

---

# Consolidation dans le secteur public

---

Les collectivités publiques externalisent de plus en plus fréquemment la fourniture de leurs prestations. Publier des comptes consolidés revêt donc une importance croissante.

Cet article décrit comment présenter dans les comptes des collectivités les participations à d'autres entités.

---



Evelyn Munier

En publiant en 2008 le manuel relatif au modèle comptable harmonisé de deuxième génération (MCH2), la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances recommandait pour la première fois aux cantons et aux communes de présenter des comptes consolidés. Une des 20 recommandations du manuel est spécifiquement consacrée à la présentation d'une vision consolidée des comptes publics. Cette recommandation a été conçue en se référant à un modèle inspiré de la nouvelle gestion publique tel qu'appliqué par la Confédération (modèle dit des trois cercles). Cette conception n'est pas suffisamment

axée sur la pratique. Elle présente donc de nombreuses difficultés de mise en œuvre.

Pour remédier à ces problèmes, le Conseil suisse de présentation des comptes publics a élaboré un complément à cette recommandation. Ce complément clarifie et simplifie la recommandation sous deux aspects essentiels. D'abord le complément s'affranchit de la recommandation en remplaçant le modèle des trois cercles par une simple délimitation entre les comptes annuels (comptes individuels) et les comptes consolidés. Ensuite, le complément met plus clairement en avant l'importance du droit cantonal. Aux termes du complément, le critère du contrôle, tel que prévu dans la recommandation, ne doit intervenir qu'à titre subsidiaire, si la législation ne prévoit rien. Nous présentons ici les principaux éléments de ce complément. Les détails sont disponibles sur le site internet du Conseil ([www.srs.cspcp.ch](http://www.srs.cspcp.ch)).

## Comptes annuels (individuels) et comptes consolidés

Les rapports financiers sont établis au niveau des comptes annuels (états financiers individuels) et au niveau des comptes consolidés. Les rapports financiers incluent les entités suivantes :

- Comptes annuels : Le parlement, le gouvernement, l'administration au sens strict, l'organisation judiciaire ainsi que les autres autorités indépendantes. A l'échelon d'un canton, les autres autorités indépendantes sont, par exemple, les commissions relevant du fonctionnement de l'Etat, le contrôle cantonal des finances ou l'office de médiation.
- Comptes consolidés : Toutes les entités dont les états financiers figurent dans les comptes annuels de la collectivité publique concernée (voir ci-dessus), auxquelles s'ajoutent les établissements de droit public, ainsi que d'autres organisations. Les comptes consolidés comprennent donc, en sus, des entités comme des universités, des hôpitaux, des entreprises de transport, des associations publiques, des associations intercommunales, ou des concordats.

## Degré de contrôle

En principe, le droit cantonal supérieur est déterminant pour faire la distinction entre les deux niveaux mentionnés ci-dessus. Si le droit supérieur n'offre pas suffisamment d'éléments pour établir une distinction, il faut se référer au degré de contrôle.

Les critères ci-dessous (a à e) permettent de déterminer si une collectivité publique contrôle une entité. Auquel cas, l'entité tierce doit être incluse dans les comptes consolidés. Ces critères n'ont pas besoin d'être remplis cumulativement pour conclure à l'existence d'un contrôle

- a) La collectivité publique est structurellement liée à cette entité.

- b) La collectivité publique détient une participation importante de cette entité.
- c) La collectivité publique a le pouvoir d'influencer significativement cette entité. Le pouvoir d'exercer une influence significative existe dès lors que la collectivité publique peut influencer de manière décisive sur le comportement financier et opérationnel de cette entité. Ce pouvoir peut s'exercer à travers l'élaboration du budget ou l'approbation des comptes ; à travers le droit d'influencer la politique commerciale et la politique d'investissement de l'entité ; à travers le droit d'accepter ou de refuser des mutations notables, comme par exemple la vente d'un actif important, ou à travers le droit à retirer des avantages.
- d) La collectivité publique peut désigner la majorité des membres du conseil de l'entité ou de sa direction.
- e) Une loi spécifique existe qui définit l'organisation et les tâches de cette entité.

### Participations du patrimoine administratif et participations du patrimoine financier

Dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, un traitement différencié s'applique selon que l'entité tierce fait l'objet d'une participation classée dans le patrimoine administratif ou dans le patrimoine financier (placement financier) de la collectivité publique concernée. Si la participation est classée dans le patrimoine administratif, une consolidation est, en principe, nécessaire. On ne peut alors y renoncer que dans des cas exceptionnels, dûment justifiés. Par contre, s'il s'agit d'un placement financier (donc classé dans le patrimoine financier), une consolidation ne peut s'effectuer que dans des cas exceptionnels, dûment justifiés.

Des exceptions de l'obligation de consolider sont possibles si consolider les comptes ne permet pas d'offrir une vision d'ensemble de l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Ainsi, il faut renoncer à consolider une participation classée dans le patrimoine administratif si cela n'améliore pas la vision d'ensemble qu'il faut donner de l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Par contre, il faut consolider une participation classée dans le patrimoine financier (placement financier) dès lors que la consolidation est incontournable pour offrir une vision d'ensemble de l'état des finances, du patrimoine et du résultat.

Les participations peuvent prendre la forme de parts sociales dans des sociétés coopératives, de déclarations d'adhésion, d'actions ou d'autres titres de participation. Sont assimilées à des participations : les fondations (pour autant qu'il s'agisse d'entités contrôlées) et associations,

ainsi que les parts à des entreprises conjointes, à des associations intercommunales, à des accords conjoints ou à des concordats.

### Choix des modalités de consolidation

Pour chaque entité à consolider, il faut choisir l'une des trois méthodes suivantes :

- Consolidation intégrale,
- Consolidation proportionnelle,
- Mise en équivalence.

Les critères quantitatifs ou qualitatifs retenus pour la consolidation (seuil d'importance) et les entités consolidées doivent figurer dans l'annexe aux comptes. Les entités qui ne sont pas consolidées doivent être présentées d'une manière transparente dans le tableau des participations et des garanties figurant dans l'annexe aux comptes. L'évaluation des participations non consolidées classées dans le patrimoine administratif s'effectue à la valeur d'acquisition corrigée (réévaluée), celle des participations classées dans le patrimoine financier (placements financiers) à la valeur vénale.

### Consolidation intégrale

Dans le cas d'une consolidation intégrale, les actifs et les passifs de l'entité concernée sont complètement intégrés dans les comptes consolidés. Fondamentalement, il faut procéder en fonction des étapes suivantes :

- Retraitement des états financiers individuels : Les états financiers individuels doivent être retraités afin de respecter les normes comptables de la collectivité publique qui présente des comptes consolidés (dans ce cas le modèle comptable harmonisé MCH2).
- Cumul des états financiers : Les états financiers sont additionnés ligne par ligne.
- Compensation de la valeur comptable de la participation dans l'entité à consolider avec la part correspondante de son capital propre.
- Elimination des opérations internes au bilan : Les créances et les engagements, les prêts et emprunts, les contributions d'investissement et les comptes de régularisation entre deux entités doivent être éliminés.
- Elimination des opérations internes au compte des investissements : Les dépenses d'investissements relatives à des participations dans l'entité à consolider, ainsi que les prêts octroyés et leurs remboursements doivent être compensés en n'activant que les montants nets. Les contributions d'investissement octroyées et reçues entre les deux entités doivent être éliminées.
- Elimination des opérations internes du compte de résultats : Les revenus et les charges entre deux entités doivent également être éliminés.

- **Elimination des bénéfices ou des pertes internes** : Les bénéfices ou les pertes internes provenant d'opérations entre les entités consolidées doivent être éliminés dès lors qu'ils sont importants.

### Consolidation proportionnelle

La consolidation proportionnelle s'opère de la même manière que la consolidation intégrale. En revanche, on ne consolide pas les valeurs au bilan ou au compte de résultats de l'entité à consolider dans leur totalité, mais uniquement à hauteur du pourcentage de la participation correspondante. La quote-part de la participation est déterminée en fonction de la relation entre la collectivité publique et l'entité contrôlée. Ainsi, dans le cas d'une association intercommunale, la part de coûts supportée par la collectivité publique ou la possibilité pour la collectivité de participer aux décisions peuvent servir de base.

### Mise en équivalence

Lorsqu'une participation est consolidée à l'aide de la méthode de la mise en équivalence, c'est le capital propre et le résultat de l'entité à consolider qui doivent être enregistrés proportionnellement à l'importance de la participation. Il faut alors éliminer les bénéfices ou les pertes internes qui ont un impact important sur le capital propre ou sur le résultat. Afin de pouvoir recourir à la méthode de la mise en équivalence, il est nécessaire que l'entité à consolider applique les mêmes normes comptables que l'entité qui procède à la consolidation. L'entité qui consolide est responsable de s'en assurer.

### Conclusion

A l'heure actuelle, les collectivités externalisent de plus en plus fréquemment la fourniture des prestations publi-

ques, plutôt que de produire à l'interne, par leurs propres moyens. Par exemple, les collaborations entre collectivités se multiplient, aussi bien au niveau cantonal que communal. Pensons aux différentes associations intercommunales, par exemple pour les écoles, pour la gestion des eaux usées ou des déchets, etc. Les montants en jeu dans le cadre de ces collaborations s'accroissent constamment. Souvent les collectivités associées sont solidairement responsables des engagements pris par l'association intercommunale concernée. On le comprend aisément : pour une collectivité, offrir une vision consolidée de sa situation financière intégrant ses diverses participations est nécessaire pour donner à ses parties prenantes une vue d'ensemble de la situation financière qui soit le plus conforme possible à l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Cela fait partie du devoir de transparence sur les risques encourus.

---

*Nils Soguel, Prof. Dr. ès sciences économiques, professeur ordinaire de finances publiques à l'Institut de hautes études en administrations publiques-IDHEAP de l'Université de Lausanne, directeur du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP), nils.soguel@unil.ch*

*Evelyn Munier, Mag. ès sciences économiques, experte diplômée en finance et controlling, secrétaire scientifique du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP), evelyn.munier@unil.ch*

**PROFFIX**

Software für KMU

---

«SIE HABEN DAS **GESCHÄFT**. PROFFIX DIE **SOFTWARE**.»

---

Peter Herger, Geschäftsführer PROFFIX Software AG



**JETZT IM VIDEO** Erfahren Sie, weshalb PROFFIX heute zu den erfolgreichsten Schweizer KMU-Softwareanbietern zählt. [www.proffix.net](http://www.proffix.net)