



REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE
Groupe interdépartemental LIAF

DIRECTIVE TRANSVERSALE

PRÉSENTATION ET RÉVISION DES ÉTATS
FINANCIERS DES ENTITÉS
SUBVENTIONNÉES (EGE-02-04)

Niveau de protection :
Public

EGE-02-04_v6

Domaine : Subventions, LIAF

Emetteur : *Groupe interdépartemental LIAF*

Approbateur : Collège des secrétaires généraux

Contact : M. Olivier Fiumelli

Date : 04.06.2024

1. Objet

- Harmoniser la présentation des états financiers en appliquant un référentiel comptable commun par type d'entité.
- Harmoniser les exigences de l'Etat en matière de révision des états financiers.
- Veiller à ce que les dispositions légales, en particulier les articles 3, 20, 43, 44 et 45 de la loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat, du 4 octobre 2013 (D 1 05); la loi sur les indemnités et les aides financières, du 15 décembre 2005 (D 1 11) et son règlement d'application (D 1 11.01) soient respectées uniformément.

2. Champ d'application

Les entités de droit public et de droit privé qui reçoivent une indemnité ou une aide financière monétaire de l'Etat de Genève.

SOMMAIRE DE LA DIRECTIVE

1. GÉNÉRALITÉS	4
1.1. Champ d'application.....	4
1.2. Principes généraux	4
2. PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS	4
2.1. Entités subventionnées consolidées dans les comptes de l'Etat de Genève	4
2.2. Entités non consolidées dans les comptes de l'Etat de Genève et recevant des subventions monétaires annuelles...	4
2.2.1. Entités recevant une subvention monétaire annuelle supérieure à 800 000 F	4
2.2.2. Entités recevant une subvention monétaire annuelle inférieure ou égale à 800 000 F	5
3. RÉVISION DES ÉTATS FINANCIERS	5
3.1. Entités soumises au contrôle ordinaires	5
3.2. Entités soumises au contrôle restreint	6
3.3. Entités pouvant recourir à des vérificateurs aux comptes.....	6
4. AUTRES DISPOSITIONS APPLICABLES	6
4.1. Etablissement et présentation des états financiers.....	6
4.1.1. Subventions d'investissement.....	6
4.1.2. Financements ordinaires, affectés et restituables.....	7
4.1.3. Informations comparatives.....	7
4.1.4. Annexe aux états financiers	7
4.1.5. Concordance des positions comptables sauf exception	8
4.1.6. Seuil d'activation	9
4.1.7. Moyens mis à disposition par une collectivité publique.....	9
4.1.8. Traitement du résultat	9
4.2. Révision des états financiers	9
4.2.1. Étendue du contrôle.....	9
4.2.2. Rapport de révision.....	9
4.2.3. Durée du mandat de révision	10
4.2.4. Indépendance de l'organe de révision	10
4.2.5. Avis obligatoires.....	10
ÉLÉMENTS COMPLÉMENTAIRES	11
1. DOCUMENTS DE RÉFÉRENCE ET/OU BASES LÉGALES	11
2. DIRECTIVES LIÉES.....	11
3. SUIVI DES VERSIONS DE LA DIRECTIVE	11
4. ANNEXE : TABLEAU RÉCAPITULATIF SUR LE RÉFÉRENTIEL COMPTABLE ET LE CONTRÔLE.....	12

1. Généralités

1.1. Champ d'application

La présente directive est applicable, aux entités suivantes :

- a) entités subventionnées faisant partie du périmètre de consolidation de l'État de Genève;
- b) entités recevant de l'État de Genève une subvention monétaire, quelle que soit leur forme juridique.

1.2. Principes généraux

Toutes les entités doivent présenter leurs états financiers selon les dispositions du code des obligations (CO), titre XXXII, articles 957 à 963. Les grands principes de comptabilisation et de présentation sont précisés aux articles 957a à 958d CO. Les dispositions des articles 959c et 961a CO règlent les exigences de fond et de forme de l'annexe aux états financiers.

Le cas échéant, la présente directive introduit des dispositions complémentaires exigées par le canton.

Les états financiers doivent être remis au plus tard quatre mois après la date de clôture de l'exercice comptable, de préférence sous format électronique. Un délai plus court peut-être fixé dans certains cas, par exemple pour les entités consolidées dans les comptes de l'État de Genève.

Le département peut demander tout renseignement ou document en relation avec n'importe quel élément des états financiers, voire du budget et du rapport d'activité. Il peut toujours exiger de la part d'une entité une présentation des états financiers plus complète.

Le département peut fixer un cadre concernant la remise des documents sous forme électronique. Dans ce cas, un exemplaire au moins desdits documents doit être remis sous la forme d'un original papier.

2. Présentation des états financiers

2.1. Entités subventionnées consolidées dans les comptes de l'Etat de Genève

Les entités visées au chiffre 1.1, lettre a de la présente directive présentent leurs états financiers selon le REEF, en respectant les International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), voire les International Financial Reporting Standards (IFRS).

La liste des entités qui doivent obligatoirement présenter leurs états financiers conformément au REEF figure en annexe de ce dernier. L'obligation pour une entité d'appliquer le REEF peut également être réglée par une loi de l'État de Genève.

Les dispositions en lien avec l'établissement et la présentation des états financiers figurant sous le chiffre 4 de la présente directive sont applicables.

2.2. Entités non consolidées dans les comptes de l'Etat de Genève et recevant des subventions monétaires annuelles

Les entités visées au chiffre 1.1, lettre b de la présente directive présentent leurs états financiers conformément au code des obligations et aux compléments présentés dans cette directive.

2.2.1. Entités recevant une subvention monétaire annuelle supérieure à 800 000 F

Les entités recevant une subvention annuelle supérieure à 800 000 F appliquent les Swiss GAAP RPC, conformément à la LIAF.

Les dispositions en lien avec l'établissement et la présentation des états financiers figurant sous le chiffre 4 de la présente directive sont applicables.

2.2.2. Entités recevant une subvention monétaire annuelle inférieure ou égale à 800 000 F

Les entités recevant une subvention annuelle inférieure ou égale à 800 000 F appliquent les dispositions du code des obligations, complétées par les dispositions suivantes :

- a) Aucune réserve latente ne peut être constituée. Les réserves latentes existantes doivent donc être dissoutes dès leur constatation.
- b) Les amortissements, corrections de valeur et provisions devenus sans objet doivent être systématiquement ajustés dès leur constatation.

Les entités remplissant les conditions de l'article 957 alinéa 2 ou 958b alinéa 2 CO peuvent tenir une comptabilité simplifiée de recettes et dépenses.

Les dispositions en lien avec l'établissement et la présentation des états financiers figurant sous le chiffre 4 de la présente directive sont applicables.

3. Révision des états financiers

3.1. Entités soumises au contrôle ordinaire

1. Sont soumises au contrôle ordinaire, au sens du CO et du code civil (CC) :
 - a) Les entités hors associations dépassant, sur deux exercices consécutifs, deux des trois seuils fixés à l'article 727 CO, et par analogie les fondations (art. 80 et suivants CC) :
 - o Total du bilan : 20 millions de francs.
 - o Chiffre d'affaires : 40 millions de francs.
 - o Effectif : 250 emplois à temps plein en moyenne annuelle.
 - b) Les associations dépassant, sur deux exercices consécutifs, deux des trois seuils fixés à l'article 69b CC :
 - o Total du bilan : 10 millions de francs.
 - o Chiffre d'affaires : 20 millions de francs.
 - o Effectif : 50 emplois à temps plein en moyenne annuelle.
2. Sont également soumises au contrôle ordinaire les entités qui reçoivent une subvention monétaire annuelle égale ou supérieure à 2 millions de francs.

Les entités qui ne satisfont pas les conditions des seuils ci-dessus peuvent opter volontairement pour le contrôle ordinaire de leurs états financiers ou se voir imposer ce type de contrôle par leur département de tutelle.

Le contrôle ordinaire est effectué par un organe de révision externe, agréé en qualité d'expert-réviseur au sens de la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR). Le réviseur doit respecter les règles d'agrément prévues par la section 2 de la LSR.

Les dispositions en lien avec la révision des états financiers figurant sous le chiffre 4 de la présente directive sont applicables.

3.2. Entités soumises au contrôle restreint

Les entités qui ne satisfont pas les conditions posées au point 3.1 ci-avant sont soumises au contrôle restreint, sauf si elles optent volontairement pour le contrôle ordinaire ou se voient imposer ce type de contrôle par leur département de tutelle.

Le contrôle restreint est effectué par un organe de révision externe, agissant en qualité de réviseur agréé au sens de la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR). Le réviseur doit respecter les règles d'agrément prévues par la section 2 de la LSR.

Le département peut demander la mise en œuvre d'un contrôle ordinaire au sens de l'article 728a CO.

Les dispositions en lien avec la révision des états financiers figurant sous le chiffre 4 de la présente directive sont applicables.

3.3. Entités pouvant recourir à des vérificateurs aux comptes

En application du principe de proportionnalité, les associations qui reçoivent de l'État de Genève une subvention monétaire annuelle inférieure à 100 000 F peuvent recourir à des vérificateurs aux comptes.

Selon les circonstances ou les bases légales en vigueur, le département peut demander à ce que le contrôle soit effectué par un organe de révision externe.

4. Autres dispositions applicables

4.1. Etablissement et présentation des états financiers

Les entités soumises à la présente directive établissent et présentent leurs états financiers en respectant au minimum les dispositions suivantes. Le département concerné peut préciser dans une directive d'autres points relatifs à l'établissement et à la présentation des états financiers selon des besoins spécifiques d'information.

4.1.1. Subventions d'investissement

La méthode des produits différés est appliquée aux subventions d'investissement (subventions liées à des actifs). Les subventions d'investissement sont comptabilisées directement au passif du bilan sans transiter par le compte d'exploitation lorsqu'elles sont reçues.

L'utilisation ultérieure de ces subventions d'investissement est en revanche constatée par le compte d'exploitation.

Les subventions d'investissement figurent au passif du bilan sous l'intitulé « Subventions d'investissement ».

La méthode des produits différés consiste à comptabiliser en résultat les subventions de façon progressive :

- selon le rythme auquel l'entité comptabilise en charges les coûts liés à l'objet financé, ou
- selon le rythme et la durée d'utilisation du bien subventionné, ou encore
- selon la réalisation des conditions conclues avec le tiers.

L'utilisation des subventions vise dans ce cas à couvrir une charge (la plupart du temps les amortissements) par un produit.

Les produits différés liés aux subventions d'investissement sont présentés dans les produits d'exploitation lorsque la subvention concerne un actif d'exploitation (ce qui est quasiment toujours

le cas), ceci afin de rapprocher le mieux possible la subvention des coûts (amortissements) correspondants.

La liste des subventions d'investissement doit figurer en annexe des comptes annuels.

4.1.2. Financements ordinaires, affectés et restituables

Un tiers peut octroyer un financement à une entité sous forme de liquidités ou d'un apport en nature. Il existe trois catégories de financements (usuellement appelés "dons") :

1. Les financements ordinaires : ces financements ne sont assortis d'aucune condition d'affectation ou de remboursement. Ils sont inscrits en revenus lorsque le tiers s'est engagé de manière irrévocable à verser le financement à l'entité au titre d'une année donnée (dans bien des cas, l'engagement irrévocable au titre d'une année donnée coïncide avec l'année de l'encaissement du financement). En cas d'application de la recommandation Swiss GAAP RPC 21, ces financements reçus sont présentés l'année de leur réception en "donations reçues libres" au compte d'exploitation.
2. Les financements affectés : le tiers souhaite que son financement serve à une utilisation particulière, mais ne l'assortit d'aucune clause de restitution contractuelle. Néanmoins, lorsque l'entité recevant le financement apparaît n'avoir d'autre choix que d'assurer la prestation attendue par le tiers, alors il existe une obligation implicite de restitution. Dans ce cas, le financement est comptabilisé selon les dispositions prévues par la recommandation Swiss GAAP RPC 21.
3. Les financements restituables : si le tiers a assorti l'octroi de son financement d'une condition de restitution en cas de non-respect de l'affectation par l'entité, le financement est réputé être restituable tant que les conditions d'affectation n'ont pas été intégralement respectées. Dans ce cas, le financement restituable est comptabilisé selon les dispositions prévues par la recommandation Swiss GAAP RPC 21.

Dans le cas de financements affectés, l'entité doit informer sur sa politique en la matière (par exemple sur son site internet et dans son rapport annuel) afin de permettre, à tous les tiers qui le souhaitent, de constater la correcte utilisation de leur financement et de solliciter, le cas échéant, une autre affectation.

Pour les entités soumises aux normes IPSAS, restent réservées les dispositions prévues par le Cadre conceptuel IPSAS et la norme IPSAS 23.

4.1.3. Informations comparatives

Dans les états financiers figure la comparaison avec l'exercice précédent et avec les montants budgétisés de l'exercice. Le budget et les états financiers sont établis selon les mêmes conventions comptables.

4.1.4. Annexe aux états financiers

Pour les grandes entreprises soumises au contrôle ordinaire, mais qui ne seraient pas soumises aux Swiss GAAP RPC (subvention monétaire inférieure ou égale à 800 000 F), l'annexe aux états financiers doit être conforme aux articles 959c et 961a CO. L'annexe doit être suffisamment complète pour garantir la clarté et une bonne compréhension des états financiers pour les différents utilisateurs. Elle doit donner une bonne explication des principaux postes et rubriques du bilan et du compte d'exploitation ainsi que toute information utile à la compréhension des autres éléments des états financiers.

La liste exhaustive des grandes sources de subventionnement public (Confédération, cantons, communes) doit être fournie avec un détail si des montants sont issus de plusieurs départements

ou de plusieurs communes. Lorsque l'entité opte pour une présentation groupée des subventions, elle doit indiquer en annexe le détail des subventions par « subventionneur ».

Le département concerné peut demander la présentation d'informations supplémentaires par exemple découlant de demandes du service d'audit interne (SAI), de la Cour des Comptes (CdC) ou spécifiques à un secteur d'activité.

Des numéros permettant de renvoyer les principaux postes et rubriques des états financiers à la note explicative correspondante dans l'annexe doivent être prévus.

Soutien ponctuels / projets

Dans le cas de financements ponctuels obtenus de la part de l'Etat de Genève, notamment en lien avec un projet (annuel ou présentant un caractère pluriannuel), il n'est pas exigé de produire des comptes de projets révisés, en plus de comptes statutaires pour le ou les exercices concernés.

L'entité n'est pas tenue de modifier la présentation de son compte d'exploitation afin de faire spécifiquement ressortir les écritures comptables en lien avec ce projet.

En revanche, elle est tenue de produire un décompte analytique permettant de fonder une appréciation sur l'état d'avancement ou de réalisation du projet subventionné. Ce décompte doit contenir au minimum les charges et revenus propres au projet.

Ce décompte est présenté parmi l'annexe aux états financiers et fait office de tableau de bord relatif au suivi du projet. Il est accompagné de toute information permettant de fonder une appréciation sur l'activité subventionnée ponctuellement.

Ces éléments sont indiqués à l'entité dans la lettre d'octroi de l'aide financière ponctuelle.

4.1.5. Concordance des positions comptables sauf exception

Les positions comptables se trouvant à la fois à l'Etat et dans l'entité (comptes courants, dotations, subventions, etc.) sont en principe identiques.

Une exception concerne les subventions non dépensées qui sont thésaurisées chaque année dans les comptes des entités subventionnées, pour la part potentiellement restituable à l'Etat, dans les cas où le contrat de prestations prévoit une répartition annuelle du résultat entre l'Etat et l'entité :

- Durant l'exécution du contrat de prestations (trois premières années pour un contrat de quatre ans), l'entité subventionnée constate dans ses comptes son obligation de restitution à l'égard de l'Etat, pour la proportion de subvention non dépensée qui pourrait potentiellement revenir à l'Etat. L'Etat ne comptabilise aucun actif à recevoir car l'évaluation de cet actif n'est pas suffisamment fiable pour figurer au bilan de l'Etat;
- L'année d'achèvement du contrat de prestations pour les entités consolidées ou lors de l'exercice suivants pour les non consolidées, la part restituable à l'Etat est comptabilisée en engagement dans les comptes de l'entité et en créance dans les comptes de l'Etat de Genève (une estimation sera faite si le montant concernant une créance envers une entité consolidée n'est pas connu à la date du bouclage des comptes de l'Etat). En principe, les montants doivent être identiques;
- Dans tous les cas, l'Etat ne constate jamais avant l'achèvement du contrat de prestations une créance sur la part thésaurisée par les entités, dans la mesure où cette créance n'est pas estimable de façon fiable jusqu'à l'échéance du contrat.

Une autre exception concerne la valeur nette comptable des subventions d'investissement reçues de l'Etat :

- La valeur nette comptable des subventions d'investissement reçues de l'Etat peut ne pas être identique entre l'entité et l'Etat, dans la mesure où l'Etat ne peut en général pas appliquer des dates de mises en service aussi fines que les entités.

- Des écarts résultant de l'application de durées d'amortissement différentes sont également tolérables dans la mesure où l'Etat ne peut pas appliquer des durées d'amortissement aussi fines que les entités.
- Dans tous les cas, les valeurs brutes doivent être identiques. Les éventuelles différences entre l'Etat et les entités doivent être analysées et corrigées.

4.1.6. Seuil d'activation

Sauf indication contraire du référentiel comptable applicable ou d'une disposition légale fédérale ou cantonale, le seuil d'activation recommandé est de 3 000 F. Le seuil d'activation retenu doit être indiqué dans l'annexe aux états financiers, il s'entend par objet ou pour un groupe d'objets identiques.

4.1.7. Moyens mis à disposition par une collectivité publique

Les biens et services mis à disposition sans contrepartie financière ou à des conditions préférentielles par une collectivité publique (terrains, locaux, informatique, personnel, autres prestations, etc.) - également dénommés subventions non monétaires - ne doivent pas être comptabilisés. Ils doivent être évalués et mentionnés séparément dans l'annexe aux états financiers, distinctement des autres informations.

Les biens ou les services dont la valeur n'a pas pu être déterminée avec fiabilité doivent faire l'objet d'informations, voire d'explications en annexe.

4.1.8. Traitement du résultat

Les règles en lien avec le traitement du résultat sont précisées dans la directive de l'État de Genève sur le traitement des bénéfices et des pertes des entités subventionnées.

4.2. Révision des états financiers

La révision des états financiers par un organe de contrôle externe est soumise aux prescriptions légales (articles 727ss CO) et réglementaires, ainsi qu'aux normes d'audit suisses (NAS) établies par la Chambre fiduciaire suisse.

4.2.1. Étendue du contrôle

L'étendue du contrôle est régie par la loi et le mandat de révision ou de vérification des comptes. À la demande du département ou en vertu d'une loi, le contrôle peut être étendu à d'autres points spécifiques de l'activité de l'entité par un mandat complémentaire adressé, à sa charge, par l'institution à son organe de révision.

4.2.2. Rapport de révision

Les travaux de révision doivent faire l'objet d'un rapport écrit selon la forme et le fond définis par la NAS 701ss et la norme relative au contrôle restreint (NCR), ainsi que par les articles 728b et 729b CO. Les cas non réglés par ces dispositions, tels que le rapport de vérification des comptes, doivent être établis selon la forme et le fond généralement admis dans la pratique.

Une situation de surendettement doit être expressément mentionnée.

Les rapports de révision ou de vérification des comptes sont remis au département compétent de préférence sous format électronique en même temps que les états financiers sur lesquels la révision ou la vérification a porté.

Le mandat complémentaire éventuel doit faire l'objet d'un rapport spécifique. Le département concerné peut fixer par une directive des modalités d'application.

4.2.3. Durée du mandat de révision

Pour les institutions soumises au contrôle ordinaire, la durée du mandat est réglée par l'article 730a CO.

Pour les institutions soumises au contrôle restreint ou pouvant recourir à des vérificateurs aux comptes, les règles relatives au contrôle ordinaire sont applicables par analogie.

Conformément au règlement d'application de la loi sur les indemnités et les aides financières (RIAF) et le règlement sur l'établissement des états financiers (REEF), une disposition cantonale ou fédérale ou une demande expresse du département concerné peut régler la durée du mandat de l'organe de révision.

4.2.4. Indépendance de l'organe de révision

Les exigences en matière d'indépendance de l'organe de révision prescrites par les articles 728 et 729 du CO doivent être respectées dans l'exécution du mandat de révision.

4.2.5. Avis obligatoires

En cas d'avis obligatoires au sens des articles 728c et 729c CO (non information au juge en cas de surendettement par exemple), le document écrit y relatif doit également être communiqué au département concerné.

Eléments complémentaires

1. Documents de référence et/ou bases légales

- D 1 05 : Loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat (LGAF)
- D 1 05.15 : Règlement sur l'établissement des états financiers (REEF)
- D 1 11 : Loi sur les indemnités et les aides financières (LIAF)
- D 1 11.01 : Règlement d'application de la loi sur les indemnités et les aides financières
- D 1 09 : Loi sur la surveillance de l'Etat (LSurv)
- Loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (LSR)
- Code civil suisse (CC) et code des obligations (CO)
- Recommandations Swiss GAAP RPC
- Normes d'audit suisses (NAS)

2. Directives liées

- EGE-02-03: Subventions non monétaires
- EGE-02-07: Traitement des bénéfices et des pertes des entités subventionnées
- EGE-02-34: Contrôle périodique de l'accomplissement des tâches (art 22 LIAF)
- EGE-02-58: Traitement des bénéfices et des pertes des entités subventionnées soumises à l'article 19A RIAF

3. Suivi des versions de la directive

Libellé version	Description des modifications effectuées	Date
▪ V5	Prise en compte des recommandations de la Cour des comptes (rapport No164)	28.04.2022
▪ V6	Prise en compte de la modification de la LIAF, du 24.03.2023, article 12 forme de la demande et du REEF, du 30.08.2023, article 4 application des référentiels comptables	04.06.2024

4. Annexe : tableau récapitulatif sur le référentiel comptable et le contrôle¹

n°	Catégorie d'institution/entité	Référentiel comptable	Type du contrôle
1	Entités subventionnées faisant partie du périmètre de consolidation de l'État de Genève	REEF ==> IPSAS, IFRS	Contrôle ordinaire
2	Entités recevant de l'État de Genève une subvention monétaire annuelle supérieure à 800'000 F, quelle que soit leur forme juridique	Swiss GAAP RPC + présente directive	Si subvention > 2 millions F ou sur demande du département de tutelle : contrôle ordinaire; sinon contrôle ordinaire ou contrôle restreint selon les seuils CO/CC
3	Entités recevant de l'État de Genève une subvention monétaire annuelle inférieure ou égale à 800'000 F, quelle que soit leur forme juridique ¹	CO + présente directive	Contrôle ordinaire ou contrôle restreint selon les seuils CO/CC
4	Entités recevant de l'État de Genève une subvention monétaire annuelle inférieure à 100'000 F, quelle que soit leur forme juridique ²	CO + présente directive	Contrôle ordinaire, contrôle restreint selon les seuils CO/CC, voire vérificateurs aux comptes si association

¹ Restent réservés les cas avec un niveau d'exigence plus élevé (demande du département ou volonté de l'entité par exemple).

² Si une entité remplit les conditions de l'article 957 al.2 CO, elle peut ne tenir qu'une comptabilité simplifiée de recettes/dépenses.