



COUR DES COMPTES

Département des finances

Rapport

concernant l'audit de légalité

relatif aux clauses de thésaurisation dans les contrats de prestations

Genève, le 13 novembre 2007

Rapport no 6



LA COUR DES COMPTES

La Cour des comptes est chargée du contrôle indépendant et autonome des services et départements de l'administration cantonale, du pouvoir judiciaire, des institutions cantonales de droit public, des organismes subventionnés ainsi que des institutions communales.

La Cour des comptes vérifie d'office et selon son libre choix la **légalité** des activités et la **régularité** des recettes et des dépenses décrites dans les comptes, et s'assure du **bon emploi** des crédits, fonds et valeurs gérés par les entités contrôlées. Elle organise librement son travail et dispose de larges moyens d'investigation. Elle peut notamment requérir la production de documents, procéder à des auditions, à des expertises, se rendre dans les locaux de l'entité contrôlée.

Sont soumis au contrôle de la Cour des comptes:

- les départements,
- la chancellerie et ses services,
- le Pouvoir judiciaire,
- le Service du Grand Conseil,
- les institutions cantonales de droit public,
- les autorités communales et les institutions et services qui en dépendent,
- les institutions privées où l'Etat possède une participation financière majoritaire,
- les organismes bénéficiant de subventions de l'Etat ou des communes.

Les rapports de la Cour des comptes sont rendus **publics**: ils consignent ses observations, les conclusions de ses investigations, les enseignements qu'il faut en tirer et les recommandations conséquentes. La Cour des comptes prévoit en outre de signaler dans ses rapports les cas de réticence et les refus de collaborer survenus lors de ses contrôles.

La Cour des comptes publie également un **rapport annuel** comportant la liste des objets traités, celle de ceux qu'elle a écartés, celle des rapports rendus avec leurs conclusions et recommandations et les suites qui y ont été données. Les rapports restés sans effets ni suites sont également signalés.

Vous pouvez participer à l'amélioration de la gestion de l'Etat en contactant la Cour des comptes.

Toute personne, de même que les entités soumises à son contrôle, peuvent communiquer à la Cour des comptes des faits ou des pratiques qui pourraient être utiles à l'accomplissement de ses tâches.

Contactez la Cour par courrier postal ou par le formulaire disponible sur Internet :

<http://www.geneve.ch/cdc>

SYNTHESE

CONTEXTE

Confrontée à des avis divergents concernant le traitement comptable des soldes de subvention et leur restitution par les entités concernées, la **Commission des finances a saisi la Cour des comptes** le 11 octobre 2007. La Commission des finances a ainsi souhaité que la Cour des comptes « confirme ou infirme que les trois solutions préconisées sont conformes à la loi, aux règles de la comptabilité publique et respectent les principes de régularité des comptes, de la légalité des activités et des opérations et de bon emploi des crédits, fonds, biens et valeurs mis à disposition ».

La Cour a élargi la portée de la saisine de la Commission des finances en **l'analysant également sous l'angle de la bonne gestion** des fonds publics, selon les critères d'efficacité, de rationalité, de proportionnalité et de subsidiarité, tout en précisant qu'elle ne fait qu'émettre un avis et qu'il ne lui appartient pas d'arbitrer, dans le cadre de ce rapport, des divergences d'interprétation, ni d'émettre des avis de droit.

CONSTATS

Au terme de cet **audit de légalité**, portant notamment sur le principe de non-thésaurisation des subventions, la législation et la réglementation en vigueur et les normes comptables applicables, la Cour relève que la condition de restitution de la part de subvention non dépensée est liée uniquement à la capacité de l'entité de générer des bénéfices, et qu'elle est indépendante de l'atteinte des objectifs du contrat de prestations.

S'agissant du traitement comptable, la Cour considère que :

- Pour la **dizaine d'entités figurant dans le périmètre de consolidation de l'Etat et représentant 1.4 milliard de subventions**, toute clause de répartition du bénéfice n'a in fine aucun impact comptable et est un non-sens économique puisque les fonds propres de l'entité consolidée sont intégrés à ceux de l'Etat. La Cour est d'avis qu'il se justifie d'envisager un allègement de principe de l'obligation de restitution du résultat comptable et d'autoriser l'affectation de celui-ci aux fonds propres.
- Pour les **centaines d'entités ne figurant pas dans le périmètre de consolidation de l'Etat et représentant plus de 600 millions de subventions**, la partie de subvention non restituable doit figurer dans les fonds propres et la partie à restituer à l'échéance du contrat de prestations dans les fonds étrangers de l'entité concernée.
- Toutes les variantes de **clauses de répartition examinées apparaissent insuffisamment incitatives** et ne tiennent pas suffisamment compte de la proportion dans laquelle les entités subventionnées tirent parti de leurs propres ressources et des autres sources de financement à disposition.

RECOMMANDATIONS

La Cour recommande de prédéfinir la part non restituable de la subvention et de la fixer par exemple en fonction du taux de couverture des revenus, de manière à **encourager l'esprit entrepreneurial** des entités subventionnées et faire **progresser leur degré d'autofinancement**.

La Cour recommande que **l'adhésion à la caisse centralisée soit rendue obligatoire** pour toutes les entités faisant partie du périmètre de consolidation ; et qu'il convient d'utiliser le contrat de prestations pour intégrer le maximum d'entités subventionnées, en tenant compte du rapport « coût de mise en place / avantages attendus ».

Il convient d'assortir les contrats de subventions **de conditions et directives** permettant en toute transparence un contrôle des charges sous l'angle de la bonne gestion, notamment relativement aux charges de personnel et aux charges de loyers ; de même qu'un système d'évaluation des objectifs incluant des conséquences financières (**pénalité** respectivement **bonus**).

TABLE DES MATIERES

1.	CADRE ET CONTEXTE DE L'AUDIT	5
2.	MODALITES ET DEROULEMENT	6
3.	CONTEXTE GENERAL	7
3.1	Historique	7
3.1.1	Le principe de non-thésaurisation	7
3.1.2	Les contrats de prestations	8
3.1.3	Directives d'application	8
4.	ANALYSE	10
4.1	Préambule	10
4.2	Introduction.....	11
4.3	Aspects légaux et comptables	13
4.3.1	Contexte	13
4.3.1.1	Présentation des états financiers	13
4.3.1.2	Subventions et obligation de restitution.....	14
4.3.1.3	Inscription au bilan.....	14
4.3.2	Constats	15
4.3.2.1	La classification fonds propres / fonds étrangers du bénéfice comptable / part de subvention non dépensée	15
4.3.2.2	La soumission de la part de subvention non dépensée à un intérêt.....	17
4.3.3	Recommandations.....	18
4.3.3.1	La formulation de la clause de répartition.....	18
4.3.3.2	L'adaptation des états financiers	21
4.4	Aspects de bon emploi des fonds publics.....	23
4.4.1	Contexte	23
4.4.2	La clé de répartition	24
4.4.2.1	Constats	24
4.4.2.2	Recommandations.....	25
4.4.3	Le remboursement du montant de subvention à restituer	26
4.4.3.1	Constats	26
4.4.3.2	Recommandations.....	26
4.4.4	Les autres directives visant à la bonne gestion pouvant être incluses dans le contrat de prestations	27
4.4.4.1	Constats	27
4.4.4.2	Recommandations.....	27
5.	ANNEXES.....	28
5.1	Comptabilisation des subventions	28
5.2	Comptabilisation du solde à restituer	29
6.	DIVERS.....	36
6.1	Remerciements	36

L'origine de cet audit est une demande de la Commission des finances du Grand Conseil

1. CADRE ET CONTEXTE DE L'AUDIT

La Commission des finances du Grand Conseil (ci-après la Commission) traite actuellement un train de projets de loi visant à appliquer la *Loi sur les indemnités et aides financières* (LIAF D 1 11) aux aides financières et indemnités versées par l'Etat de Genève, mais ne faisant pas encore l'objet d'un contrat de prestations (ci-après projets de loi LIAF). Elle devra se prononcer en particulier sur différentes propositions de formulation de la clause-type des contrats de prestations relative à l'obligation de restitution des montants non dépensés (clause dite de « non-thésaurisation »).

Se trouvant en présence de solutions divergentes préconisées par le Département des Finances (DF), par l'Inspection Cantonale des Finances (ICF) et par l'un de ses membres, la Commission des finances a décidé, par courrier du 11 octobre 2007, d'interpeller la Cour des Comptes (ci-après la Cour) et de l'inviter à contrôler la conformité de ces propositions à la loi et aux règles de la comptabilité publique.

La Cour relève que l'art. 6 ltr. d de la *Loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière et l'évaluation des politiques publiques* (LSGAF D 1 10), attribuée à l'ICF la mission d'être « un pôle de compétences en matière de gestion, de normes comptables et de finance ». Au sens strict, il n'appartient donc pas à la Cour de se prononcer.

En revanche, prenant en considération le fait que les questions soulevées par la saisine de la Commission auront une incidence directe sur certaines conditions-cadre du budget de subventionnement de l'Etat, et que l'importance des montants en jeu est significative, **la Cour a élargi la portée** de la saisine de la Commission des finances en l'analysant sous l'angle de la **bonne gestion des fonds publics**, notamment en ce qui concerne la clé de répartition du bénéfice comptable résiduel entre l'Etat et l'entité subventionnée.

Dès lors qu'il incombe à la Cour de s'assurer de la légalité des activités, de la régularité des comptes et du bon emploi des crédits, fonds et valeurs mis à disposition d'entités publiques (art. 1 al. 2 de la *Loi instituant une cour des comptes*, D 1 12), la Cour a accepté d'entrer en matière dans ce cadre élargi.

Elle en a informé le président de la Commission des finances par courrier du 15 octobre 2007, et a porté son intervention à la connaissance du Département des finances.

La Cour souligne encore qu'à la différence d'une juridiction constitutionnelle ou administrative, il ne lui appartient pas d'arbitrer des divergences d'interprétation, ni d'émettre des avis de droit, ni de se prononcer sur la validité formelle d'un contrat de prestations particulier ou de l'une de ses clauses. Elle relève en outre qu'elle ne se prononce d'aucune manière dans le présent rapport sur la question controversée de l'application rétroactive de la LIAF aux réserves constituées par certaines entités subventionnées antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi.



2. MODALITES ET DEROULEMENT

La Commission des finances devant reprendre rapidement l'examen des différents projets de loi LIAF dont elle est saisie, elle a invité la Cour à rendre son rapport à bref délai.

Aussi, afin de prendre connaissance des positions respectives, d'en comprendre les enjeux, et de déterminer au plus près quelle était la volonté du législateur à l'origine de la LIAF, la Cour a examiné les extraits de procès-verbaux et des documents ayant servi aux travaux de la Commission, que celle-ci lui a transmis à sa demande.

Les prises de position du DF et de l'ICF figuraient dans la documentation remise. Afin de pouvoir s'assurer de leur actualité au moment de la rédaction du présent rapport, la Cour leur en a demandé confirmation. La détermination de l'ICF lui est parvenue par courrier du 6 novembre 2007, et celle du DF par courrier du 7 novembre 2007.

Ainsi, compte tenu du contexte particulier de cet audit de légalité demandé par la Commission des finances, la Cour ne soumettra pas le présent rapport aux observations du Département des Finances, celles-ci étant connues au moment de la rédaction du rapport.

Par ailleurs, la Cour a pris connaissance des rapports rendus par l'ICF depuis l'entrée en vigueur de la LIAF, en tant qu'ils comportaient des observations relatives à la problématique de la thésaurisation.

3. CONTEXTE GENERAL

3.1 Historique

3.1.1 Le principe de non-thésaurisation

L'interdiction de la thésaurisation des subventions « non dépensées » à l'issue d'un exercice annuel fut introduite initialement dans la *Loi sur la gestion financière et administrative* (LGAF D 1 05) par nouvelle du 17 décembre 1998, entrée en vigueur le 27 février 1999 (ancien art. 36 al. 4 LGAF, dont la teneur était identique à l'actuel art. 36 al. 3 LGAF). Elle était assortie de la possibilité d'y déroger, par une disposition légale spécifique ou un contrat de prestations, en vue notamment d'« *encourager la recherche de fonds privés, une répartition du résultat entre l'entité et l'Etat, la constitution d'une réserve pour déficits futurs* ».

La mise en œuvre de cette disposition légale dans les principaux départements « subventionneurs ¹ » n'a apparemment pas été menée de manière systématique, puisque l'ICF a dû relever de manière récurrente dans ses rapports le non-respect des bases légales interdisant la thésaurisation, que ce soit par les institutions bénéficiaires, les organes de contrôle ou les départements rapporteurs.

L'art. 36 al. 4 (anc.) LGAF fut repris pratiquement dans les mêmes termes à l'art. 17 al. 1 et 2 de la *Loi sur les indemnités et les aides financières* (LIAF D 1 11), adoptée par le Grand Conseil le 15 décembre 2005 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006, dont le texte est actuellement le suivant :

Art. 17 Restitution des montants non dépensés

¹ *Les montants non dépensés après détermination du résultat comptable établi selon les dispositions et les normes visées à l'article 12, alinéa 3, lettre a, ne peuvent pas être thésaurisés par l'entité. Ils sont restituables à l'Etat selon des modalités à définir. Le Conseil d'Etat fixe, en particulier, un délai à l'entité pour la restitution des montants non dépensés. Au surplus, les articles 28, alinéa 2, et 29 sont applicables.*

² *Restent réservées des dispositions du droit cantonal ou un accord spécifique (contrat de prestations ou analogue) visant notamment à encourager la recherche de fonds privés, une répartition du résultat entre l'entité et l'Etat, la constitution d'une réserve pour déficits futurs.*

La loi prévoit simultanément le principe de non-thésaurisation et la possibilité d'y déroger à certaines conditions

Cette disposition légale réaffirme donc tant le **principe de non-thésaurisation, que la possibilité d'y déroger à certaines conditions**. Elle délègue au Conseil d'Etat la compétence d'arrêter les modalités d'application.

Consécutivement à l'adoption de la LIAF, l'ICF rédigea un rapport No 06-16, du 10 mars 2006, relatif au « *traitement de la thésaurisation des indemnités et aides financières par les entités bénéficiaires* ». Ce rapport formulait des recommandations pour la mise en place d'un système de contrôle interne par l'Etat, ainsi que pour la méthode comptable à appliquer en cas de restitution.

¹ Par souci de lisibilité et de simplification, le terme « subvention » sera utilisé dans le présent rapport, couvrant indifféremment les termes « indemnités » et « aides financières » auxquels la loi et les contrats de prestations font référence.

Le *Règlement d'application de la loi sur les indemnités et les aides financières* (RLIAF D 1 11.01), adopté par le Conseil d'Etat le 31 mai 2006 et entré en vigueur le 8 juin 2007, a précisé sur différents points les dispositions de la loi. En ce qui concerne l'interdiction de la thésaurisation ou la restitution des subventions non dépensées, seul l'art. 17 al. 3 RLIAF aborde la question : donnant suite à l'une des recommandations de l'ICF, il impose à l'organe de révision de contrôler en particulier « *que l'article 17 de la loi relatif à la thésaurisation est respecté* ».

3.1.2 Les contrats de prestations

L'art. 11 LIAF, complété par l'art. 10 RLIAF, exige en règle générale la conclusion d'un contrat de droit public pour tout octroi d'indemnité (au sens de l'art. 2 al. 2 LIAF), ou d'aide financière (au sens de l'art. 2 al. 1 LIAF) supérieure à 200'000 F.

La LIAF a été déclarée applicable à l'ensemble des indemnités et aides financières en cours, avec un délai au 1^{er} janvier 2008 pour l'adaptation des modalités en vigueur (délai qui fait cependant actuellement l'objet d'une proposition de report d'une année), de sorte que l'Etat de Genève et les départements « subventionneurs » se sont trouvés confrontés à d'importants travaux de mise en œuvre de la loi, tant sur le plan organisationnel que normatif.

D'une part, la très grande diversité des situations concrètes des entités bénéficiaires a pour conséquence que les contrats de prestations, qu'il s'agisse de ceux déjà en vigueur ou de ceux en cours d'élaboration, ont à régir des situations fort diverses : de la simple mise en application concrète du principe de non-thésaurisation, y compris le traitement comptable de l'obligation de restitution, jusqu'à une dérogation totale, en passant par toutes les solutions intermédiaires telle la constitution d'une réserve pluriannuelle ou d'une réserve pour travaux.

D'autre part, il incombait au DF, en application de l'art. 71 LGAF, de préparer à l'intention du Conseil d'Etat des directives d'application obligatoires pour tous les départements, afin de tendre à une mise en œuvre uniforme de la loi et des recommandations de l'ICF.

3.1.3 Directives d'application

C'est ainsi que, compte tenu de la brièveté du délai imparti pour l'élaboration des nouveaux contrats de prestations et de la nécessité d'harmoniser les procédures, le Conseil d'Etat a adopté le 21 février 2007 deux projets de directives transversales, l'une relative à la *restitution d'indemnité et d'aide financière* (entrée en vigueur prévue le 1^{er} mars 2007), et l'autre relative à la *comptabilisation des subventions non monétaires* (entrée en vigueur prévue le 1^{er} janvier 2008).

Pour l'examen et l'appréciation des variantes de clause-type en discussion devant la Commission des finances du Grand Conseil, il suffit ici de relever que la première de ces directives proposait de régler comme suit les trois principales questions laissées ouvertes par la loi et par son règlement d'application :

- les **conditions permettant d'exempter** l'entité bénéficiaire de l'obligation de restitution étaient précisées (engagement de recherche de nouvelles sources de financement non-étatiques ou existence de co-financements ; répartition du bénéfice entre l'Etat et l'entité, visant à améliorer sa performance financière ; aide financière inférieure à 10'000 F) ;

- pour les entités ne participant pas au projet de caisse centralisée de l'Etat (cf. projet de loi 9734), le solde restituable ne devait être calculé qu'après constitution d'un « volant de trésorerie » correspondant à deux douzièmes des charges de personnel, par attribution du montant correspondant à une **réserve** (« réserve mobilisable ») figurant **dans les fonds propres** de l'entité bénéficiaire;
- la date d'exigibilité du solde restituable était fixée au 31 mars de l'année qui suit la fin de l'exercice comptable de l'entité bénéficiaire, et le solde restituable (après déduction du volant de trésorerie, le cas échéant) portait dès lors **intérêt au coût moyen de la dette de l'Etat**.

La solution ainsi retenue par le Conseil d'Etat fit l'objet d'observations de la part de l'ICF, au motif principal que la comptabilisation de la « réserve mobilisable » dans les fonds propres, et le fait de ne pas l'assortir d'intérêts, contreviendrait à la LGAF et à la LIAF.

Le DF et le Conseil d'Etat reprirent l'examen de la question, en parallèle des travaux de la Commission des finances. Au terme de ces réflexions, le Conseil d'Etat décida de maintenir sa position pour l'essentiel, en soulignant qu'elle répondait à des objectifs de **simplicité**, de **bonne gestion des ressources** et d'**incitation**, et qu'au vu de la diversité des besoins et des situations des entités bénéficiaires, une application uniforme du principe de subsidiarité de la subvention étatique (art. 8 LIAF) n'apparaissait guère possible sans entrer en conflit avec ces objectifs.

En date du 10 octobre 2007, le Conseil d'Etat formalisa sa position en matière de thésaurisation des subventions dans un projet d'arrêté (non encore adopté à ce jour), dont les dispositions essentielles sont les suivantes :

- « Toutes les entités subventionnées ayant conclu un contrat de prestations pluriannuel ou qui sont au bénéfice d'une décision pluriannuelle sont autorisées à reporter, après détermination du résultat, leur éventuel bénéfice annuel dans une réserve intitulée « *Part de subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat* ». Cette réserve ne doit servir qu'à compenser une éventuelle perte future. Elle ne porte pas intérêt. A l'échéance du contrat de prestations, l'éventuel solde de cette réserve est partagé entre l'Etat et l'entité (ou avec d'autres co-subventionneurs) selon une clé de répartition prédéfinie dans le contrat.»
- « Toutes les entités au bénéfice d'une indemnité annuelle supérieure à CHF 8 millions ou celles qui ont obtenu de l'Etat un capital de dotation supérieur à CHF 5 millions lors des 4 dernières années doivent adhérer à la caisse centralisée. Une disposition du contrat de prestations le prévoit explicitement. »
- Abrogation de la directive transversale du 21 février 2007 « *Restitution d'indemnité et d'aide financière (thésaurisation)* ».

4. ANALYSE

4.1 Préambule

Sur le plan sémantique, la Cour relève que la formulation de l'art. 17 al.1 de la LIAF prête à confusion, ce qui a également pu être constaté à la lecture des débats en Commission des finances.

Art. 17 Restitution des montants non dépensés

¹ Les montants non dépensés après détermination du résultat comptable établi selon les dispositions et les normes visées à l'article 12, alinéa 3, lettre a, ne peuvent pas être thésaurisés par l'entité. Ils sont restituables à l'Etat selon des modalités à définir. [...]

D'une part, l'art. 17 assimile les « montants non dépensés après détermination du résultat comptable » à une trésorerie librement disponible. Cet aspect est notamment souligné par la notion de thésaurisation en fin de phrase, ainsi que par la notion de restitution qui s'ensuit.

Or, le résultat comptable se distingue du flux de trésorerie produit durant un exercice, car de nombreuses charges et revenus influençant le résultat comptable ne produisent pas de flux de trésorerie (amortissements, provisions, ventes à crédit, etc.). De même, les investissements et les désinvestissements produisent des flux de trésorerie immédiats alors que leur impact sur le résultat comptable est généralement beaucoup plus diffus.

L'usage de la notion de thésaurisation prête à confusion

D'autre part, l'usage du terme « thésaurisation » est ambigu. Selon l'acception tant académique que courante, thésauriser signifie « amasser de l'argent pour le garder, sans le faire circuler ni l'investir ».

Or, dans l'immense majorité des cas de subventionnement, les montants non dépensés ne constituent pas un « trésor dormant », mais sont investis dans le financement courant de l'activité de l'entité subventionnée, ce qui implique de facto une circulation desdits montants.

Dès lors, ce qui est entendu par « thésaurisation » dans la LIAF s'apparente davantage à la notion « d'appropriation définitive » par l'entité bénéficiaire de la subvention.

Au vu de ces deux aspects sémantiques, il conviendrait, dans les dispositions ad hoc des contrats de prestations, ainsi que dans une prochaine révision de la LIAF et du RLIAF, de clarifier cette ambiguïté, par exemple en remplaçant « thésauriser » par « intégrer au patrimoine ».

4.2 Introduction

Le tableau ci-dessous présente les trois variantes de clause de non-thésaurisation au sujet desquelles la Commission des finances a demandé l'avis de la Cour, et met en évidence (soulignement par la Cour) les principaux enjeux liés à chacune de ces variantes.

Auteur de la proposition	Texte
DF / CE	<p>¹ Le bénéfice comptable annuel établi conformément aux directives d'implémentation des normes IPSAS (Dico-GE) / aux normes RPC est reporté sur l'exercice suivant et comptabilisé dans un <u>compte de réserve spécifique</u> "Part de subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat" <u>figurant dans les fonds propres</u> de l'entité.</p> <p>² Les éventuelles <u>pertes annuelles sont déduites de cette réserve.</u></p> <p>³ A l'échéance du présent contrat, l'entité <u>conserve définitivement entre 25 et 50%</u> de l'éventuel solde positif de la réserve. La quotité définitive est fixée par le Conseil d'Etat.</p>
ICF	<p>La réserve pluriannuelle ne peut pas être comptabilisée dans les fonds propres, mais dans un <u>compte de passif, fonds étrangers</u>, intitulé « Dette envers l'Etat de Genève », qui est <u>soumis à intérêt.</u></p> <p>¹ Au terme de l'exercice, le montant de la subvention non dépensée est comptabilisé en diminution de la subvention de l'Etat de Genève et au crédit du compte de bilan ad hoc « Créancier Etat – Subventions non dépensées » dans la rubrique des fonds étrangers.</p> <p>² Durant la période du contrat, le compte « Créancier Etat – Subventions non dépensées » peut être utilisé jusqu'à concurrence du solde disponible pour compenser d'éventuelles pertes annuelles. Cette utilisation est comptabilisée par le débit du compte « Créancier Etat – Subventions non dépensées » et le crédit du compte de revenu « Subvention de l'Etat de Genève ».</p> <p>³ A l'échéance du présent contrat, l'éventuel solde positif du compte « Créancier Etat – Subvention non dépensées » sera réparti entre l'institution et l'Etat de Genève selon les modalités prévues par le contrat de prestations.</p>
Membre de la Commission des finances	<p>¹ Le bénéfice comptable annuel établi conformément aux directives d'implémentation des normes IPSAS (Dico-GE) aux RPC est reporté sur l'exercice suivant et comptabilisé dans un <u>compte créancier spécifique</u> "Part de subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat" <u>figurant au passif du bilan</u> de l'entité.</p> <p>(...)</p> <p>³ A l'échéance du présent contrat, l'entité conserve définitivement entre 25 et 50% de l'éventuel solde non dépensé. La quotité définitive est fixée par le Conseil d'Etat.</p>



Afin de replacer les divergences entre ces différentes propositions dans une vision d'ensemble, la Cour relève que les questions soulevées par la mise en œuvre de l'art. 17 LIAF ont été abordées à juste titre sous 3 aspects distincts, répondant à des objectifs pouvant être traités séparément:

- a) interprétation du sens exact à donner aux termes « *Les montants non dépensés après détermination du résultat comptable* », afin de désenchevêtrer l'objectif de **non-thésaurisation de la trésorerie excessive** de celui d'une application stricte du **principe de subsidiarité** ;
- b) volonté de limiter l'effet contre-incitatif d'une **exigibilité annuelle de l'obligation de restitution**, et d'encourager la vision entrepreneuriale par un cadre de gestion pluriannuel;
- c) nécessité d'une harmonisation des conditions d'application de l'art. 17 al. 2 LIAF permettant l'octroi d'une **dérogation à l'obligation de restitution**, et l'attribution à l'entité subventionnée de tout ou partie du bénéfice résiduel à l'échéance du contrat de prestations.

Dans les réponses données à ces différentes problématiques, il semble admis par tous les intervenants qu'il y a lieu de tenir compte des spécificités des grandes entités autonomes comprises dans le **périmètre de consolidation** de l'Etat de Genève (p.ex. HUG, HG, TPG, UNIGE, etc.). Cette vision correspond également à celle de la Cour, qui développe au [point 4.3.3](#) des recommandations spécifiques concernant les entités du périmètre de consolidation.

4.3 Aspects légaux et comptables

4.3.1 Contexte

4.3.1.1 Présentation des états financiers

Selon les art. 1 et 72 LGAF, l'Etat de Genève, les établissements cantonaux, les fondations cantonales de droit public, ainsi que les institutions de droit privé dans lesquelles l'Etat possède une participation majoritaire, sont soumis, dès le 1^{er} janvier 2008, aux normes comptables internationales pour le secteur public, intitulées *International Public Sector Accounting Standards* (ci-après, *normes IPSAS*), respectivement aux normes comptables internationales pour le secteur privé intitulées *International Financial Reporting Standards* (ci-après, *normes IFRS*).

Jusque là, ces entités sont tenues d'appliquer les normes IAS/IFRS.

Par arrêté du 9 mai 2007, le Conseil d'Etat a édicté la liste des entités soumises à l'obligation de présenter leurs états financiers conformément aux normes IPSAS et à leurs directives d'application (DiCo-GE). Les autres bénéficiaires d'indemnités, ou d'aides financières supérieures à 200'000 F, sont soumis par ce même arrêté aux normes Swiss GAAP RPC (Recommandations relatives à la présentation des comptes).

En concrétisation de cette décision de principe, le Conseil d'Etat a adopté, lors de sa séance du 29 août 2007, la directive transversale « *Présentation et révision des états financiers des entités subventionnées et des autres entités para-étatiques* », laquelle détaille les exigences auxquelles doivent se soumettre les bénéficiaires d'indemnités ou d'aides financières.

L'objectif primordial des différentes normes évoquées ci-dessus est de présenter une information financière exhaustive et accessible, par l'application de principes comptables qui ont été rappelés à l'art. 11 LGAF:

Art. 11 Principes et définitions

¹ *La planification financière, le budget et les comptes sont établis dans le respect des principes prévus par les normes IPSAS ou IFRS.*

² *La planification financière, le budget et les comptes doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats, en conformité avec les normes IPSAS ou IFRS.*

³ *Le respect des normes IPSAS ou IFRS doit garantir la transparence à travers une information immédiatement compréhensible et complète et fournir une présentation fidèle de la situation financière, afin de faciliter la prise de décision.*

⁴ *Les caractéristiques qualitatives de la planification financière, du budget et des comptes, tenus conformément aux normes IPSAS ou IFRS, sont notamment l'intelligibilité, la pertinence, la comparabilité et la fiabilité qui se basent sur les principes de l'image fidèle, de la prééminence de la substance sur la forme, de la neutralité, de la prudence et de l'exhaustivité.*

⁵ *Pour le surplus, les principes de l'annualité, de l'antériorité du vote, de la publicité, des spécialités qualitatives, quantitatives et temporelles et de l'échéance sont applicables.*

Selon IPSAS 1, les avantages obtenus de l'information doivent être supérieurs aux coûts qu'il a fallu consentir pour la produire (**rapport coût/avantage**). Il convient donc de tenir compte de cette contrainte dans l'ensemble des constats et recommandations du présent rapport.

4.3.1.2 Subventions et obligation de restitution

La norme IPSAS traitant des subventions (IPSAS 23 « Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) », non disponible en traduction française) a été adoptée par le Conseil des normes comptables internationales du secteur public (IPSASB) en décembre 2006. Elle ne deviendra contraignante que lors du premier exercice annuel postérieur au 30 juin 2008. Son contenu annoncé a néanmoins déjà été pris en considération par le DF lors de l'élaboration de la directive d'application des normes IPSAS « DiCo-GE 9 : Subventions (indemnités et aides financières) ».

Pour ce qui concerne le traitement des subventions dans les informations financières, la DiCo-GE 9 se fonde principalement sur la norme IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique », laquelle précise le schéma comptable à appliquer symétriquement chez le subventionné et chez le subventionneur (voir Annexe 5.1).

Les définitions d'IPSAS 23 permettront de traiter les situations dans lesquelles les transferts sans contrepartie directe entre entités publiques sont affectés à un usage spécifique ou soumis à une obligation de résultat. La norme retient en substance que **si l'entité bénéficiaire a le contrôle des ressources transférées**, elle doit cependant **déterminer si les conditions** qui sont liées à la subvention fondent une **obligation actuelle de restitution**. Il convient de distinguer à cet égard entre *restrictions* et *conditions*, seules ces dernières nécessitant l'inscription d'un engagement correspondant dans les états financiers.

La restitution d'une part de subvention non dépensée est indépendante de l'atteinte des objectifs du contrat de prestations.

La Cour précise que la condition de restitution de la part de subvention non dépensée est liée uniquement à la capacité de l'entité de générer des bénéfices futurs et non d'atteindre les objectifs fixés dans les contrats de prestations. Si le contrat de prestations prévoit des conséquences financières liées à l'atteinte des objectifs (**pénalité ou bonus**), l'obligation qui pourrait en découler a pour cause le non-respect du contrat ou des résultats différents que ceux planifiés. Toutefois, cette obligation ne prendra naissance qu'à l'échéance du contrat de prestations.

En outre, la non-atteinte des objectifs fixés dans les contrats de prestations aura évidemment des influences sur la renégociation du prochain contrat pluriannuel et des montants prévus de subventions.

4.3.1.3 Inscription au bilan

IPSAS 1 donne les définitions suivantes :

- Les **actifs** sont des ressources contrôlées par une entité du fait d'événements passés et dont cette entité attend des avantages économiques futurs ou un potentiel de service.

- Un **actif financier** désigne tout actif qui est:
 - de la trésorerie;
 - un droit contractuel de recevoir d'une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier;
 - un droit contractuel d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement favorables; ou
 - un instrument de capitaux propres d'une autre entité.
- Un **passif** est une obligation actuelle de l'entité résultant d'événements passés et dont l'extinction devrait se traduire pour l'entité par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques ou d'un potentiel de service.

De plus sans être directement applicable aux subventions, les normes internationales IPSAS 15 et IAS 32 déterminent la frontière entre un passif financier (dette) et un instrument de fonds propres.

Selon IPSAS 15 et IAS 32, les définitions sont les suivantes :

- **Instruments de fonds propres** : tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entité après déduction de tous ses passifs. De plus, IAS précise qu'un instrument de capitaux propres est défini comme tel si et seulement si il n'inclut aucune obligation contractuelle:
 - (a) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier; ou
 - (b) d'échanger des actifs ou passifs financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables.
- **Passif financier** : un passif financier est tout passif qui a une obligation contractuelle:
 - (a) de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif financier; ou
 - (b) d'échanger des instruments financiers avec une autre entité à des conditions potentiellement défavorables.

4.3.2 Constats

4.3.2.1 La classification fonds propres / fonds étrangers du bénéfice comptable / part de subvention non dépensée

Si le DF et le Conseil d'Etat d'une part, l'ICF et la Commission d'autre part, ont une position opposée sur cette classification comptable, ils se rejoignent toutefois sur un point : ils considèrent tous que le traitement comptable du bénéfice annuel/part de subvention non dépensée doit opter entre fonds propres ou fonds étrangers pour **sa totalité**.

Or, dans la mesure où il est admis que les contrats de prestations devront prévoir à leur échéance une répartition du solde pluriannuel entre l'Etat et l'entité subventionnée selon une quotité prédéfinie, la réalité économique du bénéfice comptable/part de subvention non dépensée doit **en réalité être analysée en deux parties** :

La Cour distingue les deux notions économiques couvertes par les fonds propres et les fonds étrangers.

1. **La partie conservée par l'entité** à la fin du contrat représente indéniablement un instrument de **fonds propres**, aucune obligation de remboursement n'existant sur cette partie de la subvention.
2. **Le reliquat qui revient à l'Etat** doit être considéré économiquement comme **fonds étrangers** car :
 - il existe une obligation contractuelle de remettre à une autre entité de la trésorerie ;
 - il n'existe pas de restriction inconditionnelle du remboursement de solde de subvention. La restriction envisagée dans les contrats de prestation (utilisation du reliquat en premier lieu pour éponger les pertes éventuelles, puis remboursement de l'Etat) est une limitation conditionnelle à la capacité de l'entité à payer le montant dû, c'est-à-dire que la restriction empêche le paiement du passif uniquement si les conditions spécifiées sont satisfaites. Ainsi, dans cette situation, confirmée selon l'interprétation faite dans l'IFRIC 2 (International Financial Reporting Interpretations Committee), le montant doit être classé en **fonds étrangers**.

Le traitement sera similaire en cas de pertes : par analogie à IAS 20 dans le cas de crédits différés, les pertes futures éventuelles seront épongées proportionnellement en fonction du pourcentage de remboursement, par le débit du compte de fonds étrangers et du compte de fonds propres et par le crédit du compte de fonctionnement.

En outre, la Cour relève que le fait que l'exigibilité du remboursement n'intervienne qu'à la fin du contrat de prestation ne permet pas en lui-même de conclure que le montant à restituer représente un instrument de fonds propres. Ce n'est en effet pas le moment de l'exigibilité qui détermine la nature « fonds propres » ou « fonds étrangers », mais bien l'existence elle-même de l'exigibilité.

En d'autres termes, l'exigibilité de la restitution naît dès lors qu'une part de subvention non dépensée est reconnue dans les comptes (impliquant la reconnaissance d'un bénéfice comptable / part de subvention non dépensée).

A ce stade de son analyse des variantes soumises, la Cour parvient ainsi aux **constats conclusifs** suivants :

1. sur le plan du traitement comptable de l'obligation de restitution et de la présentation des états financiers, la Cour estime que la **part déclarée restituable du bénéfice comptable pluriannuel ne peut être comptabilisée dans les fonds propres** ;
2. par contre, il n'est **pas davantage conforme** au principe de l'image fidèle de **porter dans les passifs la totalité du bénéfice** comptable annuel, si le contrat de prestations prévoit qu'une quotité prédéfinie pourra en être conservée par l'entité à l'échéance du contrat de prestations.

4.3.2.2 La soumission de la part de subvention non dépensée à un intérêt

Les propositions du DF et de la Commission admettent que la gestion pluriannuelle des subventions doit avoir pour corollaire de reporter l'exigibilité du solde restituable éventuel à l'échéance du contrat de prestations. En conséquence, le montant à restituer ne porterait pas intérêt avant que ce solde ait pu être déterminé, soit après la clôture des comptes du dernier exercice de la période pluriannuelle couverte par le contrat de prestations.

Pour l'ICF, il se justifie au contraire de soumettre chaque année le solde du compte « Dette envers l'Etat – indemnités / aides financières à restituer » à l'intérêt, calculé au taux moyen de la dette de l'Etat (sous réserve d'un seuil de matérialité à définir).

La Cour constate que l'exigence de soumettre les passifs financiers à intérêts ne découle pas en soi des normes comptables internationales. Sur le plan juridique, traiter la part restituable du résultat comptable comme un engagement envers l'Etat n'implique pas pour autant de le soumettre à intérêt. Ce sont les conditions légales ou contractuelles déterminant l'obligation de restitution qui peuvent prévoir le versement d'un intérêt, et dans ce cas, il est bien évidemment nécessaire d'assortir la dette d'intérêts.

En matière de subventions, l'art. 17 LIAF charge le Conseil d'Etat de définir les modalités de restitution des montants non dépensés et le délai dans lequel cette restitution est exigible. C'est précisément ce qu'il s'apprête à faire dans le cas des nouveaux contrats de prestations en adoptant la directive d'application en discussion.

Bien que la Cour constate que les normes comptables internationales ne reconnaissent pas les dettes ne portant pas intérêts, les considérant au nom de la prééminence de la substance sur la forme (« substance over form ») comme des prestations gratuites (subvention en nature), elle considère que de **soumettre à intérêt la part de subvention à restituer ne serait que peu pertinent**.

L'analyse du rapport coût/avantage permet de déroger à une application stricte de la comptabilisation des intérêts avant l'échéance du contrat de prestations

En effet, un intérêt réel ne serait exigible que si au terme de la durée des contrats de prestations, une dette résiduelle subsistait. Or en pratique, il est vraisemblable que la dette s'éteigne et réapparaisse tout au long du contrat de prestations en fonction des résultats de l'entité. En conséquence, il faudrait procéder à un calcul de l'intérêt annuellement pour un résultat au terme du contrat de prestations qui, si les montants du contrat de prestations sont prévus de manière adéquate, se révélerait **non matériel** dans l'immense majorité des cas.

En outre, **l'impact sur les états financiers** de l'Etat de Genève serait **nul** par l'effet du jeu d'écritures comptables entre « intérêts à recevoir » et « subvention en nature accordée ».

En conclusion, la Cour considère que dans le cas spécifique, la dérogation à l'application de la comptabilisation de subvention en nature est justifiée par l'analyse du **rapport coût/avantage** prévu par IPSAS 1. Ainsi, elle recommande de ne **prévoir d'intérêts qu'au terme du contrat de prestations**.

4.3.3 Recommandations

4.3.3.1 La formulation de la clause de répartition

A. Pour les entités non comprises dans le périmètre de consolidation de l'Etat

Plus de 400 entités représentant un volume annuel de subventions supérieur à **600 millions** sont concernées.

**Plus de 400 entités
représentant plus de
600 millions de
subventions**

Pour ces entités, il convient de prédéfinir dans les contrats de prestations les termes de la répartition de l'éventuel bénéfice comptable pluriannuel devant être restitué à l'Etat à l'échéance du contrat, et préconiser un **traitement comptable fondé sur une répartition annuelle** du bénéfice comptable entre fonds propres et fonds étrangers, en fonction du taux ainsi prédéfini.

La teneur de la clause pourrait être la suivante:

¹ *Au terme de l'exercice, le résultat annuel établi conformément aux directives d'implémentation des normes IPSAS (Dico-GE) / aux normes RPC est réparti selon la clé de répartition définie à l'article XXX du présent contrat.*

² *La part conservée par l'entité est comptabilisée dans un compte de réserve spécifique « Part de subvention non dépensée » figurant dans les fonds propres de l'entité. La part à restituer est comptabilisée en diminution de la subvention de l'Etat de Genève et au crédit du compte de bilan ad hoc « Créancier Etat – Subventions non dépensées à restituer à l'échéance du contrat » dans la rubrique des fonds étrangers.*

³ *Pendant la durée du contrat, les éventuelles pertes annuelles sont également réparties selon la clé de répartition et sont déduites du compte de réserve spécifique « Part de subvention non dépensée » figurant dans les fonds propres de l'entité et du compte « Créancier Etat – Subventions non dépensées à restituer à l'échéance du contrat » figurant dans les fonds étrangers. Cette utilisation peut également avoir lieu la première année du contrat. Une éventuelle perte cumulée au début de la dernière année du contrat de prestations implique un ajustement de la dernière subvention annuelle à verser afin de ne pas dépasser le montant total prévu par le contrat.*

Pour permettre de mesurer l'incidence de cette recommandation sur les comptes et les états financiers, des schémas comptables complets sont présentés en Annexe 5.2

Cette solution aurait l'avantage de **distinguer les deux notions économiques** ressortant des contrats de prestations, c'est-à-dire la part fonds étrangers (dette éventuelle envers l'Etat) et la part fonds propres (part de subvention non dépensée éventuellement conservée par l'entité) et de les traiter chacune respectivement en conformité avec l'image fidèle que requièrent les normes comptables internationales. La Cour estime que les états financiers en gagneraient même en lisibilité grâce à la présentation de subventions brute et nette (voir le paragraphe Adaptation des états financiers).

Le **traitement des pertes** serait sujet au **même traitement** de répartition qu'un bénéficiaire comptable. En fonction de la clé de répartition prédéfinie, une partie viendrait diminuer les fonds propres cumulés de l'entité et une autre partie viendrait diminuer la dette cumulée envers l'Etat. Ceci permettra d'avoir à la fin de chaque exercice, une vision actualisée de la dette envers l'Etat et de la part de subvention non dépensée pouvant être gardée par l'entité.

Lors de pertes cumulées ou de pertes la première année dans l'entité subventionnée, le jeu d'écritures comptables engendrerait en apparence un dépassement de crédit budgétaire qui selon une vision stricte de la loi :

- devrait faire l'objet d'une demande de crédit supplémentaire (art. 49 LGAF);
- n'est pas autorisé dans le cas des aides financières (art 25, al. 4 LIAF).

A ce sujet, la Cour cite l'**avis de l'ICF** et en constate la pertinence :

« La situation décrite ne correspond pas à un véritable dépassement de crédit et ne devrait pas s'inscrire dans le cadre des demandes ordinaires de crédit supplémentaire car :

- *il n'y a pas réellement de "dépassement de crédit" tant que les subventions cumulées sur la période écoulée du contrat sont inférieures au budget cumulé sur la même période ;*
- *ce "dépassement de crédit" est de facto déjà prévu et autorisé par les dispositions du contrat de prestations adoptées par le Grand-Conseil (en effet, ce "dépassement de crédit" est provoqué par une disposition du contrat de prestations qui autorise l'entité à utiliser les subventions non dépensées pour couvrir un résultat déficitaire).*

Par conséquent, nous sommes d'avis qu'il serait plus efficient (économique) de ne pas traiter formellement l'utilisation des subventions non dépensées à des fins de couverture de déficit comme des dépassements de crédit tant que l'utilisation reste dans l'enveloppe pluriannuelle fixée dans le cadre du contrat de prestations (et des éventuelles modifications budgétaires annuelles). »

La Cour est d'avis, comme l'ICF, qu'il serait souhaitable que cette **pratique soit précisée dans les contrats de prestations**, voire dans la LIAF. De même, afin que la Commission des finances soit informée de manière continue sur l'utilisation des subventions, ces "dépassements" devraient faire l'objet de tableaux de suivi des entités subventionnées remis à son attention (voir le paragraphe Adaptation des états financiers).

En outre, la recommandation de la Cour permet également de ne **pas dépenser plus que prévu par le contrat de prestations**, puisque le montant à verser la dernière année doit être ajusté par les pertes cumulées réalisées. Toutefois, ces pertes cumulées auront à terme un impact négatif sur les fonds propres de l'entité et sa capacité à effectuer les missions prévues par le contrat de prestations. Un tel constat devrait amener à une réflexion sur la valorisation de la subvention pour le contrat de prestations suivant.

B. Pour les entités comprises dans le périmètre de consolidation de l'Etat

Plus de 1.4 milliard de subventions est versé aux entités du périmètre de consolidation

Selon l'arrêté 6028 du Conseil d'Etat daté du 9 mai 2007, les entités prévues dans le périmètre de consolidation sont :

- Aéroport International de Genève
- Fondation des parkings
- Fondation du palais des expositions et de la Halle 6
- Fondations immobilières de droit public :
 - Fondation HBM Camille Martin
 - Fondation HBM Emma Kamacher
 - Fondation HBM Jean Dutoit
 - Fondation HBM Emile Dupont
 - Fondation René et Kate Block
- Fondation pour la promotion du logement bon marché et de l'habitat coopératif
- Fondation pour les terrains industriels
- Hôpitaux Universitaires de Genève
- Hospice général
- Services Industriels de Genève
- Transports publics genevois
- Université de Genève

Le volume annuel de subventions concernant ces entités est de l'ordre de 1.4 milliard.

Sur le plan opérationnel, les indemnités versées aux grandes entités comprises dans le périmètre de consolidation de l'Etat correspondent en règle générale à la part du coût des prestations commandées qui est estimée ne pas pouvoir être répercutée sur les usagers/clients. Considérer dès lors systématiquement le bénéficiaire comptable comme "subvention non dépensée" découragerait les efforts de rationalisation en vue d'abaisser le prix unitaire des prestations fournies.

De plus, la Cour constate que dans ces cas spécifiques, le processus de consolidation selon les normes internationales (IPSAS 6) engendre au travers des éliminations d'opérations internes, d'une part l'élimination de la dette de l'Etat envers les entités subventionnées et, d'autre part la présentation des fonds propres sur une seule ligne dans les comptes de l'entité consolidante (Etat).

Dans cette situation consolidée, toute **clause de répartition du bénéfice n'a in fine aucun impact comptable** et est un **non-sens économique** puisque les fonds propres de l'entité consolidée sont intégrés à ceux de l'Etat.

Adhésion à la caisse centralisée obligatoire

Quant à la **gestion de la trésorerie**, la Cour recommande que **l'adhésion à la caisse centralisée soit rendue obligatoire** pour toutes les entités faisant partie du périmètre de consolidation. Ceci permettrait, en outre, de régler le problème du remboursement à la fin du contrat de prestation qui pourrait être relativement compliqué pour le subventionné en fonction de la situation de ses liquidités.

En conclusion, pour les entités de ce périmètre qui bénéficient de subventions, la Cour est d'avis qu'il se justifie d'envisager un allègement de principe de l'obligation de restitution du résultat comptable **et d'autoriser l'affectation de celui-ci aux fonds propres**, de manière à accroître leur autonomie de gestion.

Ainsi, il conviendrait de préciser la clause par exemple de la manière suivante :

¹ *Au terme de l'exercice, le résultat annuel établi conformément aux directives d'implémentation des normes IPSAS (Dico-GE) / aux normes RPC est considéré comme fonds propres et totalement intégré au patrimoine de l'entité.*

Les contrats de prestations étant déjà en vigueur depuis un certain temps pour ces entités, c'est sur la base du bilan du contrat de prestations arrivant à échéance, et dans le cadre de la nouvelle planification financière pluriannuelle, que les réajustements des indemnités sont à opérer, étant rappelé que l'adhésion à la caisse centralisée évitera à l'Etat des décaissements non indispensables.

4.3.3.2 L'adaptation des états financiers

Concernant la lisibilité des états financiers annuels de l'Etat de Genève (annexes sur les subventions, etc.), la Cour recommande d'ajouter les informations permettant de suivre l'évolution globale des résultats sur la période du contrat de prestations.

Par exemple, début 2009, les détails relatifs aux subventions du compte d'Etat 2008 présenteraient les informations suivantes :

Bénéficiaire	Subvention brute 2008 (selon contrat)	Part à restituer à l'échéance du contrat	Subvention nette 2008
Association XYZ	1'000'000	50'000	950'000
Fondation ABC	1'000'000	(50'000)	1'050'000

En outre, et comme mentionné précédemment, des tableaux spécifiques de suivi (« reporting ») des montants cumulés liés aux contrats de prestations sont à mettre en place, tant pour le suivi à effectuer par les départements subventionneurs que par le Parlement.

En aucun cas, la Cour n'estime que les modifications à apporter à la présentation des états financiers de l'Etat de Genève puissent être considérées comme ayant un rapport coût/avantage défavorable. En l'espèce, les avantages sont une information accrue en termes de suivi des subventions et des parts à restituer, tout en n'impliquant que des modifications mineures pour l'Etat en termes de reporting.

Les modifications proposées augmenteront la qualité du reporting de l'Etat

De plus, la Cour estime que la lisibilité des états financiers de l'Etat et de l'entité subventionnée, y compris dans leur relation avec les montants budgétés, sera améliorée notamment grâce :

- à **l'image fidèle** de la créance future éventuelle de l'Etat lors de chaque période de reporting, et non seulement au terme du contrat de prestations ;
- au lissage des résultats résultant de la proposition de clause de la Cour, **limitant l'effet d'amélioration ponctuelle** (effet de seuil) de la situation financière de l'Etat la dernière année du contrat de prestations. De fait, un effet de seuil nuisible à la comparaison



pertinente des exercices aurait lieu tant dans la variante du DF que la variante de l'ICF (comptabilisation unique de revenu pluriannuel de « subvention non dépensée » lors du dernier exercice du contrat de prestations).

Ceci implique bien sûr que les états financiers des entités subventionnées soient disponibles pour l'Etat afin d'intégrer les données financières pertinentes aux traitements des part de subventions non dépensées. La Cour fait remarquer à ce sujet que l'information serait de toute façon indispensable au terme du contrat de prestations.

La Cour recommande donc de mettre en œuvre **dès la première année** du contrat de prestations des dispositions relatives à **un calendrier** en matière de reddition des comptes des entités subventionnées (comptes estimés ; comptes bouclés mais non audités ; comptes audités).

4.4 Aspects de bon emploi des fonds publics

4.4.1 Contexte

En application des art. 1 et 8 de la *Loi instituant une Cour des comptes* (D 1 12), il incombe à cette dernière de s'assurer du bon emploi des crédits, fonds et valeurs mis à disposition des entités publiques.

La Cour a donc élargi la portée de la saisine initiale de la Commission des finances, en analysant la problématique de la thésaurisation des subventions sous l'angle de **conditions-cadre concourant au bon emploi des fonds publics** affectés au secteur subventionné.

En matière de politique de subventionnement, la Cour estime que ce principe de bon emploi des fonds publics permet de formuler les **objectifs** suivants :

- la part importante des tâches publiques ou d'intérêt public confiée aux entités subventionnées doit avoir pour corollaire que les modalités de subventionnement garantissent le respect du principe **d'efficacité** et de **rationalité** (art. 2 LGAF), de même que celui de **l'emploi judicieux et économique** des moyens (art. 3 LGAF) : ces principes seront d'autant mieux satisfaits que les entités subventionnées atteignent un degré d'autofinancement élevé;
- la contractualisation pluriannuelle (prévue sur 4 ans) des indemnités ou des aides financières a été retenue comme moyen de gestion à cet égard, et elle doit tendre par conséquent à **encourager l'esprit entrepreneurial** des entités subventionnées, ainsi que l'incitation à faire progresser leur degré d'autofinancement;
- le **traitement comptable** du système de subventionnement doit se conformer aux normes en vigueur, de manière à fournir une information exhaustive et accessible sur la situation financière effective de l'Etat en rapport avec les subventions accordées. Il importe toutefois de veiller à respecter – comme le demandent les normes IPSAS - IAS/IFRS elles-mêmes – une juste **proportionnalité** entre les **coûts engendrés par l'application des normes et les avantages qui en sont retirés**.
- le **principe de subsidiarité** consacré par l'art. 8 LIAF doit être mis en œuvre de manière stricte au stade de la planification financière pluriannuelle précédant la conclusion des contrats de prestation, de manière à chiffrer le besoin d'indemnité ou d'aide financière aussi précisément que possible et d'écarter les demandes assimilables à des « coussins de sécurité ».
- Pendant la durée du contrat de prestations, il appartient par contre aux mécanismes mis en place par celui-ci (indicateurs de mesure d'atteinte des objectifs, incidence éventuelle de prestations insuffisantes sur la tranche de subvention annuelle, etc.) d'assurer le contrôle de l'efficacité de l'entité dans sa gestion. La volonté d'inscrire cet instrument de contrôle dans une **logique de pluriannualité** justifie de prévoir un mécanisme permettant de faire bénéficier l'entité subventionnée des fruits de sa bonne gestion ou de l'augmentation de ses ressources hors subventions.

4.4.2 La clé de répartition

4.4.2.1 Constats

La Cour relève que, dans le cas des entités subventionnées soumises à contrat de prestations, tous les intervenants conviennent de la nécessité de déroger à une application stricte du principe de subsidiarité au bénéfice d'une gestion pluriannuelle.

De même, la volonté d'encourager l'autonomie de gestion de ces entités est partagée par tous, puisque les différentes propositions de formulation de la clause de non-thésaurisation s'en tiennent à la proposition de renoncer partiellement à l'obligation de restitution, et de prévoir au terme du contrat de prestations une répartition du bénéfice comptable résiduel entre l'Etat et l'entité subventionnée.

En ce qui concerne la clé de répartition à retenir, toutes les variantes examinées par la Commission des finances s'en tiennent à celle proposée à titre indicatif par le Conseil d'Etat (entre 25% et 50%).

La Cour constate que sous l'angle de l'emploi judicieux et économique des moyens, cette proposition paraît doublement **insatisfaisante** :

**La clé de répartition
actuelle est
insuffisamment
incitative**

- d'une part, les taux proposés (de 25% à 50%) apparaissent **insuffisamment incitatifs** lorsque le bénéfice comptable réalisé par l'entité subventionnée résulte de manière prépondérante d'une bonne gestion, soit par exemple de gains d'efficacité, de réussite dans la recherche de financements complémentaires, ou encore d'efforts couronnés de succès dans la conquête de nouveaux usagers.
- d'autre part, le fait de retenir un taux identique pour toutes les entités subventionnées **ne tient pas compte de la proportion** dans laquelle celles-ci tirent parti de leurs propres ressources et des autres sources de financement à disposition (art. 7 LIAF). De nombreuses organisations ne reçoivent des subventions que pour une part minoritaire de leurs activités ou de leurs revenus. Il serait particulièrement contre-productif que ces entités reversent à l'Etat une part disproportionnée de leur bénéfice.

4.4.2.2 Recommandations

Actions proposées

Les objectifs en matière de bonne gestion des fonds publics justifient de prévoir des **taux de répartition du bénéfice comptable pluriannuel plus incitatifs** que ceux proposés par le Conseil d'Etat. Se fondant sur les constats qui précèdent, la Cour recommande les actions suivantes:

A. Pour les entités subventionnées ayant la possibilité de développer leurs revenus

Fixer ce taux de répartition entité subventionnée / Etat en fonction du **taux de couverture des revenus**. Un mode de calcul possible est le suivant :

$$\frac{\text{total des produits - subventions}}{\text{total des produits}}$$

Plus le résultat de ce rapport sera grand, plus l'entité pourra garder de part de subvention non dépensée. L'annexe 5.2 présente un des schémas comptables suivant cette recommandation.

Le taux de l'année en cours ne sera connu que lors du bouclage de l'année en cours. Cependant, tant les produits que les subventions sont, en règle générale, des éléments rapidement « connus » dans la tenue de la comptabilité des entités subventionnées. Selon les cas et les éventuelles différences entre comptes estimés et comptes audités, des ajustements sur l'exercice suivant pourraient avoir lieu (seuil de matérialité à prévoir).

B. Pour les entités subventionnées n'ayant pas la possibilité de développer leurs revenus

Pour les entités subventionnées n'ayant pas la possibilité de développer leurs revenus (p.ex. en cas de prestations non marchandes), il conviendra alors de se focaliser sur la **gestion et la maîtrise des coûts**.

Pour ce faire, la Cour recommande de définir par exemple une échelle de répartition du bénéfice en fonction des économies de charges réalisées, à mesurer par rapport à l'année précédente ou par rapport au budget fourni à l'appui du contrat de prestations, selon les cas.

Avantages attendus

Par ces modes de répartition du résultat, l'entité subventionnée est incitée à influencer en sa faveur le taux de restitution du solde comptable pluriannuel par une augmentation de ses produits ou une diminution des charges. Cela représente une **incitation à développer** (quantitativement et qualitativement) **les prestations et services** offerts, à trouver des financements complémentaires, ou à rationaliser sa gestion.

Les craintes de voir une entité subventionnée réduire son bénéfice comptable par des charges excessives seraient ainsi écartées.

Par ailleurs, la solution proposée par la Cour est compatible avec une éventuelle obligation de restitution des subventions versées par d'autres collectivités publiques, et permet une égalité de traitement entre celles-ci.

Encourager l'esprit entrepreneurial en développant l'autofinancement

4.4.3 Le remboursement du montant de subvention à restituer

4.4.3.1 Constats

Au stade du remboursement effectif de l'éventuel solde dû à l'Etat, il importe **d'éviter les effets pervers**, tels que réduction forcée des activités de l'entité subventionnée, emprunts à des taux moins favorables que l'Etat, limitation de la capacité financière et des possibilités de rendre la gestion plus efficiente.

En effet, il s'agit d'éviter au maximum l'endettement des organisations subventionnées, qui dans leur immense majorité ne peuvent se financer qu'à des taux d'intérêt supérieurs à ceux de l'Etat, ce qui in fine est un non-sens économique.

4.4.3.2 Recommandations

La Cour **plaide fermement pour la caisse centralisée** : il convient d'utiliser le contrat de prestations pour intégrer le maximum d'entités subventionnées, en tenant compte du rapport « coût de mise en place / avantages attendus ». A ce titre, le projet d'arrêté du Conseil d'Etat prévoit d'inclure notamment « [...] *les entités au bénéfice d'une indemnité annuelle supérieure à CHF 8 millions* » : la Cour invite le Conseil d'Etat à revoir ce seuil qui, selon la Cour, pourrait se situer dès 3 à 5 millions.

Pour les entités ne pouvant être intégrées dans la caisse centralisée, il convient de **gérer avec souplesse** le versement des subventions, de manière à éviter une hausse des frais de financement de l'entité. Par exemple, le versement de la subvention annuelle sur une base trimestrielle chaque début de trimestre pourra convenir à de nombreuses organisations.

Finalement, concernant le solde restituable exigible dès la clôture du dernier exercice de la période pluriannuelle, celui-ci portera intérêt dès cette date. Les **modalités de remboursement** devront par contre faire l'objet d'une décision spécifique, tenant compte de la situation de trésorerie, des besoins concrets et de la poursuite ou non des activités de l'entité subventionnée.

4.4.4 Les autres directives visant à la bonne gestion pouvant être incluses dans le contrat de prestations

4.4.4.1 Constats

Selon la Cour, le contrat de prestations représente un instrument unique pour promouvoir des pratiques de bonne gestion, et exiger des entités subventionnées la transparence requise par des activités publiques soumises au contrôle démocratique.

4.4.4.2 Recommandations

Il convient de prévoir, le cas échéant, des contrats de prestations assortis de **conditions et directives permettant un contrôle des charges** sous l'angle de la bonne gestion, et un **correctif adéquat en cas de non-atteinte des objectifs** en matière de prestations.

Les entités subventionnées devraient notamment s'engager à fournir annuellement, dans les délais impartis pour la clôture des comptes, des **informations pertinentes en toute transparence** notamment sur les points suivants (qui en règle générale couvrent la grande majorité des charges contrôlables par l'entité):

En règle générale, les frais de personnel et de loyer représentent la grande majorité des charges des entités subventionnées

- le système de **rémunération** ; le niveau des salaires et autres éléments de rémunération; leur comparaison par rapport aux grilles de l'Etat ; les raisons de leur éventuelle variation significative par rapport à l'exercice précédent;
- le niveau des **loyers** (prix de location au m² ou calcul des charges équivalentes au m² en cas de propriété des locaux); les raisons de la variation éventuelle des surfaces utilisées par rapport à l'exercice précédent;
- le détail des autres **frais généraux** ; les raisons d'un éventuel écart significatif tant par rapport à l'année précédente qu'au budget;
- le **taux d'atteinte des objectifs** contractuels; les raisons d'un éventuel écart significatif;
- les donations inconditionnelles et les dons affectés reçus au cours de l'exercice écoulé.

A l'issue d'une période pluriannuelle couverte par un contrat de prestations, la non-atteinte d'objectifs (respectivement le dépassement d'objectifs) devrait engendrer des conséquences financières (**pénalité** respectivement **bonus**). En outre, il conviendra d'en tenir compte pour la révision des conditions du prochain contrat et des montants de subventions.

Parmi les moyens de contrôler que la subvention soit effectivement affectée au but dans lequel elle a été octroyée, il serait indiqué **d'avoir à terme chez les entités subventionnées une comptabilité analytique** par type de prestation faisant l'objet d'une subvention. Dans ces cas précis, le résultat annuel à répartir entre l'Etat et l'entité ne serait plus issu du résultat du compte de pertes et profits « complet », mais d'un compte de pertes et profits « partiel ». Il conviendrait alors de contrôler que les ventilations de charges ne soient pas utilisées dans le but de « faire tendre » vers zéro le bénéfice relatif à la prestation financée par subvention.

5. ANNEXES

5.1 Comptabilisation des subventions

Formation IPSAS – DiCo-GE

DiCo-GE 9 : Subventions (indemnités et aides financières)

1. Subventions de fonctionnement – Ecritures

A. La subvention octroyée = les charges du destinataire (même exercice, même montant)

Chez le "subventionneur" :

A. Charges de subvention à Liquidités

↔
Symétrie des états financiers (*)

Chez le destinataire :

A. Liquidités à Revenus de subvention (**)

(*) règle absolue pour les entités faisant partie du cercle de consolidation

(**) en déduction des charges à compenser : interdit



REPUBLIQUE
ET CANTON
DE GENÈVE

POST TENERAS LUX

Département des finances
Centre de compétences IPSAS

30.10.2007 - Page 8

Formation IPSAS – DiCo-GE

DiCo-GE 9 : Subventions (indemnités et aides financières)

B. La subvention est versée l'année n, les charges auront lieu l'année n+1

C. La subvention sera versée l'année n+1, les charges ont lieu l'année n.

Chez le "subventionneur" :

B. Charge payée d'avance (actif) à Liquidités

C. Charge de subvention à Créancier(**)

↔
Symétrie des états financiers (*)

Chez le destinataire :

B. Liquidités à Produits reçus d'avance (passif)

C. Débiteur(**) à Revenu de subvention

(*) règle absolue pour les entités faisant partie du cercle de consolidation

(**) si "assurance raisonnable" que les conditions seront respectées et que la subvention sera effectivement versée (+ estimation fiable)



REPUBLIQUE
ET CANTON
DE GENÈVE

POST TENERAS LUX

Département des finances
Centre de compétences IPSAS

30.10.2007 - Page 9

5.2 Comptabilisation du solde à restituer

1. Données initiales

- Subvention de l'Etat en faveur d'une entité subventionnée de 4'000 KF pour 4 ans d'activités (soit 1'000 KF par an)
- Le taux de restitution convenu est calculé chaque année comme suit: subvention cantonale / produits totaux
- Dans cet exemple simplifié, il sera utilisé un taux de restitution identique de 75% (la subvention représentant chaque année 75% des produits totaux de l'entité subventionnée)

2.1 Année n

• Produits		1333
<i>Bilan (B) à Subvention (F)</i>	1000	
<i>Bilan (B) à Autres revenus (F)</i>	333	
• Charges		1233
<i>Charges (F) à Bilan (B)</i>	1233	
• Bénéfice avant écriture de clôture		100
<i>Subvention (F) à Part de la subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat (B)</i>	75	
• Bénéfice après écriture de clôture		25

2.2 Comptabilisation année n chez le subventionné

Compte de «Fonctionnement» avant la clôture d'exercice

Fonctionnement	
Ch.	Pr.
Charges { 1233	Produits (subvention brute) { 1000
Résultat avant constatation de la part à restituer { 100	Produits (autres revenus) { 333

Etats financiers à la clôture d'exercice

Fonctionnement		Bilan	
Ch.	Pr.	Actif	Passif
1233	925 { Produits (subvention nette) 1000-75		Fonds étrangers { 75
Bénéfice 100-75 { 25	333 { Produits (autres revenus)		Fonds propres { 25

Part de la subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat

2.3 Comptabilisation année n chez le « subventionneur »

Subvention (F) à Bilan (B) 1000

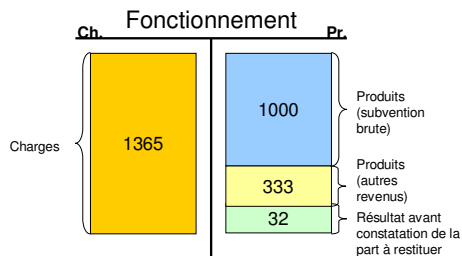
Part de la subvention non dépensée à recevoir à Subvention (F) 75
à l'échéance du contrat (B)

3.1 Année n+1

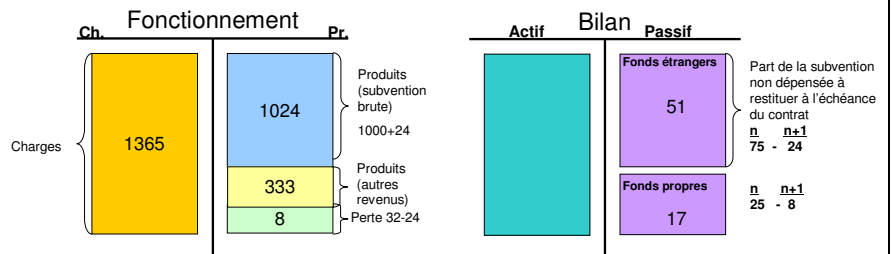
• Produits		1333
<i>Bilan (B) à Subvention (F)</i>	1000	
<i>Bilan (B) à Autres revenus (F)</i>	333	
• Charges		1365
<i>Charges (F) à Bilan (B)</i>	1365	
• Perte avant écriture de clôture		32
<i>Part de la subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat (B) à Subvention (F) 24</i>		
• Perte après écriture de clôture		8

3.2 Comptabilisation année n+1 chez le subventionné

Compte de «Fonctionnement» avant la clôture d'exercice



Etats financiers à la clôture d'exercice



3.3 Comptabilisation année n+1 chez le « subventionneur »

<i>Subvention (F)</i>	à <i>Bilan (B)</i>	1000
<i>Subvention (F)</i>	à <i>Part de la subvention non dépensée à recevoir à l'échéance du contrat (B)</i>	24

4.1 Année n+2

• Produits		1333
<i>Bilan (B) à Subvention (F)</i>	1000	
<i>Bilan (B) à Autres revenus (F)</i>	333	
• Charges		1313
<i>Charges (F) à Bilan (B)</i>	1313	
• Bénéfice avant écriture de clôture		20
<i>Subvention (F) à Part de la subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat (B)</i>	15	
• Bénéfice après écriture de clôture		5

4.2 Comptabilisation année n +2 chez le subventionné

Compte de «Fonctionnement» avant la clôture d'exercice

Fonctionnement	
Ch.	Pr.
Charges	1313
Résultat avant constatation de la part à restituer	20
	1000
	333
	Produits (subvention brute)
	Produits (autres revenus)

Etats financiers à la clôture d'exercice

Fonctionnement		Bilan	
Ch.	Pr.	Actif	Passif
Charges	1313		Fonds étrangers
Bénéfice 20-15	5		66
	985		Part de la subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat
	333		$\frac{n}{75} - \frac{n+1}{24} + \frac{n+2}{15}$
	Produits (subvention nette) 1000-15		Fonds propres
	Produits (autres revenus)		22
			$\frac{n}{25} - \frac{n+1}{8} + \frac{n+2}{5}$

4.3 Comptabilisation année n+2 chez le « subventionneur »

<i>Subvention (F)</i>	à <i>Bilan (B)</i>	1000
<i>Part de la subvention non dépensée à recevoir à l'échéance du contrat (B)</i>	à <i>Subvention (F)</i>	15

5.1 Année n+3

• Produits		1333
<i>Bilan (B) à Subvention (F)</i>	1000	
<i>Bilan (B) à Autres revenus (F)</i>	333	
• Charges		1329
<i>Charges (F) à Bilan (B)</i>	1329	
• Bénéfice avant écriture de clôture		4
<i>Subvention (F) à Part de la subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat (B)</i>	3	
• Bénéfice après écriture de clôture		1

5.2 Comptabilisation année n+3 chez le subventionné

Compte de «Fonctionnement» avant la clôture d'exercice

Fonctionnement	
Ch.	Pr.
Charges { 1329	Produits (subvention brute) { 1000
Résultat avant constatation de la part à restituer { 4	Produits (autres revenus) { 333

Etats financiers à la clôture d'exercice

Fonctionnement		Bilan	
Ch.	Pr.	Actif	Passif
1329	997		Fonds étrangers { 69
Bénéfice 4-3 { 1	Produits (subvention nette) 1000-3		Fonds propres { 23
	Produits (autres revenus) { 333		

Part de la subvention non dépensée à restituer à l'échéance du contrat

$$n \quad n+1 \quad n+2 \quad n+3$$

$$75 - 24 + 15 + 3$$

$$n \quad n+1 \quad n+2 \quad n+3$$

$$25 - 8 + 5 + 1$$

5.3 Comptabilisation année n+3 chez le « subventionneur »

<i>Subvention (F)</i>	<i>à Bilan (B)</i>	<i>1000</i>
<i>Part de la subvention non dépensée à recevoir à l'échéance du contrat (B)</i>	<i>à Subvention (F)</i>	<i>3</i>

6.1 Résultat

Fonds étrangers
69

Fonds propres
23

Au terme du contrat de prestations, la part cumulée sur la période de subvention est à restituer à l'Etat, soit 69 sur 92 (75%).



6. DIVERS

6.1 Remerciements

La Cour remercie les collaborateurs du DF et de l'ICF qui lui ont fait part de leurs positions, ainsi que le Service du Grand Conseil pour la transmission des extraits de séances.

L'audit a été terminé le 13 novembre 2007.

Genève, le 13 novembre 2007

Antoinette Stalder
Présidente

Stéphane Geiger
Magistrat titulaire

Michel Ducommun
Magistrat suppléant