation de ces travaux pour la moitié tout au plus des références stockées au 31 décembre 2014.

213. Les stocks du service de soutien de la flotte (SSF) font l'objet de travaux de fiabilisation suivis et documentés, qui couvrent deux tiers seulement de la valeur de ses stocks au 31 décembre 2014.

214. Les stocks de la SIMMAD, qui représentent la majeure partie des stocks gérés par le ministère et, plus largement, de ceux détenus par l'État, n'ont pas encore fait l'objet de fiabilisations significatives.

215. L'insuffisante fiabilité des fichiers d'inventaire informatisés des stocks entraîne une incertitude sur leur évaluation et leur comptabilisation au 31 décembre 2014.

216. Les contrôles effectués sur les fichiers d'inventaire informatisés extraits de certains systèmes d'information logistique se limitent, pour l'essentiel, à vérifier leur compatibilité en vue de leur intégration dans Chorus et à détecter certaines incohérences, ce qui n'offre qu'une assurance réduite sur la fiabilité des données.

217. La réconciliation des flux d'entrée dans les fichiers d'inventaire informatisés avec le montant des achats stockés figurant dans Chorus n'est pas assurée.

218. En outre, les flux d'entrée et de sortie de l'exercice ne différencient pas les mouvements externes des transferts internes au ministère.

219. Certains stocks sont comptabilisés pour des valeurs non conformes aux normes comptables applicables à l'État.

220. Les systèmes d'information logistique utilisés par les principaux services gestionnaires de stocks ne permettent pas de calculer le coût unitaire moyen pondéré unique par article stocké ou d'appliquer correctement la méthode dite du « premier entré, premier sorti ». De ce

fait, une partie significative de la valeur des stocks de rechanges restitués par les services gestionnaires n'est pas auditable.

221. Par ailleurs, certains de ces systèmes d'information ne sont pas interfacés avec Chorus. Dans ce cas, l'évaluation à la clôture de l'exercice des stocks concernés est déterminée extra-comptablement, en appliquant les derniers prix unitaires connus aux quantités recensées, et non les coûts d'acquisition ou de production constatés au moment de leur entrée dans le patrimoine de l'État. Cette méthode n'est pas conforme à la norme comptable applicable.

222. L'absence de système d'information logistique unique contraint la SIMMAD à maintenir un nombre important d'applications qui ne donnent pas d'assurance sur les quantités recensées et dont l'imputation comptable et la valeur peuvent se contredire pour de mêmes références. Ces difficultés ne pourront se résoudre qu'avec le déploiement du système d'information logistique COMP@S.

223. La politique de dépréciation des stocks continue à être mise en œuvre de manière incomplète et hétérogène.

224. Les taux de dépréciation appliqués à des éléments de stocks pourtant identiques varient selon le service gestionnaire considéré.

225. Le nombre de cas dans lesquels une dépréciation requise n'a pas été comptabilisée s'est réduit en 2014. Toutefois, le montant des dépréciations comptabilisées au 31 décembre 2014 ne repose pas sur des éléments probants offrant une assurance suffisante à la Cour.

226. La dépréciation des stocks de munitions gérés par le SIMu ne prend pas en compte l'abandon des armements correspondants, en dehors de ceux dont le retrait de service est déjà formellement décidé.

Les matériels

227. L'insuffisante qualité du lien entre les inventaires physique et comptable des immobilisations dont dispose le ministère de la défense fait peser une incertitude sur le caractère exhaustif et réel de leur inscription à l'actif du bilan de l'État.

228. De la même manière que pour les stocks, les principaux services gestionnaires de biens ne sont pas en mesure d'appliquer les modalités de l'arrêté précité du 21 février 2012.

229. L'inventaire des matériels détenus par le ministère n'est pas exhaustif au 31 décembre 2014, en particulier sur le périmètre de la SIMMT où la mise en place trop tardive du contrôle interne logistique en 2014 rend impossible le suivi des inventaires réalisés sur la même période.

230. Lorsque des inventaires physiques sont réalisés au cours de l'exercice, les résultats des comptages ne sont pas systématiquement retranscrits en comptabilité et celle-ci ne reflète pas la réalité et l'exhaustivité des matériels concernés.

231. Le rapprochement mis en place par le ministère entre ses systèmes d'information logistique et Chorus fait apparaître de nombreux écarts, tant en ce qui concerne les flux de l'exercice que les matériels comptabilisés antérieurement. L'analyse de ces écarts n'a pas été achevée à temps pour l'arrêté des comptes de l'État de 2014.

232. De nombreuses immobilisations mises en service avant le 1^{er} janvier 2006 figurent en comptabilité pour des valeurs non justifiées au 31 décembre 2014.

233. Depuis la mise en place en 2010 de l'application Diva (suivi des programmes d'armement) par la direction générale de l'armement (DGA), la méthode dite « d'analyse des marchés » est utilisée pour évaluer tous les matériels nouvellement mis en service d'une manière conforme aux dispositions du recueil des normes comptables de l'État.

234. En revanche, la valeur d'inventaire des immobilisations mises en service avant le 1^{er} janvier 2006 et que le ministère n'a pas été en mesure de justifier s'élève encore à 18,1 Md€ en valeur brute et à 2,4 Md€ en valeur nette au 31 décembre 2014.

235. Le ministère de la défense a accepté de relancer une démarche visant à fiabiliser et à justifier ces valeurs au cours des prochains exercices par la recherche de pièces nécessaires à leur évaluation. Cette démarche s'est concrétisée en 2014 par la production d'éléments qui ont permis de justifier 21 % des valeurs brutes grâce à l'évaluation des aéronefs par la DGA.

236. Certains matériels militaires ne sont pas classés ou évalués conformément aux normes comptables applicables à l'État.

237. La SIMMAD possède dans ses stocks des matériels dits « missionnels » correspondant à des éléments qui sont embarqués sur les aéronefs en fonction des missions menées.

238. Ces matériels, d'une valeur brute de 1,5 Md€ en comptabilité, auraient dû être reclassés en immobilisations, conformément à la norme comptable applicable.

239. Par ailleurs, l'analyse des matériels possédant des caractéristiques proches de celles de ces matériels dits « missionnels » sur les domaines terrestre et naval n'a pas été menée à son terme.

240. Enfin, l'application hétérogène des taux de dépréciation par certains systèmes d'information logistique entraîne une incertitude sur le montant des dépréciations comptabilisées au 31 décembre 2014.

Les terrains et constructions

241. Les discordances relevées entre le logiciel de suivi du patrimoine immobilier G2D et Chorus font peser une incertitude sur la réalité et sur l'exhaustivité à l'actif du bilan de l'État des biens immobiliers gérés par le ministère de la défense.

242. Afin de fiabiliser les données relatives aux biens immobiliers gérés par le ministère, un rapprochement a été réalisé par le Service d'infrastructure de la défense (SID) entre le logiciel de suivi du patrimoine immobilier G2D et Chorus.

243. Ce rapprochement n'a cependant pas été effectué en date de clôture, mais au 30 juin 2014.

244. Malgré les progrès réalisés, les résultats obtenus laissent encore apparaître de nombreux écarts entre G2D et Chorus, avec un niveau limité de correction réalisé dans les comptes de l'État de 2014.

245. Le périmètre de recensement des biens dans G2D demeure non exhaustif, car certaines catégories d'immobilisations en sont toujours exclues au 31 décembre 2014, comme les biens situés à l'étranger, ce qui contribue à aggraver les divergences avec Chorus.

246. L'insuffisante analyse de l'antériorité des encours immobiliers au ministère de la défense et la méthode retenue pour évaluer les actifs issus de la mise en service de ces encours font peser une incertitude sur leur réalité et leur évaluation dans les comptes de l'État.

247. En fin d'exercice, les comptes d'encours immobiliers enregistrent la valeur des travaux dont la réalisation n'est pas achevée. Fin 2014, le montant des encours antérieurs au 1^{er} janvier 2012 s'élève encore à 0,8 Md€ et représente 50 % de leur valeur totale.

248. Or, les biens immobiliers sont évalués à leur valeur vénale en prenant notamment en compte leur état d'entretien, qui dépend la plupart du temps des travaux réalisés.

249. Le maintien d'encours anciens, qui se rapportent à des travaux vraisemblablement achevés, entraîne donc le risque de surévaluer l'actif du bilan de l'État par une double comptabilisation.

250. L'absence de prise en compte de certains indices de perte de valeur comptable ou de dégradation des biens immobiliers au ministère de la défense pour déterminer leur valeur vénale dans les comptes de l'État fait peser une incertitude sur celle-ci.

251. Faute d'identifier les différents biens immobiliers qui les composent, les sites militaires sont évalués dans le module immobilier de Chorus en leur appliquant un coefficient global d'entretien, qui n'en reflète pas l'état et ne permet pas d'en actualiser correctement la valeur en fin d'exercice.

252. Le ministère de la défense a développé une base de suivi des sites et sols pollués et une typologie de sites ayant subi des dégradations dont les données ne sont pas partagées avec les évaluateurs de France Domaine, pourtant chargés de déterminer le coefficient d'entretien de ces sites, lequel a une incidence directe sur leur valeur d'inventaire.

253. Le dispositif actuel de détection de pertes de valeur ne couvre que les cas exceptionnels résultant d'événements s'apparentant à la force majeure et ne peut suffire à recenser l'ensemble de celles susceptibles d'intervenir à la clôture de l'exercice. Plusieurs indices de pertes de valeur qui auraient dû conduire à un ajustement de l'évaluation des biens concernés n'ont ainsi pas été pris en compte en fin d'exercice. Il s'agit :

- des conséquences du dispositif d'aide aux garnisons restructurées introduit par la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008, qui offre la possibilité aux communes concernées par les fermetures de sites militaires d'acquérir des immeubles domaniaux au prix symbolique d'un euro. L'ensemble des biens situés sur ces communes représente au moins 0,5 Md€ en valeur brute au 31 décembre 2014 ;
- des biens immobiliers faisant l'objet d'accords ou de contrats de cession, qui se traduisent le plus souvent par des moins-values certaines. Il s'agit en particulier des biens faisant l'objet de contrats de redynamisation de sites de défense signés au cours des années précédentes ;

- des sites militaires visés par la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové (ALUR) et destinés à être cédés avec une décote importante ;
- des sites inoccupés visés par le protocole sur la biodiversité conclu entre le ministère de la défense et le ministère de l'écologie, du développement durable et de l'énergie, en raison des contraintes liées à ce protocole, ou de ceux faisant l'objet d'un classement « Natura 2000 » (réseau européen institué par la directive 92/43/CEE sur la conservation des habitats naturels de la faune et de la flore sauvages).

5 - Les immobilisations financières

254. Les incertitudes qui continuent d'affecter l'évaluation des participations financières de l'État dans les entités qu'il contrôle et l'évaluation de certaines de ses autres immobilisations financières conduisent la Cour à maintenir une réserve substantielle.

255. Au 31 décembre 2014, la valeur nette des immobilisations financières de l'État s'élève à 333 Md€. Elles comportent 2 014 participations financières, d'une valeur nette de 254 Md€, des créances rattachées à ces participations pour un montant net de 41 Md€, des prêts et avances pour une valeur nette de 21 Md€, des fonds sans personnalité morale portant un patrimoine pour le compte de l'État d'une valeur nette de 15 Md€ et d'autres immobilisations pour une valeur nette de 2 Md€.

256. Au sein des participations de l'État, la valeur nette des 769 entités contrôlées par l'État s'élève à 139 Md€, représentant 14 % du total de son actif.

257. En 2014, la dynamique de certification externe et les actions continues de l'administration pour renforcer la fiabilité des comptes des participations contrôlées par l'État se sont poursuivies.

258. Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique a réduit le délai d'approbation par leurs organes délibérants du compte financier des établissements publics de l'État. Ce délai, qui avait été fixé à titre transitoire à trois mois pour les comptes des exercices 2012 à 2014, sera désormais de deux mois à compter du prochain exercice. À condition qu'il soit respecté, une meilleure articulation entre le calendrier de clôture des entités contrôlées et l'arrêté des comptes de l'État devrait en résulter, de même qu'un raccourcissement du calendrier de certification des comptes de ces entités.

259. Au 31 décembre 2014, la Cour n'est cependant pas en mesure de se prononcer avec une assurance raisonnable sur l'évaluation d'une part significative du patrimoine financier de l'État.

Les participations financières dans des entités contrôlées par l'État

260. La valeur d'équivalence des participations de l'État dans les entités qu'il contrôle n'est pas pertinente, à défaut de retraiter les comptes de certaines d'entre elles.

261. Les participations contrôlées par l'État regroupent des entités aux statuts juridiques variés : établissements publics nationaux dans leurs diverses déclinaisons, groupements d'intérêt public (GIP), fondations, associations, sociétés d'économie mixte, sociétés anonymes cotées ou non cotées, groupements d'intérêt économique (GIE), etc. À la clôture de l'exercice, ces participations sont évaluées par équivalence à l'actif du bilan de l'État, en déterminant sa quote-part dans la situation nette de ces entités.

262. Or, les comptes de ces entités sont établis selon de multiples référentiels comptables, tels que les instructions budgétaires et comptables « M9 », le plan comptable des associations, le plan comptable général français, les normes IFRS pour les entités faisant appel public à l'épargne et consolidant leurs comptes. Ces référentiels comportent certaines dispositions divergentes ou incohérentes entre elles, ou avec les normes comptables de l'État, s'agissant par exemple de l'évaluation des actifs immobiliers. De plus, certaines de ces entités, soumises à un même référentiel comptable, ne l'appliquent pas de manière homogène.

263. À défaut, selon les cas, de retraiter directement les comptes des principales entités concernées par ces divergences, ou de leur faire produire des comptes retraités conformément aux normes comptables de l'État, les valeurs retenues à la clôture de l'exercice ne sont pas homogènes. La valeur globale qui en résulte à l'actif du bilan de l'État en est affectée.

264. Par ailleurs, à chaque fois qu'une entité contrôlée établit des comptes consolidés, ceux-ci devraient être utilisés pour déterminer sa valeur d'équivalence à la clôture de l'exercice, comme le prévoit la norme comptable applicable. Cela n'a pas été le cas des comptes consolidés de 16 entités contrôlées par l'État au 31 décembre 2014.

265. Au 31 décembre 2014, une part significative des entités contrôlées par l'État produit des comptes insuffisamment fiables ou sur la fiabilité desquels aucune assurance raisonnable n'a pu être obtenue par la Cour.

266. Pour apprécier la fiabilité des comptes des participations contrôlées par l'État, la Cour s'appuie prioritairement sur les rapports de commissaires aux comptes, lorsqu'une certification externe est prévue. Le nombre des entités dans cette situation est passé de 226 fin 2013 à 240 fin 2014, représentant une valeur de 119 Md€.

267. À défaut de certification externe, la Cour exploite les rapports d'audit interne, les comptes-rendus de missions d'inspection, de vérification ou de contrôle disponibles, ses propres travaux de contrôle et, enfin, les réponses aux questionnaires qu'elle adresse directement à un échantillon d'entités ainsi que ceux envoyés par la DGFIP à certains établissements.

268. Au 19 mai 2015, la Cour disposait pour l'exercice 2014 des rapports de commissaires aux comptes de 162 entités seulement, représentant une valeur de 87 Md€. Parmi celles-ci :

- 94 ont vu leurs comptes certifiés sans réserve ;
- les comptes de 68 entités ont été certifiés avec une ou plusieurs réserves.

269. Pour les 78 autres entités dont les comptes sont soumis à une certification externe, représentant une valeur de 31 Md€, la Cour n'a pas pu obtenir les rapports de commissaires aux comptes dans des délais compatibles avec sa mission. Elle n'est donc pas en mesure de se prononcer, avec une assurance raisonnable, sur la fiabilité de leurs comptes.

270. Pour 11 entités contrôlées dont les comptes ne sont pas soumis à certification, représentant une valeur de 2,8 Md€, la Cour a obtenu des rapports d'audits internes qui font état d'anomalies significatives.

271. Enfin, 518 entités, représentant une valeur de 17 Md€, ne sont pas soumises à une certification externe de leurs comptes et n'ont pas fait l'objet d'un audit interne récent. Au sein de cette catégorie, la Cour a adressé un questionnaire à 62 entités, représentant une valeur totale de 8 Md€. Si la force probante des constats déclaratifs obtenus est nécessairement limitée, il n'en ressort pas moins que la fiabilité des comptes de ces entités est insuffisante.

272. En dépit des progrès constatés, les vérifications réalisées par la Cour témoignent de la persistance de certains problèmes transversaux au sein du périmètre des entités contrôlées. Ceux-ci compromettent la correcte évaluation de ces entités dans les comptes de l'État.

273. Le calendrier d'arrêté des comptes des participations contrôlées n'est, pour la plupart d'entre elles, pas encore compatible avec celui de l'État, la mise en œuvre du décret du 7 novembre 2012 précité n'étant que progressive.

274. Les comptes des entités contrôlées sont ainsi arrêtés, le plus souvent, trop tardivement pour pouvoir être utilisés dans les délais de l'arrêté des comptes de l'État :

- de nombreuses entités contrôlées sont évaluées sur la base de comptes 2014 provisoires et, le plus souvent, non encore audités par leurs commissaires aux comptes ;
- 121 entités contrôlées par l'État, représentant un montant de 8 Md€, soit 6 % de la valeur totale des entités contrôlées, ont été évaluées sur la base des comptes de l'exercice 2013.

275. Le retraitement du financement externe de l'actif prévu par l'instruction n° 13-0004 du 31 janvier 2013 doit permettre de corriger la manière dont certains financements de l'État ou de tiers ont été enregistrés par le passé dans les comptes de 500 entités représentant 69,4 Md€ en valeur absolue au 31 décembre 2014. Ces corrections sont réalisées et suivies par la DGFIP dans le cadre d'un chantier lancé en 2013. Fin 2014 cependant, 122 entités en sont toujours exclues, et une incertitude pèse sur la fiabilité des retraitements opérés s'agissant des autres entités.

276. Au 31 décembre 2014, quelques progrès ont été constatés dans la fiabilisation du patrimoine immobilier des entités contrôlées qualifiées d'opérateurs. 497 établissements – soit 91 % en nombre des établissements concernés (contre 474 fin 2013), représentant environ 54 Md€ – ont déclaré avoir achevé les travaux entrepris à ce titre. Pour les 52 autres entités, représentant 2 Md€, ce processus de fiabilisation était toujours en cours au 31 décembre 2014.

277. Les régularisations opérées à cette occasion ont eu, en 2013, une incidence globale positive de 1 Md€ sur la valeur des participations financières de l'État. Cependant, les évaluations immobilières réalisées par 61 entités ayant fait l'objet de vérifications de la part de la Cour présentent encore des insuffisances. 49 d'entre elles avaient pourtant déclaré être parvenues à achever la fiabilisation de l'enregistrement comptable de leur patrimoine immobilier.

278. Le recensement et la comptabilisation des autres actifs incorporels et corporels de 145 entités ayant fait l'objet de vérifications de la part de la Cour, représentant une valeur totale de 12,2 Md€, présentent également des insuffisances, relevées notamment par les commissaires aux comptes, les auditeurs internes et d'autres enquêtes.

279. Une incertitude significative affecte l'exhaustivité et l'exactitude des passifs enregistrés dans les comptes d'entités ayant fait l'objet de vérifications de la part de la Cour, en raison :

- de l'inscription lacunaire des provisions pour risques et charges et des engagements hors bilan (38 entités évaluées à 12 Md€) ;
- de l'absence de rattachement systématique des subventions aux immobilisations qu'elles financent (21 entités évaluées à 4 Md€) ;
- de l'absence de comptabilisation de passifs sociaux (31 entités évaluées à 4 Md€) ;
- de l'insuffisance dans le recensement, la qualification et la comptabilisation des dispositifs d'intervention pour compte propre (13 entités évaluées à - 4,2 Md€).

280. La Cour a également relevé que certaines entités significatives ou des regroupements sectoriels d'entités posaient des problèmes spécifiques.

281. Les comptes de certaines entités dont la valeur inscrite à l'actif du bilan de l'État est significative ont été certifiés avec des réserves au titre de l'exercice 2014. C'est le cas notamment :

- du Groupe SNCF Mobilités, évalué à 6,8 Md€, dont les commissaires aux comptes ne sont pas en mesure de se prononcer sur la valeur des actifs nets immobilisés de la branche « Gare & Connexions », qui s'élève à 1,8 Md€ ;
- de Voies navigables de France (VNF) et de l'Université Paris Diderot – Paris 7, évaluées respectivement à 5,1 Md€ et 0,7 Md€, leurs commissaires aux comptes relevant les difficultés qu'elles rencontrent pour comptabiliser certaines de leurs immobilisations faisant l'objet de contrats de partenariat public-privé ;
- de l'Établissement de préparation et de réponse aux urgences sanitaires (ÉPRUS), évalué à 0,5 Md€, qui n'est pas en mesure, selon son commissaire aux comptes, de justifier de l'existence et de l'exhaustivité de ses stocks, en l'absence d'inventaire physique annuel de l'ensemble de ses sites de stockage.

282. Au 31 décembre 2014, les comptes de 10 universités ayant fait l'objet de vérifications de la part de la Cour, évaluées à 2,3 Md€, présentent des insuffisances en matière de rattachement des charges et des produits à l'exercice. Ces insuffisances portent principalement sur les contrats de recherche pluriannuels conclus avec des tiers et sur les procédures de contrôle interne qui s'attachent au suivi de ces contrats.

283. Certaines agences de l'eau n'enregistrent pas les redevances qu'elles perçoivent, en application de l'article L. 213-11 du code de l'environnement, d'une manière conforme aux principes de la comptabilité en droits constatés. Alors que ces dernières devraient être constatées en produits dans les comptes de l'exercice sur lequel est intervenue la consommation de l'eau ou sa pollution, leur prise en compte intervient seulement sur l'exercice d'émission du titre de recette.

Les autres immobilisations financières

284. Au regard des normes comptables applicables à l'État, les 981 établissements publics de santé (EPS) répondent à la définition de participations financières dans des entités contrôlées par l'État et devraient donc être classés comme telles au 31 décembre 2014.

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

286. Ce n'est qu'au 31 décembre 2011 que ces établissements ont, pour la première fois, été intégrés dans le périmètre des comptes de l'État, en tant que participations financières dans des entités non contrôlées, pour une valeur initiale non auditée de 4,6 Md€.

287. À cette date, ces entités répondaient pourtant à la définition de participations financières dans des entités contrôlées par l'État au sens de la norme n° 7 du recueil des normes comptables de l'État (RNCE), s'agissant d'entités dont il peut maîtriser l'activité opérationnelle et financière. Elles auraient donc dû être classées au sein de cette catégorie d'immobilisations financières et évaluées à la clôture de l'exercice 2011 pour une valeur d'équivalence d'environ 24 Md€, déterminée à partir de leurs comptes annuels disponibles à l'époque.

288. Aucun événement n'est intervenu depuis pour modifier la situation juridique ou les modalités de gouvernance de ces établissements,

laissant inchangées tant l'analyse de l'administration – qui continue de les classer parmi les participations financières relatives à des entités non contrôlées – que celle de la Cour.

289. La persistance de ce désaccord a conduit l'administration à saisir début 2015 le Conseil de normalisation des comptes publics des difficultés d'application de la norme n° 7 aux entités publiques relevant du domaine de la sécurité sociale. Celui-ci a décidé la constitution d'un groupe de travail *ad hoc* sur cette question.

290. La Cour constate un désaccord au titre des reprises de dépréciation de plusieurs immobilisations financières, qui conduit à surévaluer de 1,3 Md€ le solde des opérations de l'exercice 2014.

291. Des dépréciations relatives à la participation financière de l'État dans Orange et à des prêts consentis à des États étrangers ont été reprises à hauteur de 1,3 Md€ au cours de l'exercice 2014 par un compte de produit financier.

292. Or, ces dépréciations avaient, initialement, été enregistrées au bilan par la contrepartie d'un compte de situation nette et non de charge financière, conformément au traitement comptable applicable aux corrections d'erreur.

293. Les titres et les prêts concernés n'ayant été ni cédés ni remboursés, aucune moins-value n'a été enregistrée en charges en 2014. La dépréciation n'ayant par ailleurs plus d'objet, sa reprise aurait dû, en conséquence et comme cela a toujours été le cas depuis 2006, intervenir par la contrepartie d'un compte de situation nette, de manière à ne pas faire apparaître artificiellement sur 2014 un produit financier de 1,3 Md€ alors même qu'aucune charge financière équivalente n'avait été constatée à l'origine de la dotation.

294. Les comptes de l'État ne donnent pas une image fidèle des droits qu'il détient au 31 décembre 2014 sur plusieurs fonds sans personnalité morale.

295. Le Fonds d'épargne, fonds sans personnalité morale géré par le groupe de la Caisse des dépôts, est présenté indistinctement de celui-ci dans les comptes de l'État alors qu'il est exclu du périmètre de consolidation du groupe. Cette situation est contraire à la norme n° 7 du RNCE qui impose qu'une entité dispose de la personnalité juridique pour être, le cas échéant, qualifiée de participation financière dans les comptes de l'État.

296. Le Fonds d'épargne devrait donc être reclassé parmi les autres fonds sans personnalité morale sur lesquels l'État détient des droits et, en conséquence, être évalué au 31 décembre 2014 à hauteur de sa situation nette comptable à cette date, soit 8,7 Md€, plutôt qu'à la date de son entrée dans le patrimoine de l'État, soit 7,7 Md€.

297. Par ailleurs, le Fonds de compensation des risques de l'assurance de la construction, géré par la Caisse centrale de réassurance, est également dénué de la personnalité morale. Il constitue dès lors un actif de l'État et devrait figurer comme tel au sein de ses immobilisations financières, pour une valeur totale de 130 M€ au 31 décembre 2014.

298. Il demeure des incertitudes significatives sur l'évaluation des prêts accordés par l'État à des conditions préférentielles.

299. Les prêts accordés par l'État à des organismes publics ou à des entreprises installées sur le territoire français ne sont pas évalués de manière à tenir compte du coût de leur bonification, c'est-à-dire du fait que certains d'entre eux ont été consentis à des conditions préférentielles. Une incertitude affecte ainsi l'évaluation au 31 décembre 2014 de cinq dispositifs de ce type, représentant un encours de prêts d'environ 1,2 Md€.

300. Par ailleurs, la méthode de calcul de la valeur actuelle des prêts aux États étrangers retenue par l'administration conduit à minorer le coût des bonifications et à sous-évaluer la dépréciation de ces actifs au 31 décembre 2014 d'au moins 0,7 Md€. Cette méthode devrait être aménagée en 2015.

III - Le compte-rendu des vérifications

301. En tant qu'institution membre de l'Organisation internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI), la Cour des comptes se réfère dans l'exercice de ses différentes missions aux normes internationales des institutions supérieures de contrôle (ISSAI).

302. Dans le domaine de la certification des comptes, les normes ISSAI sont une transposition directe des normes internationales d'audit (ISA) et de la norme internationale de contrôle qualité en matière d'audit financier (ISQC 1), édictées par la Fédération internationale des experts comptables (IFAC).

303. Conformément à l'arrêté du Premier président n° 14-882 du 15 décembre 2014 portant sur les normes professionnelles de la Cour des comptes et des chambres régionales et territoriales des comptes pris en application de l'article 38 de la loi n° 2011-1862 du 13 décembre 2011, la Cour des comptes applique les dispositions des normes ISA et de la norme ISQC 1 dans la mesure de leur compatibilité avec la nature particulière de ses missions de certification ainsi qu'avec les dispositions du code des juridictions financières.

304. Ainsi, dans le cas de la certification des comptes de l'État de l'exercice 2014, les normes suivantes n'ont pas trouvé à s'appliquer, pour tout ou partie de leurs dispositions :

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

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

305. La Cour mène des vérifications dites « intermédiaires » puis des vérifications dites « finales ». Au cours de ces deux phases, les échanges entre la Cour, la direction générale des finances publiques (DGFIP) et les principales administrations concernées ont été continus, dans le cadre d'une instance technique et d'un comité 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.

A - Les vérifications intermédiaires

306. Les vérifications intermédiaires se sont déroulées de juin à décembre 2014, au sein des 18 ministères.

307. Elles ont eu pour objet d'évaluer les risques d'erreurs significatives dans les comptes, en examinant notamment l'efficacité des dispositifs de contrôle interne et la correcte application des procédures comptables. Cette évaluation a permis par la suite d'adapter l'intensité des vérifications finales sur les comptes.

308. Les vérifications ont ainsi consisté à évaluer la démarche de maîtrise des risques des ministères, en examinant notamment les leviers dont ils disposent pour piloter le contrôle interne et les moyens qu'ils mettent en œuvre pour en évaluer l'efficacité, parmi lesquels en particulier la fonction d'audit interne.

309. Les vérifications ont également consisté à réaliser des tests afin de permettre à la Cour de fonder sa propre évaluation du risque d'erreur dans les états financiers. Les processus concernés ont notamment été ceux relatifs aux charges de personnel, aux interventions de l'État, aux immobilisations et stocks à caractère militaire, au parc immobilier et aux actifs concédés, aux provisions pour litiges et aux relations entre l'État et la sécurité sociale.

310. Les ministères économiques et financiers ont, en outre, fait l'objet de vérifications appropriées pour les processus qui sont de leur seul ressort et qui sont notamment relatifs aux produits régaliens, à la dette financière et aux instruments financiers à terme, à la trésorerie, aux immobilisations financières et aux garanties données par l'État.

311. Dans le cas particulier des produits régaliens, ces vérifications s'accompagnent, depuis plusieurs exercices, d'une participation active à différents ateliers réunissant les bureaux concernés de la DGFIP et dont l'objet est d'identifier les actions à mettre en œuvre pour améliorer la fiabilité des comptes de l'État dans ce domaine.

312. Parallèlement, afin d'évaluer les risques associés au système d'information financière de l'État, la Cour examine selon une approche pluriannuelle les applications qui le composent, en tenant compte des enjeux qui s'attachent à celles-ci et des évolutions intervenues depuis leur précédent examen. Entre juin 2014 et fin avril 2015, les applications concernées ont ainsi été les suivantes :

- Chorus, s'agissant en particulier de la mise en place de sa nouvelle architecture technique ;
- César (application de gestion des impôts sur rôle), Médoc (impôts autoliquidés), Pay et Etr (paye), Pez (pensions), Louvois (solde des militaires), Rep (recouvrement des créances non fiscales), Cadran (relevés de la Banque de France) et Colbert (dotations aux collectivités locales), afin, notamment, d'examiner leur interfaçage avec Chorus.

313. Au cours de la phase intermédiaire, la Cour a également reconduit ses analyses sur les différents postes des comptes de l'État, notamment :

- la trésorerie et la dette financière ;
- les immobilisations et les stocks ;
- les charges de personnel, de fonctionnement et d'intervention ;
- les produits régaliens ;
- les engagements hors bilan.

314. Certains sujets significatifs, nouveaux ou récurrents, ont donné lieu à des vérifications approfondies, parmi lesquels :

- le prêt bilatéral à la Grèce ;
- les investissements d'avenir ;
- le dispositif 'Écomouv' ;
- les infrastructures du domaine public fluvial et maritime ;
- les concessions aéroportuaires, routières, ferroviaires et d'extraction minière ;
- le classement des établissements publics de santé ;
- les contrats d'État à État ;
- les garanties de passif étatiques dont bénéficient les établissements publics industriels et commerciaux (EPIC).

315. Une enquête a été réalisée afin d'apprécier l'organisation du système comptable et financier et la fiabilité des comptes de 275 entités contrôlées par l'État, évaluées à l'actif de son bilan pour 131,3 Md€. Outre les réponses reçues aux questionnaires adressés à ce titre, la Cour s'est appuyée sur les rapports de commissaires aux comptes de certaines de ces entités lorsqu'ils étaient disponibles ainsi que sur les rapports des audits réalisés par la mission risques et audits (MRA) de la DGFIP et par le contrôle général économique et financier (CGEFi).

316. Comme chaque année, un suivi des réserves ou des parties de réserves levées au cours des exercices précédents a été réalisé, concernant notamment :

- la trésorerie des collectivités et établissements publics territoriaux ;
- les immobilisations et les stocks à caractère militaire mis à la disposition de partenaires industriels et la double comptabilisation de certains matériels en stocks et en immobilisations ;
- le contrôle par l'État des biens immobiliers inscrits à l'actif de son bilan, la remise en état ou aux normes de certains d'entre eux et les modalités de leur évaluation à la clôture de l'exercice ;
- la comptabilisation des droits détenus par l'État sur certains fonds sans personnalité morale ;
- les contentieux fiscaux de série et les passifs non financiers résultant d'accords bien définis ;
- l'évaluation de certains passifs d'intervention et de plusieurs autres provisions pour risques et charges et engagements hors bilan.

317. Au terme des vérifications intermédiaires, la Cour a notamment adressé, sur le fondement de l'article R. 143-9 du code des juridictions financières :

- au directeur général des finances publiques, au directeur du budget et au directeur général du Trésor, une synthèse des vérifications intermédiaires à laquelle étaient annexés 12 rapports par sous-cycles comportant 278 recommandations ;
- aux secrétaires généraux et aux contrôleurs budgétaires et comptables des ministères concernés, 10 notes d'évaluation du contrôle interne ministériel (NEC) qui contenaient 151 recommandations ;
- aux secrétaires généraux et au directeur général des finances publiques, une synthèse des NEC qui comportait 9 recommandations.

B - Les vérifications finales

318. Les vérifications finales se sont déroulées de janvier à mai 2015. Après une période dite préfinale, consacrée à leur préparation ainsi qu'à la poursuite des vérifications intermédiaires éventuellement inachevées, la Cour a disposé d'une balance des comptes de l'exercice 2014 arrêtés provisoirement au 26 février 2015, lui laissant 29 jours francs pour l'auditer et demander sa modification, le cas échéant.

319. Les vérifications réalisées à ce titre ont été définies par référence aux critères d'audit relatifs aux flux d'opérations, aux soldes des comptes en fin de période ainsi qu'à leur présentation et aux informations fournies dans les états financiers. Elles ont notamment consisté en des tests portant sur le détail des opérations et des soldes et des revues analytiques visant à comparer les données d'un exercice à l'autre. Elles ont également eu pour objet de vérifier la correcte réconciliation des enregistrements en comptabilité avec certaines applications amont, notamment celles relatives à la paie et à la gestion fiscale.

320. Dans un ensemble aussi considérable et complexe que l'État, la mise en œuvre de ces vérifications a nécessité de recourir à des procédures lourdes de réception et de traitement des données comptables et de pièces justificatives produites dans l'ensemble des services de l'État. Il a également été nécessaire d'exploiter, lorsqu'ils étaient disponibles,

les dossiers justificatifs établis par la DGFIP et se rapportant à certains postes des états financiers.

321. Ces vérifications ont été complétées par une analyse des données de comptabilité générale, conduite sur la totalité des comptes de gestion des postes comptables centralisateurs en collaboration avec le bureau « Contrôle de la qualité des comptes » de la direction générale des finances publiques. Cette analyse a consisté à identifier des écritures comptables présentant une nature particulière ou un montant significatif et à collecter ensuite des éléments probants permettant d'en justifier le bien-fondé.

322. La Cour a examiné la correcte intégration des comptes des Pouvoirs publics dans ceux de l'État et la fiabilité des données reprises à cette occasion. Ainsi, au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2014 :

- les comptes du Conseil constitutionnel ont fait l'objet d'un examen par son conseiller financier. Dans ce cadre, aucune anomalie significative n'a été relevée ;
- les comptes du Sénat et de l'Assemblée nationale ont été certifiés sans réserve par la Cour, qui réalise ces audits selon les modalités fixées par les conventions signées par le Premier président le 23 juillet 2013 avec le Président de chacune des assemblées ;
- les comptes de la présidence de la République ont fait l'objet d'un examen par la Cour lors du contrôle des services de la présidence. Dans ce cadre, aucune anomalie significative n'a été relevée.

323. Un audit des processus financiers et du contrôle interne des 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.

324. Par ailleurs, les résultats de l'enquête qui avait été réalisée au cours de la phase intermédiaire sur la fiabilité des comptes des entités contrôlées par l'État ont été actualisés compte tenu des éléments probants obtenus pendant l'arrêté des comptes de l'État. Son champ a, en outre, été étendu à 66 entités supplémentaires, représentant une valeur de 9,6 Md€ à l'actif du bilan de l'État.

325. La Cour a porté une attention particulière aux évolutions du référentiel normatif comptable de l'État et, pour celles d'entre elles applicables aux comptes de l'exercice clos le 31 décembre 2014, à leur correcte application. Ont ainsi été concernées :

- la norme n° 6 « Les immobilisations corporelles », s'agissant de la définition des catégories d'immobilisations et de l'évaluation de celles-ci à la date de clôture ;
- la norme n° 8 « Les stocks », compte tenu de la clarification de certaines de ses dispositions et des précisions apportées s'agissant des stocks à vocation militaire ;
- la norme n° 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme », suite à la suppression de ses dispositions relatives à la comptabilité de gestion de l'Agence France Trésor ;
- la norme n° 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public », au titre de sa première application ;
- la norme n° 21 « Les quotas d'émissions de gaz à effet de serre », au titre de sa première application.

326. Au terme de ses vérifications sur la balance des comptes de l'exercice 2014 arrêtés provisoirement au 26 février 2015, 67 observations d'audit ont été formulées, soit 47 de moins que sur les comptes provisoires de l'exercice précédent.

327. L'incidence des 7 observations qui ont conduit à une modification satisfaisante des comptes est la suivante :

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

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

329. Par la suite, la Cour a disposé de trois jours francs pour examiner l'annexe des comptes de l'État de l'exercice 2014, obtenir les éléments justificatifs nécessaires et faire part, le cas échéant, de ses demandes de modification.

330. La Cour a examiné les règles d'élaboration du bilan, du tableau des charges nettes, du tableau des produits régaliens nets, du tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice et du tableau des flux de trésorerie, afin de s'assurer de leur pertinence et du respect du principe de permanence de la présentation des états financiers. Elle a appliqué ces règles aux données comptables qu'elle a auditées afin de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des états financiers présentés au titre de l'exercice 2014.

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

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

333. Le rapport en vue de la certification (motivations détaillées de la position) a été contredit avec tous les ministères pour la ou les parties les concernant et a donné lieu à audition des directeurs d'administration centrale principalement concernés le 27 avril 2015 devant la formation interchambres « Exécution du budget et comptes de l'État ».

334. La Cour a obtenu une lettre d'affirmation de la part du comptable centralisateur des comptes de l'État en date du 12 mai 2015, conforme aux dispositions de la norme ISA 580 – « Déclarations écrites ». Il y indique notamment avoir satisfait à ses responsabilités relatives à l'établissement des comptes de l'État et y confirme, par ailleurs, les informations et les hypothèses importantes ayant concouru à l'arrêté des comptes de l'État de l'exercice 2014.

335. La Cour a examiné l'incidence sur les comptes de l'État de l'exercice 2014 des événements significatifs intervenus entre le 31 décembre 2014 et le 20 mai 2015, date d'approbation de l'acte de certification par la chambre du conseil.

Annexes

A - Les comptes de l'exercice 2014

Le bilan au 31 décembre 2014 (en M€)

	Note	31/12/2014			31/12/2013	31/12/2012
		Brut	Amortissements Dépréciations	Net	Retraité Net	Retraité Net
ACTIF IMMOBILISÉ						
Immobilisations incorporelles	6	43 406	16 753	26 653	27 456	28 387
Immobilisations corporelles	7	537 250	62 749	474 501	474 111	468 531
Immobilisations financières	8	358 084	25 075	333 008	326 623	304 285
Total actif immobilisé		938 740	104 577	834 163	828 191	801 203
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)						
Stocks	9	40 557	6 529	34 028	31 462	31 014
Créances	10	116 205	28 733	87 472	78 357	76 346
Redevables		92 351	27 843	64 508	57 941	55 758
Clients		4 929	790	4 139	5 531	5 296
Autres créances		18 926	101	18 825	14 885	15 292
Charges constatées d'avance	10	26	0	26	122	172
Total actif circulant (hors trésorerie)		156 788	35 262	121 526	109 941	107 532
TRÉSORERIE						
Fonds bancaires et fonds en caisse	15	-7		-7	2 513	1 956
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement		-2 007		-2 007	-1 799	-1 545
Autres composants de trésorerie		16 471		16 471	15 857	24 995
Équivalents de trésorerie		8 264	0	8 264	5 232	5 147
Total trésorerie		22 721	0	22 721	21 804	30 553
COMPTES DE RÉGULARISATION	11-16	10 740		10 740	11 797	11 005
TOTAL ACTIF (I)		1 128 990	139 839	989 150	971 733	950 293
DETTES FINANCIÈRES						
Titres négociables	11			1 546 160	1 476 203	1 406 019
Titres non négociables				0	0	235
Dettes financières et autres emprunts				4 804	4 476	6 001
Total dettes financières				1 550 964	1 480 680	1 412 256
DETTES NON FINANCIÈRES (hors trésorerie)						
Dettes de fonctionnement	12			8 724	6 671	6 691
Dettes d'intervention				8 404	8 295	7 621
Produits constatés d'avance				12 981	14 003	13 853
Autres dettes non financières				106 681	102 420	99 495
Total dettes non financières				136 790	131 388	127 660
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES						
Provisions pour risques	13			19 412	20 066	16 403
Provisions pour charges				115 094	105 508	111 362
Total provisions pour risques et charges				134 506	125 574	127 765
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)	14			34 038	27 405	28 016
TRÉSORERIE						
Correspondants du Trésor et personnes habilitées	15			94 045	95 368	99 536
Autres				50	0	46
Total trésorerie				94 096	95 368	99 583
COMPTES DE RÉGULARISATION	11/16			56 811	49 601	46 083
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)				2 007 206	1 910 018	1 841 362
Report des exercices antérieurs				-1 314 262	-1 254 278	-1 161 432
Écarts de réévaluation et d'intégration				373 466	376 208	364 552
Solde des opérations de l'exercice				-77 260	-60 215	-94 190
SITUATION NETTE (III = I - II)	17			-1 018 055	-938 285	-891 070

Source : compte général de l'État

Le compte de résultat de 2014 : tableau des charges nettes (en M€)

	Note	2014	2013 retraité	2012 retraité	
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel	18	136 916	135 467	135 068
	Achats, variations de stocks et prestations externes	19	20 795	20 844	20 602
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	22	47 439	49 473	44 620
	Autres charges de fonctionnement	19	10 331	8 587	8 172
	Total des charges de fonctionnement direct (I)		215 481	214 371	208 463
	Subventions pour charges de service public	20	27 719	27 710	26 696
	Dotations aux provisions	22	0	0	0
	Total des charges de fonctionnement indirect (II)		27 719	27 710	26 696
	Total des charges de fonctionnement (III = I + II)		243 200	242 081	235 159
	Ventes de produits et prestations de service	21	3 293	3 199	2 771
Production stockée et immobilisée		160	113	95	
Reprises sur provisions et sur dépréciations	22	37 519	35 371	32 829	
Autres produits de fonctionnement	21	27 078	27 024	26 705	
Total des produits de fonctionnement (IV)		68 050	65 707	62 401	
TOTAL DES CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V = III - IV)		175 150	176 374	172 758	
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages	23	35 419	36 521	35 321
	Transferts aux entreprises	23	10 117	11 699	11 811
	Transferts aux collectivités territoriales	23	72 935	75 235	75 444
	Transferts aux autres collectivités	23	24 951	24 111	23 546
	Charges résultant de la mise en jeu de garanties	23	11	8	5
	Dotations aux provisions et aux dépréciations	25	35 820	30 461	31 763
	Total des charges d'intervention (VI)		179 252	178 035	177 890
	Contributions reçues de tiers	24	2 025	1 985	1 798
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	25	29 165	36 623	30 044
Total des produits d'intervention (VII)		31 189	38 607	31 841	
TOTAL DES CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII = VI - VII)		148 063	139 428	146 048	
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts	26	41 990	42 327	43 562
	Pertes de change liées aux opérations financières		245	113	71
	Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations	28	3 788	3 399	9 156
	Autres charges financières	26	4 923	15 958	6 363
	Total des charges financières (IX)		50 946	61 797	59 153
	Produits des immobilisations financières	27	8 365	15 896	6 474
	Gains de change liés aux opérations financières	27	254	82	58
	Reprises sur provisions et sur dépréciations	28	7 645	18 053	5 845
	Autres intérêts et produits assimilés	27	3 160	3 219	2 734
Total des produits financiers (X)		19 424	37 250	15 111	
TOTAL DES CHARGES FINANCIERES NETTES (XI = IX - X)		31 521	24 547	44 042	
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII = V + VIII + XI)		354 735	340 350	362 848	

Source : compte général de l'État

Le compte de résultat de 2014 (suite) : tableau des produits régaliens nets et tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice (en M€)

	Note	2014	2013 retraité	2012 retraité
Impôt sur le revenu	29	69 956	65 844	60 274
Impôt sur les sociétés	29	33 640	42 010	37 715
Taxe intérieure de consommation sur les produits énergétiques	29	12 552	12 932	12 619
Taxe sur la valeur ajoutée	29	139 335	138 131	136 525
Enregistrement timbre, autres contributions et taxes indirectes	29	16 950	15 654	13 547
Autres produits de nature fiscale et assimilés	29	17 706	20 975	21 404
TOTAL DES PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)	29	290 139	295 545	282 084
Amendes, prélèvements divers et autres pénalités	29	7 680	6 464	6 371
TOTAL DES AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)	29	7 680	6 464	6 371
Ressources propres de l'Union européenne basée sur le revenu national brut	29	-15 977	-17 833	-15 920
Ressources propres de l'Union européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée	29	-4 368	-4 041	-3 877
TOTAL RESSOURCES PROPRES DU BUDGET DE L'UNION EUROPÉENNE BASÉES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (XV)	29	-20 344	-21 874	-19 797
TOTAL DES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII + XIV - XV)	29	277 475	280 135	268 658

	2014	2013 retraité	2012 retraité
Charges de fonctionnement nettes (V)	175 150	176 374	172 758
Charges d'intervention nettes (VIII)	148 063	139 428	146 048
Charges financières nettes (XI)	31 521	24 547	44 042
CHARGES NETTES (XII)	354 735	340 350	362 848
Produits fiscaux nets (XIII)	290 139	295 545	282 084
Autres produits régaliens nets (XIV)	7 680	6 464	6 371
Ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)	-20 344	-21 874	-19 797
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)	277 475	280 135	268 658
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI - XII)	-77 260	-60 215	-94 190

Source : compte général de l'État

Le tableau des flux de trésorerie de 2014 (en M€)

	2014	2013 retraité	2012 retraité
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS A L'ACTIVITÉ			
ENCAISSEMENTS	499 871	492 454	470 295
Ventes de produits et prestations de service encaissées	1 375	1 388	1 143
Autres recettes de fonctionnement	4 879	5 579	8 065
Impôts et taxes encaissés	357 944	358 475	346 903
Autres recettes régaliennes	5 504	5 496	5 577
Recettes d'intervention	2 690	3 237	3 115
Intérêts et dividendes reçus	8 869	8 484	8 056
Autres encaissements	118 610	109 793	97 436
DÉCAISSEMENTS	562 019	548 154	534 685
Dépenses de personnel	134 840	133 811	132 910
Achats et prestations externes payés	19 683	20 551	19 801
Remboursements et restitutions sur impôts et taxes	72 738	63 132	68 768
Autres dépenses de fonctionnement	3 677	3 283	3 292
Subventions pour charges de service public versées	26 221	26 254	25 289
Dépenses d'intervention	144 864	147 937	144 736
Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État	120	115	122
Intérêts payés	43 826	44 425	44 933
Autres décaissements	116 051	108 646	94 835
FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS A L'ACTIVITÉ (I)	-62 149	-55 700	-64 390
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT			
ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS	26 910	30 293	32 317
Immobilisations corporelles et incorporelles	9 344	9 567	10 433
Immobilisations financières	17 567	20 726	21 884
CESSIONS D'IMMOBILISATIONS	11 818	12 405	10 062
Immobilisations corporelles et incorporelles	545	440	564
Immobilisations financières	11 273	11 965	9 498
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)	-15 093	-17 888	-22 255
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT			
ÉMISSIONS D'EMPRUNTS	212 553	205 838	200 342
OAT	196 822	187 510	129 259
BTAN	14 288	11 086	82 280
Solde des BTF	1 442	7 243	-11 196
REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (hors BTF)	134 903	136 725	123 698
<i>Dettes négociables</i>	134 703	130 613	122 426
OAT	59 938	66 003	63 320
BTAN	74 765	64 610	59 106
<i>Dettes non négociables</i>	200	6 112	1 272
FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME	83	-203	-168
FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)	77 733	68 911	76 477
Flux de trésorerie nets non ventilés (IV)	1 698	143	-1 005
VARIATION DE TRÉSORERIE (V = I + II + III + IV = VII - VI)	2 190	-4 534	-11 173
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (VI)	-73 564	-69 030	-57 857
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VII)	-71 374	-73 564	-69 030

Source : compte général de l'État

Le tableau de synthèse des principaux engagements hors bilan au 31 décembre 2014 (en Md€)

Engagements donnés (en Md€)	Note	2014	2013	2012
Engagements pris dans le cadre d'accords bien définis	32			
Dettes garanties par l'État		194	203	163
Garanties liées à des missions d'intérêt général				
Mécanismes d'assurance				
Engagement au titre de l'assurance-crédit Coface		85	81	82
Garantie du risque exportateur Coface		2	2	2
Engagement au titre de la procédure de stabilisation de taux d'intérêts (Natixis)		10	10	9
Engagement au titre des contrats de couverture (Natixis)		9	8	6
Garantie accordée à la CFDI		1	1	0
Garanties de protection des épargnants				
Livrets d'épargne réglementés		412	416	394
Garanties de passif				
Engagements vis-à-vis des banques multilatérales de développement (capital callable)		55	53	51
Engagement au titre de la quote-part française au capital callable du MES		126	126	126
Engagements financiers de l'État				
Contrats de cofinancement		17	17	18
dont : Contrats pluriannuels AFITF		7	8	8
ESA (ASE)		5	2	3
Contrat de projet État-Région (CPER)		3	3	2
Aides au développement				
Prêts à des États étrangers - Réserve pays émergents		2	2	2
Valeur nominale des instruments financiers à terme		8	10	13
Autres engagements financiers				
Engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu		88	93	92
Engagements de prêts donnés par l'État au FMI et non tirés par celui-ci		51	50	50
Engagements liés à la rétrocession des intérêts sur les titres obligataires grecs		2	2	1
Engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État	33	492	371	459
Subventions aux régimes de retraite et subventions d'équilibre aux régimes spéciaux		274	203	296
dont : SNCF		137	102	166
RATP		54	36	49
ENIM		53	38	50
CANSSM		26	25	28
SEITA		3	3	3
Aides au logement (APL et ALS) - Contribution de l'État au financement du FNAL		164	109	106
Allocation aux adultes handicapés (AAH)		18	21	23
Allocation de solidarité spécifique (ASS) et Allocation équivalent retraite (AER)		6	4	1
Garantie de ressources des travailleurs handicapés (GRTH)		3	3	4
Insertion dans l'emploi au moyen de contrats aidés (Emplois d'avenir, CUI, CIE, CAE)		2	2	1
Allocation supplémentaire d'invalidité (ASI)		2	3	3
Aides à la pierre		2	2	3
Réseau ferré de France (RFF)		2	2	2
Bourses d'enseignement		2	2	2
dont : Bourses sur critères sociaux		1	1	1
Revenu de solidarité active (RSA)		2	4	3
Fonds de compétitivité des entreprises (FCE)		1	1	1
Amélioration de l'accès à la qualification		1	1	1
Actions d'assistance éducative et d'inclusion scolaire		1	1	1
Dotation d'équipement des territoires ruraux (DETR)		1	1	1

Source : compte général de l'État

Le tableau de synthèse des principaux engagements hors bilan au 31 décembre 2014 (suite)

Mise en jeu de la responsabilité de l'État - Obligations reconnues par l'État	34			
Engagements de retraite et assimilés de l'État	35			
Fonctionnaires civils de l'État et militaires		1 561	1 302	1 498
Fonctionnaires de la Poste		128	110	129
FSPOEIE		39	35	39
Neutralisation financière de l'acte II de la décentralisation		16	13	13
Retraites d'Alsace-Lorraine et autres régimes spécifiques		9	8	8
Autres informations	36			
Engagements donnés sur les opérations menées en partenariat (PPP)		15	10	14
CSPE		5	5	5
Dispositifs fiscaux				
Déficits reportables en avant - Impôt sur les sociétés		63	55	51
Déficits reportables en avant - Impôt sur le revenu		2	2	2
Plus-value en report et sursis d'imposition		13	12	11
Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE)		3	-	-

* Seuls les montants supérieurs à 1 Md€ sont ici recensés

Engagements reçus (en Md€)	Note	2014	2013	2012
Engagements reçus dans le cadre d'accords bien définis	32			
Instruments financiers à terme				
Lignes de trésorerie mobilisables par l'AFT		8	8	11
Achats à terme de devises négociés par l'AFT		1	2	1
Autres engagements financiers				
Engagements reçus de la Banque de France dans le cadre de la rétrocession des intérêts sur les titres obligataires grecs		1	2	1
Autres informations	36			
Engagements reçus sur les opérations menées en partenariat (PPP)		3	3	3
Garanties de l'État destinées à sécuriser les créances fiscales		7	5	4
dont : Impositions sans rôle		1	-	-
Droits d'enregistrement et taxes de publicité foncière bénéficiant d'un régime de paiement spécifique		5	4	4

Source : compte général de l'État

B - La position de la Cour sur les comptes des exercices 2006 à 2013

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

Source : Cour des comptes

n°	Intitulé des réserves sur les comptes de 2010	Intitulé des réserves sur les comptes de 2011	Intitulé des réserves sur les comptes de 2012	Intitulé des réserves sur les comptes de 2013	Catégorie
1	Les systèmes d'information financière et comptable de l'État	Les systèmes d'information financière et comptable	Le système d'information financière	Le système d'information financière	RÉSERVES SUBSTANTIELLES
2	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne	Le contrôle interne et l'audit interne ministériels	
3	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	Les produits régaliens	
4	Les opérateurs et les autres immobilisations financières de l'État	Les passifs d'intervention et autres passifs non financiers	Les actifs et passifs du ministère de la défense	Les actifs et passifs du ministère de la défense	
5	Les actifs du ministère de la défense	Les actifs et passifs du ministère de la défense	Les participations et les autres immobilisations financières	Les immobilisations financières	
6	Les charges et les passifs d'intervention	Les participations et les autres immobilisations financières	Le patrimoine immobilier	-	AUTRES RÉSERVES
7	Le patrimoine immobilier de l'État	Le patrimoine immobilier	Les passifs non financiers	-	
8	-	-	-	-	
9	-	-	-	-	
10	-	-	-	-	
11	-	-	-	-	
12	-	-	-	-	
13	-	-	-	-	

