

Comment améliorer la transparence liée au traitement comptable des «fonds spéciaux» dans les collectivités publiques? Les auteurs proposent un aperçu de l'apport possible du nouveau modèle comptable harmonisé (MCH2) et des normes IPSAS au cas des communes genevoises.

MASSIMO CIPRIANO

LAURENT DUSSOLLIET-
BERTHOD

BRUNO REIX

TRAITEMENT DES «FONDS SPÉCIAUX» DANS LES COMMUNES GENEVOISES

Quelles solutions pour une meilleure transparence?

1. INTRODUCTION

1.1 Définition. Dans la pratique financière des collectivités publiques, la notion de «fonds spéciaux» renvoie à des réalités différentes en fonction des législations des différents cantons. Pour cette raison, il n'est pas possible d'en donner une définition unique [1]. Dans le cas des communes genevoises, les «fonds spéciaux» [2] regroupent essentiellement les legs ou donations reçus de tiers ainsi que les fonds qualifiés de «légaux» qui trouvent généralement leur origine dans une base légale: fonds de bienfaisance, fonds d'art ou de décoration, fonds d'école, etc.

1.2 Problématiques. D'une manière générale, le traitement comptable actuel de ces «fonds spéciaux» dans les communes genevoises, basé sur le *modèle comptable harmonisé (MCH)*, manque globalement de transparence, dans le sens où il n'est pas possible d'identifier la nature des dépenses liées aux fonds. En effet, de nombreux fonds sont uniquement indiqués en pied de bilan ou dans l'annexe aux comptes. Par ailleurs, les prélèvements des fonds ne transitent pas par le compte de fonctionnement, seules les attributions y sont parfois comptabilisées. Nous proposons ainsi de présenter un aperçu de l'apport du nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH2) et des normes IPSAS concernant ces «fonds spéciaux». Afin d'illustrer les problématiques rencontrées, un exemple concret sera présenté: celui du *fonds municipal d'art contemporain (FMAC)* de la Ville de Genève, qui a fait l'objet d'un audit de la Cour des comptes de Genève.

2. LES «FONDS SPÉCIAUX» DANS LES COMMUNES GENEVOISES

2.1 Loi, règlement et directives applicables aux communes genevoises. Les 45 communes genevoises sont soumises aux dispositions de la loi cantonale sur l'administration des communes (LAC) et à son *règlement d'application (RAC)*, tous deux entrés en vigueur le 1^{er} janvier 1985. Les communes appliquent également les principes de la loi sur la gestion administrative et financière de l'État de Genève (LGAF), les dispositions particulières leur étant applicables étant réservées [3].

Le RAC précise dans son chapitre 4 les dispositions générales applicables à la tenue des comptes des communes. Celles-ci sont complétées par deux directives édictées par l'autorité cantonale de surveillance des communes [4] ainsi que par un plan comptable [5].

D'une manière générale, ces dispositions trouvent leur fondement dans le MCH, recommandé par le manuel de comptabilité publique édité par la conférence des directeurs cantonaux des finances (édition 1982).

2.2 Principes généraux de comptabilisation. Selon le plan comptable et les directives précitées, les biens des legs sont indiqués uniquement en pied de bilan et leurs mouvements présentés dans l'annexe aux comptes [6]. En règle générale, les legs en espèces sont quant à eux comptabilisés au bilan dans la fortune communale et en contrepartie dans la rubrique «engagements envers des entités particulières». Cette rubrique enregistre également les engagements de la collecti-



MASSIMO CIPRIANO,
EXPERT-COMPTABLE
DIPLOMÉ,
DIRECTEUR ADJOINT À LA
COUR DES COMPTES,
GENÈVE,
MASSIMO.CIPRIANO@
ETAT.GE.CH



LAURENT DUSSOLLIET-
BERTHOD, CERTIFIED
INTERNAL AUDITOR (CIA),
AUDITEUR SENIOR
À LA COUR DES COMPTES,
GENÈVE,
LAURENT.DUSSOLLIET-
BERTHOD@ETAT.GE.CH

tivité vis-à-vis des «fonds légaux». Les écritures transitant par le compte de fonctionnement concernent essentiellement les attributions (subventions) versées aux fonds.

2.3 État des lieux. Au 31 décembre 2010, plus de 250 «fonds spéciaux», représentant un montant total de CHF 68 millions, sont recensés dans les 45 communes genevoises [7]. Parmi ces 250 fonds, les deux tiers environ sont comptabilisés dans la rubrique «engagements envers des entités particulières» (soit environ CHF 58 millions) et un tiers est indiqué en pied de bilan ou dans l'annexe aux comptes (soit environ CHF 10 millions). Ces 250 fonds concernent à hauteur de CHF 37 millions des legs ou donations reçus de tiers et à hauteur de CHF 31 millions des «fonds légaux». Parmi ces «fonds légaux», figurent notamment les fonds de bienfaisance (CHF 9,6 millions), les fonds de décoration (CHF 7 millions), le fonds chômage de la Ville de Genève (CHF 6,2 millions) ou encore les fonds d'école (CHF 1,8 million). La majorité de ces fonds «légaux» trouve leur origine dans une base légale. Néanmoins, dans certains cas, celle-ci fait défaut.

En particulier pour la seule Ville de Genève, plus de 65 «fonds spéciaux», représentant un total de CHF 45,3 millions [8], sont recensés à fin décembre 2010. Parmi ceux-ci figure le FMAC, exposé en détail ci-après.

3. UNE ILLUSTRATION CONCRÈTE: LE FONDS MUNICIPAL D'ART CONTEMPORAIN DE LA VILLE DE GENÈVE

3.1 Présentation. Créé en 1950 par règlement sous la dénomination de fonds municipal de décoration (FMD), le FMAC a actuellement pour mission, d'une part, de financer des interventions artistiques dans les édifices publics, places, rues, quais et sites municipaux et, d'autre part, d'apporter un soutien aux artistes actifs à Genève [9]. Ce soutien aux artistes actifs à Genève se traduit par des acquisitions ou des commandes d'œuvres d'art et des aides à la réalisation de projets.

En termes de ressources, le FMAC est alimenté par un prélèvement de 2% sur les crédits d'investissement votés par la Ville de Genève pour la construction, la rénovation et la restauration d'édifices et d'installations sportives ainsi que de ponts. Le solde de ce fonds figure au bilan de la Ville de Genève pour un montant de CHF 2,7 millions au 31 décembre 2010.

3.2 Principes de comptabilisation. Afin d'illustrer les principes de comptabilisation relatifs au FMAC, nous prendrons ci-après l'exemple d'un crédit d'investissement de

CHF 10 millions voté par la Ville de Genève pour des travaux de construction amortis sur 20 ans. L'attribution au FMAC s'élève à CHF 200 000 [10]. Le traitement comptable des différentes opérations va s'effectuer ainsi:

→ attribution au FMAC: le prélèvement de CHF 200 000 est enregistré dans le compte d'investissement de la Ville au même titre que les travaux de construction. La contrepartie de cette écriture est le compte de passif du fonds. Aucune sortie de trésorerie n'a lieu à cette occasion, → activation au bilan des travaux et de l'attribution: lorsque les coûts liés aux travaux de construction auront été comptabilisés, il sera procédé à un transfert de la dépense de CHF 10 millions (y compris l'attribution au fonds de CHF 200 000) à l'actif du bilan. La dépense sera amortie sur la durée indiquée dans le crédit d'investissement, soit 20 ans dans le cas présent.

En résumé, est donc présent au bilan de la Ville de Genève un actif de CHF 200 000 compris dans les CHF 10 millions d'actifs à amortir sur 20 ans et un passif spécifique au fonds de CHF 200 000. Lors d'une acquisition d'œuvre par exemple, le compte de passif sera débité (diminution de la fortune du fonds) en contrepartie d'un compte de liquidités (paiement de l'œuvre par la Ville). À noter que si les comptes annuels de la Ville de Genève mentionnent le solde du fonds, ils n'indiquent nulle part le mouvement de ce fonds ni ne donnent de détails sur les acquisitions.

3.3 Problématiques rencontrées. Le principe de comptabilisation mentionné ci-dessus engendre notamment les deux problématiques suivantes:

→ l'achat d'œuvre ou les prestations n'ayant généralement pas lieu en même temps que la comptabilisation de l'attribution au fonds, ce mode de comptabilisation engendre la création d'actifs «sans valeur». Ainsi, en supposant que le fonds ne réalise aucune dépense au cours de l'année, un actif sera néanmoins comptabilisé au bilan de la Ville. Il en découle que les amortissements, calculés sur les immobilisations qui ont servi de base de calcul pour le prélèvement en faveur du fonds, sont surévalués. Ils sont en effet calculés sur des actifs fictifs (œuvres non encore acquises) et inexacts car, dans certains cas, ils sont calculés sur des charges de fonctionnement; → l'intégralité des dépenses est enregistrée directement au débit du compte de bilan du fonds, ce qui ne permet pas d'identifier la nature des dépenses.

Ces deux problématiques ont notamment pour conséquence le fait que la comptabilité ne peut être utilisée afin de valoriser la collection des œuvres acquises via le fonds depuis des décennies, et un manque global de transparence puisqu'il n'est pas possible d'identifier la nature des dépenses liées au fonds.

4. QUELLES SOLUTIONS?

4.1 International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 23. La norme IPSAS 23 «Revenue from non-exchange transactions», adoptée en 2006 par l'International Accounting Standards Board (IASB) et applicable aux états financiers à partir du 30 juin 2008, traite de divers aspects essentiels de la communication d'informations sur les sources majeures



BRUNO REIX,
CERTIFIED INTERNAL
AUDITOR (CIA),
AUDITEUR SENIOR À LA
COUR DES COMPTES,
GENÈVE,
BRUNO.REIX@ETAT.GE.CH

de recettes sans contrepartie des entités du secteur public. Ces sources sont les recettes fiscales et les paiements de transfert, qui comprennent notamment les subventions d'origine publique ou tierce ainsi que les dons et donations. L'IPSAS 23 prescrit en particulier des règles de constatation et d'évaluation applicables aux recettes sans contrepartie ainsi qu'un mode de présentation dans les états financiers des conditions et des affectations concernant les ressources transférées.

La norme retient en substance que si le bénéficiaire a le contrôle des ressources transférées, il doit cependant déterminer si les restrictions qui sont liées à ces ressources sont génératrices de décaissements futurs fondant une obligation actuelle [11]. Il convient de faire à cet égard une distinction entre conditions et restrictions, seules ces dernières nécessitant l'inscription d'un engagement correspondant dans les états financiers [12]. Les conditions (p. ex. droit au retour des fonds) doivent, quant à elles, être levées pour permettre à la collectivité une reconnaissance des ressources transférées dans ses états financiers. La norme pose également la problématique de l'origine des fonds. Les ressources provenant de «propriétaires» doivent être comptabilisées dans les capitaux propres alors que les ressources d'origine tierce devront être comptabilisées dans les passifs [13] (dons,

legs de personnes physiques ou fondations externes à la collectivité publique).

Lors du passage aux normes IPSAS au 1^{er} janvier 2008, l'État de Genève, dans ses *directives comptables (DiCo-GE [14])*, explicitait le traitement de la problématique des fonds. Ces directives introduisaient notamment les notions de «fonds propres affectés» et de «fonds alloués par des tiers avec conditions» [15]:

→ les «fonds propres affectés» sont définis comme des moyens mis à la disposition de l'entité qui seront utilisés par la suite dans un but clairement défini et limitant l'utilisation. Ces fonds sont constitués grâce à une affectation des bénéfices de l'année et des bénéfices reportés des exercices antérieurs. Une fois l'affectation définie, une réserve est donc constituée. La réserve affectée à ce fonds évoluera dans le temps en fonction du résultat net du fonds. La réserve évoluera en fonction des charges et éventuelles nouvelles affectation. Ces fonds font partie des fonds propres de l'entité, et non pas des fonds étrangers; → les «fonds alloués par des tiers avec conditions» sont définis comme des fonds étrangers à la commune et comportant une restriction d'utilisation claire déterminée par des tiers. Dans ce cadre, ces fonds sont comptabilisés selon la méthode des produits différés. Ainsi, lorsque les ressources sont reçues, elles sont compta-

bilisées au passif du bilan. Elles sont ensuite reconnues en revenus dans le compte de fonctionnement de l'exercice comptable où sont encourues les charges opérationnelles ainsi financées.

4.2 MCH2. En juin 2008, la Conférence suisse des directeurs cantonaux des finances a publié un «nouveau modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes» (MCH2) qui recense notamment 20 recommandations pour la comptabilité des collectivités publiques. La recommandation n° 8 traite des financements spéciaux et préfinancements. Un groupe de travail [16] a été instauré en juillet 2010 afin d'apporter quelques précisions sur l'application de cette recommandation. Même si ce groupe de travail indique qu'il n'est pas possible de donner une définition unique de «fonds spéciaux», le plan comptable du MCH2 prévoit la catégorie «fonds spéciaux» en capitaux propres et au passif des bilans des collectivités publiques. En substance, le groupe de travail indique deux conditions à remplir pour une comptabilisation du fonds en capitaux propres, à savoir:

→ la base légale peut être changée par la propre collectivité ou, → la base légale repose sur le droit de rang supérieur, mais celui-ci laisse à la collectivité une marge de manœuvre importante (p.ex. fixation du montant des émoluments ou affectation des moyens).

Par analogie aux éléments ressortant des DiCo-GE, ces conditions peuvent être mises en lien avec la définition des «fonds propres affectés». Ainsi, pour les «fonds spéciaux», qu'ils soient comptabilisés en capitaux propres ou engagements envers des tiers, leurs mouvements (attribution et prélèvements) doivent, comme pour IPSAS 23, être comptabilisés par le compte de fonctionnement de la collectivité publique.

L'annexe aux états financiers présentera des tableaux détaillés de tous les mouvements pour chacun des «fonds spéciaux» (utilisation, affectation, etc.).

4.3 Application au cas du FMAC. Le mode de comptabilisation issu des normes IPSAS et du MCH2 appliqué au cas du FMAC pourrait par exemple s'articuler autour des principes suivants:

→ les attributions ne doivent pas être comptabilisées à l'actif du bilan de la Ville mais être considérées comme une attribution d'une partie de la fortune nette de la Ville à un fonds

clairement identifié dont les missions sont définies par un arrêté (principe des fonds propres affectés). Ainsi, en fin d'année, une partie de la fortune nette de la Ville (capitaux propres) correspondant au total des prélèvements de 2%

«La comptabilisation des opérations des fonds spéciaux sera revue lors du passage au MCH2 estimé à l'horizon 2016 pour l'ensemble des communes genevoises.»

votés est affectée au fonds dédié à l'art contemporain (fonds propre affecté); → les charges (p.ex. aides à la réalisation de projets) du fonds sont comptabilisés comme des charges de la Ville en tenant compte du principe de délimitation périodique, dans les comptes appropriés. Un suivi analytique permet de les identifier comme imputables au fonds; → lors de la clôture des comptes, le résultat annuel du fonds est transféré dans le fonds propre affecté dédié à l'art contemporain. Dans le cas présent, ce résultat sera systématiquement déficitaire puisque le fonds ne dispose pas de revenus propres. La diminution de la valeur du fonds sera «compensée» par l'attribution d'une partie de la fortune nette de la Ville.

5. CONCLUSION

Les normes IPSAS et le MCH2 amènent des solutions concrètes en termes de transparence pour la comptabilisation des «fonds spéciaux» car toutes les charges et dépenses directes doivent être débitées, et l'ensemble des revenus et des recettes crédités par le compte de fonctionnement d'une collectivité. L'annexe aux états financiers permet au lecteur d'avoir sous forme de tableaux tous les mouvements de la période individuellement pour chaque «fonds spécial».

Il est à noter que l'autorité de surveillance des communes genevoises s'est saisie de ce problème et a décidé de créer un groupe de travail ad hoc, incluant différents services de l'État de Genève, qui pourrait établir dans un premier temps, des directives en la matière. Dans tous les cas, la comptabilisation des opérations des fonds spéciaux sera revue lors du passage au MCH2 estimé à l'horizon 2016 pour l'ensemble des communes genevoises. ■

Notes: 1) Document de travail MCH2 sur les financements spéciaux et préfinancements du groupe de coordination intercantonal de la conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales. 2) Selon les directives aux organes de contrôle fiduciaire édictées par l'autorité cantonale de surveillance des communes du canton de Genève, en vigueur depuis 1990, le traitement des fonds «implique la séparation des fonds spéciaux (legs et fondations) des financements spéciaux, qui se subdivisent en fonds légaux (fonds de bienfaisance), en financements spéciaux équilibrés par le bilan (immeubles locatifs) et en préfinancements». 3) Article 4 LGAF. 4) Directives comptables et directives aux organes de contrôle

fiduciaire des communes entrées en vigueur le 1^{er} janvier 1990. 5) Plan comptable 2011 des communes genevoises. 6) Art. 4 al. i) des directives aux organes de contrôle fiduciaire des communes et commentaires relatifs à la nature 233 «Fonds et fondations» du plan comptable 2011 des communes genevoises. 7) État des lieux réalisé d'après les états financiers 2010 des 45 communes genevoises et d'après un recensement effectué par l'autorité cantonale de surveillance des communes. 8) L'ensemble de ces fonds est réparti dans 3 rubriques comptables libellées de la façon suivante: fonds spéciaux (CHF 31,9 millions), autres fonds (CHF 13,2 millions) et fonds de recherche (CHF 0,1 million). 9) Règlement d'application du FMAC (LC 21 251), entré

en vigueur le 27 août 2003 (y compris dernières modifications intervenues au 15 décembre 2010). 10) L'attribution de CHF 200 000 est comprise dans le crédit global de CHF 10 millions voté par le conseil municipal de la Ville de Genève. 11) IPSAS 23 ch. 19. 12) IPSAS 23 ch. 17-18. 13) IPSAS 23 ch. 37-38. 14) Les DiCo-GE sont des directives d'application des normes IPSAS présentant de manière explicite le traitement comptable à appliquer, ainsi que les dérogations aux normes IPSAS. 15) DICO-GE 25: fonds et financements spéciaux. 16) Instauré par le groupe de coordination intercantonal de la conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales.