

CHAPITRE I – GENERALITES

1. Compétences.....	2
1.1. Autorités fédérales.....	2
1.1.1. Confédération.....	2
1.1.2. Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF).....	2
1.1.3. Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPP).....	3
1.2. Etat de Genève	3
1.2.1. Grand Conseil	3
1.2.2. Conseil d'Etat.....	3
1.2.3. Département des finances	3
2. Référentiels comptables.....	4
2.1. Référentiel comptable principal.....	4
2.2. Référentiels comptables subsidiaires.....	5
3. Dérogations et dispositions particulières.....	6
3.1. Principes généraux	6
3.2. Motifs des dérogations.....	7
4. Référentiel comptable principal de l'Etat (REEF)	9
4.1. Par rapport aux normes IPSAS.....	9
4.2. Par rapport aux options MCH2 non appliquées.....	10

1. Compétences

1.1. Autorités fédérales

1.1.1. Confédération

Constitution fédérale de la Confédération suisse

Titre 1 Dispositions générales

Art. 3 Cantons

Les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération.

Le domaine de la gestion financière et comptable cantonale n'est pas « limitée par la Constitution fédérale ». En conséquence, aucune « décision fédérale » ne peut imposer aux cantons l'application d'un référentiel comptable ou l'utilisation d'un plan comptable. Une telle décision fédérale serait anticonstitutionnelle et contraire à l'ordre juridique.

Néanmoins, la Constitution n'interdit pas l'harmonisation de la présentation des comptes de la Confédération, des cantons et des communes. La loi fédérale sur les finances de la Confédération (LFC) précise que le Conseil Fédéral « s'emploie à harmoniser les normes ».

Loi fédérale sur les finances de la Confédération (LFC)

Chapitre 5 Etablissement des comptes

Section 1 Principes et normes

Art. 48 Normes

¹ L'établissement des comptes est régi par des normes généralement reconnues.

² Le Conseil fédéral règle les modalités. Il consulte préalablement les commissions des finances.

³ Toute dérogation à ces normes est expressément motivée dans l'annexe des comptes annuels.

⁴ Le Conseil fédéral s'emploie à harmoniser les normes de présentation des comptes de la Confédération, des cantons et des communes.

1.1.2. Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF)

La Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) encourage la collaboration entre cantons et avec la Confédération dans le domaine des finances publiques.

La CDF a adopté et publié le « Manuel modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes » MCH2 (Manuel MCH2). Ce manuel comprend des recommandations sur la présentation des comptes publics.

1.1.3. Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP)

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP) a été créé par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) le 25 janvier 2008, dans le cadre de l'art. 48 de la loi fédérale sur les finances de la Confédération (LFC), demandant au Conseil fédéral de s'employer à harmoniser les normes de présentation des comptes de la Confédération, des cantons et des communes. La CDF a ainsi confié au CSPCP le rôle de promouvoir une présentation uniformisée, comparable et transparente des états financiers des collectivités publiques suisses. Le CSPCP représente les intérêts de la Suisse dans des organismes de présentation des comptes ou de statistique financière. Il prend position lors des consultations du Comité IPSAS.

Si une adaptation des recommandations ou du plan comptable du Manuel MCH2 s'avère nécessaire, le CSPCP formule des propositions (suppression, modification, ajout) au Groupe d'étude pour les finances cantonales (FkF). La FkF soumet ensuite une requête à la CDF qui approuve ou non les propositions. Le CSPCP peut également élaborer des compléments ou des foires aux questions.

1.2. Etat de Genève

1.2.1. Grand Conseil

Le Grand Conseil fixe, au travers de la Loi sur la gestion administrative et financière (LGAF), le référentiel comptable applicable (art.6 et 19 LGAF), l'objectif et le contenu des états financiers (art.18 et 23), ainsi que les compétences du Conseil d'Etat en la matière (art.6 et 20 LGAF). La LGAF laisse une certaine marge d'appréciation au Conseil d'Etat dans l'application effective du référentiel comptable pour autant que l'exécutif respecte certaines conditions (art.18 et 19 LGAF).

1.2.2. Conseil d'Etat

Le Conseil d'Etat précise de manière plus concrète l'application du référentiel comptable dans le respect du cadre fixé par la LGAF.

1.2.3. Département des finances

Le Département des finances est responsable de l'organisation des finances et de la comptabilité (art.61 LGAF). Le Département des finances est plus précisément chargé d'édicter les directives transversales, dont fait notamment partie le Manuel de comptabilité de l'Etat de Genève.

2. Référentiels comptables

2.1. Référentiel comptable principal

L'Etat de Genève applique un référentiel comptable constitué à la fois des normes IPSAS et de dérogations générales édictées par le Conseil d'Etat. Le présent manuel vise justement à préciser ce référentiel comptable principal.

Loi sur la gestion administrative et financière (LGAF)

Chapitre III Etats financiers

Art. 18 Objectif

Les états financiers doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats.

Art. 19 Référentiel comptable

¹ Les normes IPSAS ainsi que les dérogations générales édictées par le Conseil d'Etat constituent le référentiel comptable principal applicable à la présentation des états financiers de l'Etat et des entités consolidées.

² Lorsque le référentiel comptable principal ne contient pas de réglementation, il peut être fait application d'autres normes comptables généralement reconnues, au titre de normes alternatives.

Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF)

Chapitre II Normes comptables applicables

Art. 3 Référentiels comptables

Référentiel comptable principal

¹ Le référentiel comptable principal au sens de l'article 19 de la loi est constitué par les normes internationales pour le secteur public (IPSAS) publiées par l'IPSAS Board, à l'exception des dérogations édictées par voie légale ainsi que par le présent règlement.

Art. 4 Application des référentiels comptables

Référentiel comptable principal

¹ Le référentiel comptable principal doit être appliqué par :

- a) l'Etat,
- b) les entités consolidées.

L'Etat de Genève ne se conforme donc pas à proprement parler aux recommandations du manuel MCH2, et doit, dans tous les cas, donner une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats.

Les entités consolidées appliquent le référentiel comptable principal de l'Etat. Néanmoins, à l'heure actuelle, certaines entités consolidées font l'objet d'une exception en faveur des normes IFRS.

2.2. Référentiels comptables subsidiaires

Le présent manuel comptable ne traite pas des référentiels comptables subsidiaires prévues par la LGAF et qui sont mentionnées dans le REEF. Cette note est mentionnée à titre d'information.

Loi sur la gestion administrative et financière (LGAF)

Chapitre III Etats financiers

Art. 19 Référentiel comptable

³ Le Conseil d'Etat définit les normes comptables applicables aux entités qui ne sont pas soumises au référentiel comptable principal.

Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF)

Chapitre II Normes comptables applicables

Art. 3 Référentiels comptables

Référentiels comptables subsidiaires

² Les référentiels comptables subsidiaires sont :

- a) les recommandations relatives à la présentation des comptes Swiss GAAP RPC (ci-après : les recommandations Swiss GAAP RPC);
- b) le code des obligations;
- c) les normes internationales d'information financières (IFRS) publiées par l'« International Accounting Standards Board » (IASB) (ci-après : les normes IFRS).

Art. 4 Application des référentiels comptables

² En dérogation à l'alinéa 1, lettre b, l'annexe III définit quelles sont les entités consolidées autorisées à appliquer les normes IFRS.

³ Les entités non consolidées au bénéfice d'une aide ou d'une indemnité financière (ci-après : subvention monétaire) soumise à la loi sur les indemnités et les aides financières (LIAF), du 15 décembre 2005, appliquent les référentiels comptables ci-après :

- a) si la subvention monétaire annuelle est supérieure à 200'000 F : les recommandations Swiss GAAP RPC;
- b) si la subvention monétaire annuelle est inférieure ou égale à 200'000 F : le code des obligations.

⁴ Les entités qui reçoivent une subvention monétaire annuelle inférieure ou égale à 200'000 F peuvent toutefois être tenues, sur décision du département compétent pour l'octroi de la subvention, de présenter leurs comptes en conformité avec les recommandations Swiss GAAP RPC.

⁵ Les institutions cantonales de droit public non consolidées qui ne reçoivent pas de subvention monétaire annuelle soumise à la LIAF appliquent les recommandations Swiss GAAP RPC.

⁶ Les autres entités sous le contrôle exclusif de l'Etat appliquent les recommandations Swiss GAAP RPC.

Les alinéas 5 et 6 précisent le référentiel comptable applicable aux institutions de droit public cantonal (al. 5) et aux entités de droit privé (al. 6) non consolidées et non concernées par la LIAF. L'al. 6 comble en outre une lacune du règlement actuel. La notion de contrôle exclusif est traitée à l'art. 14 REEF et fait référence aux normes IPSAS.

3. Dérogations et dispositions particulières

3.1. Principes généraux

La loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat (LGAF) prévoit que le Conseil d'Etat édicte des dérogations générales pour définir le référentiel comptable principal.

La LGAF prescrit notamment que :

- la gestion financière de l'Etat est régie par les principes de l'équilibre des comptes à moyen terme (art.4, al.1 LGAF) ;
- les états financiers doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats (art.18 LGAF).

En principe, les dérogations et dispositions particulières sont édictées afin :

- d'assurer la stabilité du référentiel comptable principale :
 - le Comité IPSAS (IPSAS Board) édicte régulièrement de nouvelles normes IPSAS ou amende les normes existantes, tant pour combler des lacunes, répondre à des demandes de clarification, que pour transposer au secteur public les changements des normes IFRS ;
 - les entités soumises aux normes IPSAS, à l'instar des normes IFRS, sont contraintes de s'adapter aux évolutions perpétuelles des normes, sans garantie de stabilité, et d'encourir des frais administratifs liés au personnel spécialisé, aux éventuels consultants, aux travaux supplémentaires de l'auditeur, etc. ;
 - l'application non systématique des nouvelles dispositions de normes IPSAS constitue une approche raisonnable dans le cadre de l'art.152 al.2 Cst-GE (*La gestion des finances publiques est économe et efficace*) ;
- d'éviter la complexité des normes :
 - certaines dispositions des normes IPSAS sont particulièrement complexes et inadaptées à une collectivité publique cantonale dotée d'un parlement de milice ;
 - les évolutions normatives créent une instabilité de nature à ne pas garantir la permanence des méthodes et le sentiment que les chiffres publiés dans les états financiers sont fiables ;
 - la complexité croissante des états financiers va à l'encontre du besoin de transparence et d'intelligibilité pour un public non-expert ;
 - une interprétation rigoriste des normes IPSAS est de nature à complexifier les flux comptables, à créer des contraintes opérationnelles difficiles à maintenir sur la durée ;
 - finalement, la complexité des normes se nourrit d'elle-même ;
 - le recours à des principes moins complexes et plus usuels en Suisse est alors privilégié ;
- d'éviter la variabilité sur le résultat net :
 - certaines dispositions des normes IPSAS ont pour effet de générer de la variabilité dans le résultat net de l'Etat ;
 - il en ressort une certaine volatilité susceptible de contribuer à l'enclenchement du frein au déficit, si le compte de résultat individuel de l'Etat présente un excédent de charges durant trois années consécutives ;
 - l'application de méthodes comptables alternatives s'analyse au cas par cas, car elles peuvent conduire à des dérogations de nature différentes.

Le Conseil d'Etat peut également édicter des dispositions particulières (dérogations spécifiques par opposition aux dérogations d'ordre général) pour autant que les différentes dispositions contenues dans la loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat (LGAF) ou dans d'autres lois soient respectées. Ces dispositions particulières sont de plusieurs ordres et consistent notamment à :

- préciser l'application d'une disposition légale (exemple des subventions non monétaires / mises à dispositions de moyens) ;
- prescrire un traitement comptable afin de répondre aux contraintes spécifiques prévues par les lois (exemples des fonds affectés et financement spéciaux).

Enfin, des lois, autres que la LGAF, peuvent prévoir des traitements comptables spécifiques constituant des dérogations aux normes IPSAS. Ces traitements font de facto partie du référentiel comptable principal sans qu'une disposition d'ordre réglementaire soit forcément nécessaire. Dans tous les cas, les traitements dérogatoires correspondants sont traités dans le présent manuel.

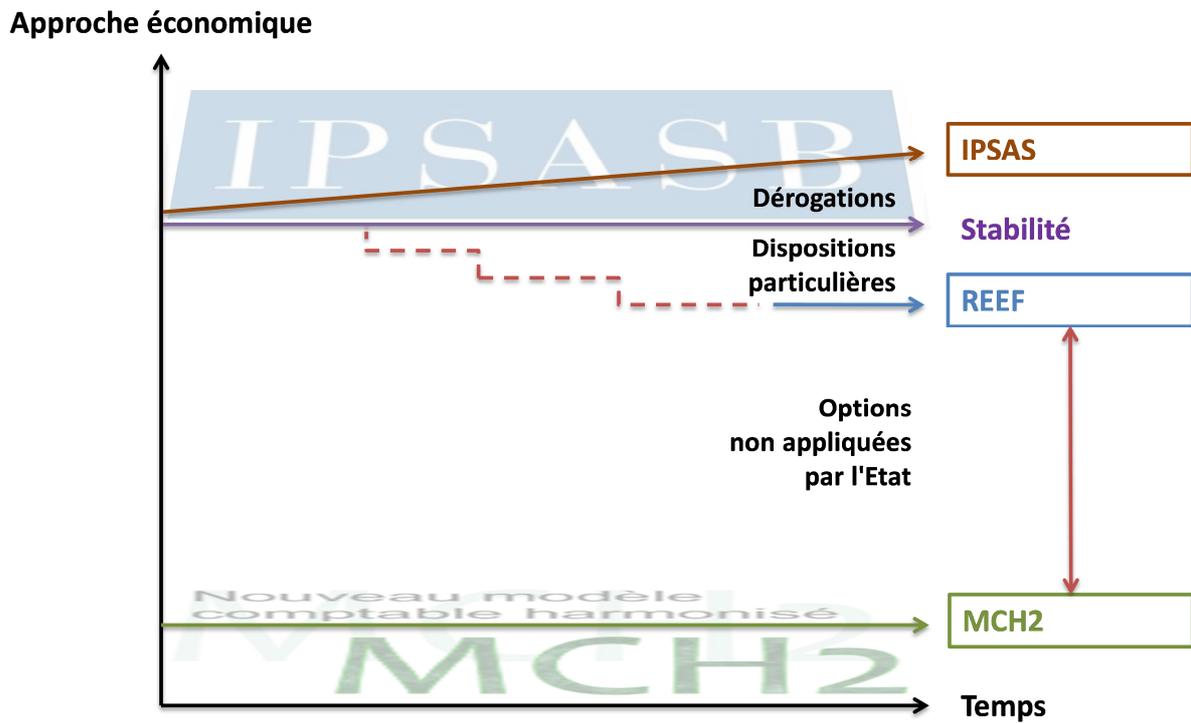
3.2. Motifs des dérogations

A ce jour, les dérogations aux normes IPSAS figurent toutes dans le Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF) ; il n'existe pas de loi, autre que la LGAF, contenant spécifiquement des traitements comptables dérogatoires.

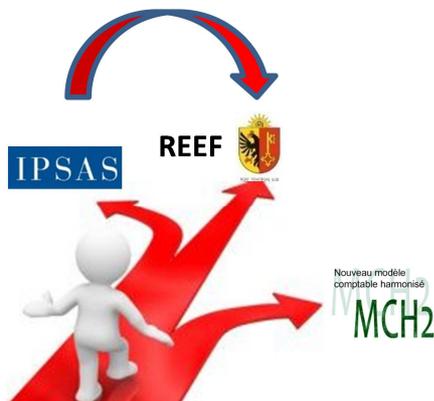
REEF	Disposition	Voir
Art.7	a) les engagements de prévoyance relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi ne sont pas comptabilisés selon la norme IPSAS 25	Chapitre XIII note 1
Art.7	b) une provision est comptabilisée dans la mesure de la capacité financière de l'Etat afin de couvrir le risque que les taux prévus par la lettre c, alinéa 2, des dispositions transitoires de la modification du 17 décembre 2010 (Financement des institutions de prévoyance de corporations de droit public) de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité, du 25 juin 1982, ne soient pas atteints (IPSAS 19);	Chapitre XI note 2.9
Art.7	c) le montant total des rémunérations et avantages accordés aux membres proches de la famille des principaux dirigeants n'est pas publié dans les états financiers (IPSAS 20);	Chapitre V note 11
Art.7	e) les mises à disposition de moyens à titre gratuit ou à des conditions préférentielles ne sont pas comptabilisées dans les états financiers (IPSAS 23 et 29);	Chapitre XIV
Art.7	f) les moins-values réalisées lors d'aliénations d'immeubles au titre d'apports en nature effectués par l'Etat dans le cadre de projets d'investissement d'utilité publique régis par une loi sont amorties sur la durée appropriée définie en fonction de la durée d'utilité des actifs (IPSAS 17).	Chapitre XVIII

REEF	Disposition	Voir
Art.9	¹ Le montant qui doit être rétrocédé annuellement à la République française en application de l'Accord entre le Conseil fédéral suisse, agissant au nom de la République et canton de Genève, et le Gouvernement de la République française sur la compensation financière relative aux frontaliers travaillant à Genève, du 29 janvier 1973, est comptabilisé en déduction des produits de l'impôt perçu à la source sur le revenu de l'activité lucrative dépendante.	Chapitre IX note 2
Art.10	La part cantonale au bénéfice de la Banque nationale suisse (ci-après : la banque) est comptabilisée dans les revenus de l'Etat l'année où les comptes annuels sur la base desquels les bénéfices de la banque sont distribués aux cantons sont approuvés.	Chapitre XI note 2.9
Art.11	Lorsqu'une loi fixe un prix de transfert ou de cession d'un actif, ce montant constitue la juste valeur retenue pour le prix de transfert.	Chapitre III note 1.4.3
Art.13	Lorsqu'un bien-fonds subit une perte de valeur comptable à la suite d'une modification de limites de zones ou de l'entrée en force d'un plan localisé de quartier, celle-ci est imputée en priorité dans les fonds propres à concurrence maximale de l'évaluation effectuée dans le bilan d'entrée de l'Etat au 1er janvier 2008 pour ce bien-fonds.	Chapitre XIX note 1.2
Art.13A	Les liquidités en monnaies étrangères détenues par l'Etat à raison d'un dépôt à la caisse des consignations de l'Etat ainsi que d'une saisie ou confiscation opérée dans le cadre d'une procédure judiciaire sont présentées en placements financiers (« autres actifs financiers »).	Chapitre III note 9
Art.13B	L'Etat comptabilise les créances afférentes aux restitutions de résultats dues en application des contrats de prestations uniquement l'année de l'échéance desdits contrats.	Chapitre X note 3
Art.13C	¹ Les fonds affectés et financements spéciaux énumérés à l'annexe IV, faisant partie intégrante du présent règlement, sont gérés au bilan sans passage par les comptes de résultat ou d'investissement de l'Etat (approche dite « bilan/bilan »). Ils font l'objet d'une comptabilité distincte. ² Les fonds affectés et financements spéciaux énumérés à l'annexe IV font l'objet d'une publication séparée selon les règles édictées par le département des finances.	Chapitre VIII note 4.3.2
Art.13D	⁶ Les libéralités de tiers affectées dont le bénéficiaire est l'Etat sont gérées au bilan sans passage par les comptes de résultat ou d'investissement, à concurrence de la part qui ne concerne pas le financement d'une prestation faisant partie de l'arborescence des prestations de l'Etat.	Chapitre VIII note 5
Annexe I B.	La Banque cantonale de Genève est exclue du périmètre de consolidation du fait que ses prestations ne font pas partie de l'une des politiques publiques publiées au budget (art. 14, al. 1, lettre b).	Chapitre VI note 2.5

4. Référentiel comptable principal de l'Etat (REEF)



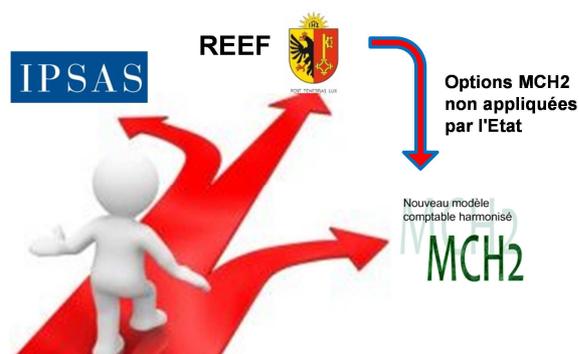
4.1. Par rapport aux normes IPSAS



Les dérogations par rapport aux normes IPSAS et les dispositions particulières reposent sur les principes fondamentaux suivants :

- assurer la stabilité du référentiel comptable principale, indépendamment de l'évolution des normes IPSAS ;
- limiter la volatilité ;
- dire non à la complexité ;
- assurer la transparence dans les états financiers.

4.2. Par rapport aux options MCH2 non appliquées



Les options MCH2 non appliquées concernent particulièrement les instruments de la politique budgétaire (recommandation n°17 et son complément) :

- amortissements supplémentaires ;
- amortissement du découvert du bilan ;
- réserves provenant de l'enveloppe budgétaire (par exemple, attribution à la réserve conjoncturelle) ;
- préfinancements (répartir au préalable la charge sur plusieurs années).

Des tels instruments doivent reposer sur une base légale. La loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat (LGAF) ne prévoit aucun de ces instruments. En revanche le projet de loi du Conseil d'Etat modifiant la loi instituant la CPEG prévoit un traitement comptable particulier pour le prêt simultané entre la CPEG et l'Etat s'inspirant de la méthode de l'amortissement du découvert au bilan.

De manière générale, pour recourir aux instruments de la politique budgétaire et permettre la comptabilisation des charges correspondantes, une collectivité publique doit réaliser des excédents de revenus de manière relativement récurrente.

Les recommandations du MCH2 prévoient également que les effets financiers induits par les instruments de la politique budgétaire soient comptabilisés dans des rubriques de charges et revenus extraordinaires et présentés dans un solde intermédiaire "Résultat extraordinaire" du compte de résultat, sous le solde intermédiaire "Résultat opérationnel" (comprenant les résultats d'exploitation et financier). Cette présentation vise à garantir la transparence financière des effets induits par les instruments de la politique budgétaire.

En principe, de manière générale, les recommandations du MCH2 visent à garantir par le biais du compte de résultat que, pour chaque franc dépensé, il existe une recette de montant équivalent. Cette approche permet de circonscrire le recours à l'endettement et constitue lui-même un frein à l'endettement à part entière. A contrario, les normes IPSAS reposent sur une approche économique visant à valoriser le bilan de l'entité. Une telle approche est tout à fait appropriée pour le secteur privé ou certaines entités du secteur public, mais s'accommode difficilement avec le droit des crédits ou le droit budgétaire d'une collectivité publique. Dans ce cas, les normes IPSAS n'offre aucune garantie que les dépenses seront bien financées par une recette.