

Recommandation 13

Vision consolidée

Recommandation

- 1 La vision consolidée offre une vue financière d'ensemble sur les entités prises en compte dans la consolidation.**
- 2 On distingue trois « cercles » pour lesquels il faut décider comment la présentation dans les comptes de la collectivité publique concernée doit s'effectuer :**
 - **Cercle 1 : le Parlement, le gouvernement et l'administration au sens strict ;**
 - **Cercle 2 : l'organisation judiciaire et autres autorités cantonales indépendantes ;**
 - **Cercle 3 : les établissements et autres organismes.**
- 3 Les organisations et les unités organisationnelles appartenant au cercle 1 et au cercle 2 doivent faire l'objet d'une consolidation globale dans les comptes de la collectivité publique concernée.**
- 4 Pour les organisations qui relèvent du cercle 3, la consolidation n'est pas obligatoire. Si elles ne sont pas prises en compte dans la consolidation, ces organisations doivent au moins être présentées de manière transparente dans le tableau des participations ou dans le tableau des garanties figurant dans l'annexe aux comptes. S'il est décidé de les prendre en compte dans la consolidation, cela peut se faire en recourant soit à la méthode de la consolidation globale, soit à la méthode de la mise en équivalence.**
- 5 Pour être désignée comme appartenant au cercle 3, une organisation doit satisfaire les critères suivants, sachant que ces critères ne sont pas cumulatifs :**
 - **L'organisation concernée est structurellement liée à la collectivité publique.**
 - **La collectivité publique est impliquée de manière déterminante dans l'organisation concernée.**
 - **La collectivité publique contribue de façon déterminante aux frais d'exploitation de l'organisation concernée.**
 - **La collectivité publique peut influencer l'organisation concernée de façon déterminante.**
 - **La collectivité publique a une responsabilité envers l'organisation concernée.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

- 6 La raison d'être des comptes annuels des collectivités publiques est de présenter l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Conformément au MCH1, ne sont englobées dans les comptes des collectivités publiques que les organisations ne bénéficiant pas de la personnalité juridique. Afin d'offrir une vue d'ensemble, d'autres organisations doivent être incluses.

Concernant les Points 2 et 3

- 7 Les trois cercles à considérer sont représentés dans la Figure 13-1. Le cercle 1 comprend le Parlement, le gouvernement et l'administration au sens strict. Pour offrir une vision consolidée, les comptes annuels doivent également comprendre le cercle 2, cercle auquel appartiennent l'organisation judiciaire, ainsi que les autres autorités cantonales indépendantes. Parmi ces autres autorités, mentionnons les établissements non autonomes ou les commissions étatiques. Finalement, dans le cercle 3, on trouve certains établissements autonomes, ainsi que d'autres autorités et organismes relevant du droit cantonal. Les cercles 1 et 2 doivent obligatoirement être consolidés à l'aide de la méthode de l'intégration globale. Concernant le cercle 3, il appartient à l'autorité compétente de décider des modalités de consolidation, en tenant compte en particulier des indications ci-après.
- 8 S'agissant des communes, les cercles à considérer sont analogues. Les organisations à prendre en compte ont des caractéristiques analogues à celles mentionnées pour l'échelon cantonal.

Concernant les Points 4 et 5

- 9 La décision sur les modalités de consolidation du cercle 3 devrait être prise de manière similaire à ce qui est prévu par les normes IPSAS.
- 10 Suivant les normes IPSAS, la Figure 13-2 présente un diagramme décisionnel qui peut s'avérer utile pour déterminer les modalités de consolidation. La question est tout d'abord de savoir si la collectivité publique profite –ou tire avantage– des activités de l'organisation considérée. Elle repose donc sur le critère de l'avantage. Si la réponse est « oui », alors il faut se poser successivement les questions suivantes : D'abord, la collectivité publique dispose-t-elle du pouvoir de diriger les comportements à la fois financier et opérationnel de l'organisation concernée ? Ensuite, ce pouvoir peut-il concrètement être exercé ? Si la réponse à l'une ou l'autre de ces trois questions est « non », alors l'organisation doit être exclue de la consolidation. Le MCH2 conseille de consolider dans les comptes de la collectivité publique toutes les organisations pour lesquelles la réponse à chaque question est positive. Cependant, il est aussi possible de présenter ces organisations dans l'annexe aux comptes. Cette solution constitue toutefois une obligation minimale.

- 11** La consolidation n'a lieu que pour la présentation des comptes. Elle n'a pas lieu dans le cadre de l'élaboration du budget.
- 12** La méthode de l'intégration globale exige que les actifs et les passifs de l'organisation concernée soient complètement intégrés dans les comptes consolidés. Fondamentalement, les points ci-après doivent être observés¹.

Retraitement des états financiers individuels : Les états financiers individuels doivent être retraités afin de respecter les normes comptables fixées par le modèle comptable harmonisé et par la collectivité publique qui présente des comptes consolidés.

Cumul des états financiers : Les états financiers sont additionnés ligne par ligne.

Élimination des opérations internes au bilan : Les créances et les engagements de l'organisation à consolider vis-à-vis de la collectivité publique d'une part et de la collectivité publique vis-à-vis de l'organisation à consolider d'autre part doivent être éliminés.

Élimination des opérations internes au compte de résultats : Les revenus et les charges entre les deux entités doivent aussi être éliminés. Par exemple, lorsque la collectivité publique présentant des comptes consolidés verse une contribution à une organisation à consolider, cette contribution doit être éliminée du côté des charges de la collectivité publique consolidant ou du côté des revenus de l'organisation consolidée. Il faut procéder inversement lorsqu'une contribution provenant d'une organisation à consolider est versée à la collectivité publique consolidant. Il en va de même pour les concessions, les taxes, les droits d'eau et autres opérations similaires.

Élimination des bénéfices internes : Les résultats internes provenant d'opérations entre la collectivité publique consolidant et l'organisation consolidée (bénéfices et pertes) doivent être éliminés.

Élimination de la participation : La participation de la collectivité publique au capital de l'organisation consolidée doit être éliminée. On compare pour cela le montant de la participation dans les comptes de la collectivité publique consolidant avec le montant des fonds propres dans l'entité consolidée. Généralement dans le cadre des entités publiques, il n'y a pas de différence de valeur (voir Tableau 13-1). Si toutefois, une différence existe, elle doit être traitée comme indiqué dans le Tableau 13-2 (élimination des réserves latentes puis traitement (comptabilisation) du *goodwill* restant).

L'écart d'acquisition ou *goodwill* indique le montant, supérieur à la valeur réelle, payé pour une participation (après épuration des réserves/charges latentes). Un écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif et un montant négatif doit être inscrit au passif en tant que réserve liée au retraitement des comptes consolidés.

Si la collectivité publique qui présente des comptes consolidés ne détient pas 100 % de l'organisation consolidée et que l'intégration est globale, la part des minoritaires doit être présentée

¹ Voir également le détail des prescriptions offertes par les normes IPSAS et les normes SWISS GAAP RPC.

séparément, tant au bilan (entre les fonds propres et les fonds étrangers) que dans le compte de résultats.

- 13 Lorsqu'une participation est consolidée selon la méthode de la mise en équivalence, les opérations internes qui ont un impact sur les fonds propres ou le résultat (profits ou pertes internes) doivent aussi être éliminées.
- 14 Concernant le tableau des participations et des garanties, cf. la Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels.

Exemples et illustrations

Figure 13-1 Cercles de consolidation

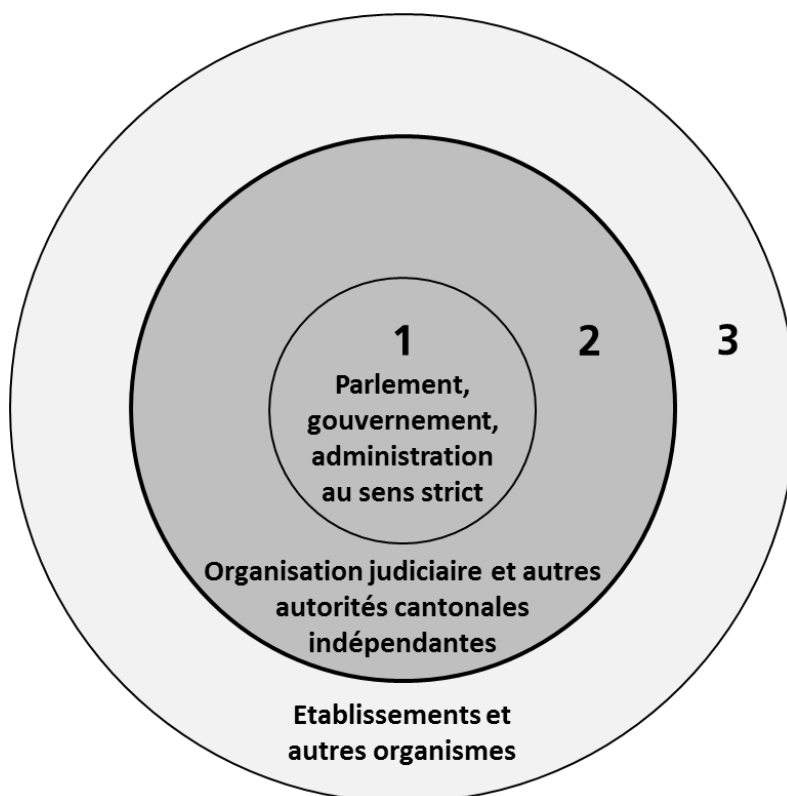


Figure 13-2 Arbre de décision pour la consolidation

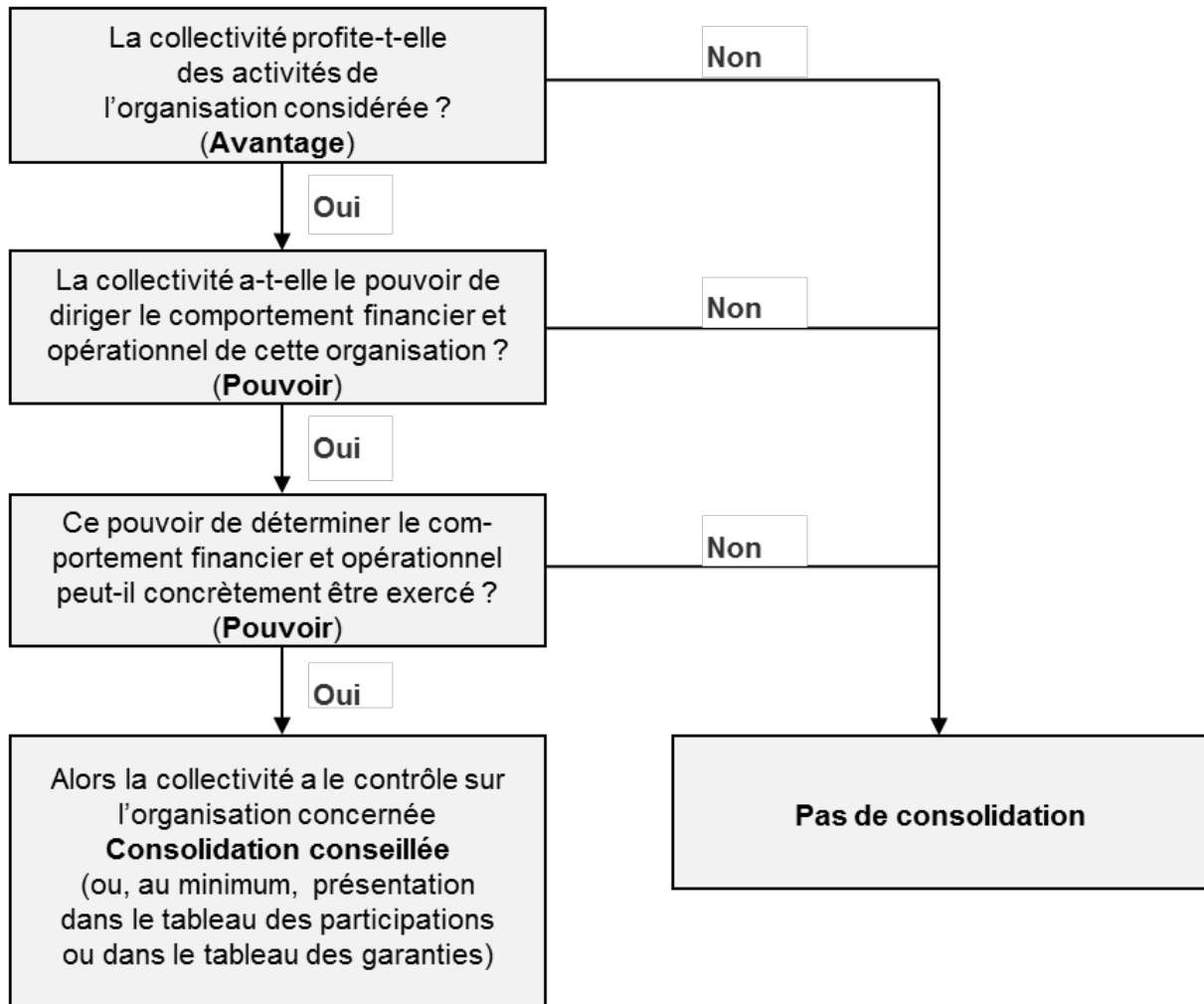


Tableau 13-1 Exemple de consolidation du capital pour une collectivité publique

Valeur comptable de la participation		200'000
Part du capital propre	par ex. 100% de 200'000	200'000
Réserves latentes		0
Charges latentes		0
Capital propre corrigé	$200'000 + 0 - 0 =$	200'000
Ecart d'acquisition (goodwill)	$200'000 - 200'000 =$	0

Tableau 13-2 Exemple de consolidation du capital des participations inférieures à 100%

Valeur comptable de la participation		180'000
Part du capital propre	par ex. 80% de 200'000	160'000
Réserves latentes		20'000
Charges latentes		10'000
Capital propre corrigé	$160'000 + 20'000 - 10'000 =$	170'000
Ecart d'acquisition (goodwill)	$180'000 - 170'000 =$	10'000