

N° 02: Principes de présentation régulière des comptes

Recommandation

- 1 La présentation des comptes doit offrir la vision la plus conforme possible à la réalité de la situation financière qui correspond à l'état de la fortune, des finances et des revenus.
- 2 Le MCH1 est remplacé. La présentation des comptes reposera à l'avenir sur le MCH2. Des divergences par rapport à ces normes doivent être indiquées et motivées dans l'annexe des comptes annuels. Le MCH2 va toutefois continuer à évoluer. Le conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP), que souhaitent créer la Confédération et les cantons, doit coordonner l'évolution et fournir périodiquement des recommandations complémentaires.
- 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 comptables.
- 4 Selon le principe du produit brut, les charges sont inscrites au budget séparément des revenus, les actifs séparément des passifs et les recettes d'investissement séparément des dépenses d'investissement, sans aucune compensation réciproque, chacun d'entre eux y figurant pour son montant intégral.
- 5 Selon le principe de la comptabilité d'exercice, toutes les charges et les recettes doivent être comptabilisées dans la période où elles sont générées. Le bilan doit être établi en fonction de la date de clôture. Le principe de l'annualité fait autorité.
- 6 Dans une présentation des comptes, selon le principe de la continuité, il convient de partir du principe de la continuité des activités des collectivités publiques.
- 7 Selon le principe de l'importance, il convient d'indiquer, en fonction du destinataire, toutes les informations qui sont nécessaires à une appréciation rapide et complète de l'état de la fortune, des finances et des revenus. 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). L'importance du point de vue économique doit déterminer la présentation des comptes (interprétation économique). Les informations doivent exclure l'arbitraire et être objectives (neutralité). Il convient de ne pas omettre d'informations importantes (exhaustivité).
- 10 Selon le principe de la comparabilité, les comptes du canton et des unités administratives doivent être comparables à la fois entre eux et au cours des années.

- 11 Selon le principe de la permanence, les principes régissant la présentation des comptes doivent dans toute la mesure du possible rester inchangés sur une longue période.**

Notes explicatives

Concernant le point 1

- 12** Le point 1 règle en principe la manière de présenter une clôture des comptes des pouvoirs publics. L'objectif de la présentation des comptes est ainsi défini. Elle doit offrir une vision aussi conforme que possible à la réalité de la situation financière, qui correspond à l'état de la fortune, des finances et des revenus (inspiré du principe de l'image fidèle dans les normes IPSAS).
- 13** Les conséquences mentionnées ci-après résultent de l'adoption partielle du principe de l'image fidèle des normes IPSAS (cf. point 15 Différences par rapport aux normes IPSAS):
- La constitution de réserves latentes sur des amortissements supplémentaires, des attributions aux préfinancements, entre autres, doivent figurer dans l'annexe. Les principaux postes du compte de résultats et du compte des investissements comme les charges de personnel, les transferts, les amortissements ou les charges financières ainsi que les dépenses d'investissement pour les immobilisations corporelles, les transferts, etc. doivent être expliqués dans l'annexe.
 - Les évaluations et les amortissements s'orientent selon la durée d'utilité.
 - Des évaluations de la valeur vénale sont réalisées pour le patrimoine financier; sous réserve d'autres recommandations pour les éléments particuliers du patrimoine financier (cf. également recommandation n° 11 Bilan).
 - La constitution et la dissolution de provisions non affectées doivent être comptabilisées par le compte de résultats (cf. également la recommandation n° 04 Compte de résultats). L'utilisation de provisions est comptabilisée par le compte de résultats (cf. exemple Tableau 10 recommandation n° 09).
 - Les comptes de régularisation, c'est-à-dire la délimitation adéquate des charges et revenus de périodes successives, doivent être effectués de manière conséquente avec la répercussion correspondante sur le compte de résultats (cf. également la recommandation n° 05 Actifs et passifs de régularisation).
 - L'annexe des comptes annuels indique les principes d'évaluation et de délimitation et commente les postes du bilan et du compte de résultats. Elle contient également les éléments complémentaires importants tels que l'état du capital propre, le tableau des immobilisations, les engagements conditionnels et la liste des crédits d'engagement ouverts. Les principales données financières relatives aux participations doivent également figurer dans l'annexe (cf. également la recommandation n° 16 Annexe des comptes annuels).

- Le tableau des flux de trésorerie complètement étendu donne une vision sur l'évolution des liquidités, les opérations d'investissement et les mesures de financement (cf. également la recommandation n° 14 Tableau des flux de trésorerie).
 - En outre, les comptes annuels contiennent une présentation échelonnée du résultat, qui permet de présenter un résultat opérationnel et extraordinaire (cf. également la recommandation n° 04 Compte de résultats).
- 14** *Différences par rapport au MCH1:* dans le MCH1, l'objectif de la présentation des comptes était défini comme suit dans l'art. 9 (principes) de la loi modèle MCH1: «La présentation des comptes donne un aperçu clair, complet et fidèle à la réalité du budget, du patrimoine et des dettes. La planification financière, le budget, le bilan, le compte administratif, le contrôle des crédits d'engagement et la statistique financière sont tenus à cet effet.» Le MCH1 ne parle donc pas de «l'état réel de la fortune, des finances et des revenus», mais il définit plutôt la présentation des comptes comme un aperçu devant être établi selon les principes de la clarté, de l'exhaustivité et l'image fidèle. Il est important de noter que le terme «fidèle à la réalité» est moins clair que le terme «situation réelle». En outre, le MCH1 intègre également la planification financière, le budget, le contrôle des crédits d'engagements et la statistique financière dans l'affectation, qui ne font en fait pas directement partie de la clôture des comptes. Le MCH1 est ainsi plutôt axé sur la politique budgétaire. Dans le MCH2, en revanche, la gestion du budget, la présentation des comptes et la tenue des comptes ont un caractère différent, sous forme de principes qui contiennent des définitions plus précises.
- Sur le plan matériel, le MCH2 apporte quelques autres modifications essentielles par rapport au MCH1, telles que la différenciation entre l'autofinancement par les capitaux propres et le recours aux capitaux de tiers, la comptabilisation des travaux d'entretien du patrimoine financier dans les charges financières, l'amortissement des subventions d'investissement dans les charges de transfert, les réévaluations de créances, le retraitement du patrimoine financier, etc.
- 15** *Différences par rapport aux normes IPSAS:* cette formulation ressemble à celle utilisée pour les normes IPSAS, toutefois avec une certaine marge de liberté (voir également LFC de la Confédération). Seule une application stricte de normes reconnues permet de qualifier des «comptes établis selon les normes IPSAS», conformément au principe de l'image fidèle. Comme certaines divergences sont inévitables, la définition des normes IPSAS n'est pas adoptée intégralement. En effet, la formulation suivante a été choisie: «La présentation des comptes doit offrir la vision la plus conforme possible à la réalité de la situation financière qui correspond à l'état de la fortune, des finances et des revenus». Ainsi, comme dans la nouvelle LFC de la Confédération, les objectifs à atteindre sont définis. En revanche, les normes IPSAS parlent d'«offrir une présentation conforme à la réalité». Le point 1 est donc très

proche de l'idée fondamentale des normes IPSAS, sans rendre impossibles des divergences par rapport à ces normes.

Concernant le point 2

- 16 La présentation des comptes selon le MCH2 doit reposer sur des principes, ceci signifie qu'il doit être axé sur cette norme reconnue par tous.

Concernant le point 3

- 17 Les principes relatifs à la présentation des comptes sont énumérés au point 3. Le MCH2 contient également (comme par ex. la LFC de la Confédération) des principes de gestion des finances, d'établissement du budget et des principes comptables. Ceux-ci sont distingués clairement.
- 18 Les principes du produit brut, de la comptabilité d'exercice et le principe de la comptabilité d'exercice constituent les hypothèses à la base de la présentation des comptes, tandis que les principes de l'importance, de la clarté, de la fiabilité, de la comparabilité et de la permanence représentent des classes de caractéristiques qualitatives de la présentation des comptes.
- 19 *Différences par rapport au MCH1:* le MCH1 ne différencie pas clairement les principes relatifs à la présentation des comptes, de gestion des finances, d'établissement du budget et les principes comptables. Il contenait uniquement des principes de gestion des finances et des principes relatifs à la présentation des comptes. Les principes relatifs à la présentation des comptes se composaient de l'article «but» (voir point 1), et des principes annualité, l'exhaustivité, clarté, précision, vérité, comptabilisation brute et principe des droits constatés, ainsi que de l'engagement qualitatif et temporel des montants inscrits au budget et antériorité du budget.

Concernant le point 4

- 20 Le principe du produit brut existe également pour l'établissement du budget. Toutes les charges et tous les revenus doivent être représentés dans leur montant intégral, pour éviter que la représentation s'en trouve modifiée. Les montants nets ne montrent pas toujours l'étendue réelle d'un projet. Ce principe doit être distingué de la méthode brute et nette, permettant de déterminer un crédit en cas de référendum financier. Sous certaines conditions, la somme nette peut être prise ici en considération (voir art. 39 de la LMFC: un crédit d'engagement (net) peut être fixé comme solde entre les dépenses et les recettes lorsque les contributions par des tiers sont assurées légalement ou lorsque ce crédit est autorisé sous réserve de prestations définies de la part des tiers).

Concernant le point 5

- 21 Le principe de la comptabilité d'exercice prévoit que les montants doivent être imputés à la période comptable correcte; dans le cas contraire, les différentes opérations financières ne peuvent pas être saisies dans leur portée intégrale. Si un montant est imputé à une année incorrecte, le principe de «true fair view» n'est pas respecté.
- 22 *Différences par rapport au MCH1:* la comptabilité d'exercice n'est pas citée explicitement dans le MCH1. Elle constitue cependant un principe implicite de ce modèle comptable. Le principe de l'annualité, qui constitue un aspect partiel de la comptabilité d'exercice, ainsi que le principe des droits constatés, qui contient un autre aspect partiel, sont mentionnés.

Concernant le point 6

- 23 Le principe de la continuité d'exploitation signifie que l'on part du principe que l'Etat subsiste à terme. En cas de fusions de communes, les informations sont saisies comme si la commune continuait d'exister sous sa forme connue, jusqu'à ce que la fusion soit complètement achevée et qu'un nouveau système comptable soit installé.
- 24 *Différences par rapport au MCH1:* bien que le principe de continuité ait été également pris pour base dans le MCH1, il n'a cependant pas été mentionné de manière explicite.

Concernant le point 7

- 25 Le principe de l'importance fait partie intégrante de l'exigence de pertinence des informations. Des informations sont importantes lorsque leur existence, leur absence, leur correction, leur représentation incorrecte peuvent avoir une influence sur la décision de l'utilisateur.
- 26 *Différences par rapport au MCH1:* le principe de l'importance n'existe pas dans le MCH1.

Concernant le point 8

- 27 Le principe de la clarté exige des informations qu'elles soient claires et compréhensibles. Il ne devrait donc pas être possible de dissimuler des informations par des expressions peu précises et les informations doivent être compréhensibles également pour les profanes.
- 28 *Différences par rapport au MCH1:* le principe de la clarté n'existe pas dans le MCH1.

Concernant le point 9

- 29 Le principe de la fiabilité contient la véracité, l'interprétation économique, la neutralité, la prudence et l'exhaustivité en tant que sous-principes. Pour que la représentation soit fiable, elle doit refléter la réalité, moins s'orienter à la forme juridique qu'aux circonstances économiques réelles, être neutre, c'est-à-dire ne pas être déformée par des intérêts particuliers ou par un jugement de valeur, être effectuée selon le principe de prudence et représenter les faits essentiels avec un maximum d'intégralité. Le principe de prudence ne signifie, par ex., pas

qu'une évaluation aussi faible que possible doit être effectuée, mais plutôt que tous les risques susceptibles de modifier la valeur inscrite doivent être pris en considération.

- 30** *Différences par rapport au MCH1:* le principe de la fiabilité n'existe pas sous cette forme dans le MCH1. Le principe de l'exhaustivité, qui constitue ici un sous-principe du principe de la fiabilité, forme dans le MCH1 un principe indépendant et acquiert ainsi davantage de valeur.

Concernant le point 10

- 31** Le principe de la comparabilité est important, afin que les comptes du canton et des communes puissent être comparés entre eux et au cours des années. Ceci va également dans le sens de la statistique financière et des efforts d'harmonisation.
- 32** *Différences par rapport au MCH1:* le principe de la comparabilité n'est pas cité explicitement dans le MCH1, mais il est cependant employé implicitement par le biais du terme «modèle comptable harmonisé».

Concernant le point 11

- 33** Le principe de la permanence prévoit que les principes ne doivent pas être modifiés en permanence, car ceci conduit à des confusions et des inconséquences.
- 34** *Différences par rapport au MCH1:* tout compte fait, le principe de la permanence était contenu implicitement dans le MCH1. Selon l'art. 9 de l'ancienne LMFC, il était cependant décrit de telle manière que le budget nécessite un aperçu clair, complet et fidèle à la réalité. Le principe n'a pas été formulé explicitement.