



UNIL | Université de Lausanne

IDHEAP

Institut de hautes études
en administration publique

Allister Keane

Le modèle comptable harmonisé de deuxième
génération (MCH2) dans la législation des
cantons suisses

Etat au 30 novembre 2013

Working paper de l'IDHEAP 4/2014
Unité Finances publiques



UNIL | Université de Lausanne

IDHEAP

Institut de hautes études
en administration publique

Le modèle comptable harmonisé de deuxième génération (MCH2) dans la législation des cantons suisses Etat au 30 novembre 2013

Allister Keane

Unité de recherche en finances publiques

Working paper de l'IDHEAP 4 / 2014

Table des matières

Objectif du document	1
Méthodologie	2
Recommandation n°1 : Éléments du modèle comptable des budgets publics	3
Recommandation n°2 : Principes de présentation régulière des comptes	8
Recommandation n°3 : Plan comptable et classification fonctionnelle	12
Recommandation n°4 : Compte de résultats	16
Recommandation n°5 : Actifs et passifs de régularisation	25
Recommandation n°6 : Réévaluations	28
Recommandation n°7 : Recettes fiscales	32
Recommandation n°8 : Financements spéciaux et préfinancements	35
Recommandation n°9 : Provisions et engagements conditionnels	40
Recommandation n°10 : Compte des investissements	45
Recommandation n°11 : Bilan	48
Recommandation n°12 : Bien d'investissement / comptabilité des immobilisations	53
Recommandation n°13 : Interprétation consolidée	59
Recommandation n°14 : Tableau des flux de trésorerie	64
Recommandation n°15 : Etat du capital propre	67
Recommandation n°16 : Annexe des comptes annuels	70
Recommandation n°17 : Objectifs et instruments de la politique budgétaire	74
Recommandation n°18 : Indicateurs financiers	78
Recommandation n°19 : Procédure lors du passage au MCH2	81
Bibliographie	84

Tableaux

Tableau 1 :	Introduction du MCH2 dans les cantons.....	1
Tableau 2 :	Jeu d'états financiers.....	5
Tableau 3 :	Principes comptables	9
Tableau 4 :	Plan comptable et classification fonctionnelle	14
Tableau 5 :	Compte de résultats échelonné.....	19
Tableau 6 :	Différenciation entre les types de charges/revenus.....	21
Tableau 7 :	Seuil de régularisation	26
Tableau 8 :	Réévaluation du patrimoine financier	29
Tableau 9 :	Comptabilisation des recettes fiscales	33
Tableau 10 :	Financements spéciaux, préfinancements et non-affectation des impôts généraux.....	36
Tableau 11 :	Provisions et engagements conditionnels	41
Tableau 12 :	Seuil d'activation.....	46
Tableau 13 :	Distinction des patrimoines. Différenciations des capitaux étrangers et propres. Découvert au bilan	49
Tableau 14 :	Méthode d'amortissement	54
Tableau 15 :	Périmètre de consolidation	60
Tableau 16 :	Tableau des flux de trésorerie	65
Tableau 17 :	Tableau du capital propre.....	68
Tableau 18 :	Annexe	71
Tableau 19 :	Amortissements supplémentaires et réserves de politique budgétaire	75
Tableau 20 :	Indicateurs financiers.....	79
Tableau 21 :	Procédure lors du passage au MCH2	82

Objectif du document

Le Modèle Comptable Harmonisé de deuxième génération -MCH2- a pour objectif d'harmoniser les pratiques des cantons suisses. Une telle harmonisation devrait, si elle se fait, se concrétiser par des dispositions légales plus ou moins similaires entre les cantons.

Ce document a pour objectif de répertorier l'ensemble des bases légales relatives à l'introduction du modèle comptable de deuxième génération -MCH2- publié par la Conférence des directeurs cantonaux des finances (ci-après CDF) en 2008. Comme le présente le Tableau 1, l'ensemble des cantons n'a pas encore introduit le MCH2 à l'heure où nous établissons cet inventaire. Toutefois, le cadre légal des cantons, n'ayant pas encore franchi le pas, sera également analysé afin de mettre en lumière son adéquation avec les éléments introduits par les recommandations du nouveau modèle comptable. L'objectif est plus particulièrement d'inventorier, de façon raisonnée, comment les recommandations de la CDF, proposées au travers du MCH2, ont été traduites par les différents cantons dans leurs bases légales et, plus singulièrement dans leur loi sur les finances. Il synthétise l'information à l'intérieur de tableaux et permet ainsi de dégager divers constats. Il est basé sur le cadre légal en vigueur au 30 novembre 2013.

Tableau 1 : Introduction du MCH2 dans les cantons

Cantons	Année d'introduction	Renvoi à référentiel externe
Zurich	2009	Oui
Berne	2015	Oui
Lucerne	2012	Oui
Uri	2012	Oui
Schwyz	2012	Non
Obwald	2012	Oui
Nidwald	2010	Oui
Glaris	2011	Oui
Zoug	2012	Non
Fribourg	2011	Oui
Soleure	2012	Non
Bâle-Ville	2013	Oui
Bâle-Campagne	2010	Oui
Schaffhouse	2017	Non
Appenzell Rhodes-Extérieures	2014	Non
Appenzell Rhodes-Intérieures	Pas fixée	Non
Saint-Gall	2014	Non
Grisons	2013	Oui
Argovie	2014	Non
Thurgovie	2012	Non
Tessin	Pas fixée	Non
Vaud	2014	Non
Valais	2015	Oui
Neuchâtel	2015	Non
Genève	2013	Oui
Jura	2012	Oui

Source : Conseil suisse de présentation des comptes publics (www.srs-cspc.ch)

Méthodologie

Afin d'inventorier de manière raisonnée le contenu des législations cantonales, l'analyse est structurée en fonction des dix-neuf recommandations¹ (1 à 19) émises par la CDF au travers du MCH2. Pour chaque recommandation, les points critiques spécifiques seront investigués. C'est pourquoi à chaque fois, le contenu de la recommandation sera brièvement rappelé. Ensuite, les points investigués sont mis en valeur. Enfin, un tableau détaillé par canton présente le résultat de l'inventaire. Ce tableau prend la précaution d'indiquer quelle est la base légale (loi, ordonnance, décret ainsi que l'alinéa et la lettre) ayant servi de fondement à l'inventaire. L'information proposée ne se limite toutefois pas à mentionner l'existence d'une base légale mais propose également, lorsque cela est approprié, une information complémentaire permettant de mieux cerner le propos de cette base légale.

Pour réaliser ce document, nous nous sommes d'abord fondés sur les informations fournies par le *Manuel - Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes -MCH2-*. Ce dernier permet de mettre en lumière, pour chacune des dix-neuf recommandations, les éléments caractérisant le nouveau modèle comptable. Ces éléments constituant autant de mots-clés que nous avons ensuite utilisés pour analyser le recueil systématique de la législation de chacun des vingt-six cantons. Notons que notre analyse se concentre sur les dispositions relatives à la présentation des comptes dans les cantons. Nous ne traitons donc pas les dispositions en vigueur s'appliquant aux communes

¹ Le Manuel – Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes -MCH2- contient en réalité vingt-et-une recommandations. Toutefois, la vingtième recommandation, intitulée Loi Modèle sur les Finances (LMFC) prend la forme d'un texte de loi standardisé permettant d'orienter les collectivités publiques lors de l'introduction, dans le cadre légal, du nouveau modèle comptable. Compte tenu de cette spécificité, cette recommandation ne sera pas analysée de manière identique aux autres recommandations dans ce document. La ving-et-unième recommandation, quant à elle, a été publiée à la fin janvier 2013, ce qui la rend trop récente pour la voir introduite dans le cadre légal des cantons.

Recommandation n°1 : Eléments du modèle comptable des budgets publics

Présentation de la recommandation selon le manuel MCH2

Cette recommandation prévoit que les éléments suivants doivent être intégrés aux états financiers des cantons :

- le bilan
- le compte de résultats échelonné
- le compte des investissements
- le tableau des flux de trésorerie
- l'annexe élargie qui comprend :
 - l'état du capital propre
 - le tableau des provisions
 - le tableau des participations et des garanties
 - le tableau des immobilisations

Chacun des éléments de cette liste doit être intégré aux états financiers. La recommandation ne laisse donc pas la possibilité de ne présenter qu'une partie de ces éléments dans les états financiers.

La loi modèle sur les finances² mentionne ces différents éléments à l'article 22.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°1 intitulée *Eléments du modèle comptable des budgets publics*. Pour ce faire, il s'agit de vérifier si les documents énumérés par ladite recommandation sont explicitement nommés dans le cadre juridique de chacun des cantons. Le tableau suivant (Tableau 2) indique dans sa seconde colonne « Jeu complet ou partiel d'états financiers » l'étendue des exigences fixées par la législation cantonale. Par « complet », on entend que l'ensemble des éléments mentionnés au point précédent est mentionné dans les bases légales. Par « partiel », il faut comprendre que la liste des documents composant les états financiers n'est pas exhaustive compte tenu de la recommandation de la CDF. Le tableau, quant à lui, indique quelles bases légales (loi, ordonnance, décret) sont concernées.

² Conférence des directeurs cantonaux des finances (2008) Manuel – modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes -MCH2-. Berne. Verlag der FkF p. 127

Constatations

On constate que la liste des éléments composant les états financiers recommandée par la CDF n'est pas mentionnée exhaustivement dans les bases légales de tous les cantons. Deux grandes tendances se dégagent de l'application de cette recommandation. La première, pour laquelle plus de la moitié des cantons ont opté, consiste à ne présenter qu'une partie des documents composant les états financiers selon le MCH2. La seconde tendance réside, quant à elle, à présenter un jeu d'états financiers complet. Finalement, il est possible de constater que deux cantons n'évoquent pas le contenu des états financiers. Le tableau suivant résume la situation.

Jeu complet d'états financiers	Jeu partiel d'états financiers	Aucune mention
10	14	2

Tableau 2 : Jeu d'états financiers

Canton	Jeu complet ou partiel d'états financiers	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Jeu complet d'états financiers	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 22 et ss.	----
Zurich	Jeu complet d'états financiers	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 47	----
Berne	Jeu partiel d'états financiers	Ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations (OFP) du 26 mars 2002, article 17	Il n'est pas fait mention d'un compte de résultats échelonné. Le contenu de l'annexe n'est pas évoqué.
Lucerne	Jeu complet d'états financiers	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) du 13 septembre 2010, article 35	----
Uri	Jeu partiel d'états financiers	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009, article 26 alinéa [contenu : éléments des états financiers] et article 31 [contenu : éléments de l'annexe]	Le compte de résultats n'est pas échelonné sur 3 niveaux. Sur le plan juridique, seul 2 niveaux sont mentionnés. Il s'agit des niveaux opérationnel et extraordinaire.
Schwyz	Jeu partiel d'états financiers	Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986, article 26	Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986 ne mentionne que certains documents (bilan, compte de résultats et le compte des investissements). Les autres documents ne sont pas évoqués.
Obwald	Jeu partiel d'états financiers	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 22 alinéa 1 [contenu : éléments des états financiers] et article 27 [contenu : éléments de l'annexe]	Le compte de résultats n'est pas échelonné sur 3 niveaux. Sur le plan juridique, seul 2 niveaux sont mentionnés. Il s'agit des niveaux opérationnel et extraordinaire.
Nidwald	Jeu partiel d'états financiers	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 23 [contenu : éléments des états financiers] et article 28 [contenu : éléments de l'annexe]	Le compte de résultats n'est pas échelonné sur 3 niveaux. Sur le plan juridique, seul 2 niveaux sont mentionnés. Il s'agit des niveaux opérationnel et extraordinaire.
Glaris	Jeu partiel d'états financiers	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 23 [contenu : éléments des états financiers] et 28 [contenu : éléments de l'annexe]	Le compte de résultats n'est pas échelonné sur 3 niveaux. Sur le plan juridique, seul 2 niveaux sont mentionnés. Il s'agit des niveaux opérationnel et extraordinaire.
Zoug	Jeu complet d'états financiers	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 21 août 2006 [état au 1 ^{er} septembre 2011], article 12 [contenu : éléments de l'annexe] et article 23 [contenu : éléments des états financiers]	Pas de mention d'un compte de résultats échelonné sur 3 niveaux

Fribourg	Jeu complet d'états financiers	Loi sur les finances de l'Etat du 25 novembre 1994, article 12 [contenu : jeu d'états financiers], article 19 [contenu : compte de résultats échelonné] Règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat (RFE) du 12 mars 1996, article 7a [contenu : annexes aux comptes]	----
Soleure	Jeu complet d'états financiers	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) du 3 septembre 2003 (état 1 ^{er} janvier 2012), article 37	----
Bâle-Ville	Jeu complet d'états financiers	Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012, article 35 [contenu : éléments des états financiers] et article 41 [contenu : éléments de l'annexe aux comptes]	----
Bâle-Campagne	Jeu complet d'états financiers	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, article 8 [contenu : bilan], article 10 [contenu : compte de résultats échelonné], article 11 [contenu : compte des investissements]. Dekret zum Finanzhaushaltsgesetz du 20 mai 1996, article 9 [contenu : éléments de l'annexe dont tableau des flux de trésorerie]	----
Schaffhouse	Jeu partiel d'états financiers	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 26 juin 1989, article 8 alinéa 2	Le tableau des flux de trésorerie n'est pas mentionné L'annexe n'est pas mentionnée
Appenzell Rhodes-Extérieures	Jeu partiel d'états financiers	Finanzhaushaltsgesetz du 30 avril 1995, article 38	Le tableau des flux de trésorerie n'est pas mentionné et le tableau de variation des capitaux propres non plus
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	----	----
Saint-Gall	Aucune mention	Finanzhaushaltsverordnung du 17 décembre 1996	Aucune base légale ne met clairement en lumière le contenu des états financiers
Grisons	Jeu complet d'états financiers	Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 août 2007, article 8	Les bases légales ne font pas référence au contenu de l'annexe. L'ensemble des autres documents sont néanmoins mentionnés.
Argovie	Jeu partiel d'états financiers	Gesetz über die wirkungsorientierte Steuerung von Aufgaben und Finanzen (GAF) du 11 janvier 2005, article 29 (bilan), article 31 (compte de résultats) et article 32 (compte des investissements)	L'ensemble des éléments des états financiers mentionné dans le MCH2 n'est pas évoqué dans le cadre juridique du canton
Thurgovie	Jeu complet d'états financiers	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 34	----

Tessin	Jeu partiel d'états financiers	Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato du 20 janvier 1986 Regolamento sulla gestione finanziaria dello Stato du 21 décembre 2004, article 8	Ne sont pas mentionnés : le tableau des flux de trésorerie, le tableau de variation des capitaux propres
Vaud	Jeu partiel d'états financiers	Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005, article 40	Le canton de Vaud ne connaît pas de compte de résultats échelonné sur 3 niveaux. Toutefois, il propose un compte de fonctionnement, un compte de pertes et profits et un compte de résultats. Ces trois éléments se fondent sur une logique proche de celle rencontrée dans le compte de résultats échelonné. Le tableau des flux de trésorerie n'est pas présenté dans les comptes d'Etat.
Valais	Jeu partiel d'états financiers	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 28	Le canton du Valais applique le MCH1. Le tableau des flux de trésorerie n'est pas présenté dans les comptes d'Etat.
Neuchâtel	Jeu partiel d'états financiers	Loi sur les finances du 21 octobre 1980 (état au 1 ^{er} janvier 2007), article 30	Le canton de Neuchâtel applique le MCH1. Le tableau des flux de trésorerie n'est pas présenté dans les comptes d'états
Genève	Jeu complet d'états financiers	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève du 7 octobre 1993, article 58	Il n'est pas directement fait mention d'un tableau des immobilisations.
Jura	Jeu partiel d'états financiers	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 12 alinéa 2	Le canton du Jura applique le MCH1. Les comptes d'Etat se composent du bilan et du compte administratif (compte de fonctionnement et compte des investissements)

Recommandation n°2: Principes de présentation régulière des comptes

Présentation

La présentation des comptes doit offrir la vision la plus conforme possible à la réalité de la situation financière qui correspond à l'état de la fortune, des finances et des revenus. Ainsi, les principes suivants doivent être appliqués :

- produit brut
- comptabilité d'exercice
- continuité
- importance
- clarté
- fiabilité
- comparabilité
- permanence des méthodes

La loi modèle sur les finances évoque ces différents principes à l'article 52.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°2 intitulée *Principes de présentation régulière des comptes*.

Pour ce faire, la question qui se pose est de savoir quels sont les principes que les cantons ont retenus dans leur législation. Ainsi, la seconde colonne du Tableau 3, intitulée « Principes comptables » dresse la liste succincte des principes retenus.

Constatations

On constate que la liste des principes recommandés par la CDF n'est de loin pas retenue exhaustivement par les cantons dans leurs bases légales. Les principes mentionnés dans les bases cantonales sont souvent moins nombreux que ceux proposés par le MCH2. Parfois, la loi cantonale n'en mentionne aucun. Toutefois, dans le cas des lois qui présentent une liste relativement étoffée de principes, on constate tout de même un alignement sur les principes proposés par le MCH2.

Tableau 3 : Principes comptables

Canton	Principes comptables		Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Produit brut, comptabilité d'exercice, continuité, importance, clarté, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes	Principes repris : 0/8	La loi modèle sur les finances ne mentionne aucun principe. Ces principes sont présentés uniquement au sein de la recommandation	----
Zurich	Clarté, importance, fiabilité, comparabilité, continuité d'exploitation, périodicité et comptabilisation brute Respect des normes reconnues dans la tenue des comptes	Principes repris : 7/8	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 45	----
Berne	Clarté, produit brut	Principes repris : 2/8	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 5 alinéa 2	----
Lucerne	Clarté, matérialité, fiabilité, comparabilité, continuité d'exploitation, produit brut et comptabilité d'exercice	Principes repris : 7/8	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) du 13 septembre 2010, article 32	----
Uri	Produit brut, comptabilité d'exercice, continuité d'exploitation, matérialité, intelligibilité, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes	Principes repris : 5/8	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons URI (FHV), article 61	----
Schwyz	Produit brut	Principes repris : 2/8	Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986, article 8 alinéa 2	----
Obwald	Produit brut, comptabilité d'exercice, continuité d'exploitation, matérialité, intelligibilité, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes	Principes repris : 8/8	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 52	----
Nidwald	Produit brut, comptabilité d'exercice, continuité d'exploitation, matérialité, intelligibilité, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes	Principes repris : 8/8	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 53	----
Glaris	Produit brut, comptabilité d'exercice, continuité d'exploitation, matérialité, intelligibilité, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes	Principes repris : 8/8	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 58	----

Zoug	Bilan, compte de résultats et compte des investissements : principes commerciaux Compte de résultats et compte des investissements : produit brut	Principes repris : 1/8 mais renvoi aux principes commerciaux	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 3	----
Fribourg	Clarté, produit brut, comparabilité et permanence	Principes repris : 4/8	Règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat (RFE), article 6 alinéa 1	----
Soleure	Clarté, importance, fiabilité, permanence des méthodes dans la présentation et dans l'évaluation, produit brut et comptabilité d'exercice	Principes repris : 6/8	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G), article 34 alinéa 2 lettre b	----
Bâle-Ville	Clarté, importance, fiabilité, comparabilité, continuité d'exploitation, produit brut et exercice comptable	Principes repris : 7/8	Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012, article 33	----
Bâle-Campagne	Produit brut, comptabilité d'exercice, importance, clarté, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes	Principes repris : 7/8	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, article 7 alinéa 2	----
Schaffhouse	Produit brut	Principes repris : 1/8	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz), article 8 alinéas 1 et 2	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Produit brut, comptabilité d'exercice, continuité d'exploitation, importance, clarté, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes	Principes repris : 8/8	Finanzhaushaltsgesetz (FHG) du **** (Projet de loi)	Il faut vérifier que les éléments concernés, proposés par le projet de loi, soient intégralement repris.
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	Principes repris : 0/8	----	----
Saint-Gall	----	Principes repris : 0/8	Staatsverwaltungsgesetz du 16 juin 1994, article 43 alinéa 2	----
Grisons	----	Principes repris : 0/8	Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 août 2007, article 7 alinéa 2	----

Argovie	Selon les principes comptables issus de la comptabilité publique et ceux issus de la comptabilité privée.	Principes repris : 0/8 mais renvoi aux principes de la comptabilité publique et privée	Gesetz über die wirkungsorientierte Steuerung von Aufgaben und Finanzen (GAF) du 11 janvier 2005, article 28	----
Thurgovie	----	Principes repris : 0/8	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 41 alinéa 1	----
Tessin	Clarté	Principes repris : 1/8	Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato (LGF) du 20 janvier 1986, article 9 alinéa 4	----
Vaud	Clarté et produit brut	Principes repris : 2/8	Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005, article 4	----
Valais	Clarté et produit brut	Principes repris : 1/8	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton	----
Neuchâtel	----	Principes repris : 0/8	Loi sur les finances du 21 octobre 1980 (état au 1 ^{er} janvier 2007), articles 11 et 13	----
Genève	Intelligibilité, comparabilité, fiabilité	Principes repris : 3/8 mais renvoi aux principes des normes IPSAS	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (LGAF), article 11 alinéa 4	----
Jura	Produit brut	Principes repris : 1/8	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, articles 27, 28, 29, 30, 31 et 32	----

Recommandation n°3 : Plan comptable et classification fonctionnelle

Présentation de la norme selon MCH2

Le modèle comptable harmonisé de deuxième génération ne propose, dans le cadre de cette recommandation, aucun changement fondamental. Toutefois, certaines évolutions nécessitent d'être mentionnées. Tout d'abord, les comptes par nature utilisent quatre positions. De nombreuses désignations de comptes ont également été modifiées. De plus, de nouveaux groupes ont été créés. Finalement, une nouvelle numérotation des comptes a été développée.

La loi modèle sur les finances ne propose directement ni un plan comptable, ni une classification fonctionnelle. Toutefois, l'article 16 impose au budget de suivre la classification fonctionnelle ou la classification institutionnelle. Il renvoie également au plan comptable figurant dans le MCH2. L'article 22, quant à lui, énonce que le bilan doit également suivre la structure du plan comptable. Il impose également que le compte de résultats et le compte des investissements doivent suivre la même présentation que le budget. Dès lors, en se référant à l'article 16, ces deux éléments des états financiers doivent également respecter la classification fonctionnelle.

La loi sur les finances évoque le plan comptable et la classification fonctionnelle à l'article 16.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°3 intitulée *Plan comptable et classification fonctionnelle*.

Pour ce faire, il s'agit de vérifier si les évolutions instaurées dans le plan comptable ainsi que dans la classification fonctionnelle, par le modèle comptable harmonisé de deuxième génération -MCH2-, sont intégrées au cadre juridique de chacun des vingt-six cantons. Le tableau 4 résume cette information.

Constatations

On constate que certains cantons proposent un renvoi explicite au plan comptable ainsi qu'à la classification fonctionnelle proposés par le MCH2. Il s'agit d'une minorité. D'autres cantons ne se réfèrent qu'à un des deux éléments précédemment mentionnés. Sont concernés par cette alternative près d'un tiers des cantons. Finalement, un certain nombre de cantons connaissent un cadre juridique qui ne fait mention ni du plan comptable, ni de la classification fonctionnelle proposés par le MCH2. Il s'agit de la majorité des cas. Le tableau ci-dessous résume la situation.

Mention explicite à la fois du plan comptable et de la classification fonctionnelle du MCH2	Mention explicite soit du plan comptable, soit de la classification du MCH2	Mention explicite ni du plan comptable, ni de la classification fonctionnelle
2	7	17

Le fait que les bases légales d'un canton ne mentionnent pas, par exemple le nécessité de présenter les comptes selon la classification fonctionnelle, ne signifie évidemment pas que, dans les faits, le canton concerné y renonce. Toutefois, mentionner cette nécessité induit une contrainte plus importante pour la présentation des comptes.

Tableau 4 : Plan comptable et classification fonctionnelle

Canton	Respect du plan comptable et de la classification fonctionnelle proposés par le MCH2	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Respect du plan comptable et de la classification fonctionnelle proposés par le MCH2	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, articles 16 et 22	----
Zurich	Respect du plan comptable proposé par la conférence des directeurs cantonaux des finances	Rechnungslegungsverordnung (RLV) du 29 août 2007, article 36	----
Berne	----	----	----
Lucerne	----	----	----
Uri	----	----	----
Schwyz	----	----	----
Obwald	Respect du plan comptable et de la classification fonctionnelle proposés par le MCH2	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 16	----
Nidwald	Respect du plan comptable proposé par le MCH2	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz kFHG) du 21 octobre 2009, article 16	----
Glaris	Respect du plan comptable et de la classification fonctionnelle proposés par le MCH2	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 17 alinéa 1	----
Zoug	----	----	----
Fribourg	----	----	L'ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptation au nouveau modèle comptable) mentionne le changement de différents numéros de comptes mais ne parle pas de la nécessité d'adapter l'ensemble.
Soleure	----	----	----

Bâle-Ville	Respect du plan comptable proposé par le MCH2	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsverordnung) du 22 mai 2012, article 50 alinéa 2	----
Bâle-Campagne	Respect du plan comptable proposé par la classification suisse de la comptabilité publique	Verordnung zum Finanzhaushaltsgesetz du 26 novembre 1996, article 10	En comparaison avec les cantons, qui possèdent une base légale concernant le plan comptable, ce canton propose une base légale plus vague
Schaffhouse	----	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	----	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	----
Saint-Gall	----	----	----
Grisons	----	----	----
Argovie	Le plan comptable proposé par le MCH2 est considéré comme une ligne directrice	Dekret über die Rechnungslegung und Vermögensverwaltung (DRV) du 11 janvier 2005, article 18 alinéa 2	Il n'est donc pas obligatoire de respecter le plan comptable proposé par le MCH2
Thurgovie	Respect du plan comptable proposé par le MCH2	Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über den Finanzhaushalt du 29 novembre 2011, article 2	----
Tessin	Plan comptable fondé sur les directives d'harmonisation comptable entre les cantons	Regolamento sulla gestione finanziaria dello Stato du 21 décembre 2004, article 2	----
Vaud	----	----	----
Valais	----	----	----
Neuchâtel	----	----	----
Genève	----	----	----
Jura	----	----	----

Recommandation n°4 : Compte de résultats

Présentation

Cet élément des états financiers, anciennement intitulé « compte de fonctionnement », propose désormais une présentation échelonnée du résultat. En effet, la nouvelle présentation permet de séparer le résultat opérationnel du résultat extraordinaire.

Cette recommandation met ainsi en lumière la notion de charges et de revenus extraordinaires. Il existe deux genres d'écritures extraordinaires : les écritures découlant de la politique budgétaire³ qui ne sont en réalité pas extraordinaires et les écritures découlant réellement de faits extraordinaires qui n'ont aucun rapport avec la politique budgétaire.

Ces faits extraordinaires doivent répondre aux critères cumulatifs suivants :

- ne pouvaient en aucune manière être prévus
- échappent à toute influence ou tout contrôle
- ne font pas partie du résultat opérationnel (ne découlent pas du processus opérationnel de production des prestations publiques)
- le montant est important

La loi modèle sur les finances ne mentionne, à l'article 24, que les deux principaux échelons que sont le résultat opérationnel et le résultat total. Bien qu'absent de la loi modèle ainsi que de la recommandation, la présentation graphique figurant à la page 39 du Manuel propose de distinguer à l'intérieur des activités opérationnelles, celles qui concernent les activités d'exploitation de celles qui concernent les activités de financement. Par conséquent, deux ou trois échelons peuvent être mentionnés dans les différentes lois cantonales.

La loi modèle sur les finances mentionne ces différents éléments à l'article 24 alinéa 1

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°4 intitulée *Compte de résultats*.

Pour ce faire, il s'agit de vérifier, dans le Tableau 5, si la notion de compte de résultats échelonné sur deux niveaux est expressément reprise dans le cadre juridique de chacun des cantons. Le Tableau 6 indique si la base légale cantonale parle de la distinction entre activité opérationnelle et opérations extraordinaires. Par ailleurs, il indique également si les critères, qui permettent de qualifier

³ Les opérations de la politique budgétaire regroupent notamment les amortissements supplémentaires ainsi que les dissolutions supplémentaires des subventions d'investissements portées au passif, mais aussi les attributions ainsi que les prélèvements sur le capital propre (réserves des domaines de l'enveloppe budgétaire, préfinancements, réserves liées au retraitement).

d'extraordinaire un fait économique, sont mentionnés. Il indique aussi si une distinction est évoquée entre activités d'exploitation et activités de financement.

Constatations

Les constatations seront proposées sous la forme d'un tryptique. Tout d'abord sera présenté le choix des cantons en termes de mention de l'échelonnement du compte de résultats. Ensuite, l'existence dans les bases légales, d'une différenciation des types de charges sera évoquée. Finalement, il sera question de relever la position des cantons face à la mention des critères de différenciation des types de charges.

Premièrement, on constate que certains cantons mentionnent les trois échelons du compte de résultats tandis que d'autres cantons se limitent à ne faire référence qu'aux deux principaux échelons évoqués par la loi modèle. Finalement, certains cantons font le choix de ne pas faire référence aux différents échelons qui composent le compte de résultats. Cela ne signifie pas que ces cantons ne présentent ou ne présenteront pas leur compte de résultats de manière échelonnée. Toutefois, l'absence de base légale dans ce domaine laisse potentiellement davantage de marge de manœuvre. Le tableau ci-dessous résume la situation.

Compte de résultats à 3 niveaux	Compte de résultats à 2 niveaux	Aucune mention explicite
2	6	18

La tendance majoritaire consiste alors à ne pas évoquer, dans les bases légales, l'existence d'échelons au sein du compte de résultats. Il est possible néanmoins de constater que près de 25% des cantons respectent explicitement la recommandation introduite par le MCH2. Ce pourcentage atteint les 30% lorsque les cantons ayant légiféré au-delà des exigences du modèle, avec la mention de trois niveaux, sont pris en compte. Finalement, la mention exhaustive de l'ensemble des échelons, information plus développée que celle présentée dans la loi modèle sur les finances des cantons et des communes, ne se retrouve que dans 2 cantons.

Deuxièmement, on relève que la différenciation des charges n'est dans la plupart des cas pas évoquée. Cela laisse donc une marge de manœuvre supplémentaire, au risque de voir considérer certains éléments comme extraordinaires dans un canton, alors que le même élément est traité comme ordinaire ailleurs. Le tableau ci-dessous résume la situation.

Différenciation des types de charges	Absence de différenciation des types de charges
8	18

Troisièmement, on observe que, dans la grande majorité des cas, les critères de différenciation proposés dans le MCH2 ne sont pas mentionnés. De manière marginale, certains cantons évoquent soit de manière partielle, soit de manière exhaustive, les critères de différenciation des types de charges. Une telle situation peut également entraîner un traitement différencié du même élément dans les différents cantons.

Enumération complète des critères de différenciation	Enumération partielle des critères de différenciation	Aucune mention
3	5	18

Tableau 5 : Compte de résultats échelonné

Canton	Mention d'un compte de résultats échelonné	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Mention de 2 niveaux	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 24	La recommandation, elle aussi, n'évoque que deux niveaux malgré que trois échelons existent.
Zurich	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Berne	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Lucerne	Mention explicite de 3 niveaux	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) du 13 septembre 2010, article 37 alinéa 2	Mentionne explicitement des activités de financement.
Uri	Mention explicite de 2 niveaux	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009, article 26 alinéa [contenu : éléments des états financiers] et article 31 [contenu : éléments de l'annexe]	Ne mentionne pas explicitement les activités de financement
Schwyz	----	----	Vollzugsverordnung zur Verordnung über den Finanzhaushalt du 23 décembre 1986, article 2 laisse supposer que le compte de résultats n'est pas échelonné sur 3 niveaux
Obwald	Mention explicite de 2 niveaux	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 22 alinéa 1 [contenu : éléments des états financiers] et article 27 [contenu : éléments de l'annexe]	Ne mentionne pas explicitement les activités de financement
Nidwald	Mention explicite de 2 niveaux	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 23 [contenu : éléments des états financiers] et article 28 [contenu : éléments de l'annexe]	Ne mentionne pas explicitement les activités de financement
Glaris	Mention explicite de 2 niveaux	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 23 [contenu : éléments des états financiers] et 28 [contenu : éléments de l'annexe]	Ne mentionne pas explicitement les activités de financement
Zoug	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Fribourg	Mention explicite de 2 niveaux	Loi du 6 octobre 2010 modifiant la loi sur les finances de l'Etat (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé), article 19	Ne mentionne pas les activités de financement

Soleure	Mention explicite de 2 niveaux	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) du 3 septembre 2003 (état au 1 ^{er} janvier 2012), article 38 alinéa 1	Ne mentionne pas les activités de financement
Bâle-Ville	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Bâle-Campagne	Mention explicite de 3 niveaux	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, article 10 alinéa 2	----
Schaffhouse	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Appenzell Rhodes-Extérieures	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Saint-Gall	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Grisons	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Argovie	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Thurgovie	Mention implicite	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 18	Mentionne que les différents résultats cumulés du compte de résultats
Tessin	----	----	----
Vaud	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Valais	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Neuchâtel	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats
Genève	----	----	Renvoi généralisé aux normes IPSAS
Jura	----	----	Aucune mention des différents niveaux du compte de résultats

Tableau 6 : Différenciation entre les types de charges/revenus

Canton	Différenciation des types de charges/revenus	Critères de différenciation	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne pouvait en aucune manière prévoir les produits/charges - On ne peut pas influencer les produits/charges concernés - On ne peut pas contrôler les produits/charges concernés - Les produits/charges concernés ne relèvent pas du domaine opérationnel 	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 24	Les amortissements supplémentaires sont donnés en exemple comme charges extraordinaires.
Zurich	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne peut pas s'attendre aux produits/charges concernés - On ne peut pas influencer les produits/charges concernés - On ne contrôle pas les produits/charges concernés 	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 50 alinéa 3 lettre c et article 4	Un critère de différenciation proposé par la loi modèle n'est pas repris.
Berne	----	----	----	----
Lucerne	----	----	----	----
Uri	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne pouvait en aucune manière prévoir les produits/charges - On ne peut pas influencer les produits/charges concernés - On ne peut pas contrôler les produits/charges concernés - Les produits/charges concernés ne relèvent pas du domaine opérationnel 	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), article 28	----

Schwyz	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Obwald	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne peut pas influencer les produits/charges concernés - On ne peut pas contrôler les produits/charges concernés - Les produits/charges concernés ne relèvent pas du domaine opérationnel 	Finanzhaushaltsgesetz du 1 ^{er} mars 2010, article 24 alinéa 2	Un critère de différenciation proposé par la loi modèle n'est pas repris.
Nidwald	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne pouvait en aucune manière prévoir les produits/charges - Les produits/charges concernés ne relèvent pas du domaine opérationnel 	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 25 alinéa 2.	Deux critères de différenciation proposés par la loi modèle ne sont pas repris.
Glaris	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne peut pas influencer les produits/charges concernés - On ne peut pas contrôler les produits/charges concernés - Les produits/charges concernés ne relèvent pas du domaine opérationnel 	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 25 alinéa 2	Un critère de différenciation proposé par la loi modèle n'est pas repris.
Zoug	----	----	----	----
Fribourg	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - Les charges qui n'ont pas été budgétisées - On ne peut pas contrôler les produits/charges concernés - Les produits/charges d'une certaine importance financière 	Loi sur les finances de l'Etat du 25 novembre 1994, article 19 alinéa 3	Les critères de différenciation ne sont pas directement calqués sur ceux proposés par la loi modèle
Soleure	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Bâle-Ville	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus

Bâle-Campagne	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Schaffhouse	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Appenzell Rhodes-Extérieures	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne pouvait en aucune manière prévoir les produits/charges - On ne peut pas influencer les produits/charges concernés - On ne peut pas contrôler les produits/charges concernés 	Finanzhaushaltsgesetz (FHG) du 4 juin 2012, article 28 alinéa 2	Arbeitsexemplar (sujet à modification)
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Saint-Gall	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Grisons	Définition des charges extraordinaires uniquement	<ul style="list-style-type: none"> - On ne pouvait en aucune manière prévoir les produits/charges - On ne peut pas influencer les produits/charges concernés - On ne peut pas contrôler les produits/charges concernés - Les produits/charges concernés ne relèvent pas du domaine opérationnel 	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz; FHG) du 19 octobre 2011, article 12	----
Argovie	----	----	----	----
Thurgovie	----	----	----	----
Tessin	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus

Vaud	----	----	----	Deux comptes de résultats : opérationnel (exploitation et financement) et extraordinaire Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Valais	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Neuchâtel	----	----	----	Pas de définition des trois différents types de charges/revenus
Genève	----	----	----	Renvoi aux normes IPSAS
Jura	----	----	----	----

Recommandation n°5 : Actifs et passifs de régularisation

Présentation

Cette recommandation détermine les modalités des comptes transitoires. Ces comptes concernent le compte de résultats et le compte des investissements. Afin de se conformer au principe de l'importance, il est possible de définir une valeur à partir de laquelle une régularisation doit être comptabilisée.

La loi sur les finances ne mentionne pas directement les actifs et passifs de régularisation. Toutefois, ils apparaissent dans les dispositions transitoires à l'article 75 alinéa 1.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°5 intitulée *Actifs et passifs de régularisation*.

Pour ce faire, il s'agit de voir si chacun des cantons a introduit la nécessité de comptabiliser des actifs et des passifs de régularisation (ou transitoires) dans sa législation et si un seuil, à partir duquel les charges et les revenus sont régularisés, est proposé. Une telle mention témoigne d'un accent mis sur la délimitation de l'exercice comptable et de son résultat. Cette information est résumée dans le Tableau 7.

Constatations

Tout d'abord, on constate que la plupart des cantons ne mentionnent pas l'existence et la nécessité de comptabiliser les transitoires dans leur cadre légal. Le tableau ci-dessous résume la situation.

Mention des comptes de régularisation	Aucune mention des comptes de régularisation
7	19

Par ailleurs, les lois cantonales qui évoquent les transitoires n'indiquent, pour la plupart, pas de seuil de régularisation. Le tableau ci-dessous résume la situation.

Mention de la valeur du seuil de régularisation	Aucune mention de la valeur de régularisation
1	25

Tableau 7 : Seuil de régularisation

Canton	Mention des transitoires	Seuil de régularisation	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Non	----	----	----
Zurich	Non	----	----	----
Berne	Oui	1000 CHF	Ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations (OFP) du 3 décembre 2003, article 35 alinéa 2	
Lucerne	Non	----	----	----
Uri	Non	----	----	----
Schwyz	Non	----	----	----
Obwald	Non	----	----	----
Nidwald	Non	----	----	----
Glaris	Non	----	----	----
Zoug	Non	----	----	----
Fribourg	Non	----	----	----
Soleure	Non	----	----	----
Bâle-Ville	Non	----	----	----
Bâle-Campagne	Non	----	----	----
Schaffhouse	Non	----	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Oui	----	Finanzhaushaltsgesetz du 30 avril 1995 (état au 1 ^{er} janvier 2011), article 16 alinéa 2	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Non	----	----	----
Saint-Gall	Non	----	----	----
Grisons	Non	----	----	----

Argovie	Oui	----	Dekret über die Rechnungslegung und Vermögensverwaltung (DRV) du 11 janvier 2005 (état au 1 ^{er} novembre 2008), article 2 alinéa 2	----
Thurgovie	Oui	----	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 35	----
Tessin	Oui	----	Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato (LGF) (del 20 gennaio 1986), article 11 alinéa 2 et article 12 alinéa 2.	----
Vaud	Non	----	----	----
Valais	Oui	----	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 8 alinéa 1	----
Neuchâtel	Non	----	----	----
Genève	Oui	----	Loi sur la gestion administrative de l'Etat de Genève du 7 octobre 1993, article 23 alinéa 3	----
Jura	Non	----	----	----

Recommandation n°6 : Réévaluations

Présentation

Cette recommandation prévoit que la valeur du patrimoine financier soit corrigée périodiquement (tous les 3 à 5 ans), selon la valeur vénale au jour d'établissement du bilan.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier dans le Tableau 8, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°6 intitulée *Réévaluations*. Plus précisément, il s'agit de voir, pour chaque canton, les classes d'actifs du patrimoine financier qui sont sujettes à retraitement et à quelle fréquence la valeur de ces dernières est corrigée.

Constatations

Les bases légales qui informent sur les modalités de correction de la valeur du patrimoine financier varient passablement entre les cantons. En effet, tandis que certains cantons ne proposent pas dans leur législation d'information sur la fréquence, d'autres proposent cette information de manière différenciée selon les types d'actifs. La diversité des pratiques ne permet pas de présenter sous la forme d'un tableau le résumé de la situation.

Tableau 8 : Réévaluation du patrimoine financier

Canton	Réévaluation du patrimoine financier	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Des réévaluations doivent être faites sur la base de la valeur vénale au moment de la clôture du bilan. Les placements financiers sont réévalués chaque année, tandis que les autres immobilisations sont réévaluées périodiquement tous les 3 à 5 ans.	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 54 alinéa 2	----
Zurich	Aucune mention (cf. commentaire)	----	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, mentionne que les principes de valorisation sont présentés dans l'annexe
Berne	Non (cf. commentaire)	Ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations (OFP) du 3 décembre 2003	Ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations (OFP) du 3 décembre 2003, article 56 mentionne que : « les valeurs patrimoniales ne sont pas réévaluées » Il faut donc savoir si le patrimoine financier est concerné par cette norme.
Lucerne	Aucune mention (cf. commentaire)	----	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) du 13 septembre 2010, article 41 mentionne que les principes de valorisation sont présentés dans l'annexe
Uri	Actifs financiers : chaque année Autres investissements : au moins tous les 10 ans	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), article 63 alinéa 2	----
Schwyz	- Trésorerie et soldes bancaires : valeur nominale - Actions et certificats d'actions : cours de clôture à la bourse et si pas de marché actif, actualisation à 5% - Propriété : valeur d'acquisition - Stocks : valeur d'acquisition Pas d'information complémentaire concernant la fréquence des réévaluations	Vollzugsverordnung zum Gesetz über den Finanzhaushalt der Bezirke und Gemeinden du 19 décembre 1995, article 2	----
Obwald	Actifs financiers : chaque année Autres investissements : de trois à cinq ans	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 54	----
Nidwald	Actifs financiers : chaque année Autres investissements : tous les cinq ans	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 55	----

Glaris	Actifs financiers : chaque année Autres investissements : de trois à cinq ans	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 60	
Zoug	Les terrains et bâtiments (« Grundstücke ») sont réévalués au moins tous les 10 ans	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006, article 13 alinéa 1	----
Fribourg	Les éléments du patrimoine financier font l'objet d'une réévaluation à la hausse ou à la baisse, au minimum tous les trois ans	Ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé), article 7b (nouveau)	----
Soleure	Les actifs financiers sont réévalués chaque année et les autres actifs sont réévalués périodiquement	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WOV-G) du 3 septembre 2003, article 46	----
Bâle-Ville	----	----	----
Bâle-Campagne	Actifs financiers : chaque année Autres actifs : périodiquement	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, article 16 alinéas 3 et 4	----
Schaffhouse	----	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	----	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	----
Saint-Gall	----	----	----
Grisons	Pas d'information concernant la périodicité de la réévaluation. Néanmoins, sont disponibles les valeurs sur lesquelles doivent se fonder la réévaluation	Verordnung über den kantonalen Finanzhaushalt (FHVO) du 14 février 2004, article 13 alinéa 1	----
Argovie	----	----	Dekret über die Rechnungslegung und Vermögensverwaltung (DRV) du 11 janvier 2005, article 5 alinéa 2 mentionne que les principes d'évaluation sont énumérés dans l'annexe au rapport annuel du pouvoir exécutif
Thurgovie	Immobilisations : au moins tous les 10 ans	Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über den Finanzhaushalt du 29 novembre 2011, article 23 alinéa 3	----
Tessin	----	----	----

Vaud	Les actifs sont réévalués mais aucune autre information n'est proposée	Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005, article 51 alinéa 1	Cette article énonce que les actifs sont réévalués lorsque les circonstances l'imposent. Il faut remarquer qu'aucune distinction entre les patrimoines administratifs et financiers n'est faite au sein de cet alinéa
Valais	Les actifs sont réévalués mais aucune autre information n'est proposée	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 11 alinéa 1	Cette article énonce que les actifs sont réévalués lorsque les circonstances l'imposent. Il faut remarquer qu'aucune distinction entre les patrimoines administratifs et financiers n'est faite au sein de cet article
Neuchâtel	----	----	Pas de mention dans le cadre juridique de la réévaluation du patrimoine financier
Genève	----	----	Renvoi implicite aux normes IPSAS
Jura	----	----	Pas de mention dans le cadre juridique de la réévaluation du patrimoine financier

Recommandation n°7 : Recettes fiscales

Présentation

Les recettes fiscales peuvent potentiellement être comptabilisées selon trois méthodes :

- principe de caisse : comptabilisation lorsque l'argent est encaissé
- principe d'échéance : comptabilisation lors de la facture
- principe de la délimitation des impôts : comptabilisation avant la facturation

Parmi ces trois méthodes, le principe de caisse n'est plus autorisé. Ainsi, au sein des deux méthodes restantes autorisées, la méthode préconisée par le MCH2 est le principe de la délimitation des impôts.

La loi modèle sur les finances ne mentionne pas quel(s) principe(s) doivent être mobilisés pour la comptabilisation des recettes fiscales.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le tableau 9, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°7 intitulée *Recettes fiscales*.

Constatations

De manière générale, le principe régissant la comptabilisation des recettes fiscales n'apparaît pas dans la législation des différents cantons. Seul le canton de Fribourg mentionne, dans l'ordonnance relative à l'introduction du MCH2, le principe de la délimitation de l'impôt.

Tableau 9 : Comptabilisation des recettes fiscales

Canton	Principe de caisse	Principe d'échéance	Principe de la délimitation des impôts	Base légale	Commentaire
Loi modèle sur les finances	----	----	----	----	L'application du principe d'échéance découle directement de la comptabilité d'engagement. Dès lors, si un tel principe est appliqué, cela signifie que le canton ne peut pas opter pour le principe de caisse.
Zurich	----	----	----	----	----
Berne	----	----	----	----	----
Lucerne	----	----	----	----	----
Uri	----	----	----	----	----
Schwyz	----	----	----	----	----
Obwald	----	----	----	----	----
Nidwald	----	----	----	----	----
Glaris	----	----	----	----	----
Zoug	----	----	----	----	----
Fribourg	----	----	Oui	Ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé), article 6 alinéa 1 lettre c	----
Soleure	----	----	----	----	----

Bâle-Ville	----	Cf. commentaires (il semble que ce soit le principe d'échéance qui soit appliqué)	----	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsverordnung) du 22 mai 2012, article 34 alinéa 1	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsverordnung) du 22 mai 2012, article 34 alinéa 1 mentionne que : « Die Steuerabgrenzung erfolgt nach Fälligkeiten
Bâle-Campagne					----
Schaffhouse	----	----	----	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	----	----	----	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	----	----	----
Saint-Gall	----	----	----	----	----
Grisons	----	----	----	----	----
Argovie	----	----	----	----	----
Thurgovie	----	----	----	----	----
Tessin	----	----	----	----	----
Vaud	----	----	----	----	----
Valais	----	----	----	----	----
Neuchâtel	----	----	----	----	----
Genève	----	----	----	----	----
Jura	----	----	----	----	----

Recommandation n°8 : Financements spéciaux et préfinancements

Présentation

Cette recommandation introduit davantage de rubriques spécifiques dans le bilan pour les financements spéciaux que le MCH1. De plus, elle mentionne que les impôts généraux ne doivent pas être affectés. Selon cette recommandation, les préfinancements correspondent à un outil à disposition des collectivités publiques. Ces dernières n'ont toutefois aucune obligation d'y faire recours.

La loi modèle sur les finances mentionne les financements spéciaux à l'article 49 alinéa 1. Les préfinancements, quant à eux, ne sont pas évoqués par la loi modèle sur les finances.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 10, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°8 intitulée *Financements spéciaux et préfinancements*.

Constatations

Les constatations sont présentées pour chacun des éléments inventoriés : les financements spéciaux, les préfinancements et la non-affectation des impôts généraux. Premièrement, les financements spéciaux, et la possibilité d'y recourir, sont en général mentionnés dans la législation cantonale. Seuls quatre cantons n'y font pas référence. Deuxièmement, les préfinancements, et la possibilité d'y recourir, ne sont en général pas mentionnés dans la législation cantonale. Seuls trois cantons y font référence. Troisièmement, la mention de la non-affectation des impôts généraux dans les législations cantonales est plus contrastée. En effet, quinze cantons la mentionnent expressément et huit cantons n'y font pas référence.

Tableau 10 : Financements spéciaux, préfinancements et non-affectation des impôts généraux

Canton	Financements spéciaux	Préfinancements	Non-affectation des Impôts généraux	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Mention (admissible)	Aucune mention	Non-affectation	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 49 (financements spéciaux) et article 9 (non-affectation des impôts généraux)	Aucune base légale ne mentionne les préfinancements
Zurich	Aucune mention	Mention (admissible)	Aucune mention	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 33 alinéa 2	----
Berne	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 14 ()	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 35 mentionne que la législation peut prévoir l'affectation de fonds publics à des legs ou à des fondations non autonomes
Lucerne	Aucune mention	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Uri	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Non-affectation	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), article 57 (financements spéciaux), article 58 (préfinancements) et article 57 alinéa 1 (non-affectation des impôts généraux)	----
Schwyz	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986, article 12	----

Obwald	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Non-affectation	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 49 (financements spéciaux), article 25 alinéa 3 (préfinancements) et article 49 alinéa 1 (non-affectation des impôts généraux)	----
Nidwald	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Non-affectation	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009 article 50 (financements spéciaux), article 25 alinéa 3 (préfinancements) et article 9 (non-affectation des impôts généraux)	L'article 9 fait mention indirectement aux préfinancements
Glaris	Mention (admissible)	Aucune mention	Non-affectation	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 55 (financements spéciaux) et article 8 lettre k (non-affectation des impôts généraux)	----
Zoug	Mention (admississible)	Aucune mention	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006, article 8 (financements spéciaux)	----
Fribourg	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Aucune mention	Loi du 6 octobre 2010 modifiant la loi sur les finances de l'Etat (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé), article 16 (financements spéciaux) Loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE), article 28a (préfinancements)	
Soleure	Aucune mention	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Bâle-Ville	Aucune mention	Aucune mention	Aucune mention	----	----

Bâle-Campagne	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Verordnung zum Finanzhaushaltsgesetz du 26 novembre 1996, article 37 (financements spéciaux)	----
Schaffhouse	Mention (admissible)	Aucune mention	Non-affectation	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 26 juin 1989, article 24 (financements spéciaux) et article 2 (non-affectation des impôts généraux)	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Finanzhaushaltsgesetz du 30 avril 1995 (état au 1 ^{er} janvier 2011), article 17 (financements spéciaux)	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Saint-Gall	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Finanzhaushaltsverordnung du 17 décembre 1996, article 12 (financements spéciaux)	----
Grisons	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 octobre 2007, article 13 (financements spéciaux)	----
Argovie	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Gesetz über die wirkungsorientierte Steuerung von Aufgaben und Finanzen (GAF) du 11 janvier 2005, article 34 (financements spéciaux)	----
Thurgovie	Mention (admissible)	Aucune mention	Non-affectation	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 15	----

Tessin	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato (LGF) du 20 janvier 1986, article 13 (financements spéciaux)	----
Vaud	Aucune mention	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Valais	Mention (admissible)	Mention	Aucune mention	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 22 alinéa 3	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 22 alinéa 3, mentionne qu'un compte de financement spécial peut être utilisé à des fins de préfinancement
Neuchâtel	Mention (admissible)	Aucune mention	Aucune mention	Loi sur les finances du 21 octobre 1980, article 9	----
Genève	Mention (admissible)	Aucune mention	Non-affectation	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève du 7 octobre 1993, article 64 alinéa 1 (financements spéciaux) et article 3 (non-affectation des impôts généraux)	----
Jura	Mention (admissible)	Aucune mention	Non-affectation	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 35 (financements spéciaux) et article 4 (non-affectation des impôts généraux)	----

Recommandation n°9 : Provisions et engagements conditionnels

Présentation

Cette recommandation introduit, puis explique les notions de provisions et d'engagements conditionnels. Leurs définitions sont :

Provisions : Engagement probable, contractuel ou factuel fondé sur un événement situé dans le passé (avant la date de clôture du bilan), dont le montant et/ou l'échéance sont incertains mais peuvent être évalués.

Engagements conditionnels : Engagements probables résultant d'un événement passé, sachant que l'existence de l'engagement doit encore être confirmée par un événement à venir.

La recommandation traite également des événements postérieurs à la clôture du bilan.

La loi modèle sur les finances mentionne les provisions à l'article 29. Les engagements conditionnels sont, quant à eux, évoqués à l'article 31 alinéa 1.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 11, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°9 intitulée *Provisions et engagements conditionnels*. Il s'agit plus concrètement de lister les cantons qui évoquent, dans des bases légales, la possibilité de recourir à des provisions ou des engagements conditionnels.

Constatations

La tendance qui se dégage clairement, concernant l'introduction de la recommandation n°9 dans les bases légales des cantons, consiste à mentionner l'admissibilité ou l'obligation de constituer tant des provisions que des engagements conditionnels. La loi vaudoise présente la particularité d'interdire les provisions.

	Mention (admissible)	Mention (inadmissible)	Aucune mention
Provisions au bilan	20	1	5
Engagements conditionnels dans l'annexe	21	0	5

Tableau 11 : Provisions et engagements conditionnels

Canton	Provisions au bilan	Engagements conditionnels dans l'annexe	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Mention (admissible)	Mention (admissible)	<p><u>Provisions</u> : Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 29</p> <p><u>Engagements conditionnels</u> : Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 31 alinéa 1</p>	----
Zurich	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Berne	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations (OFP) du 3 décembre 2003, article 22 (provisions) et article 107 alinéa 3 (engagements conditionnels)	----
Lucerne	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 13 septembre 2010, article 36 alinéa 5 (provisions) et article 41 lettre d (engagements conditionnels)	----
Uri	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV), article 9 (engagements conditionnels) et article 33 (provisions)	----
Schwyz	Mention (admissible)	Mention (admissible)	<p>Vollzugsverordnung über den Finanzhaushalt du 23 décembre 1986, article 9 alinéa 3 lettre a (engagements conditionnels)</p> <p>Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986, article 13 (engagements conditionnels)</p>	----

Obwald	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 29 (provisions) et article 31 alinéa 1 lettre a (engagements conditionnels)	----
Nidwald	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 54 alinéa 4 (provisions) et article 32 alinéa 1	----
Glaris	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 31 alinéa 1 lettre a (engagements conditionnels) et article 59 alinéa 4 (provisions)	----
Zoug	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 7 alinéa 2 lettre a (provisions) et article 12 (engagements conditionnels)	----
Fribourg	Mention (admissible dès 100'000 CHF)	Mention (admissible)	Ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé), article 13 (provisions) Loi du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat, article 17 (engagements conditionnels)	----
Soleure	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Bâle-Ville	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsverordnung) du 22 mai 2012 (état au 1 ^{er} avril 2012), article 41 alinéa 1 (provisions) et article 43 alinéa 1 lettre f (engagements conditionnels)	----

Bâle-Campagne	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsverordnung) du 22 mai 2012, article 41 (provisions) et article 43 (engagements conditionnels)	----
Schaffhouse	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz), article 11 (provisions) et article 13 (engagements conditionnels)	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Finanzhaushaltsgesetz du 30 avril 1995 (état au 1 ^{er} janvier 2011)	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Saint-Gall	Aucune mention concernant la comptabilisation	Mention (admissible)	Finanzhaushaltsverordnung du 17 décembre 1996, article 28 (provisions)	----
Grisons	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 août 2007, article 8 alinéa 4 (provisions) et article 14 (engagements conditionnels)	----
Argovie	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Dekret über die Rechnungslegung und Vermögensverwaltung (DRV) du 11 janvier 2005, article 23 (provisions) et article 10 (engagements conditionnels)	----
Thurgovie	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über den Finanzhaushalt du 20 novembre 2011, article 36 alinéa (engagements conditionnels) et article 22 (provisions)	----
Tessin	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato (LGF) du 20 janvier 1986, article 12 (provisions au bilan) et article 14 (engagements conditionnels dans l'annexe)	----

Vaud	Pas de provision ni de réserve enregistrée dans le compte d'Etat	Aucune mention	Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005, article 4 alinéa 2 lettre i	----
Valais	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980	----
Neuchâtel	Mention (admissible)	Aucune mention	Loi sur les finances du 21 octobre 1980, article 34	----
Genève	Mention (admissible)	Mention (admissible)	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (LGAF) du 7 octobre 1993, article 63 (provisions) et article 65 (engagements conditionnels)	----
Jura	Aucune mention	Mention (admissible)	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 49 alinéa 1	----

Recommandation n°10 : Compte des investissements

Présentation

Cette recommandation mentionne que le compte des investissements comprend les dépenses importantes inscrites à l'actif en tant que patrimoine administratif et dont la durée d'utilité s'étale sur plusieurs années. Dans le cadre spécifique de la comptabilisation des subventions, deux modèles sont proposés aux collectivités publiques. Le premier consiste à inscrire l'actif subventionné net de la subvention acquise. Le second réside dans l'inscription de l'actif subventionné brut de la subvention acquise. Cette dernière est alors enregistrée au passif dans les financements à long terme.

L'élément central de l'application de cette recommandation, sur lequel ce document se concentre, est le seuil d'activation retenu par les collectivités publiques dont découle en partie le contenu du compte des investissements.

La loi sur les finances mentionne le compte des investissements à l'article 25, mais la notion de seuil d'activation n'apparaît pas.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 12, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°10 intitulée *Compte des investissements*. Concrètement, il s'agit de relever l'existence dans les bases légales des cantons d'un montant pour le seuil d'activation.

Constatations

La plupart des lois cantonales ne mentionnent pas le montant du seuil d'activation, ni le principe de fixer un seuil. Toutefois, c'est au niveau des ordonnances que ce seuil apparaît lorsqu'il existe. Le tableau ci-dessous résume la situation.

	Mention	Aucune mention
Seuil d'activation	9	17

De plus, lorsqu'un seuil d'activation est mentionné dans les bases légales, il est fixé à des niveaux sensiblement différents.

Tableau 12 : Seuil d'activation

Canton	Seuil d'activation	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	----	----	----
Zurich	----	----	----
Berne	0,- CHF (immobilisations financières) 5'000,- CHF (immobilisations corporelles)	Ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations OFP du 3 décembre 2003, article 108	----
Lucerne	50'000,- CHF (actifs corporels) 200'000,- CHF (actifs incorporels)	Verordnung zum Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 9 novembre 2004	----
Uri	----	----	Aucune information recensée dans le cadre juridique
Schwyz	----	----	Aucune information recensée dans le cadre juridique
Obwald	----	----	Aucune information recensée dans le cadre juridique
Nidwald	----	----	Aucune information recensée dans le cadre juridique
Glaris	300'000,- CHF	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 21 avril 2010, article 1	----
Zoug	----	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006, article 5 alinéa 3	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006, article 5 alinéa 3 : délégation de compétence concernant la fixation du seuil d'activation à la direction des finances
Fribourg	250'000,- CHF	Règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat RFE du 12 mars 1996, article 9	----
Soleure	----	----	Aucune information recensée dans le cadre juridique

Bâle-Ville	50'000,- CHF 300'000,- CHF (Bâtiments)	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt du 2 novembre 1999, article 5 alinéa 2	----
Bâle-Campagne	300'000,- CHF	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, article 11	----
Schaffhouse	----	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	----	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	----
Saint-Gall	----	----	----
Grisons	200'000,- CHF (immobilisations corporelles) 0,- CHF (immobilisations financières) 3'000'000 (travaux d'entretien structurel sans changement de finalité et appréciation du bâtiment)	Verordnung über den kantonalen Finanzhaushalt (FHVO) du 14 décembre 2004, article 8	Il faut regarder pour quelles raisons la variation entre la valeur liée aux immobilisations corporelles et celle liée aux travaux d'entretien est si grande.
Argovie	----	----	----
Thurgovie	----	----	----
Tessin	0,- CHF (prêts et autres immobilisations financières) 200'000,- CHF (autres dépenses d'investissement)	Regolamento sulla gestione finanziario dello Stato du 21 décembre 2004, article 8 alinéa 3	----
Vaud	----	----	----
Valais	----	----	----
Neuchâtel	----	----	----
Genève	20'000,- CHF (Bâtiments et génie civil) 3'000,- CHF (Equipements et mobiliers) 0,- CHF (Cas particuliers)	Règlement sur les investissements (RInvest) du 22 novembre 2006, article 11 alinéas 2 et 3	----
Jura	----	----	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 27 alinéa 3 : délégation de compétences concernant la précision des règles comptables. En pratique, le Gouvernement n'a pas édicté d'ordonnance.

Recommandation n°11 : Bilan

Présentation

Cette recommandation introduit quatre éléments.

1. Dans le bilan les actifs et les passifs sont juxtaposés. Le solde est l'excédent/le découvert du bilan. Si un découvert du bilan apparaît, le poste reste au passif dans le bilan.
2. Les actifs sont divisés en patrimoines financier et administratif.
3. Les passifs sont subdivisés en capitaux de tiers et en capital propre.
4. La structure du bilan repose sur le plan comptable MCH2 conformément à l'annexe.

La loi modèle sur les finances mentionne de manière générale le bilan notamment aux articles 22 et 23. Toutefois, les quatre éléments précédemment évoqués ne sont pas explicitement abordés.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 13, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°11 intitulée *Bilan*.

Cette recommandation ne laissant pas de marge de manœuvre, il s'agit de vérifier si :

- la législation mentionne la distinction entre les patrimoines financier et administratif.
- les capitaux de tiers et le capital propre sont différenciés au passif et
- le découvert du bilan apparaît à l'actif.

Le respect du plan comptable MCH2 étant traité dans la partie dédiée à la recommandation n°3, il ne sera pas traité dans cette section.

Constatations

On constate que la distinction entre les deux types de patrimoines est prévue dans la totalité des cadres légaux à deux exceptions près. La distinction entre fonds étrangers et fonds propres est, quant à elle, moins présente malgré qu'elle soit prévue par une large majorité de cantons. Finalement, il est rare que les bases juridiques imposent d'inscrire en négatif le découvert inscrit au passif du bilan. D'ailleurs dans la moitié des cantons la loi prévoit l'inscription du découvert à l'actif (avec signe positif), (Tableau 13).

	Mention	Aucune mention
Distinction patrimoines administratif et financier	24	2
Distinction des fonds étrangers et propres	20	4
Découvert inscrit au passif du bilan	4	10
Découvert inscrit à l'actif du bilan	12	10

Tableau 13 : Distinction des patrimoines. Différenciations des capitaux étrangers et propres. Découvert au bilan

Canton	Distinction entre patrimoine administratif et patrimoine financier	Différenciation au passif des capitaux propres et des capitaux de tiers	Comptabilisation d'un découvert au bilan au passif en négatif	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Mention directe	----	Aucune mention	<p><u>Distinction PA/PF</u> : Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 3</p> <p><u>Distinction des CP/CE</u> : ---</p> <p><u>Comptabilisation d'un découvert au bilan au passif en négatif</u></p>	----
Zurich	Mention directe	Mention directe	Aucune mention	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 49 alinéa 1 (CE/CP), alinéa 2 (PA/PF)	----
Berne	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 12 alinéas 3 et 4 (patrimoines), article 12 alinéa 6 (CP/CE), article 12 alinéa 2 (découvert au bilan)	----
Lucerne	Mention directe	Mention directe	Mention directe	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) du 13 septembre 2010, article 36 alinéas 3 et 4 (patrimoines), article 36 alinéa 1 (CP/CE) et article 36 alinéa 6 (découvert au bilan)	----
Uri	Mention directe	Mention directe	Aucune mention	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), article 3 (patrimoines) et articles 27 alinéa 3 (CP/CE).	----
Schwyz	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986, article 10 (patrimoines), article 11 (CP/CE) et article 10 (découvert au bilan)	----

Obwald	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsverordnung) du 25 mars 1988, article 17 alinéas 2 et 3 (patrimoines), article 18 alinéa 1 (CP/CE) et article 17 alinéa 1 (découvert au bilan)	----
Nidwald	Mention directe	Mention directe	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 3 (patrimoines) et article 24 (CE/CP)	----
Glaris	Mention directe	Mention directe	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 3 (patrimoines) et article 24 (CE/CP)	----
Zoug	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 7 alinéa 1 (patrimoines), article 7 alinéa 2 (CE/CP) et article 7 alinéa 1 (découvert au bilan)	----
Fribourg	Mention directe	Mention directe	Mention directe	Loi sur les finances de l'Etat (LFE) du 25 novembre 1994, article 14 alinéas 2 et 3 (patrimoines), article 15 alinéa 1 (CE/CP) et article 15 alinéa 3	----
Soleure	Mention directe	Mention directe	Aucune mention	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) du 3 septembre 2003 (état au 1 ^{er} janvier 2008), article 41 alinéas 2 et 3 (patrimoines), article 42 alinéa 1 (CE/CP)	----
Bâle-Ville	Mention directe	Mention directe	Aucune mention	Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012, article 39 alinéas 3 et 4 (patrimoines) et article 39 alinéa 1 (CE/CP)	----

Bâle-Campagne	Mention directe	Mention directe	Mention directe	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, articles 12 et 13 (patrimoine), article 8 alinéa 1 (CE/CP et découvert au bilan)	----
Schaffhouse	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 26 juin 1989, article 10 alinéas 2 et 3 (patrimoines), article 11 alinéa 1 (CE/CP) et article 10 alinéa 1 (découvert au bilan)	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Finanzhaushaltsgesetz du 30 avril 1995, article 15 alinéas 2 et 4 (patrimoines), article 16 alinéa 1 (CE/CP) et article 15 alinéa 1 (découvert au bilan)	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Saint-Gall	Aucune mention	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Grisons	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 octobre 2007	----
Argovie	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Gesetz über die wirkungsorientierte Steuerung von Aufgaben und Finanzen (GAF) du 11 janvier 2005, article 29 alinéa 2 (patrimoines), article 29 alinéa 1 (CE/CP) et article 29 alinéa 1 (découvert au bilan)	Seul le patrimoine administratif est défini
Thurgovie	Mention directe	Mention indirecte	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 3 (patrimoines) et article 22 alinéa 2 (CE/CP)	----
Tessin	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello stato (LGF) du 20 janvier 1986, article 11 alinéa 1	----

Vaud	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005, article 46 alinéas 2 et 3 (patrimoines), article 47 (CE/CP) et article 46 alinéa 11 (découvert au bilan)	----
Valais	Mention directe	Aucune mention	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 7 alinéas 3 et 4 (patrimoines) et article 7 alinéa 2 (découvert au bilan)	----
Neuchâtel	Mention directe	Mention directe	<u>Attention</u> : Le découvert est inscrit à l'actif	Loi sur les finances du 21 octobre 1980, article 6 (patrimoines), article 34 (CP/CE) et article 33 (découvert au bilan)	----
Genève	Mention directe	Mention directe	Mention directe	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (LGAF) du 7 octobre 1993, article 62 (patrimoines), article 63 (CP/CE) et article 63 alinéa 4 (découvert au bilan)	----
Jura	Mention directe	Aucune mention	Aucune mention	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 13 (patrimoines)	----

Recommandation n°12 : Bien d'investissement / comptabilité des immobilisations

Présentation

Cette recommandation concerne le traitement comptable des immobilisations. Elle aborde notamment les principes d'évaluation applicables au patrimoine financier et ceux applicables aux éléments du patrimoine administratif. De plus, les modalités d'amortissements de ces biens immobilisés ainsi que leur seuil d'activation sont également évoqués.

La loi modèle sur les finances mentionne l'évaluation et l'amortissement pour le patrimoine administratif à l'article 55 alinéa 2 et pour le patrimoine financier à l'article 54 alinéa 2.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 14, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°12 intitulée *Bien d'investissement / comptabilité des immobilisations*. Plus particulièrement, il sera question des méthodes d'amortissement des cantons.

Constatations

La plupart des lois cantonales prévoient quelle méthode d'amortissement utiliser. Aucune véritable tendance ne se démarque dans les différentes bases légales des cantons. Néanmoins le principe d'amortissement sur la durée de vie utile apparaît à plusieurs reprises, mais il s'accompagne tantôt de méthodes linéaires, tantôt de méthodes dégressives.

Tableau 14 : Méthode d'amortissement

Canton	Méthode d'amortissement	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	<p>PA : « Les immobilisations du patrimoine administratif, dont la valeur diminue en raison de l'utilisation, sont amorties en bonne et due forme par catégorie de placements en fonction de leur durée d'utilité. Les amortissements peuvent être linéaires ou dégressifs.(...) »</p> <p>PF : « Les immobilisations du patrimoine financier sont évaluées au coût d'acquisition lors du premier établissement du bilan. En l'absence de charges, l'établissement du bilan se fait à la valeur vénale au moment de l'entrée. Des évaluations ultérieures se font à la valeur vénale à la date de clôture du bilan, les placements financiers étant réévalués systématiquement chaque année et les autres immobilisations périodiquement, soit tous les trois à cinq ans. »</p>	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, articles 54 alinéa 2 et 55 alinéa 2.	----
Zurich	PA : Amortissement sur la durée de vie utile	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 57	----
Berne	<p>PA : amorti selon le principe d'un autofinancement des dépenses d'investissement qui sont financièrement et économiquement appropriées. L'amortissement est effectué sur la valeur résiduelle des dépenses :</p> <p>Prêts et créances : amortis selon les principes commerciaux</p>	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 17 alinéas 1 et 3 (PA)	----
Lucerne	PA : amorti linéairement sur la durée de vie utile de l'actif	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 13 septembre 2010 (état au 1 ^{er} janvier 2011)	----
Uri	<p>PA : amorti linéairement sur la durée d'utilisation :</p> <p>Prêts et créances : amortis selon les principes commerciaux</p> <p>Actifs réels et contributions d'investissements avec droit de reprise: amortis linéairement sur la durée de vie utile</p> <p>Contributions d'investissement sans droit de reprise : amorties l'année civile suivante</p>	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), article 64 alinéas 2 et 3 (amortissements)	----

Schwyz	<p>PA : amorti selon le principe d'un autofinancement des dépenses d'investissement qui sont financièrement et économiquement appropriées. L'amortissement est effectué sur la valeur résiduelle des dépenses.</p> <p>Les amortissements sont pratiqués sur la valeur résiduelle du patrimoine administratif au bilan (amortissement dégressif):</p> <ul style="list-style-type: none"> - actifs et subventions d'investissement : 25% - autres actifs hors prêts et participations : 10% - prêts et participations 	Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986, article 3	----
Obwald	<p>PA : amorti selon le principe d'un autofinancement des dépenses d'investissement qui sont financièrement et économiquement appropriées. L'amortissement est pratiqué soit selon la méthode linéaire, soit selon la méthode des annuités (cf. commentaire) :</p> <ul style="list-style-type: none"> - parcelles: 10% - génie civil : 10% - bâtiments : 10% - mobiliers, machines et véhicules : 25% - subventions d'investissement : 25 % <p>Les prêts et participations sont évalués selon les principes commerciaux.</p>	Verordnung den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsverordnung) du 25 mars 1988, article 24	Qu'est ce que la méthode des annuités ?
Nidwald	<p>PA : amortissements linéaires sur la durée de vie utile :</p> <ul style="list-style-type: none"> - subventions d'investissement : linéaires sur la durée de vie utile - apports de capital sans contrat : entièrement amortis durant l'exercice - prêts et participations : amortissements selon les principes commerciaux 	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 56	----
Glaris	<p>PA : amorti selon la méthode dégressive sur la durée de vie utile :</p> <ul style="list-style-type: none"> Bâtiments et constructions : 15% Génie civil : 10% Fôrets, montagnes et autres immobilisations : 10% Canalisations : 8% Aménagement du territoire Machines, équipement, véhicules : 40% Véhicules spéciaux : 25% Informatique : 60% Immobilisations incorporelles : 50% Découvert au bilan : 20% 	<p>Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, articles 61 alinéa 2</p> <p>Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 21 avril 2010, article 4</p>	----

Zoug	<p>PA : amorti sur la base du principe d'un autofinancement des dépenses d'investissement qui sont financièrement et économiquement appropriées :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Terrains : 1% - Bâtiments et constructions : 10% - Subventions d'investissement : 10% - Machines, mobilier, véhicules et équipement : 30% - Informatique : 40% 	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006, article 14	----
Fribourg	<p>PA : amortis sur la base de la valeur résiduelle au terme de l'année courante :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Immeubles et terrains bâtis : 10% / 20 ans - Routes : 10% / 20 ans - Investissements forestiers : 10% / 20 ans - Mobiliers et véhicules : 20% / 10 ans - Machines, appareils, appareils didactiques, équipements : 25% / 6 ans - Équipement informatique : 40% / 4 ans - Immobilisations incorporelles, dont brevets, concessions d'utilisation et logiciels : 100% / - - Terrains non bâtis, alpages, forêts, vignes 	Règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat (RFE) du 12 mars 1996, article 12	----
Soleure	<p>PA : amorti à 10% de la valeur nette comptable, sauf les prêts et les participations qui sont amortis selon les principes commerciaux.</p>	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) du 3 septembre 2003 (état 1 ^{er} janvier 2008), article 47	----
Bâle-Ville	<p>PA : amortissement sur la durée de vie utile</p>	Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012, article 45	----
Bâle-Campagne	<p>PA : amortissement sur la durée de vie utile :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Informatique (matériel et logiciel) : pas activé - Subventions d'investissement : pas activé - Meubles, véhicule et équipement : pas activé 	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, article 15 alinéa 4	----

Schaffhouse	<p>PA : amorti sur la base du principe d'un autofinancement des dépenses d'investissement qui sont financièrement et économiquement appropriées. Les prêts et participations sont amortis selon les principes commerciaux :</p> <ul style="list-style-type: none"> - meubles : amortis sur 1 an - actifs dont la valeur est inférieure à 1 million : amortis sur 1 an - actifs inférieurs à 10 millions : amortis sur 15 ans maximum - actifs supérieurs à 10 millions : amortis sur 25 ans maximum - subventions d'investissement : amorties sur 20 ans <p>PF : les actifs sont amortis (au moins) sur la valeur commerciale sur une durée qui ne doit pas dépasser 10 ans en général.</p>	<p>Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz), article 19 (PA principes généraux)</p> <p>Dekret über die Abschreibungen auf dem Staatsvermögen (Abschreibungsdekret) du 19 janvier 1976, article 3 (PF), article 4 (PA)</p>	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	<p>PA : amorti sur la base du principe d'un autofinancement des dépenses d'investissement qui sont financièrement et économiquement appropriées. Les amortissements se fondent sur la méthode linéaire. Les prêts et les participations sont amortis selon les principes commerciaux.</p>	Finanzhaushaltsgesetz du 30 avril 1995, article 22	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	----
Saint-Gall	Amortissement linéaire	Finanzhaushaltsverordnung du 17 décembre 1996, article 10 alinéa 1	----
Grisons	<p>PA : sur la base de la valeur comptable :</p> <ul style="list-style-type: none"> Bâtiments (10%) Équipements, machines et véhicules (40%) Contributions d'investissement (100%) Autres actifs (10% à 50%) Éléments dont la valeur nette comptable est inférieure à 200'000 CHF (100%) <p>PF : amortissements selon les principes commerciaux</p>	<p>Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 août 2007, article 11 alinéa 1 (PF)</p> <p>Verordnung über den kantonalen Finanzhaushalt (FHVO) du 14 décembre 2004, article 15 (PA)</p>	----
Argovie	<p>PA : Bâtiments : linéaires (10%) ; Autres actifs immobiliers : valeur comptable (20%) ; Prêts et participations : selon principes comptables commerciaux Terrains et forêts : pas d'amortissement</p>	Dekret über die Rechnungslegung und die Vermögensverwaltung (DRV) du 11 janvier 2005, article 7	----
Thurgovie	<p>PA : amorti selon la méthode linéaire, dégressive ou dans des cas spéciaux radiation immédiate. Généralement, l'amortissement du PA se fait linéairement sur la durée de vie utile de l'actif.</p>	<p>Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 38 alinéa 2</p> <p>Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über den Finanzhaushalt du 29 novembre 2001, article 23 alinéa 1</p>	----

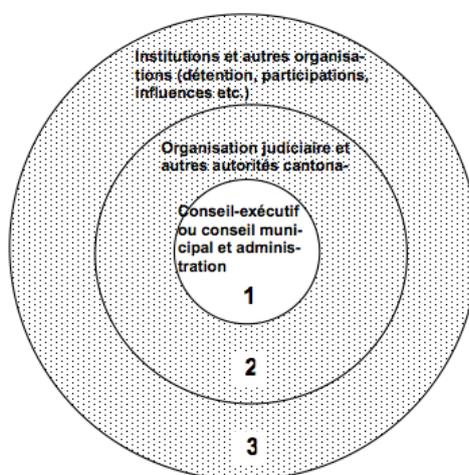
Tessin	<p>Dépréciation des prêts et des placements en actions selon les principes commerciaux.</p> <p>Valeur résiduelle des biens administratifs amortie d'un taux qui permet d'autofinancer les investissements afin d'avoir une politique économique et financière saine.</p> <p>Sociétés particulières peuvent être soumises à des dispositions particulières</p> <p>Taux d'amortissement déterminer de différentes manières selon la nature des actifs, mais au minimum en fonction de la durée de vie des actifs (taux inspiré de la Conférence des directeurs cantonaux des finances)</p>	<p>Legge sulla gestione et sul controllo finanziario dello stato (LGE) du 20 juin 1986, article 18 → 3 premiers éléments mentionnés</p> <p>Regolamento sulla gestione finanziaria dello Stato, article 4 → dernier élément</p>	----
Vaud	<p>PA : amortissements reflètent la dépréciation des actifs suite à leur utilisation ou au risque qui leur est associé La durée est fixée selon le but et la nature de la dépense d'investissement (30 ans maximum).</p> <p>PF : amorti lorsque la valeur économique est inférieure au prix de revient.</p>	Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005, article 53 (PF) et article 54 (PA)	----
Valais	<p>PA : amorti selon le principe d'un autofinancement approprié à la situation économique et financière. Créance et participation amortis selon les principes commerciaux.</p>	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 14 (amortissements)	----
Neuchâtel	<p>Amortissements compte tenu de la nature, de la durée d'utilisation et de la possibilité de réaliser les biens à l'actif du bilan.</p> <p>Créance et titres de participation : amortis dans la mesure où ils perdent de la valeur</p> <p>Investissements effectués en vue de la réalisation d'un ouvrage d'utilité publique : amortis en fonction de la durée d'utilisation probable</p> <p>Terrains non-bâties de natures agricole, viticole, forestière ou autres : pas amortis, sauf si acquis au-dessus d'une valeur de rendement fixé par le Conseil d'Etat</p> <p>Amortissement annuel calculé sur la base de la valeur initiale.</p>	Décret concernant l'amortissement des différents postes de l'actif des bilans de l'Etat et des communes du 23 mars 1971, article 2 (amortissements)	----
Genève	Amortissements fondés sur la valeur d'acquisition, en fonction de la dépréciation effective ou de la durée d'utilisation.	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève, du 7 octobre 1993, article 32	----
Jura	<p>PA : amortissement sur la base de la valeur résiduelle au bilan à hauteur des taux fixés par le gouvernement. Créance et participation amortis selon les principes commerciaux.</p> <p>PF : amorti selon les principes commerciaux.</p>	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 36	----

Recommandation n°13 : Interprétation consolidée

Présentation

Cette recommandation classe les entités du secteur public en trois groupes représentés sous la forme de trois cercles concentriques (cf. Schéma 1). Les deux premiers cercles doivent obligatoirement être consolidés, tandis que la consolidation du troisième cercle n'est que facultative. Dans le cas où les entités du troisième cercle ne sont pas consolidées, elles doivent apparaître dans le tableau des participations ou des garanties en annexe.

Schéma 1 : Modèle des trois cercles



La loi modèle sur les finances mentionne la consolidation des comptes aux articles 56 et 57.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 15, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°13 intitulée *Interprétation consolidée*.

Constatations

Trois tendances se démarquent s'agissant de la transcription de la recommandation n°13 dans les bases légales cantonales. Dans quelques cantons seulement, la loi prévoit la consolidation des trois cercles. Dans d'autres cantons, elle prescrit de ne consolider que les deux premiers cercles. La majorité des cantons n'évoque pas la consolidation. Le tableau suivant résume la situation.

	Cercles 1, 2 et 3	Cercles 1 et 2	Mention de consolidation	Aucune mention
Périmètre de consolidation	2	6	2	16

Le modèle des trois cercles apparaît comme trop schématique pour permettre d'appréhender la réalité. Les cantons, pour la plupart, ne suivent pas ce schéma et développent différentes variantes.

Tableau 15 : Périmètre de consolidation

Canton	Périmète de consolidation	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	<p>Seront consolidées ou figureront au tableau des participations et des garanties dans l'annexe du compte annuel les institutions indépendantes ou autres autorités et organisations qui justifient au moins une des caractéristiques suivantes:</p> <p>a. la collectivité publique est détentrice de ces organisations,</p> <p>b. la collectivité publique détient une participation importante dans ces organisations,</p> <p>c. la collectivité contribue de façon déterminante aux frais d'exploitation de ces organisations,</p> <p>d. la collectivité peut influencer ces organisations de façon déterminante,</p> <p>e. la collectivité a des engagements envers ces organisations.</p>	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 56 alinéa 2	
Zurich	<p>L'administration cantonale, la justice et les autres organisations qui touchent des subventions de l'Etat ou que ce dernier peut influencer</p> <p>- cercles 1, 2 et 3 consolidés</p>	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 54	----
Berne	<p>Aux autorités cantonales et à l'administration, y compris aux établissements qui ne sont pas dotés de la personnalité juridique. La législation spéciale peut étendre le périmètre de consolidation aux entités qui sont dotées de la personnalité juridique ou à d'autres institutions autonomes du droit cantonal</p> <p>- cercles 1 et 2 consolidés et cercle 3 potentiellement consolidé</p>	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2006, article 6 alinéas 1 et 2.	
Lucerne	<p>L'administration cantonale, l'université, LUSTAT Statistik Luzern, l'hôpital cantonal, la psychiatrie cantonale et les transports publics.</p> <p>- cercles 1 et 2 consolidés</p>	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 13 septembre 2010, article 42	Le périmètre de consolidation peut varier afin de promouvoir la transparence, la clarté et l'exactitude des états financiers

Uri	Le parlement, le gouvernement, les autorités judiciaires, les commissions cantonales, les autres administrations cantonales - cercles 1 et 2 consolidés	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri FHV du 21 octobre 2009, article 65 alinéa 1.	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri FHV du 21 octobre 2009, article 65 alinéa 2 développe les critères qui engendrent soit la mention d'une organisation dans les annexes, soit sa consolidation
Schwyz	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Obwald	----	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 56 alinéa 2	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 56 alinéa 2 fait référence aux normes proposées par le MCH2.
Nidwald	Le parlement, le gouvernement, les autorités judiciaires, les commissions cantonales, les autres administrations cantonales - cercles 1 et 2 consolidés	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 59	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 59 alinéa 2 mentionne un certain nombre de critères qui peuvent amener d'autres organisations soit à être consolidées, soit à être mentionnées en annexe.
Glaris	Le parlement, le gouvernement, les autorités judiciaires, les commissions cantonales, les autres administrations cantonales Article 5 - cercles 1 et 2 consolidés	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 62 Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 21 avril 2010, article 8	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 62 alinéa 2 mentionne un certain nombre de critères qui peuvent amener d'autres organisations soit à être consolidées, soit à être mentionnées en annexe. Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 21 avril 2010, article 8 fait référence au modèle des trois cercles proposé par le MCH2.
Zoug	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Fribourg	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Soleure	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Bâle-Ville	----	Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012, article 46 alinéa 1	La législation ne mentionne que le principe de consolidation

Bâle-Campagne	----	----	Dekret zum Finanzhaushaltsgesetz article 9 alinéa 2 lettre c mentionne que l'hôpital cantonal et la psychiatrie sont mentionnés en annexe
Schaffhouse	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Appenzell Rhodes-Extérieures	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Saint-Gall	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Grisons	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Argovie	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Thurgovie	Le Grand Conseil, le gouvernement, le pouvoir judiciaire et les entités subordonnées - cercles 1 et 2 consolidés	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates, article 37 alinéa 1	----
Tessin	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Vaud	----	----	Aucune information recensée dans la législation
Valais	-----	----	Aucune information recensée dans la législation
Neuchâtel	-----	----	Aucune information recensée dans la législation

Genève	<p>Administration cantonale</p> <p>Etablissements de droit public : Services industriels de Genève (SIG), Hôpitaux universitaires de Genève (HUG), Aéroport international de Genève (AIG), Transports publics genevois (TPG), Université de Genève (UNIGE), Hospice général (HG).</p> <p>Fondations de droit public : Fondation des parkings (FdP), Fondation pour les terrains industriels de Genève (FTI), Fondation pour la promotion du logement bon marché et de l'habitat coopératif (FPLC)</p> <p>Fondations immobilières de droit public : Fondation HBM Camille Martin Fondation HBM Emma Kammacher Fondation HBM Jean Dutoit Fondation HBM René et Kate Block</p> <p>Fondations de droit privé : Fondation des services d'aide et de soins à domicile (FSASD) Fondation des immeubles pour les organisations internationales (FIPOI)</p> <p>Société anonyme : Palexpo</p> <p style="text-align: center;">- cercles 1, 2 et 3</p>	Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF) du 15 décembre 2010, article 6 alinéa 1.	Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF) du 15 décembre 2010, article 5 : Critères de consolidation*
Jura	----	----	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 24 : Mention de la notion de consolidation

Recommandation n°14 : Tableau des flux de trésorerie

Présentation

Cette recommandation impose l'établissement d'un tableau des flux de trésorerie. Ce dernier offre un aperçu du cash flow provenant des activités d'exploitation, d'investissement et de financement.

La loi modèle sur les finances évoque le tableau des flux de trésorerie à l'article 26.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 16, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°14 intitulée *Tableau des flux de trésorerie*. Il est tout d'abord question de savoir si la mention d'un tableau des flux de trésorerie est faite dans les bases légales, mais également si les trois types d'activités sont explicitement nommés.

Constations

Trois cas de figure émergent. Certaines bases légales prévoient la présentation d'un tableau des flux de trésorerie et précisent les trois types d'activités qui doivent y apparaître. D'autres mentionnent qu'un tableau des flux de trésorerie doit être présenté sans pour autant indiquer les trois types d'activités concernés. Finalement, de nombreuses bases légales n'exigent pas qu'un tableau des flux de trésorerie soit présenté. Le tableau suivant résume la situation.

	Mention du tableau des flux de trésorerie et des trois types d'activités	Mention du tableau des flux de trésorerie sans indication sur les types d'activités	Aucune mention
Tableau des flux de trésorerie	9	5	12

Tableau 16 : Tableau des flux de trésorerie

Canton	Tableau des flux de trésorerie	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	<p>1 Le tableau des flux de trésorerie renseigne sur l'origine et l'utilisation des fonds.</p> <p>2 Le tableau des flux de trésorerie présente, par tranche détaillée, le flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation (compte de résultats), le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement (compte des investissements) et le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement.</p>	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 26	----
Zurich	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 52	----
Berne	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Lucerne	Existence d'un tableau des flux de trésorerie sans mention des différents types d'activités	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) du 13 septembre 2010, article 35	----
Uri	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009, article 30 alinéa 2	----
Schwyz	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Obwald	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 256 alinéa 2	----
Nidwald	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz kFHG) du 21 octobre 2009, article 27 alinéa 2	----
Glaris	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glaris und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 27 alinéa 2	----
Zoug	Existence d'un tableau des flux de trésorerie sans mention des différents types d'activités	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006, article 6	----
Fribourg	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Loi sur les finances de l'Etat (LFE) du 25 novembre 1994, article 21	----

Soleure	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) du 3 septembre 2003, article 48	----
Bâle-Ville	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt du 2 novembre 1999 (état au 1 ^{er} juillet 2007), article 38	----
Bâle-Campagne	Existence d'un tableau des flux de trésorerie sans mention des différents types d'activités	Dekret zum Finanzhaushaltsgesetz du 26 novembre 1996, article 9	----
Schaffhouse	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Appenzell Rhodes-Extérieures	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Saint-Gall	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Grisons	Existence d'un tableau des flux de trésorerie avec mention des trois types d'activités	Verordnung über den kantonalen Finanzhaushalt du 14 décembre 2004, article 10	----
Argovie	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Thurgovie	Existence d'un tableau des flux de trésorerie sans mention des différents types d'activités	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 34	----
Tessin	Aucune mention	----	----
Vaud	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Valais	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Neuchâtel	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie
Genève	Existence d'un tableau des flux de trésorerie sans mention des différents types d'activités	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (LGAF) du 7 octobre 1993, article 58 alinéa 1	----
Jura	Aucune mention	----	Pas de mention d'un tableau des flux de trésorerie

Recommandation n°15 : Etat du capital propre

Présentation

L'Etat du capital doit être présenté dans l'annexe des comptes annuels. Il présente de manière détaillée les causes du changement du capital propre. Plus concrètement, les financements spéciaux sont constitués soit du capital propre, soit des capitaux de tiers. Le retraitement des différents éléments du patrimoine peut entraîner des changements dans les réserves liées à l'évaluation. Finalement, les réserves des domaines de l'enveloppe budgétaire doivent être saisies séparément. De manière générale, la présentation du capital propre selon le plan comptable du MCH2 est donc plus développée que celle proposée par le MCH1.

La loi modèle sur les finances mentionne l'état du capital propre à l'article 28.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 17, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°15 intitulée *Etat du capital propre*. Il sera plus particulièrement question de savoir quels sont les cantons qui mentionnent la présentation d'un document intitulé « Etat du capital propre » dans leurs bases légales.

Constatations

La recommandation n°15 trouve écho dans les bases légales de la moitié des cantons. Comme l'indique le tableau suivant, seules les bases légales de la moitié des cantons exigent la présentation d'un état du capital propre.

	Mention	Aucune mention
Etat du capital propre	13	13

Tableau 17 : Tableau du capital propre

Canton	Tableau du capital propre	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Le tableau des capitaux propres indique les causes du changement du capital propre.	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 28	----
Zurich	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006, article 48	----
Berne	Aucune mention	----	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 15 fait référence au contenu de l'annexe de manière indirecte en opérant un renvoi aux normes généralement reconnues en matière de présentation des comptes (ainsi qu'au CO)
Lucerne	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 13 septembre 2010 (état au 1 ^{er} janvier 2011), articles 35 et 39	----
Uri	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), articles 31 et 32	----
Schwyz	Aucune mention	----	----
Obwald	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, articles 27 et 28	----
Nidwald	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre, articles 28 et 29	----
Glaris	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, articles 28 et 29	----
Zoug	Mention indirecte d'un document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 12	L'annexe contient : « [...] Veränderungen der Rückstellungen, der Spezialfinanzierung, der Reserven und des freien Eigenkapitals [...] »
Fribourg	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé), article 7a	----

Soleure	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) du 3 septembre 2003 (état au 1 ^{er} janvier 2012), article 45	----
Bâle-Ville	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012 (état au 1 ^{er} avril 2012)	----
Bâle-Campagne	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Dekret zum Finanzhaushaltsgesetz du 20 mai 1996, article 9	----
Schaffhouse	Aucune mention	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Aucune mention	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	----	----
Saint-Gall	Aucune mention	----	----
Grisons	Aucune mention	----	----
Argovie	Aucune mention	----	----
Thurgovie	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 34 alinéa 5	----
Tessin	Aucune mention	----	----
Vaud	Aucune mention	----	----
Valais	Aucune mention	----	----
Neuchâtel	Aucune mention	----	----
Genève	Mention de la production du document intitulé « état du capital propre »	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève, article 58	----
Jura	Aucune mention	----	----

Recommandation n°16 : Annexe des comptes annuels

Présentation

Cette recommandation énumère les éléments à mentionner dans l'annexe. Il s'agit :

- du référentiel et des règles régissant la présentation des comptes ainsi que la justification des dérogations à celles-ci,
- des principes relatifs à la présentation des comptes y compris les principes essentiels concernant l'établissement du bilan et son évaluation,
- de l'état du capital propre,
- du tableau des provisions,
- du tableau des participations et garanties,
- du tableau des immobilisations et
- des indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état de la fortune, des finances et des revenus, ainsi que les risques financiers.

La loi modèle sur les finances mentionne l'annexe à l'article 27.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 18, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°16 intitulée *Annexe des comptes annuels*.

Constatations

Trois cas de figure émergent quant à l'application de la recommandation n°16 : énumération exhaustive des éléments à présenter en annexe, énumération partielle et absence d'énumération. La majorité des bases légales cantonales procède à une énumération exhaustive du contenu de l'annexe. Toutefois, bon nombre de bases légales cantonales s'abstiennent de toute énumération.

	Enumération exhaustive	Enumération partielle	Absence d'énumération	Aucune mention de l'annexe
Annexe des comptes annuels	12	5	8	1

La base légale d'un seul canton ne contient pas de mention de la nécessité de présenter une annexe. Il s'agit du Tessin pour lequel (il faut tout de même préciser) la loi n'a, au moment où nous rédigeons ces lignes, pas encore été révisée en vue du passage au MCH2.

Tableau 18 : Annexe

Canton	Annexe	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	<p>L'annexe des comptes annuels</p> <p>a. indique les règles régissant la présentation des comptes et justifie les dérogations à ces règles,</p> <p>b. offre une vue d'ensemble des principes relatifs à la présentation des comptes, y compris des principes les plus importants régissant l'établissement du bilan et l'évaluation (en particulier les méthodes et taux d'amortissement),</p> <p>c. contient l'état du capital propre,</p> <p>d. contient le tableau des provisions,</p> <p>e. contient le tableau des participations et des garanties,</p> <p>f. présente dans un tableau des immobilisations des informations détaillées sur les placements de capitaux,</p> <p>g. fournit des indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état de la fortune et des revenus, les engagements et les risques financiers.</p>	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 27	----
Zurich	Contenu de l'annexe pas mentionné	----	----
Berne	Contenu de l'annexe pas mentionné	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 15	Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002, article 15 renvoie aux normes généralement reconnues en matière de présentation des comptes (ainsi qu'au CO)
Lucerne	Contenu de l'annexe exhaustif	Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 13 septembre 2010 (état au 1 ^{er} janvier 2011), articles 35 et 41	----
Uri	Contenu de l'annexe exhaustif	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), articles 26 et 31	----
Schwyz	Contenu de l'annexe pas mentionné	----	----

Obwald	Contenu de l'annexe exhaustif	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, articles 22 et 27	----
Nidwald	Contenu de l'annexe exhaustif	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, articles 23 et 28	----
Glaris	Contenu de l'annexe exhaustif	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden, articles 23 et 28	----
Zoug	Contenu de l'annexe exhaustif	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz), article 12	----
Fribourg	Contenu de l'annexe exhaustif	Ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptations au nouveau modèle comptable harmonisé), article 7a	----
Soleure	Contenu de l'annexe exhaustif	Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G), articles 37 et 45	----
Bâle-Ville	Contenu de l'annexe exhaustif	Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012 (état au 1 ^{er} avril 2012), articles 35 et 41	----
Bâle-Campagne	Contenu de l'annexe exhaustif	Dekret zum Finanzhaushaltsgesetz du 20 mai 1996, article 9	----
Schaffhouse	Contenu de l'annexe pas mentionné	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Contenu de l'annexe pas mentionné	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Contenu de l'annexe pas mentionné	----	----
Saint-Gall	Contenu de l'annexe pas mentionné	----	----
Grisons	Contenu de l'annexe partiellement exhaustif	Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 août 2007	Information quasi inexistante concernant le contenu de l'annexe
Argovie	Contenu de l'annexe partiellement exhaustif	Dekret über die Rechnungslegung und Vermögensverwaltung (DRV) du 11 janvier 2005 (état au 1 ^{er} novembre 2008), article 10	Information quasi inexistante concernant le contenu de l'annexe
Thurgovie	Contenu de l'annexe exhaustif	Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über den Finanzhaushalt du 29 novembre 2011, article 22 alinéa 2	----

Tessin	Aucune mention de l'annexe	----	----
Vaud	Contenu de l'annexe partiellement exhaustif	Loi sur les finances (Lfin) du 20 septembre 2005, articles 40 et 49	Un renvoi concernant le contenu de l'annexe vers le règlement d'application est proposé, mais ce dernier n'est pas accessible
Valais	Contenu de l'annexe partiellement exhaustif	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 10	Sont explicitement nommés comme appartenant à l'annexe : - les cautionnements - les garanties
Neuchâtel	Contenu de l'annexe pas mentionné	----	----
Genève	Contenu de l'annexe exhaustif	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (LGAF) du 7 octobre 1993, article 58	----
Jura	Contenu de l'annexe partiellement exhaustif	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, articles 24 et 33	Sont explicitement nommés comme appartenant à l'annexe : - les cautionnements - les garanties - les constitutions de gages en faveur de tiers - les crédits d'engagement utilisés - l'état des subventions promises et non encore payées - les budgets et comptabilités de certains établissements propres dont la comptabilité est tenue séparément

Recommandation n°17: Objectifs et instruments de la politique budgétaire

Présentation

Cette recommandation aborde les objectifs de la politique budgétaire. Cette dernière doit notamment permettre d'équilibrer durablement les finances publiques. Les mesures prises dans le cadre de la politique budgétaire doivent tenir compte de la situation actuelle et des différentes planifications. Trois objectifs centraux sont mentionnés par la loi modèle sur les finances des cantons et des communes (ci-après LMFC) : l'équilibre budgétaire (article 33), la limitation des dettes (article 34) et le recours aux indicateurs financiers tels que le taux d'endettement net, le degré d'autofinancement et la part des charges d'intérêts (article 35). Le principal instrument de la politique budgétaire n'est pas abordé explicitement par la recommandation n°17. Il s'agit des amortissements supplémentaires qui ressortent de la recommandation n°12 chiffre 6.

La loi modèle sur les finances mentionne, aux articles 33 à 35, les objectifs de la politique budgétaire. Concernant les instruments de la politique budgétaire, ils évoquent les amortissements supplémentaires à l'article 55 alinéa 3.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 19, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°17 intitulée *Objectifs et instruments de la politique budgétaire*. Plus précisément, il sera question de répertorier dans les bases légales des cantons la mention des amortissements supplémentaires.

Constatations

La présence d'amortissements supplémentaires dans le cadre légal est très variable et aucune tendance ne se dégage. En effet, 13 cantons n'évoquent pas cet instrument de la politique budgétaire, ce qui signifie que les 13 autres cantons le font. Dès lors, l'exacte moitié des cantons respecte cet aspect de la recommandation.

	Mention	Aucune mention
Amortissements supplémentaires (nombre de cantons)	13	13

Il semble important de relever que le canton de Genève est le seul canton à mentionner dans ses bases légales un second instrument de la politique budgétaire. Il s'agit d'une réserve de politique budgétaire.

Tableau 19 : Amortissements supplémentaires et réserves de politique budgétaire

Canton	Amortissements supplémentaires	Réserves de politique budgétaire	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	Des amortissements supplémentaires sont tolérés. Ces derniers doivent être soumis à des règles. Ils doivent ensuite figurer comme charges extraordinaires. Il convient de justifier tout écart entre la valeur du patrimoine administratif inscrite dans la comptabilité financière et celle qui est inscrite dans la comptabilité analytique.	----	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 55 alinéa 3	----
Zurich	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Berne	Mention (admissible)	Aucune mention	Loi sur le pilotage des finances et des prestations, article 17 alinéa 2	----
Lucerne	Aucune mention	Aucune mention	----	Verordnung zum Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 17 décembre 2010 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 30 alinéa 1 mentionne « Reserven für Unvorhergesehenes »
Uri	Mention (admissible)	Aucune mention	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), article 64 alinéa 4	----
Schwyz	Mention (admissible)	Aucune mention	Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986, article 17 alinéa 2	----
Obwald	Mention (admissible)	Aucune mention	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 55 alinéa 5	----
Nidwald	Mention (admissible)	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009, article 58	----
Glaris	Mention (admissible)	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 61 alinéa 3	----

Zoug	Mention (admissible)	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 14 alinéa 6	----
Fribourg	Mention (admissible)	Aucune mention	Loi sur les finances de l'Etat (LFE) du 25 novembre 1994, article 27 alinéa 3	----
Soleure	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Bâle-Ville	Aucune mention	Aucune mention	----	Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt du 2 novembre 1999 (état au 1 ^{er} juillet 2007), article 30 alinéa 2 mentionne « Reserven für unvorhergesehene Ausgaben »
Bâle-Campagne	Mention (admissible)	Aucune mention	Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987, article 15 alinéa 6	----
Schaffhouse	Mention (admissible)	Aucune mention	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 26 juin 1989, article 19 alinéa 4	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Saint-Gall	Mention (admissible)	Aucune mention	Finanzhaushaltsverordnung du 17 décembre 1996, article 6 alinéa 1	----
Grisons	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Argovie	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Thurgovie	Aucune mention	Aucune mention		
Tessin	Mention (admissible)	Aucune mention	Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato (LGF) du 20 janvier 1986, article 18 alinéa 2	----
Vaud	Aucune mention	Aucune mention	----	----
Valais	Mention (admissible)	Aucune mention	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 14	----
Neuchâtel	Aucune mention	Aucune mention	----	----

Genève	Aucune mention	Mention	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève, article 67a	----
Jura	Aucune mention	Aucune mention	----	----

Recommandation n°18 : Indicateurs financiers

Présentation

Cette recommandation introduit la nécessité de présenter dans les comptes divers indicateurs financiers. Ces derniers sont au nombre de huit et sont divisés en deux catégories : indicateurs de première catégorie et de deuxième catégorie. La première catégorie est composée des indicateurs suivants : taux d'endettement net, degré d'autofinancement et part des charges d'intérêts. La seconde catégorie regroupe : la dette brute par rapport aux revenus, la proportion des investissements, la part du service de la dette, la dette nette par habitant en francs et le taux d'autofinancement.

La loi modèle sur les finances mentionne les indicateurs financiers à l'article 35.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 20, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°18 intitulée *Indicateurs financiers*. Une attention particulière est portée au degré d'exhaustivité de la liste d'indicateurs retenue dans les bases légales cantonales.

Constatations

L'application de cette recommandation par les cantons prend différentes formes. En effet, certaines bases légales énumèrent de manière exhaustive les huit indicateurs. D'autres ne mentionnent que certains indicateurs. D'autres encore se contentent de relever que des indicateurs doivent être présentés. Finalement, bon nombre de bases légales n'évoquent pas du tout cette nécessité. Le tableau suivant résume la situation.

	Enumération exhaustive	Enumération partielle	Mention d'indicateurs	Aucune mention
Indicateurs financiers	5	1	3	17

Les cantons de Genève et du Jura font une référence vague à des indicateurs, mais ces derniers ne sont pas suffisamment définis pour être catégorisés parmi la catégorie « mention d'indicateurs ».

Tableau 20 : Indicateurs financiers

Cantons	Indicateurs financiers	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	<p>La situation financière doit être présentée en priorité à l'aide des indicateurs financiers suivants:</p> <p>a. Taux d'endettement net b. Degré d'autofinancement c. Part des charges d'intérêts</p> <p>Les indicateurs financiers de deuxième priorité sont:</p> <p>a. Dette nette en francs par habitant b. Taux d'autofinancement c. Part du service de la dette d. Dette brute par rapport aux revenus e. Proportion des investissements</p>	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 35	----
Zurich	Aucune mention	----	----
Berne	Aucune mention	----	----
Lucerne	8 indicateurs appliqués aux états financiers	Verordnung zum Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 17 décembre 2010 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 6	----
Uri	5 indicateurs et mention du MCH2	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009 (état au 1 ^{er} décembre 2011), article 37	----
Schwyz	Aucune mention	----	----
Obwald	8 indicateurs sur deux niveaux de priorité	Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010, article 35	----
Nidwald	8 indicateurs sur deux niveaux de priorité	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG), article 36	----
Glaris	8 indicateurs sur deux niveaux de priorité	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009, article 36	----
Zoug	Mention du terme « indicateurs » relatif tant aux comptes qu'au budget	Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 31 août 2006 (état au 1 ^{er} septembre 2011), article 22 alinéa 2 et article 23 alinéa 1	----

Fribourg	Mention du terme « indicateurs »	Ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé), article 7a	----
Soleure	Aucune mention	----	----
Bâle-Ville	Aucune mention	----	----
Bâle-Campagne	Aucune mention	----	----
Schaffhouse	Aucune mention	----	----
Appenzell Rhodes-Extérieures	Aucune mention	----	----
Appenzell Rhodes-Intérieures	Aucune mention	----	----
Saint-Gall	Aucune mention	----	----
Grisons	Aucune mention	----	----
Argovie	Aucune mention	----	----
Thurgovie	8 indicateurs	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011 article 20	----
Tessin	Aucune mention	----	----
Vaud	Aucune mention	----	----
Valais	Mention du terme « indicateurs »	Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980, article 34 alinéa 2	Le Département en charge des finances s'occupe de « L'élaboration de la statistique financière et des critères (indicateurs) de performance permettant de mesurer et d'évaluer l'évolution des finances cantonales, tant au niveau du bilan que du compte administratif ». Les caractéristiques et les objectifs de ces indicateurs ne sont pas clairs.
Neuchâtel	Aucune mention	----	----
Genève	Aucune mention explicite	----	Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève du 7 octobre 1993, article 42a alinéa 2 mentionne le terme « indicateurs de performance » lié aux notions d'efficience et d'efficacité dans le cadre du programme proposé lors du budget.
Jura	Mention du terme « statistique financière »	Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000, article 25	----

Recommandation n°19 : Procédure lors du passage au MCH2

Présentation

Cette recommandation propose de retraiter le patrimoine financier lors du passage au MCH2. Le montant du retraitement doit figurer au compte intitulé *Réserve liée au retraitement* dans le bilan d'ouverture. Le retraitement du patrimoine administratif, quant à lui, est facultatif. Si le patrimoine administratif est retraité, le compte intitulé *Réserve liée au retraitement* sert à couvrir, durant les années suivantes, la charge additionnelle provoquée par le relèvement des amortissements du patrimoine administratif.

La loi modèle sur les finances mentionne le retraitement du bilan lors du passage au MCH2 à l'article 75.

Investigation concernant l'application de la recommandation

L'objectif de cette section est de répertorier, dans le Tableau 21, lorsque cela est possible, pour chaque canton, les bases légales régissant l'application de la recommandation n°19 intitulée *Procédure lors du passage au MCH2*.

Constatations

Seules les bases légales du canton de Thurgovie évoquent la nécessité de retraiter les patrimoines financiers et administratifs. Ailleurs, le cadre légal ne contient aucune information sur la procédure lors du passage au MCH2. Le tableau suivant résume la situation.

	Mention	Aucune mention
Retraitement du PA (lors du passage au MCH2)	1	25
Retraitement du PF (lors du passage au MCH2)	1	25

Tableau 21 : Procédure lors du passage au MCH2

Cantons	Patrimoine administratif	Patrimoine financier	Base légale	Commentaires
Loi modèle sur les finances	----	Avec l'entrée en vigueur de la loi sur les finances, un retraitement du patrimoine financier, des provisions et des comptes de régularisation est effectué.	Loi modèle sur les finances des cantons et des communes, article 75	----
Zurich	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Berne	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Lucerne	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Uri	----	----	----	Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV du 21 octobre 2009 - état au 1 ^{er} décembre 2011) mentionne que « les règles de comptabilité sont dirigées selon le MCH2 »
Schwyz	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Obwald	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Nidwald	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Glaris	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Zoug	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Fribourg	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Soleure	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Bâle-Ville	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Bâle-Campagne	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Schaffhouse	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Appenzell Rhodes-Extérieures	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Appenzell Rhodes-Intérieures	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Saint-Gall	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2

Grisons	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Argovie	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Thurgovie	Oui	Oui	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 52 alinéa 1	Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011, article 52 alinéa 1 mentionne « Eine Neubewertung des Vermögens ». S'agit-il des deux patrimoines ?
Tessin	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Vaud	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Valais	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Neuchâtel	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Genève	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2
Jura	----	----	----	Pas de mention explicite du passage au MCH2

Bibliographie :

Référentiel comptable

Conférence des directeurs cantonaux des finances (2008). Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes -MCH2-. Berne. Verlag der FkF

Bases légales

Zürich

Gesetz über Controlling und Rechnungslegung (CRG) du 9 janvier 2006

Rechnungslegungsverordnung (RLV) du 29 août 2007

Berne

Loi sur le pilotage des finances et des prestations (LFP) du 26 mars 2002

Ordonnance sur le pilotage des finances et des prestations (OFP) du 26 mars 2002

Lucerne

Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen (FLG) du 13 septembre 2010

Verordnung zum Gesetz über die Steuerung der Finanzen und Leistungen du 17 décembre 2010

Uri

Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Uri (FHV) du 21 octobre 2009

Schwyz

Verordnung über den Finanzhaushalt du 22 octobre 1986

Vollzugsverordnung zum Gesetz über den Finanzhaushalt der Bezirke und Gemeinden du 19 décembre 1995

Obwald

Finanzhaushaltsgesetz du 11 mars 2010

Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsverordnung) du 25 mars 1988

Nidwald

Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons (Finanzhaushaltsgesetz, kFHG) du 21 octobre 2009

Glaris

Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 3 mai 2009

Verordnung über den Finanzhaushalt des Kantons Glarus und seiner Gemeinden du 21 avril 2010

Zoug

Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 21 août 2006

Fribourg

Loi sur les finances de l'Etat du 25 novembre 1994

Loi du 6 octobre 2010 modifiant la loi sur les finances de l'Etat (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé)

Ordonnance du 21 décembre 2010 modifiant le règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat et le règlement sur les subventions (adaptation au nouveau modèle comptable harmonisé)

Règlement d'exécution de la loi sur les finances de l'Etat (RFE) du 12 mars 1996

Soleure

Gesetz über die wirkungsorientierte Verwaltungsführung (WoV-G) du 3 septembre 2003

Bâle-Ville

Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsgesetz) du 14 mars 2012

Verordnung zum Gesetz über den kantonalen Finanzhaushalt (Finanzhaushaltsverordnung) du 22 mai 2012

Bâle-Campagne

Finanzhaushaltsgesetz du 18 juin 1987

Verordnung zum Finanzhaushaltsgesetz du 26 novembre 1996

Dekret zum Finanzhaushaltsgesetz du 20 mai 1996

Schaffhouse

Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons und der Gemeinden (Finanzhaushaltsgesetz) du 26 juin 1989

Dekret über die Abschreibungen auf dem Staatsvermögen (Abschreibungsdekret) du 19 janvier 1976

Appenzell Rhodes-Extérieures

Finanzhaushaltsgesetz du 30 avril 1995 (projet de loi)

Appenzell Rhodes-Intérieures

Finanzausgleichsgesetz (FAG) du 28 avril 2002

Finanzausgleichsverordnung (FAV) du 7 octobre 2002

Saint-Gall

Staatsverwaltungsgesetz du 16 juin 1994,

Finanzhaushaltsverordnung du 17 décembre 1996

Grisons

Gesetz über den Finanzhaushalt und die Finanzaufsicht des Kantons Graubünden (FFG) du 30 août 2007

Verordnung über den kantonalen Finanzhaushalt (FHVO) du 14 février 2004

Argovie

Gesetz über die wirkungsorientierte Steuerung von Aufgaben und Finanzen (GAF) du 11 janvier 2005

Dekret über die Rechnungslegung und Vermögensverwaltung (DRV) du 11 janvier 2005

Thurgovie

Gesetz über den Finanzhaushalt des Staates du 15 juin 2011

Verordnung des Regierungsrates zum Gesetz über den Finanzhaushalt du 29 novembre 2011

Tessin

Legge sulla gestione e sul controllo finanziario dello Stato du 20 janvier 1986

Regolamento sulla gestione finanziaria dello Stato du 21 décembre 2004

Vaud

Loi sur les finances (LFin) du 20 septembre 2005

Valais

Loi sur la gestion et le contrôle administratifs et financiers du canton du 24 juin 1980

Neuchâtel

Loi sur les finances du 21 octobre 1980

Décret concernant l'amortissement des différents postes de l'actif des bilans de l'Etat et des communes du 23 mars 1971

Genève

Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève du 7 octobre 1993

Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF) du 15 décembre 2010

Règlement sur les investissements (RInvest) du 22 novembre 2006

Jura

Loi sur les finances cantonales du 18 octobre 2000