

Recommandation 02

Principes de présentation régulière des comptes

Recommandation

- 1 La présentation des comptes doit offrir une vision de la situation financière qui soit la plus conforme possible à l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat.**
- 2 Le MCH1 est remplacé. La présentation des comptes reposera à l'avenir sur le MCH2. Les dérogations à ces normes doivent être indiquées et motivées dans l'annexe aux comptes annuels. Le MCH2 va toutefois continuer à évoluer. Le Conseil suisse de présentation des comptes publics, instauré par la Confédération et les cantons, doit coordonner cette évolution et émettre périodiquement des recommandations additionnelles.**
- 3 La présentation des comptes repose sur les principes du produit brut, de la comptabilité d'exercice, de la continuité, de l'importance, de la clarté, de la fiabilité, de la comparabilité et de la permanence des méthodes.**
- 4 Selon le principe du produit brut, les charges sont présentées séparément des revenus, les actifs séparément des passifs et les recettes d'investissement séparément des dépenses d'investissement, sans compensation réciproque, et pour leur montant intégral.**
- 5 Selon le principe de la comptabilité d'exercice, toutes les charges et toutes les recettes doivent être comptabilisées dans la période où elles sont générées. Le bilan doit être établi en fonction de la date de clôture des comptes. Le principe de l'annualité s'applique.**
- 6 Lorsque les comptes sont présentés selon le principe de la continuité, il convient de partir de l'idée de la continuité des activités des collectivités publiques.**
- 7 Selon le principe de l'importance, il convient de présenter toutes les informations qui, du point de vue de l'utilisateur, sont nécessaires pour apprécier rapidement et complètement l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Les informations non pertinentes doivent être laissées de côté.**
- 8 Selon le principe de la clarté, les informations doivent être claires et compréhensibles.**
- 9 Selon le principe de la fiabilité, les informations doivent correspondre aux faits et être fiables (exactitude). La réalité économique doit déterminer la présentation des comptes (approche économique). Les informations doivent exclure l'arbitraire et être objectives (neutralité). Aucune information importante ne doit être omise (exhaustivité).**
- 10 Selon le principe de la comparabilité, les comptes de la collectivité publique et des entités administratives qui la composent doivent être comparables à la fois entre eux et à travers le temps.**

- 11 Selon le principe de la permanence des méthodes, les principes régissant la présentation des comptes doivent rester inchangés aussi longtemps que possible et autant que faire se peut.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

- 12** Le Point 1 définit le principe fondamental qui, dans le secteur public, doit présider à la présentation des comptes au moment de la clôture. Ainsi, la raison d'être de la présentation des comptes est définie. Cette présentation doit offrir une vision de la situation financière qui soit la plus conforme possible à l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Ce principe fondamental est inspiré du principe de l'image fidèle utilisé dans les normes IPSAS.
- 13** Différentes conséquences découlent de l'adoption partielle du principe de l'image fidèle utilisé par les normes IPSAS (cf. Point 15 relatif aux différences par rapport aux normes IPSAS) :
- La constitution de réserves latentes, notamment à travers des amortissements supplémentaires, des attributions aux préfinancements, doit figurer dans l'annexe aux comptes. Les principaux postes du compte de résultats et du compte des investissements doivent être accompagnés d'une explication dans l'annexe : cela concerne les charges de personnel, les transferts, les amortissements ou les charges financières, ainsi que les dépenses ou les contributions d'investissement, etc.
 - Les évaluations et les amortissements se conforment à la durée d'utilisation économique.
 - Le patrimoine financier est évalué à la valeur vénale, sous réserve des recommandations s'appliquant à des postes particuliers du patrimoine financier (cf. également la Recommandation 11 relative au bilan).
 - La constitution de provisions et la dissolution de provisions en cas de non-utilisation doivent être comptabilisées par le compte de résultats (cf. Recommandation 04 relative au compte de résultats). L'utilisation de provisions est comptabilisée par le compte de résultats (cf. exemple dans le Tableau 09-1 de la Recommandation 09).
 - Les comptes de régularisation permettent de délimiter de manière cohérente les charges et les revenus entre les exercices comptables. Ces opérations affectent le compte de résultats (cf. Recommandation 05 relative aux actifs et aux passifs de régularisation).
 - L'annexe aux comptes annuels informe sur les principes utilisés pour évaluer et délimiter. Elle commente les principaux postes du bilan et du compte de résultats. En outre, elle contient des éléments complémentaires importants comme l'état du capital propre, le tableau des immobilisations, les engagements conditionnels et la liste des crédits d'engagement ouverts. Les principales informations financières relatives aux participations doivent aussi figurer dans l'annexe (cf. Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels).

- Un tableau complet des flux de trésorerie renseigne sur l'évolution des liquidités, sur les opérations d'investissement et les mesures prises en matière de financement (cf. aussi la Recommandation 14 relative au tableau des flux de trésorerie).
- En outre, les comptes annuels présentent le résultat de façon échelonnée avec un résultat opérationnel et un résultat extraordinaire (cf. en outre la Recommandation 04 relative au compte de résultats).

14 *Différence par rapport au MCH1* : Dans le MCH1, la raison d'être de la présentation des comptes était définie comme suit dans l'art. 9 de la loi-modèle MCH1 traitant des principes de la comptabilité : « La comptabilité doit donner une situation claire, complète et véridique de la gestion financière, du patrimoine et des dettes. La planification financière, le budget, le bilan, le compte administratif et la statistique financière sont établis dans ce but ». Le MCH1 ne parle donc pas de « l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat », mais il définit plutôt la présentation des comptes comme devant suivre les principes de clarté, d'universalité et de sincérité. Notons que la notion de « situation véridique » est moins claire que celle « d'état réel ». En outre, le MCH1 assigne également ces objectifs à la planification financière, au budget et à la statistique financière. Or, ces éléments ne font pas directement partie des comptes à présenter à la clôture. Ainsi, le MCH1 est plutôt axé sur la politique budgétaire. Dans le MCH2, en revanche, la gestion financière, la budgétisation, la tenue et la présentation des comptes ont un autre caractère avec des lignes directrices et des définitions plus précises.

Sur le plan matériel, le MCH2 apporte d'autres modifications essentielles par rapport au MCH1. Il s'agit en particulier de la distinction entre les financements spéciaux dans le capital propre ou ceux dans les capitaux de tiers, de la comptabilisation des travaux d'entretien du patrimoine financier dans les charges financières, de l'amortissement des contributions d'investissement octroyées dans les charges de transferts des réévaluations de créances, le retraitement du patrimoine financier.

15 *Différence par rapport aux normes IPSAS* : La formulation retenue reprend celle utilisée par les normes IPSAS, mais avec une marge de liberté (voir aussi la LFC de la Confédération). Pour pouvoir certifier que les comptes sont établis en conformité avec les normes IPSAS et dans le respect du principe de l'image fidèle, il est impératif d'appliquer l'intégralité de ces normes de présentation comptable. Certaines divergences ne peuvent être évitées. Par conséquent, la définition des normes IPSAS n'est pas reprise intégralement et la formulation suivante a été choisie : « La présentation des comptes doit offrir une vision de la situation financière qui soit la plus conforme possible à l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat ». Ainsi, l'objectif visé est défini de manière similaire à ce que l'on trouve à l'article 47 de la LFC de la Confédération. En revanche, les normes IPSAS parlent d'« offrir une présentation conforme à la réalité ». Le Point 1 s'approche le plus possible de la philosophie des normes IPSAS, sans exclure tout écart par rapport à ces normes.

Concernant le Point 2

- 16** La présentation des comptes s'articule autour de divers principes. Cela signifie qu'elle doit se conformer à cette norme reconnue.

Concernant le Point 3

- 17** Le Point 3 énumère les principes régissant la présentation des comptes. Le MCH2 contient par ailleurs des principes relatifs à la gestion financière, à l'établissement du budget et à la tenue de la comptabilité. Ces types de principes sont clairement différenciés.
- 18** Les principes du produit brut, de la comptabilité d'exercice et de la continuité constituent les postulats de base de la présentation des comptes. Les principes de l'importance, de la clarté, de la fiabilité, de la comparabilité et de la permanence des méthodes sont, quant à eux, des caractéristiques qualitatives de la présentation des comptes.
- 19** *Différence par rapport au MCH1* : Le MCH1 ne distinguait pas clairement les principes relatifs à la présentation des comptes de ceux relatifs à la gestion financière ou à l'établissement du budget ou encore à la tenue de la comptabilité. Il contenait surtout des principes relatifs à la gestion financière et à la présentation des comptes. Ces derniers apparaissaient dans l'art. 9 de la loi-modèle relatif aux principes de la comptabilité (cf. Point 1 ci-dessus) : annualité ; universalité ; clarté ; exactitude ; sincérité ; produit brut ; échéance ; spécialités qualitative, quantitative et temporelle des montants inscrits au budget, ainsi que l'antériorité du budget.

Concernant le Point 4

- 20** Le principe du produit brut s'étend à l'établissement du budget. Toutes les charges et tous les revenus doivent être inscrits pour l'intégralité de leur montant. Cela évite que tout biais soit introduit. En effet, les montants nets ne permettent pas toujours de se rendre compte de l'étendue réelle d'un projet. Le principe du produit brut doit être distingué de la méthode brute et nette utilisée pour déterminer si un crédit est soumis ou non au référendum financier. Dans ce second cas et sous certaines conditions, la méthode nette peut être retenue. Ainsi, un crédit d'engagement peut être accordé pour un montant correspondant à la différence entre les dépenses et les recettes si le montant des contributions de tiers est légalement assuré ou si le crédit est autorisé pour autant que des prestations de tiers bien déterminées soient obtenues.

Concernant le Point 5

- 21** Le principe de la comptabilité d'exercice prévoit que les montants doivent être imputés sur l'exercice comptable adéquat. Il faut le respecter pour connaître l'incidence financière complète des opérations de l'année. Imputer un montant sur un exercice inadéquat nuit au principe de l'image fidèle.

22 *Différence par rapport au MCH1* : La comptabilité d'exercice n'est pas citée explicitement dans le MCH1. Elle en constitue cependant un principe implicite. En effet, le MCH1 mentionne à la fois le principe de l'annualité et le principe de l'échéance. Or, individuellement, chacun de ces deux principes représente une composante du principe de comptabilité d'exercice.

Concernant le Point 6

23 Le principe de la continuité signifie que l'on part de l'idée que l'existence des collectivités publiques s'inscrit dans la durée. La question de son application se pose dans le cas par exemple des fusions de communes. Il faut alors comptabiliser les informations comme si la commune devait continuer d'exister et cela jusqu'à ce que la fusion s'achève et qu'un nouveau système comptable prenne le relais.

24 *Différence par rapport au MCH1* : Le MCH1 portait également du principe que l'Etat perdure. Cependant, il ne faisait pas explicitement mention du principe de la continuité.

Concernant le Point 7

25 Le principe de l'importance va de pair avec l'exigence faite de présenter des informations pertinentes. Des informations sont importantes lorsque leur disponibilité, leur absence, leur rectification, leur présentation erronée peuvent avoir une influence sur la décision de l'utilisateur.

26 *Différence par rapport au MCH1* : Le principe de l'importance n'existait pas dans le MCH1.

Concernant le Point 8

27 Le principe de la clarté exige des informations qu'elles soient claires et compréhensibles. Il exclut de dissimuler des informations en recourant à des formulations imprécises et il exige que les informations soient compréhensibles également pour les personnes extérieures à l'entité.

28 *Différence par rapport au MCH1* : Aucune en français. En allemand, le principe de « *Verständlichkeit* » remplace dans le MCH2 celui de « *Klarheit* » présent dans le MCH1.

Concernant le Point 9

29 Le principe de la fiabilité inclut les principes de la véracité, de l'approche économique, de la neutralité, de la prudence et de l'exhaustivité. Une présentation fiable doit refléter la réalité des faits économiques davantage que les aspects juridiques. Elle doit être neutre, c'est-à-dire ne pas être biaisée par des intérêts particuliers ou des jugements de valeur. Elle doit faire preuve de prudence et présenter les faits aussi intégralement que possible. Le principe de prudence ne signifie pas qu'il faille sous-estimer au maximum. Il signifie plutôt que tous les risques susceptibles d'affecter la valeur présentée soient pris en considération.

30 *Différence par rapport au MCH1* : Dans le MCH1 le principe de la fiabilité n'existait pas en tant que tel. Seul le principe de l'universalité (ou exhaustivité) –qui aux termes du MCH2 est inclus dans le principe de la fiabilité– y figurait et disposait donc d'un poids plus important.

Concernant le Point 10

- 31** Le principe de la comparabilité est important : les comptes du canton et des communes doivent pouvoir être comparés entre eux et à travers le temps. Ceci va également dans le sens de la statistique financière et des efforts d'harmonisation.
- 32** *Différence par rapport au MCH1.* Le principe de la comparabilité n'apparaît pas en tant que principe dans le MCH1. Mais il est tout de même implicitement prescrit par le fait que l'harmonisation est évoquée comme ligne directrice de la réforme comptable (MCH1, p. 20).

Concernant le Point 11

- 33** Le principe de la permanence des méthodes prévoit que les modalités comptables ne doivent pas être constamment modifiées. On évite ainsi les confusions et les incohérences.
- 34** *Différence par rapport au MCH1 :* Le principe de la permanence des méthodes était implicitement présent dans le MCH1. En effet, l'art. 9 de l'ancienne loi-modèle sur les finances des collectivités publiques (LMFC), prévoyait que la comptabilité donne une situation claire, complète et véridique de la gestion financière. Le principe n'a donc pas été formulé explicitement.