

Vision consolidée

Complément à la Recommandation 13 Vision consolidée

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes afin de remédier aux problèmes d'application posés par la Recommandation 13

Version du 10 juin 2020

Concernant l'ensemble de la Recommandation 13

- A Avec la publication du Manuel MCH2, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances recommandait pour la première fois aux cantons et aux communes de présenter des comptes consolidés. La recommandation 13 est consacrée à cette vision consolidée des finances cantonales ou communales. Elle est largement fondée sur un modèle inspiré de la nouvelle gestion publique tel qu'appliqué par la Confédération (modèle dit des trois cercles). Par ailleurs, le critère du contrôle est mis en avant pour déterminer si une organisation tierce doit être incluse dans le périmètre de consolidation.
- B Dans sa formulation actuelle (état au 25.1.2008), la recommandation présente de nombreuses difficultés de mise en œuvre dans la mesure où cette formulation ne tient pas suffisamment compte des impératifs pratiques. D'abord, la prééminence des dispositions légales (en particulier loi sur les finances du canton et loi sur les communes) comme fondement de l'obligation de consolider –prééminence par rapport au critère du contrôle– n'est pas suffisamment affichée. Ensuite, le modèle des trois cercles n'a pas de lien avec les éléments constitutifs du MCH2. Enfin, les cantons dans leur écrasante majorité ne conçoivent pas leur organisation selon ce modèle à trois cercles. Il en va de même pour les communes.
- C Ce complément vise donc à clarifier et à simplifier la recommandation sous deux aspects essentiels.

D'abord le complément s'écarte de la recommandation en remplaçant le modèle des trois cercles par une simple délimitation entre les comptes annuels (comptes individuels) et les comptes consolidés (Lettre E). Cette simplification permet de déterminer plus facilement si une entité doit être incluse dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés.

Ensuite, le complément met plus clairement en avant l'importance du droit cantonal. C'est ce dernier qui a la prééminence (Lettre F). Grâce à cela, il prévoit explicitement que chaque canton décide dans sa propre législation quelles sont les entités qui doivent être consolidées et quelles sont celles qui ne doivent pas l'être. Le critère du contrôle, tel que prévu dans la recommandation, ne doit intervenir qu'à titre subsidiaire, si la législation ne prévoit rien.

Concernant le but de la consolidation (point 1 de la Recommandation 13)

- D La présentation des comptes doit offrir une vision de la situation financière qui soit le plus conforme possible à l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Pour avoir une vue d'ensemble de la situation financière, il est déterminant de concevoir une vision consolidée.

Concernant la délimitation entre comptes annuels (individuels) et comptes consolidés (points 2 à 5 de la Recommandation 13)

- E Les rapports financiers s'établissent au niveau des comptes annuels (états financiers individuels) et au niveau des comptes consolidés. En tenant compte de la lettre F ci-dessous, les rapports financiers incluent les entités suivantes :
- Comptes annuels : Le Parlement, le gouvernement, l'administration au sens strict, l'organisation judiciaire ainsi que les autres autorités indépendantes. En ce qui concerne les cantons, les autres autorités indépendantes sont, par exemple, les commissions relevant du fonctionnement de l'Etat, le contrôle cantonal des finances ou l'office de médiation. Les comptes annuels sont constitués des éléments principaux du modèle comptable selon la Recommandation 01, Point 1.
 - Comptes consolidés : Toutes les entités dont les états financiers figurent dans les comptes annuels de la collectivité publique concernée, auxquelles s'ajoutent les établissements de droit public ainsi que d'autres organisations. Les comptes consolidés comprennent donc, en plus, des entités comme des universités, des hôpitaux, des entreprises de transport, des associations publiques, des associations intercommunales, ou des concordats.

En cas de doute concernant le bien-fondé d'inclure une entité au niveau des comptes annuels ou au niveau des comptes consolidés, il faut se référer aux liens de subordination organisationnelle existants. Si l'entité fait fonction d'unité administrative (par exemple autorité ou service étatique), il faut l'inclure au niveau des comptes annuels. Sinon, l'entité doit être incluse au niveau des comptes consolidés (par exemple les entités externalisées).

La distinction entre le niveau des comptes annuels et celui des comptes consolidés s'applique aussi bien à l'échelon des cantons que des communes.

- F En principe, le droit cantonal supérieur est déterminant pour faire la distinction entre les deux niveaux mentionnés à la lettre E ci-dessus. Si le droit supérieur n'offre pas suffisamment d'éléments pour établir une distinction, il faut se référer au degré de contrôle.

Les critères suivants permettent de déterminer si une collectivité publique contrôle une entité. Ces critères n'ont pas besoin d'être remplis cumulativement pour conclure à l'existence d'un contrôle :

- a) La collectivité publique est structurellement liée à cette entité.

- b) La collectivité publique détient une participation importante de cette entité.
- c) La collectivité publique a le pouvoir d'influencer significativement cette entité. Le pouvoir d'exercer une influence significative existe dès lors que la collectivité publique peut influencer de manière décisive sur le comportement financier et opérationnel de cette entité. Ce pouvoir peut s'exercer à travers l'élaboration du budget ou l'approbation des comptes ; à travers le droit d'influencer la politique commerciale et la politique d'investissement de l'entité ; à travers le droit d'accepter ou de refuser des mutations notables, comme par exemple la vente d'un actif important, ou à travers le droit à retirer des avantages.
- d) La collectivité publique peut désigner la majorité des membres du conseil de l'entité ou de sa direction.
- e) Une loi spécifique existe qui définit l'organisation et les tâches de cette entité.

Concernant la distinction entre les participations classées dans le patrimoine administratif et celles classées dans le patrimoine financier

G Dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, un traitement différencié s'applique selon que l'entité tierce fait l'objet d'une participation classée dans le patrimoine administratif ou dans le patrimoine financier (placement financier) de la collectivité publique concernée. Si la participation est classée dans le patrimoine administratif, une consolidation est, en principe, nécessaire. On ne peut alors y renoncer que dans des cas exceptionnels, dûment justifiés. Par contre, s'il s'agit d'un placement financier (donc classé dans le patrimoine financier), une consolidation ne peut s'effectuer que dans des cas exceptionnels, dûment justifiés.

Des exceptions de l'obligation de consolider sont possibles si consolider les comptes ne permet pas d'offrir une vision d'ensemble de l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Ainsi, il faut renoncer à consolider une participation classée dans le patrimoine administratif si cela n'améliore pas la vision d'ensemble qu'il faut donner de l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Par contre, il faut consolider une participation classée dans le patrimoine financier (placement financier) dès lors que la consolidation est incontournable pour offrir une vision d'ensemble de l'état des finances, du patrimoine et du résultat.

Les participations peuvent prendre la forme de parts sociales dans des sociétés coopératives, de déclarations d'adhésion, d'actions ou d'autres titres de participation. Sont assimilées à des participations : les fondations (pour autant qu'il s'agisse d'entités contrôlées) et associations, ainsi que les parts à des entreprises conjointes, à des associations intercommunales, à des accords conjoints ou à des concordats.

Concernant le choix des modalités de consolidation

H Pour chaque entité à consolider aux termes de la lettre G, il faut choisir l'une des trois méthodes suivantes :

- Consolidation intégrale,
- Consolidation proportionnelle,
- Mise en équivalence.

I La consolidation intégrale est indiquée lorsque l'entité est complètement ou majoritairement contrôlée par la collectivité publique. Une entité est complètement ou majoritairement contrôlée si la collectivité publique porte une responsabilité pour cette entité (par exemple pour les sociétés de capitaux, possession de plus de 50% du capital ou des droits de vote). Même si sa participation est faible, une collectivité publique peut tout de même exercer une influence significative dès lors qu'elle peut prendre part activement aux décisions touchant les enjeux financiers et opérationnels de l'entité.

La consolidation proportionnelle doit être utilisée lorsque plusieurs parties participent d'une manière importante à une entité et peuvent avoir une influence notable sur cette entité, mais sans qu'aucune des parties n'exerce à elle seule un contrôle complet (en particulier entreprises conjointes, associations intercommunales et concordats). En principe, la méthode de la consolidation proportionnelle est utilisée lorsqu'une participation sert à la fourniture de prestations publiques.

La mise en équivalence est utilisée pour des participations sans contrôle complet, mais lorsque la possibilité d'exercer une influence significative existe, en l'absence de consolidation proportionnelle. La méthode de la mise en équivalence doit, en principe, être choisie lorsqu'il s'agit d'une participation financière.

J Dans le cas d'une consolidation intégrale, les actifs et les passifs de l'entité concernée sont complètement intégrés dans les comptes consolidés. Fondamentalement, il faut procéder en fonction des étapes suivantes :

- Retraitement des états financiers individuels : Les états financiers individuels doivent être retraités afin de respecter les normes comptables de la collectivité publique qui présente des comptes consolidés (dans ce cas le modèle comptable harmonisé MCH2).
- Cumul des états financiers : Les états financiers sont additionnés ligne par ligne.
- Compensation de la valeur comptable de la participation dans l'entité à consolider avec la part correspondante de son capital propre.

- Elimination des opérations internes au bilan : Les créances et les engagements, les prêts et emprunts, les contributions d'investissement et les comptes de régularisation entre deux entités doivent être éliminés.
- Elimination des opérations internes au compte des investissements : Les dépenses d'investissements relatives à des participations dans l'entité à consolider, ainsi que les prêts octroyés et leurs remboursements doivent être compensés en n'activant que les montants nets. Les contributions d'investissement octroyées et reçues entre les deux entités doivent être éliminées.
- Elimination des opérations internes du compte de résultats : Les revenus et les charges entre deux entités doivent également être éliminés.
- Elimination des bénéfices ou des pertes internes : Les bénéfices ou les pertes internes provenant d'opérations entre les entités consolidées doivent être éliminés dès lors qu'ils sont importants.

La consolidation proportionnelle s'opère de la même manière que la consolidation intégrale. En revanche, on ne consolide par les valeurs au bilan ou au compte de résultats de l'entité à consolider dans leur totalité, mais uniquement à hauteur du pourcentage de la participation correspondante. La quote-part de la participation est déterminée en fonction de la relation entre la collectivité publique et l'entité contrôlée. Ainsi, dans le cas d'une association intercommunale, la part de coûts supportée par la collectivité publique ou la possibilité pour la collectivité de participer aux décisions peuvent servir de base.

Lorsqu'une participation est consolidée à l'aide de la méthode de la mise en équivalence, c'est le capital propre et le résultat de l'entité à consolider qui doivent être enregistrés proportionnellement à l'importance de la participation. Il faut alors éliminer les bénéfices ou les pertes internes qui ont un impact important sur le capital propre ou sur le résultat. Afin de pouvoir recourir à la méthode de la mise en équivalence, il est nécessaire que l'entité à consolider applique les mêmes normes comptables que l'entité qui procède à la consolidation. C'est l'entité consolidante qui est responsable de s'en assurer.

- K Les critères quantitatifs ou qualitatifs retenus pour la consolidation (seuil d'importance) et les entités consolidées doivent figurer dans l'annexe aux comptes.

L Les entités qui ne sont pas consolidées aux termes de la lettre G doivent être présentées d'une manière transparente dans le tableau des participations et des garanties figurant dans l'annexe aux comptes (cf. Recommandation 16).

L'évaluation des participations non consolidées classées dans le patrimoine administratif s'effectue à la valeur d'acquisition corrigée (réévaluée), celle des participations classées dans le patrimoine financier (placements financiers) à la valeur vénale (cf. Recommandation 21).

