

Ce texte est une version provisoire. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille fédérale fait foi.



19.xxx

**Message
concernant la simplification et l'optimisation de la gestion
des finances fédérales (modification de la loi sur les
finances)**

du ...

Madame la Présidente,
Monsieur le Président,
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons le projet d'une modification de la loi sur les finances, en vous proposant de l'adopter.

Nous vous proposons simultanément de classer les interventions parlementaires suivantes:

- | | | | |
|------|---|---------|---|
| 2017 | M | 16.4018 | Confédération. Établir les comptes de sorte qu'ils rendent une image conforme à la réalité de la situation financière et des résultats
(E 28.2.17, Hegglin; N 14.6.17) |
| 2018 | M | 16.3634 | Pas de relâchement du frein à l'endettement
(N 28.11.16, Commission des finances CN; E 12.6.18) |

Nous vous prions d'agréer, Madame la Présidente, Monsieur le Président, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

...

Au nom du Conseil fédéral suisse:

Le président de la Confédération, Ueli Maurer
Le chancelier de la Confédération, Walter Thurnherr

Condensé

Le projet qui fait l'objet du présent message vise à améliorer la gestion des finances fédérales. À l'avenir, le compte de financement prendra également en considération toutes les régularisations par exercice et les provisions. Ce projet est aussi l'occasion d'apporter d'autres modifications à la loi sur les finances (LFC): d'une part, les conditions applicables aux suppléments budgétaires sont légèrement assouplies afin que les unités administratives établissent un budget plus précis. D'autre part, les principes d'établissement des comptes sont mis à jour et les redondances avec la norme comptable internationale IPSAS, supprimées.

Contexte

Transmise par les Chambres fédérales le 14 juin 2017, la motion Hegglin (16.4018) charge le Conseil fédéral de modifier l'établissement des comptes de sorte que ceux-ci rendent une image aussi fidèle que possible de l'état de la fortune, des finances et des revenus. De plus, la possibilité de gérer les finances par l'intermédiaire du compte de résultats doit être examinée. Cette motion a été déposée à la suite d'importantes concentrations de paiements dues aux agios résultant de l'émission d'emprunts, aux versements anticipés au titre de l'impôt fédéral direct et aux créances différées pour l'impôt anticipé. Dans le passé, ces concentrations de paiements se sont traduites par des excédents portés au compte de financement, bien qu'elles soient liées à des charges prévisibles, telles que des versements d'intérêts accrus jusqu'à l'échéance de l'emprunt, des paiements d'impôt moindres pendant l'année fiscale concernée et de futures créances au titre de l'impôt anticipé. Le décalage des paiements dans le temps rend plus difficile une évaluation réaliste de la situation budgétaire.

Le Conseil fédéral a déjà réagi à cette évolution en apportant des modifications ciblées au compte de financement. Depuis 2017, les agios et disagios ainsi que les commissions sur l'émission d'emprunts et de papiers monétaires sont ventilés sur la durée de l'emprunt. Ensuite, le Conseil fédéral a modifié sa pratique concernant l'impôt anticipé dans le cadre du compte 2017: la provision constituée pour honorer de futurs remboursements de cet impôt figure pour la première fois dans le compte de financement également. Le projet qui fait l'objet du présent message vise à créer les bases légales qui permettront de reprendre de manière uniforme dans le compte de financement les régularisations par exercice et les provisions indiquées dans le compte de résultats. Conformément aux exigences de la motion, la gestion des finances fédérales s'appuiera ainsi davantage sur le compte de résultats et tiendra mieux compte du principe de la comptabilité d'exercice.

Contenu du projet

Pour structurer, dans toute la mesure du raisonnable et du possible, le compte de financement selon le principe de la comptabilité d'exercice auquel répond le compte de résultats, la définition des dépenses et des recettes qui figure dans la loi sur les

finances doit être modifiée (art. 3, al. 5 et 6, LFC). Le texte de loi doit indiquer plus clairement comment les dépenses et les recettes du compte de financement découlent des charges et des revenus du compte de résultats et quelles différences subsistent. À l'avenir, les transactions qui entraînent des transferts entre périodes sur plusieurs exercices seront également prises en considération dans le compte de financement. Comme dans le compte de résultats, les dépenses et les recettes auront donc une incidence sur l'exercice comptable durant lequel la charge ou l'allègement survient du point de vue économique, et non plus au moment du paiement. Les investissements continueront de faire exception: ils seront encore comptabilisés dans le compte de financement au moment de leur exécution, et non au moment de l'amortissement de l'actif correspondant.

Grâce aux modifications proposées, les différences entre le compte de financement et le compte de résultats seront réduites au strict minimum. De même, le lien entre ces deux comptes, qui se rapportent au même budget mais poursuivent des objectifs différents, sera davantage visible. Le compte de résultats présente la variation de la fortune, tandis que le compte de financement indique si la Confédération a réussi à financer sa consommation et ses investissements sans dettes nouvelles, comme l'exige le frein à l'endettement. Les changements suggérés ne devraient guère affecter la marge de manœuvre budgétaire, car les régularisations par exercice et les provisions ne sont en général pas connues avant la clôture de l'exercice. Le compte d'État affichera toutefois un solde de financement inférieur à celui des années précédentes si de nouvelles provisions sont constituées.

Le projet comprend d'autres modifications de la LFC qui ne sont pas directement liées au rapprochement des comptes de financement et de résultats: d'une part, les règles relatives aux crédits supplémentaires et aux dépassements de crédits sont simplifiées et légèrement assouplies afin que les unités administratives puissent établir un budget plus précis. D'autre part, les principes d'établissement des comptes sont mis à jour et les redondances avec la norme comptable internationale IPSAS, supprimées.

Table des matières

Condensé	2
1 Contexte	6
1.1 Nécessité d’agir et objectifs visés	6
1.2 Solution étudiée et solution retenue	7
1.2.1 Solution étudiée: gestion des finances fédérales par l’intermédiaire du compte de résultats	7
1.2.2 Solution retenue: rapprochement des comptes de financement et de résultats	9
1.3 Relation avec le programme de la législature et avec les stratégies du Conseil fédéral	10
1.4 Classement d’interventions parlementaires	10
2 Renonciation à l’organisation d’une consultation	11
3 Relation avec les normes comptables européennes pour le secteur public	12
4 Grandes lignes du projet	13
4.1 Simplification et optimisation de la gestion des finances fédérales	13
4.1.1 Modification de la définition des dépenses et des recettes	13
4.1.2 Transactions concernées par la modification de la définition des dépenses et des recettes	13
4.1.3 Transactions non concernées par la modification de la définition des dépenses et des recettes	14
4.1.4 Moment de la mise en œuvre	14
4.2 Simplification de la procédure relative aux suppléments	14
4.3 Nouvelle affectation obligatoire en faveur du fonds pour les routes nationales et pour le trafic d’agglomération	15
4.4 Actualisation du droit comptable	16
4.4.1 Différences par rapport aux IPSAS	16
4.4.2 Abrogation des dispositions de la LFC sur l’établissement du bilan et l’évaluation	17
4.4.3 Renonciation à l’annexe du budget	17
5 Commentaire des dispositions	18
5.1 Dépenses et recettes	18
5.2 Crédits supplémentaires et dépassements de crédits	23
5.3 Renonciation à l’annexe du budget	29
5.4 Comptes annuels et compte consolidé de la Confédération	30
5.4.1 Comptes annuels	30
5.4.2 Compte consolidé de la Confédération	35
5.5 Emprunts de la Confédération	37
5.6 Droit transitoire	38

5.7	Modification d'autres actes	38
5.7.1	Remplacement d'expressions	38
5.7.2	Modification de la LRN	39
5.7.3	Modification de la UMin	39
5.8	Besoin de coordination avec d'autres actes	39
6	Conséquences	40
6.1	Conséquences pour la Confédération	40
6.1.1	Conséquences financières du projet	40
6.1.2	Conséquences sur le frein à l'endettement	43
	Conséquences sur l'endettement	44
6.1.3	Conséquences sur la qualité du budget	45
6.1.4	Conséquences sur l'établissement des comptes	45
6.1.5	Conséquences sur les rapports financiers	45
6.2	Conséquences pour les cantons	46
7	Aspects juridiques	46
7.1	Constitutionnalité	46
7.2	Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse	48
7.3	Forme de l'acte à adopter	48
7.4	Frein aux dépenses	48
7.5	Délégation de compétences législatives	48
	Titre du texte de loi (<i>Projet</i>)	99

Message

1 Contexte

1.1 Nécessité d’agir et objectifs visés

La motion (16.4018) «Confédération. Établir les comptes de sorte qu’ils rendent une image conforme à la réalité de la situation financière et des résultats» (ci-après «motion Hegglin») a été déposée le 14 décembre 2016 par le conseiller d’État Peter Hegglin et transmise par les Chambres fédérales le 14 juin 2017. Elle charge le Conseil fédéral de modifier l’établissement des comptes de sorte que ceux-ci rendent une image aussi fidèle que possible de l’état de la fortune, des finances et des revenus. De plus, celui-ci doit examiner si la gestion des finances fédérales par l’intermédiaire du compte de résultats présente des avantages.

La motion Hegglin a été déposée car le solde de financement, qui est utilisé pour gérer les finances fédérales, n’est pas présenté selon le principe de la comptabilité d’exercice. Ce solde ne reflète donc pas l’état réel des revenus de l’année en cours. Les exemples cités comprennent les agios élevés qui résultent de l’émission d’emprunts, les versements anticipés au titre de l’impôt fédéral direct et les créances différées pour l’impôt anticipé. À l’exception de l’impôt fédéral direct, ces processus sont affectés à l’année déterminante sur le plan économique dans le compte de résultats grâce à des régularisations par exercice et à des provisions, mais ils sont comptabilisés dans le compte de financement au moment du paiement. Dans le développement de la motion, l’auteur déplore également que la gestion budgétaire duale par l’intermédiaire des comptes de financement et de résultats brouille la lisibilité des comptes annuels.

Les inconvénients exposés dans la motion ont déjà été en partie corrigés. L’optimisation du modèle comptable¹ a créé les conditions nécessaires à une régularisation par exercice des agios et disagios ainsi que des commissions sur l’émission d’emprunts et de papiers monétaires, y compris dans le compte de financement. Depuis 2017, les agios et disagios ainsi que les commissions sont ventilés sur la durée des emprunts. Les demandes de remboursement de l’impôt anticipé ont été comptabilisées dans le compte de financement sous la forme de régularisations dès 2007. Dans le cadre du compte d’État 2017, le Conseil fédéral a étendu cette pratique aux demandes de remboursement qui sont inscrites au bilan en tant que provisions². En ce qui concerne l’impôt fédéral direct, les paiements – et non les chiffres déterminés selon le principe de la comptabilité d’exercice – figurent dans le compte de résultats comme dans le compte de financement. Il est prévu de passer du principe de la comptabilité de caisse au principe des créances acquises dans le cadre

¹ Message du 12 novembre 2014 concernant l’optimisation du modèle comptable de la Confédération (NMC), FF **2014** 9127 9162 s. (14.077)

² Cf. rapport sur le Compte d’État 2017, tome 1, p. 121 ss, sur le site www.efv.admin.ch > Rapports financiers > Comptes d’État.

d'un projet distinct qui sera mis en œuvre en collaboration avec les cantons, au niveau tant du compte de résultats que du compte de financement.

Lors de l'élaboration du projet qui fait l'objet du présent message, les faits dont l'affectation temporelle dans le compte de résultats diffère de celle qui est effectuée dans le compte de financement ont été analysés de manière approfondie. La nouvelle réglementation proposée tient compte des exigences du frein à l'endettement, tout en rapprochant le résultat du compte de financement de l'état réel des finances et des revenus de l'exercice en cours. En particulier, on s'assure ainsi que des facteurs exceptionnels liés aux transferts entre périodes n'occasionneront plus à l'avenir une distorsion du résultat. De plus, la pratique est uniformisée: toutes les régularisations et provisions figureront dorénavant dans le compte de financement.

Le projet est également l'occasion d'apporter d'autres modifications à la LFC, notamment en ce qui concerne les règles relatives aux crédits supplémentaires et aux dépassements de crédits. Ainsi, les provisions et les passifs de régularisation non budgétisés ne sont plus exemptés de l'obligation de demander des suppléments, car ils sont intégrés au compte de financement. Les dépenses correspondantes seront donc soumises aux prescriptions du frein à l'endettement dès le moment de la régularisation ou de la constitution de la provision. Par ailleurs, les conditions de dépassement des crédits budgétaires sont légèrement assouplies dans le domaine propre de l'administration, afin de réduire la tendance à une budgétisation prudente dans le but d'éviter les crédits supplémentaires. Or cette tendance explique en partie le montant régulièrement élevé des soldes de crédits. En outre, les principes d'établissement des comptes sont précisés et les redondances existantes, supprimées. Enfin, la Trésorerie fédérale aura la possibilité d'émettre des emprunts sous la forme de titres intermédiaires s'appuyant sur des certificats globaux ou des droits-valeurs et de convertir des emprunts dans l'autre forme pendant toute leur durée.

Le projet comporte en outre une modification de la loi fédérale sur les routes nationales (LRN)³ et de la loi fédérale concernant l'utilisation de l'impôt sur les huiles minérales à affectation obligatoire et des autres moyens affectés à la circulation routière et au trafic aérien (LUMin)⁴. L'objectif est d'affecter les produits de la gestion des routes nationales et du partage des coûts des installations routières nationales au Fonds national des transports routiers et d'agglomération (NAF).

1.2 Solution étudiée et solution retenue

1.2.1 Solution étudiée: gestion des finances fédérales par l'intermédiaire du compte de résultats

La motion Hegglin charge le Conseil fédéral d'examiner s'il est possible de gérer les finances fédérales par le biais du compte de résultats. Actuellement, les finances fédérales sont gérées par l'intermédiaire du compte de financement. Le régime du frein à l'endettement prévoit que la Confédération équilibre à terme ses dépenses et

³ RS 725.11

⁴ RS 725.116.2

ses recettes (art. 126 de la Constitution [Cst.]⁵). Elle ne peut donc pas s'endetter davantage pour des dépenses de consommation ou des investissements. Le frein à l'endettement vise à stabiliser la dette, les recettes et les dépenses inscrites dans le compte de financement constituant les principaux instruments de gestion pour y parvenir. Axer ces derniers sur les revenus et les charges du compte de résultats modifierait cet objectif: la Confédération maintiendrait ses actifs nets ou son capital propre à un niveau stable. Elle pourrait alors financer ses investissements par de nouvelles dettes, car elle créerait simultanément de nouveaux actifs et ne réduirait donc pas son capital propre. Cela serait en contradiction avec le frein à l'endettement.

La principale différence entre le compte de résultats et le compte de financement peut être résumée comme suit⁶: en matière de *patrimoine administratif*, les dépenses ou les recettes d'investissement sont inscrites dans le compte de financement au moment où elles se produisent. Les montants sont indiqués dans le *compte des investissements*, qui est spécialement prévu à cet effet, et sont directement repris dans le compte de financement. Celui-ci ne considère dès lors pas le fait que les actifs seront utilisés sur plusieurs périodes comptables, contrairement au compte de résultats, dans lequel les dépenses ou les recettes d'investissement ne se reflètent pas directement, car elles donnent naissance à une valeur patrimoniale ou à un actif au moment de la réalisation de l'investissement. Le compte de résultats intègre donc ensuite la dépréciation de l'actif ou les fluctuations de valeur survenant pendant la durée de détention. Le traitement différent du patrimoine administratif dans les deux comptes découle directement des prescriptions susmentionnées du frein à l'endettement. La tenue du compte des investissements et l'inscription de ces valeurs dans le compte de financement garantissent que les investissements sont soumis aux restrictions budgétaires et donc qu'ils ne sont pas traités de manière privilégiée par rapport aux autres dépenses.

Une gestion des finances fédérales reposant strictement sur le compte de résultats aurait les effets suivants:

- *Le champ d'application du frein à l'endettement serait limité*: la prise en compte des investissements revêt une grande importance pour l'efficacité du frein à l'endettement, comme cela a été explicitement souligné lors de l'instauration de ce dernier: la prise en compte des investissements est le seul moyen de considérer le budget de la Confédération de manière exhaustive. Si les finances fédérales étaient gérées par l'intermédiaire du compte de résultats, les investissements dans le patrimoine administratif ne seraient plus soumis au frein à l'endettement au moment de leur réalisation. On pourrait dès lors être tenté, à tort, de préférer des investissements à d'autres dépenses, car leurs coûts effectifs ne seraient imputés au frein à l'endettement par l'intermédiaire des amortissements que durant les exercices subséquents. Ainsi, les dettes pourraient progresser malgré un compte de résultats équilibré, restreignant alors la future marge de manœuvre de la politique budgétaire⁷.

⁵ RS 101

⁶ Cf. rapport sur le Compte d'État 2018, tome 1, p. 210 s., sur le site www.efv.admin.ch > Rapports financiers > Comptes d'État.

⁷ Message du 5 juillet 2000 sur le frein à l'endettement, FF 2000 4295 4318 ss (00.060)

- *La gestion du résultat serait restreinte:* les décideurs politiques peuvent influencer directement sur les valeurs du compte des investissements et fixer ainsi leurs priorités. À l'inverse, la diminution ou les fluctuations de valeur du patrimoine administratif ne peuvent pas être influencées et ne sont donc pas des instruments de gestion politiques appropriés. Les amortissements des actifs immobilisés résultent de décisions prises précédemment en matière d'investissement et ne sont pas influençables. Les variations de l'évaluation des participations dans le patrimoine administratif reflètent le résultat annuel proportionnel des entreprises fédérales. La majeure partie de ce résultat sert toutefois à développer l'activité de ces entreprises et ne peut donc pas être utilisée pour accomplir directement les tâches de l'administration centrale. C'est la raison pour laquelle seuls les versements de dividendes, et non le résultat annuel proportionnel, figurent dans le compte de financement, qui est utilisé pour la gestion des finances fédérales.
- *Une modification de la Constitution serait nécessaire:* déjà dans le message sur le frein à l'endettement, l'idée d'appliquer ce dernier au compte de résultats a été examinée en détail, puis abandonnée⁸. Une telle réorientation du frein à l'endettement sur la base d'une simple modification de la loi s'écarterait donc tant de la Constitution que des éléments probants en la matière. Gérer les finances fédérales par l'intermédiaire du compte de résultats nécessiterait une modification de la Constitution, du fait qu'un tel changement équivaldrait à stabiliser le capital propre et non la dette. On ne pourrait l'éviter qu'en prévoyant, au moment du passage au compte de résultats, une règle supplémentaire qui interdirait le financement des investissements par la dette (autofinancement des investissements à 100 %). Certains cantons connaissent des règles comparables. Afin de vérifier le respect de cette règle supplémentaire, il faudrait à nouveau établir implicitement un compte de financement dans lequel les amortissements et les autres variations de l'évaluation du patrimoine ne seraient pas considérés, contrairement aux investissements. Cela correspond sur le fond à la solution que propose le Conseil fédéral (cf. ch. 1.2.2).

Pour ces raisons, le principe d'une gestion des finances se basant uniquement sur le compte de résultats a été rejeté.

1.2.2 Solution retenue: rapprochement des comptes de financement et de résultats

Dans toute la mesure du raisonnable et lorsque ceci est possible constitutionnellement, les comptes de résultats et de financement seront rapprochés pour améliorer la comparabilité du point de vue du pilotage et du point de vue de l'économie d'entreprise. Comme indiqué au ch. 1.2, ce rapprochement n'est pas possible pour ce qui ressort du patrimoine administratif, car il limiterait le champ d'application du frein à l'endettement et serait donc contraire au principe de base de ce dernier. En revanche, les éléments qui ne relèvent pas du compte des investissements peuvent

⁸ Message du 5 juillet 2000 sur le frein à l'endettement, FF 2000 4295 4313 (00.060)

être présentés dans le compte de financement également selon le principe de la comptabilité d'exercice sans que cela ait des répercussions importantes. Le nombre de différences entre le compte de résultats et le compte de financement sera ainsi sensiblement réduit. La lisibilité des comptes annuels s'en trouvera améliorée, comme le demande la motion Hegglin. Les principales différences liées aux montants subsisteront néanmoins (variations de l'évaluation, en particulier pour les participations et les immobilisations corporelles faisant partie du patrimoine administratif). À l'avenir, les facteurs exceptionnels liés aux transferts entre périodes fausseront cependant moins le résultat du compte de financement.

Le projet qui fait l'objet du présent message vise à créer les bases légales qui permettront de reprendre les transactions dans le compte de financement aussi conformément que possible au principe de la comptabilité d'exercice. Pour ce faire, la définition des recettes et des dépenses qui figure à l'art. 3 de la loi du 7 octobre 2005 sur les finances (LFC)⁹ est modifiée. L'établissement du compte de financement à partir du compte de résultats est simplifié: les amortissements et autres variations de l'évaluation du patrimoine administratif ainsi que les réévaluations des contributions à des investissements ne sont pas considérés, tandis que les dépenses et recettes d'investissement (création du patrimoine administratif et vente d'éléments du patrimoine administratif) sont désormais prises en compte. Au demeurant, le compte de financement se rapproche également des recommandations relatives au modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH2). Dans celui-ci, les dépenses et les recettes courantes découlent de manière comparable des charges et des revenus du compte de résultats, et les dépenses et recettes d'investissement issues du compte des investissements sont ajoutées pour déterminer les dépenses et les recettes¹⁰.

1.3 Relation avec le programme de la législature et avec les stratégies du Conseil fédéral

Le projet n'a été annoncé ni dans le message du 27 janvier 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019¹¹ ni dans l'arrêté fédéral du 14 juin 2016 sur le programme de la législature 2015 à 2019¹². Il n'était pas prévisible à cette période, car la motion Hegglin n'a été transmise au Conseil fédéral que le 14 juin 2017.

1.4 Classement d'interventions parlementaires

Le Conseil fédéral propose le classement des deux motions suivantes:

- *Motion Hegglin* du 14 décembre 2016 (16.4018, «Confédération. Établir les comptes de sorte qu'ils rendent une image conforme à la réalité de la situation financière et des résultats»): le Conseil fédéral est chargé de modifier

⁹ RS 611.0

¹⁰ Cf. manuel MCH2, annexe C, p. 7 ss, sur le site www.srs-cspsc.ch.

¹¹ FF 2016 981 ss (16.016)

¹² FF 2016 4999 ss (16.016)

l'établissement des comptes de sorte que ceux-ci rendent une image aussi fidèle que possible de l'état de la fortune, des finances et des revenus. Il examinera la possibilité d'accorder le pilotage des finances avec le compte de résultats. Le Conseil fédéral met en œuvre la motion Hegglin avec le présent projet. Il entend rapprocher le compte de financement et le compte de résultats et ainsi mieux structurer le premier selon le principe de la comptabilité d'exercice (cf. notamment les ch. 4 et 5). Le frein à l'endettement continue cependant de s'appuyer sur le compte de financement, car celui-ci englobe les investissements (cf. ch. 1.2).

- *Motion* du 8 septembre 2016 de la Commission des finances du Conseil national (16.3634, «Pas de relâchement du frein à l'endettement»): le Conseil fédéral est chargé de préciser dans la loi le frein à l'endettement, un système qui a fait ses preuves, de sorte que tout relâchement de la réglementation en vigueur soit exclu. L'exigence exprimée dans cette motion ne peut pas être satisfaite directement. Le Parlement pourrait certes prévoir expressément dans la LFC que les dispositions relatives au frein à l'endettement ne peuvent pas être modifiées, mais cela n'aurait qu'un caractère déclaratoire et ne le lierait pas. Il pourrait abroger cette prescription à tout moment. Selon l'interprétation du Conseil fédéral, la motion lui demande de renoncer à modifier la réglementation du frein à l'endettement. Il s'y est engagé explicitement le 22 mai 2019¹³. L'objectif de la motion est donc atteint.

2 Renonciation à l'organisation d'une consultation

En vertu de l'art. 3, al. 1, let. b, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (LCo)¹⁴, une consultation doit être organisée pour les projets de loi au sens de l'art. 164, al. 1, Cst. En vertu de l'art. 3a, al. 1, let. a, LCo, il est possible de renoncer à une procédure de consultation lorsque le projet porte principalement sur l'organisation ou les procédures des autorités fédérales ou sur la répartition des compétences entre autorités fédérales.

Le projet concerne l'organisation, les procédures et les compétences du Conseil fédéral et du Parlement dans le droit des finances (rapprochement des comptes de financement et de résultats, crédits supplémentaires, dépassements de crédits et établissement des comptes); il englobe, en outre, une modification technique qui concerne les emprunts fédéraux, lesquels devront pouvoir être émis ou convertis sous la forme de titres intermédiés (cf. ch. 5.5). Le projet consiste principalement en une révision partielle de la LFC¹⁵, la modification d'autres actes se résumant surtout à une harmonisation des termes utilisés (cf. ch. 5.7.1). C'est pourquoi, conformément à l'art. 3a, al. 1, let. a, LCo, il a été possible de renoncer à organiser une consultation.

¹³ Communiqué de presse du 22 mai 2019 du Conseil fédéral («Le Conseil fédéral entend assouplir l'exécution du budget»):

<https://www.admin.ch/gov/fr/accueil/documentation/communiqués.msg-id-75146.html>

¹⁴ RS 172.061

¹⁵ RS 611.0

3 Relation avec les normes comptables européennes pour le secteur public

Comme les normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards*, IPSAS)¹⁶, le droit européen ne comprend aucune prescription sur la budgétisation dans le secteur public et ne précise pas si un État doit gérer ses dépenses et ses recettes à l'aide du compte de financement, du compte de résultats ou d'une autre façon.

Certaines approches sont toutefois identifiables en matière d'établissement des comptes: depuis 2013, l'Union européenne (UE) s'efforce d'élaborer et d'appliquer un cadre comptable européen harmonisé pour le secteur public, à savoir les normes comptables européennes pour le secteur public (*European Public Sector Accounting Standards*, EPSAS)¹⁷. Pour l'heure, rien ne permet de se prononcer sur la réussite future de ces travaux. Les critiques portent, outre sur le montant possiblement élevé des coûts d'introduction et de mise en œuvre, sur le fait qu'une harmonisation est efficace sur le plan politique uniquement si elle concerne également le budget, et ne se limite pas au seul établissement des comptes¹⁸. De plus, on ignore dans quelle mesure les EPSAS s'appuieront sur les IPSAS.

En matière d'établissement des comptes, la Confédération estime donc qu'il n'existe encore aucune solution de remplacement réelle des IPSAS qui ait fait ses preuves tant pour les comptes annuels que pour le compte consolidé. Les IPSAS constituent la seule norme reconnue pour le secteur public. C'est la raison pour laquelle le Conseil fédéral les a intégrées dès 2012 dans l'ordonnance du 21 novembre 2012 sur les normes comptables reconnues (ONCR)^{19, 20}. L'application aussi complète que possible des IPSAS peut donc encore être considérée comme la meilleure pratique pour l'établissement des comptes publics.

L'accord des Bilatérales II dans le domaine statistique²¹, qui concerne notamment le système européen des comptes nationaux et régionaux de la Communauté, n'est pas affecté par la nouvelle définition des dépenses et des recettes (art. 3 P-LFC) ou par la nouvelle procédure relative aux suppléments et aux dépassements de crédits (art. 33 ss P-LFC).

¹⁶ www.ifac.org/public-sector

¹⁷ <https://ec.europa.eu/eurostat/fr/web/epsas/overview> et https://ec.europa.eu/eurostat/documents/9101903/9823491/EPSAS_Progress_Report_2019.pdf

¹⁸ <https://www.epsas.eu/en/what-needs-to-be-done.html> (ch. II)

¹⁹ RS 221.432

²⁰ Communiqué de presse du 22 novembre 2012 du Conseil fédéral: <https://www.ejpd.admin.ch/ejpd/fr/home/aktuell/news/2012/2012-11-22.html>

²¹ RS 0.431.026.81; cf. également le message du 12 novembre 2014 concernant l'optimisation du modèle comptable de la Confédération (NMC), FF 2014 9127 9153 s.

4 Grandes lignes du projet

4.1 Simplification et optimisation de la gestion des finances fédérales

4.1.1 Modification de la définition des dépenses et des recettes

Dans le compte de résultats, les faits sont attribués à la période comptable pendant laquelle ils se produisent sur le plan économique. Le moment du règlement de la transaction (paiement) n'est pas pertinent. Des écritures supplémentaires sont nécessaires dans les comptes annuels pour garantir une présentation du résultat conforme au principe de la comptabilité d'exercice. Désormais, elles figureront également dans le compte de financement. Ainsi, ces opérations apparaîtront aussi dans ce dernier selon le principe de la comptabilité d'exercice.

La *définition des dépenses et des recettes dans la LFC* (art. 3, al. 5 et 6, P-LFC) doit être modifiée afin que la structure du compte de financement se rapproche de celle du compte de résultats et respecte autant que possible le principe de la comptabilité d'exercice. Dans le même temps, le texte de loi indiquera plus clairement comment les dépenses et les recettes du compte de financement découlent des charges et des revenus du compte de résultats et quelles différences subsistent. Cela réduira sensiblement les différences entre ces deux comptes et facilitera la lisibilité des comptes annuels.

4.1.2 Transactions concernées par la modification de la définition des dépenses et des recettes

La modification de la définition des dépenses et des recettes concerne les transactions suivantes:

- régularisations par exercice;
- variations de l'évaluation du patrimoine financier;
- variations de l'évaluation des engagements financiers;
- apports aux financements spéciaux enregistrés sous les capitaux de tiers ou prélèvements effectués sur ces financements;
- constitution et dissolution de provisions, et
- engagements de prévoyance en faveur du personnel.

Les régularisations par exercice et les variations des provisions au titre de l'impôt anticipé figurent déjà dans le compte de financement, tout comme les agios et dis-agios ainsi que les commissions sur l'émission d'emprunts et de papiers monétaires. Ces agios, dis-agios et commissions sont ventilés ou régularisés sur la durée des titres de créance (variations de l'évaluation des engagements financiers). Avec le présent projet, tous les faits similaires seront pris en considération également dans le compte de financement.

4.1.3 Transactions non concernées par la modification de la définition des dépenses et des recettes

La principale différence de fond entre les deux comptes reste inchangée: en matière de patrimoine administratif, les dépenses et les recettes d'investissement figurent dans le compte de financement, tandis que le compte de résultats affiche la diminution ou les fluctuations de valeur des immobilisations connexes (notamment les participations et les prêts). L'idée de base du frein à l'endettement est donc conservée: stabiliser les dettes et, à cet effet, soumettre également les dépenses d'investissement aux restrictions budgétaires. Le frein à l'endettement exige que toutes les dépenses soient financées par des recettes pendant un cycle conjoncturel, et n'autorise dès lors aucun endettement, même pour les dépenses d'investissement (art. 126 Cst.).

La majeure partie des dépenses d'investissement de la Confédération sert à créer des actifs dont celle-ci a besoin pour accomplir ses tâches (patrimoine administratif, art. 3, al. 1, P-LFC). Les variations de l'évaluation du patrimoine administratif découlent d'investissements passés; elles continueront donc d'être inscrites uniquement dans le compte de résultats (pour de plus amples informations, cf. ch. 5.1).

4.1.4 Moment de la mise en œuvre

La nouvelle définition des dépenses et des recettes s'appliquera pour la première fois à un budget.

4.2 Simplification de la procédure relative aux suppléments

Les art. 33 à 35 LFC en vigueur fixent les principes, les conditions et la procédure lorsqu'un crédit budgétaire fait défaut ou ne suffit pas pour une charge ou une dépense d'investissement. Ces dispositions doivent être modifiées, car les provisions et les passifs de régularisation non budgétisés feront à l'avenir partie du compte de financement et ne seront dès lors plus exemptés de l'obligation de demander un supplément. Par conséquent, les dépenses correspondantes seront soumises aux prescriptions du frein à l'endettement dès le moment où la provision ou la régularisation sera réalisée.

En outre, le Conseil fédéral profite de l'occasion pour simplifier et structurer plus clairement les dispositions relatives aux crédits supplémentaires et aux dépassements de crédits:

- D'autres exceptions à l'obligation de demander un crédit supplémentaire sont prévues lorsque l'Assemblée fédérale et le Conseil fédéral ont une marge d'appréciation nulle ou faible pour des charges et des dépenses d'investissement (art. 36, al. 3 et 4, LFC). Ces charges et ces dépenses seront traitées comme des dépassements de crédits; en d'autres termes, elles seront soumises à l'Assemblée fédérale pour approbation ultérieure dans le cadre du

compte d'État (al. 5). Cela est judicieux du point de vue de l'efficacité administrative et améliore la qualité du budget. Pour éviter des crédits supplémentaires, les unités administratives ont actuellement tendance à intégrer des marges de sécurité dans l'estimation des charges liées aux crédits budgétaires, ce qui se traduit régulièrement par des soldes de crédits relativement élevés.

- Le léger assouplissement des conditions de dépassement des crédits budgétaires dans le domaine propre à l'administration devrait permettre une réduction supplémentaire des marges de sécurité. La possibilité de dépasser désormais les enveloppes budgétaires et les crédits ponctuels de 1 %, mais au plus de 10 millions de francs, contribuera donc également à une budgétisation plus précise (art. 36, al. 2, P-LFC). Cela tendra à réduire les grandes marges de sécurité dans le domaine propre, où des soldes de crédits importants subsistaient par le passé en tant que charges de transfert. La diminution des crédits budgétaires dégagerait alors sur le plan financier une marge de manœuvre que le Conseil fédéral et le Parlement pourraient utiliser pour des tâches prioritaires de la Confédération.

Les modifications prévues devraient réduire les différences systématiques entre le budget et les comptes et dès lors accroître la qualité de la budgétisation. Par le passé, les soldes de crédits excessifs ont alimenté les critiques concernant cette dernière.

Ces modifications ne limitent pas la souveraineté budgétaire du Parlement. Les nouvelles exceptions à l'obligation de demander un crédit supplémentaire sont définies dans la Constitution ou dans la loi ou portent sur des dépenses pour lesquelles le Conseil fédéral et le Parlement n'ont aucune marge d'appréciation, par exemple car une loi fédérale en définit le montant. Ainsi, aucun crédit supplémentaire n'est requis pour la contribution fédérale à l'AVS, qui correspond à une part, fixée dans la loi²², des dépenses annuelles de l'assurance.

Chaque dépassement de crédit sera soumis à l'Assemblée fédérale pour approbation ultérieure dans le cadre du compte d'État (art. 36, al. 5, P-LFC). Les dépenses liées ou non influençables restent donc assujetties au contrôle politique du Parlement.

4.3 Nouvelle affectation obligatoire en faveur du fonds pour les routes nationales et pour le trafic d'agglomération

Le fonds pour les routes nationales et pour le trafic d'agglomération (FORTA) est alimenté par des recettes affectées. Il y a régulièrement des écarts entre le compte et le budget en ce qui concerne les apports au FORTA, car les revenus issus des divers impôts et redevances ne peuvent pas être prévus avec précision.

La situation est différente pour les autres apports, les revenus issus de l'exploitation des routes nationales et les participations des cantons ou de tiers aux coûts des installations de ces routes. En effet, ces revenus devraient – comme les autres re-

²² Art. 103 de la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS **831.10**)

cettes – être transférés au FORTA par l’intermédiaire de l’Office fédéral des routes (OFROU). C’est là le seul moyen de s’assurer que les ressources réservées à la construction des routes nationales concordent dans le bilan de la Confédération et dans celui du FORTA. À cet effet cependant, un supplément séparé est requis (cf. supplément II au budget 2019). Dans un tel cas pourtant, l’Assemblée fédérale n’a *de facto* aucune liberté de décision. De plus, le montant de ces revenus ou le montant des dépassements éventuels de l’apport budgété ne sont en général connus qu’en fin d’année. Il est alors trop tard pour une procédure ordinaire de demande de suppléments.

Les dépassements éventuels des apports au FORTA qui découlent des revenus issus de l’exploitation des routes nationales ainsi que de la participation des cantons ou de tiers aux coûts des installations de ces routes seront soumis à la procédure simplifiée visée à l’art. 36, al. 3, let. b, P-LFC.

Pour éviter de devoir modifier la LFC à cause de chaque exception relevant de lois spéciales, il est préférable de formuler les actes législatifs concernés de telle manière que ces flux de fonds relèvent du champ d’application de l’art. 36, al. 3, let. b, P-LFC. En l’espèce, seuls quelques compléments minimes doivent être apportés dans la loi fédérale du 8 mars 1960 sur les routes nationales (LRN)²³ et dans la loi fédérale du 22 mars 1985 concernant l’utilisation de l’impôt sur les huiles minérales à affectation obligatoire et des autres moyens affectés à la circulation routière et au trafic aérien (LUMin)²⁴.

4.4 Actualisation du droit comptable

4.4.1 Différences par rapport aux IPSAS

L’établissement tant des *comptes annuels* que du *compte consolidé* de la Confédération s’appuie sur les IPSAS²⁵ de l’*International Public Sector Accounting Standards Board*. La Confédération ne reprend toutefois pas intégralement les normes IPSAS, mais en déroge dans des cas dûment justifiés, par exemple lorsque les informations nécessaires à une comptabilisation par exercice ne sont pas disponibles en temps opportun (p. ex. pour l’impôt fédéral direct) ou lorsque d’autres besoins de la Confédération prévalent (p. ex. rapport sectoriel selon la perspective du financement plutôt que celle des résultats). Le Conseil fédéral justifie les différences par rapport aux IPSAS dans l’annexe des comptes annuels et du compte consolidé.

En vertu des art. 53, al. 2, et 64c, al. 2, de l’ordonnance du 5 avril 2006 sur les finances de la Confédération (OFC)²⁶, ces différences sont également réglées dans l’annexe 2 (comptes annuels) et 3 (compte consolidé) de l’OFC. Elles peuvent également résulter directement de la LFC. Par exemple, l’art. 52, al. 3, LFC énonce que les charges et les revenus des fonds spéciaux sont inscrits au bilan hors du compte de résultats.

²³ RS 725.11

²⁴ RS 725.116.2

²⁵ Cf. également l’art. 1, al. 1, let. e, ONCR.

²⁶ RS 611.01

La procédure en vigueur sera conservée pour les dérogations substantielles aux IPSAS lors de l'établissement des *comptes annuels*. Il sera désormais indiqué explicitement au niveau de la loi que les dispositions d'exécution du Conseil fédéral doivent englober ces dérogations (art. 48, al. 2, P-LFC). Jusqu'à présent, cela n'était réglé que dans l'ordonnance.

En revanche, les différences relatives au *compte consolidé* n'ont aucune incidence sur la gestion. À l'avenir, elles ne seront donc réglées ni dans la LFC ni dans l'OFC, mais seront motivées et publiées en conséquence dans l'annexe du compte consolidé en vertu de l'art. 55, al. 4, P-LFC.

4.4.2 Abrogation des dispositions de la LFC sur l'établissement du bilan et l'évaluation

Les IPSAS présentent une forte densité normative et ne laissent qu'un choix limité pour l'établissement du bilan et l'évaluation. Les principes correspondants étant clairement définis dans la grande majorité des cas, la Confédération n'a aucune marge d'appréciation quant à la méthode à utiliser.

Il n'est donc pas nécessaire de conserver les dispositions de la LFC sur l'établissement du bilan et l'évaluation, qui sont plutôt rudimentaires par rapport à celles des IPSAS. Les prescriptions de la loi n'apportent aucune sécurité juridique ou information supplémentaires. Elles présentent même le risque de contradictions latentes avec les directives fondamentales des IPSAS, notamment lorsque la formulation de la LFC diffère légèrement de celle des IPSAS alors que pour le législateur cela voulait peut-être dire la même chose. Par exemple, l'expression «participations importantes» est utilisée à l'art. 50, al. 2, let. b, ch. 1, LFC en relation avec l'art. 58 OFC, mais ne figure pas dans les IPSAS, qui opèrent une distinction entre les participations dans les entités contrôlées, les participations dans des entreprises associées et les autres participations.

Les directives des IPSAS et la publication détaillée des principes appliqués dans l'annexe des comptes annuels et du compte consolidé de la Confédération²⁷ sont suffisantes. Les art. 49 à 51 LFC, qui n'ont plus d'importance dans la pratique, sont donc abrogés. En contrepartie, la LFC indique explicitement que l'établissement des comptes annuels et du compte consolidé de la Confédération est régi par les normes IPSAS (art. 48, al. 1, et 55, al. 2, P-LFC). Les principes de l'établissement conforme des comptes sont eux aussi définis de manière plus détaillée et précise (art. 47, al. 2 et 3, et 55, al. 5, P-LFC).

4.4.3 Renonciation à l'annexe du budget

En vertu de l'art. 30, al. 1, LFC en vigueur, le budget est établi selon le contenu et la structure du compte d'État. Les exceptions à ce principe sont définies dans le même

²⁷ Cf. compte d'État 2018, tome 1, p. 145 ss et compte consolidé de la Confédération 2018, p. 41 ss.

alinéa: le budget ne présente dès lors pas de compte des flux de fonds, de bilan et d'état du capital propre.

À l'avenir, on renoncera également à l'annexe du budget. Celle-ci était plus technique et davantage axée sur l'établissement des comptes depuis la mise en place du nouveau modèle de gestion (NMG). En outre, on s'abstenait de plus en plus de commenter l'évolution des charges et des revenus. Par conséquent, cette annexe comprend pour l'essentiel des tableaux et des blocs de texte qui ne sont plus adaptés tous les ans. En contrepartie, le compte-rendu relatif aux charges de personnel, aux charges de biens et services et charges d'exploitation, par exemple, a été étoffé dans la partie générale du message concernant le budget et les comptes. L'absence d'annexe du budget ne privera donc le Parlement d'aucune information nécessaire à la gestion des finances fédérales.

5 Commentaire des dispositions

5.1 Dépenses et recettes

Art. 3 Définitions

Cet article définit les principaux termes du bilan, du compte de résultats et du compte de financement de la Confédération. Les changements portent surtout sur la définition des dépenses et des recettes dans le compte de financement (nouveaux al. 5 et 6). À l'avenir, les transactions qui garantissent une présentation du résultat par exercice figureront elles aussi dans le compte de financement. De plus, le lien avec les charges et les revenus du compte de résultats est mentionné explicitement. L'ordre des al. 1 à 6 a été modifié et s'appuie sur les relations entre les différents termes.

L'article repose sur la distinction opérée entre le patrimoine administratif et le patrimoine financier dans le bilan de la Confédération (al. 1 et 2). Les variations de valeur des postes du bilan au cours d'une période comptable sont inscrites dans le compte de résultats en tant que charges ou revenus (al. 3 et 4) et constituent la base des dépenses et recettes courantes du compte de financement (al. 5 et 6). L'al. 7 concernant les groupes de prestations demeure inchangé tant sur la forme que sur le fond.

Les al. 1 et 2, qui définissent le patrimoine administratif et le patrimoine financier, correspondent sur le fond aux actuels al. 5 et 6. L'al. 1 est désormais précisé et mentionne explicitement d'importants postes du bilan tels que les immobilisations corporelles, les prêts et les participations.

Les al. 3 et 4 comprennent les définitions des charges et des revenus. Ces deux définitions, qui reposent dorénavant sur des valeurs du bilan usuelles, s'appuient sur les IPSAS et sur d'autres normes d'établissement des comptes²⁸. On renonce sciemment aux expressions «diminutions de valeur» et «augmentations de valeur», car elles ne sont pas usuelles en relation avec la description des charges et

²⁸ En particulier les Swiss GAAP RPC, cadre conceptuel, n. 21 s.

des revenus et constituent dès lors une spécificité de la LFC. On se réfère désormais aux «actifs», aux «capitaux de tiers» et au «capital propre», qui figurent déjà dans la LFC²⁹. La modification proposée précise les termes, mais ne change rien sur le fond.

Conformément à l'art. 9a, al. 2, LFC, qui demeure inchangé, les charges et les revenus inscrits directement au crédit ou au débit du capital propre continuent d'être présentés séparément dans l'état du capital propre.

Les al. 5 et 6 définissent les dépenses et les recettes inscrites dans le compte de financement (auparavant: al. 1 et 2).

Compte de résultats comme point de départ

Le lien entre le compte de résultats et le compte de financement est désormais établi de manière explicite. Les *dépenses et recettes courantes* reposent respectivement sur les charges et les revenus inscrits au compte de résultats (cf. commentaire des al. 3 et 4 ci-dessus), dont sont *déduites* les variations de l'évaluation du patrimoine administratif de la Confédération et en plus, dans le cas des dépenses, les réévaluations des contributions à des investissements, car celles-ci figurent déjà dans le compte des investissements (let. a des al. 5 et 6). On *ajoute* ensuite aux dépenses les investissements de création du patrimoine administratif de la Confédération et les contributions à des investissements que la Confédération verse notamment à des tiers comme les cantons ainsi que, dans le cas des recettes, la contrepartie de la vente d'éléments du patrimoine administratif, les remboursements de contributions à des investissements accordées par la Confédération ainsi que les contributions à des investissements obtenues par cette dernière (let. b des al. 5 et 6).

Comme auparavant, les prestations non rémunérées telles que les dons de tiers et les actifs créés par la Confédération n'apparaissent pas dans le compte des investissements. Elles doivent plutôt être considérées comme des variations de la fortune et sont inscrites au compte de résultats.

Le moment du paiement n'est plus déterminant pour la comptabilisation comme dépense ou recette; on se basera désormais sur celui où naît soit l'engagement soit la créance. La limitation aux paiements à des tiers ou aux paiements de tiers que prévoit la LFC en vigueur ne correspond plus à la pratique actuelle, selon laquelle les factures déjà reçues sont comptabilisées en tant que dépenses et l'émission de factures est inscrite en qualité de recettes.

Dépenses courantes déterminées à partir des charges

Les *dépenses courantes* englobent les dépenses propres de la Confédération pour le personnel, l'exploitation courante, les biens matériels et bien d'armement non portés à l'actif, les dépenses financières et les transferts à des tiers. Elles s'appuient sur les charges du compte de résultats, à l'exception des variations de l'évaluation du patrimoine administratif. Cela vaut par analogie pour déterminer les recettes courantes. Les variations de l'évaluation comprennent essentiellement les postes suivants:

- *Amortissements d'immobilisations corporelles et incorporelles*: ils indiquent les dépréciations des biens matériels et des postes des immobilisations incorporelles pendant la durée d'utilisation. Cette diminution de valeur est inscrite

²⁹ En particulier art. 3, al. 5 et 6 (dorénavant: al. 1 et 2), 9 s., 53, al. 2, et 57, al. 1, LFC

comme charge pour la période concernée dans le compte de résultats. Les revenus issus de la construction des routes nationales sont eux aussi comptabilisés comme variations de l'évaluation lorsque les cantons souhaitent une extension supérieure à la norme et financent eux-mêmes la part correspondante.

- *Consommation et variations de l'évaluation des stocks*: munitions et carburants, par exemple.
- *Réévaluations des prêts accordés à des conditions préférentielles*: ces prêts sont réévalués au moment de leur octroi. Pour ce faire, les conditions préférentielles sont quantifiées, saisies comme charges de transfert et déduites du montant effectivement versé (élément de subvention). Les prêts sont ensuite revalorisés sur la durée (revenus financiers) afin que la valeur nominale apparaisse de nouveau dans les comptes à l'échéance ou avant l'amortissement du prêt.
- *Réévaluations des contributions à des investissements*: les contributions à des investissements de la Confédération sont présentées dans le compte des investissements et inscrites à l'actif du bilan. Elles sont ensuite intégralement amorties, car la Confédération ne crée pas d'actifs.
- *Variations de l'évaluation des participations*: ce poste englobe pour l'essentiel les participations dans des entreprises fédérales et des entreprises de transport concessionnaires, qui sont évaluées chaque année en fonction de la part au capital propre. De même, les participations dans des banques de développement sont sujettes à des variations de l'évaluation en raison des fluctuations de change.

Transferts entre périodes désormais pris en compte

La nouvelle définition des dépenses et des recettes et le rapprochement connexe des comptes de financement et de résultats se traduisent par une inscription des dépenses et des recettes qui est davantage conforme au principe de la comptabilité d'exercice. Les écritures suivantes doivent donc dorénavant être prises en compte dans les dépenses et les recettes:

- *Régularisations par exercice*: les actifs et passifs de régularisation permettent d'affecter des charges et des revenus à l'exercice déterminant sur le plan économique. En matière d'impôt anticipé, les demandes de remboursement attendues avec certitude (p. ex. celles des cantons) sont déjà imputées au compte de financement. La nouvelle réglementation précise cette pratique dans la loi et l'étend à d'autres régularisations effectuées jusqu'à présent uniquement dans le compte de résultats. Les recettes et les dépenses tendent donc à être lissées, car les concentrations de paiements (p. ex. mise aux enchères des licences de téléphonie mobile) sont ventilées entre les exercices déterminants.
- *Variations de l'évaluation du patrimoine financier*: ce dernier comprend tous les actifs qui ne sont pas affectés directement à l'exécution des tâches publiques (art. 3, al. 2, P-LFC). Les gains et les pertes réalisés sur le patrimoine financier figurent déjà dans le compte de financement. Désormais, celui-ci intégrera également les gains et les pertes comptables (variations de l'évaluation). Ces variations concernent les liquidités (gains et pertes en mon-

naies étrangères), les créances (pertes attendues sur débiteurs, du croire) et les produits dérivés (fluctuations de la valeur de marché).

- *Variations de l'évaluation des engagements financiers*: les agios et disagios ainsi que les commissions sur l'émission d'emprunts et de papiers monétaires sont déjà ventilés ou régularisés sur la durée des titres de créance. La nouvelle réglementation étend cette pratique. À l'avenir, les variations de l'évaluation des garanties inscrites au bilan et des produits dérivés seront-elles aussi comptabilisées dans le compte de financement, dans la mesure où ces derniers ne sont pas considérés comme des opérations de couverture. Les garanties inscrites au bilan reflètent la valeur attendue d'une éventuelle sortie de fonds liée aux garanties accordées.
- *Apports aux financements spéciaux enregistrés sous les capitaux de tiers et prélèvements effectués sur ces financements*: en vertu de l'art. 53 LFC, on entend par financement spécial l'affectation obligatoire de recettes à la réalisation d'une tâche définie. Les financements spéciaux sont inscrits sous les capitaux de tiers de la Confédération lorsque la loi ne laisse aucune marge de manœuvre quant aux modalités et au moment d'utilisation des recettes (art. 61, al. 2, OFC). Actuellement, l'affectation contraignante de ressources ne figure que dans le compte de résultats et est inscrite au passif du bilan. Les excédents de recettes des financements spéciaux sont donc neutralisés par une charge dans le compte de résultats («apports aux financements spéciaux»). De même, les excédents de dépenses sont crédités au compte de résultats en tant que «prélèvements effectués sur les financements spéciaux» et sont eux aussi neutralisés. À l'avenir, les financements spéciaux enregistrés sous les capitaux de tiers seront également comptabilisés dans le compte de financement, sans incidence sur le solde. Leurs éventuels excédents de recettes ou de dépenses n'influeront donc plus sur le résultat de ce compte. Les financements spéciaux enregistrés dans le capital propre ne sont pas concernés par la nouvelle réglementation, car l'affectation des ressources y est moins contraignante. Les apports ou les prélèvements font l'objet d'écritures au sein du capital propre et n'apparaissent ni dans le compte de résultats ni dans le compte de financement.
- *Provisions*: elles sont constituées pour des événements passés qui justifient un engagement actuel et conduiront selon une probabilité supérieure à 50 % à une sortie de fonds estimable de manière fiable qui ne peut réalistement plus être évitée. Eu égard à la nouvelle réglementation, la constitution ou la dissolution de provisions aura une incidence sur les dépenses en lieu et place de l'utilisation des provisions (versement). Les transactions correspondantes seront donc soumises plus tôt au frein à l'endettement. Jusqu'à présent, cela concernait uniquement les variations de l'évaluation des provisions au titre de l'impôt anticipé, qui figurent dans le compte de financement depuis l'exercice 2017. En outre, cette modification créera explicitement les bases légales qui font défaut d'après le Contrôle fédéral des finances (CDF) pour

prendre en compte les variations des provisions inhérentes à l'impôt anticipé dans le compte de financement³⁰.

- *Constitution et dissolution d'engagements de prévoyance en faveur du personnel*: pour calculer ces engagements, les droits acquis par les assurés sont comparés au capital disponible de la caisse de prévoyance. Inscrit au bilan en tant qu'engagement net, le déficit indique dans quelle mesure cet engagement pourrait incomber à l'employeur. Les droits sont évalués selon des critères actuariels. Dans le compte de résultats, le calcul des charges de prévoyance s'appuie donc sur les droits acquis par les assurés au cours de l'exercice sous revue. Jusqu'à présent, le compte de financement n'indiquait que les versements effectués par l'employeur à la caisse de prévoyance pendant l'année civile concernée. On supposait donc implicitement que celui-ci honorait ses obligations en réglant sa contribution et que la caisse de prévoyance pourrait à l'avenir couvrir ses engagements grâce à son propre patrimoine. Cette hypothèse présente une certaine contradiction avec l'inscription au passif de l'engagement de prévoyance en faveur du personnel. Auparavant, les charges liées au découvert de la caisse de prévoyance figuraient dans le compte de financement avec un décalage dans le temps, c'est-à-dire au moment du paiement dans le cadre d'une mesure d'assainissement. À l'avenir, ce compte indiquera la charge de prévoyance au lieu des contributions versées. Dans la mesure où les droits acquis dépassent les cotisations payées par l'employeur, l'imputation au compte de financement interviendra plus tôt et se traduira par une comptabilisation davantage conforme au principe de la comptabilité d'exercice. En contrepartie, plus aucun paiement lié à une mesure d'assainissement ne sera porté au débit du compte de financement. Pour calculer les engagements de prévoyance en faveur du personnel de manière aussi réaliste que possible, on tiendra dorénavant compte du fait qu'en cas d'assainissement, une partie des mesures correspondantes sera prise en charge non seulement par la Confédération en sa qualité d'employeur, mais également par les collaborateurs (partage des risques).

Aucune marge d'appréciation supplémentaire

Du point de vue de la gestion des finances fédérales, la modification relative aux provisions et aux engagements de prévoyance en faveur du personnel, notamment, est importante car ces charges seront désormais incluses dans le montant maximal des dépenses totales selon le frein à l'endettement au moment de la constitution, et non plus uniquement lors de l'utilisation. À l'avenir, toute nouvelle provision à constituer sera soumise à l'approbation du Parlement dans le cadre du compte d'État. L'Assemblée fédérale pourra donc procéder à l'évaluation politique à compter de la constitution de la provision, et non plus uniquement au moment du paiement. Comme auparavant, la marge de manœuvre du Conseil fédéral et du Parlement reste limitée en matière de provisions, car il s'agit d'engagements existants qui doivent être honorés le cas échéant. Elle n'est toutefois pas étendue en ce qui concerne la constitution ou la dissolution des provisions. Celles-ci sont déjà inscrites dans le compte de résultats selon les directives des IPSAS et figurent dans le compte d'État.

³⁰ Cf. rapport du CDF sur l'audit du compte d'État de la Confédération 2017, p. 24 s.

Du point de vue de la gestion, elles seront cependant pertinentes à un stade plus précoce à l'avenir.

Art. 8, al. 1

Comme jusqu'à présent, le compte de résultats comprend trois résultats partiels. Le résultat des participations indique la variation de valeur de *toutes* les participations. La limitation aux participations «importantes» est donc supprimée (cf. également ch. 4.4.2).

Art. 8a Compte des investissements

On peut renoncer à opérer une distinction entre le solde ordinaire et le solde extraordinaire. Les dépenses et les recettes d'investissement extraordinaires continueront d'être présentées comme telles, mais ne feront plus l'objet d'un solde distinct. En revanche, la ventilation en budget ordinaire et budget extraordinaire est pertinente pour le compte de financement, dont les chiffres servent de base au frein à l'endettement.

Art. 9, al. 3

L'al. 3 définit la composition des engagements dans le bilan. Jusqu'à présent, les fonds affectés étaient cités en plus des capitaux de tiers à court et à long terme. Depuis la mise en place du NMC en 2007, cette catégorisation ne correspond plus à la pratique. Les fonds affectés sont attribués aux capitaux de tiers lorsque la loi n'accorde aucune marge de manœuvre explicite quant aux modalités et au moment d'utilisation. Dans les autres cas, ils font partie du capital propre. La mention des fonds affectés est donc supprimée.

Art. 19, al. 1, let. c

Les dépenses et recettes d'investissement présumées viennent compléter l'al. 1, let. c. Cela correspond à la pratique actuelle, dans le cadre de laquelle elles font partie intégrante du budget et de la planification financière.

Art. 27, al. 1 et 2

Ne concerne que le texte italien.

5.2 Crédits supplémentaires et dépassements de crédits

Art. 33 Crédits supplémentaires

L'al. 1 concernant l'obligation, pour le Conseil fédéral, de demander des crédits supplémentaires reste inchangé sur le fond.

Selon l'al. 2, qui demeure lui aussi inchangé sur le fond, le Conseil fédéral doit soumettre périodiquement les demandes de crédits supplémentaires à l'Assemblée

fédérale. Comme auparavant, il le fait deux fois par an: il soumet à l'Assemblée fédérale le premier supplément avec le message concernant le compte d'État et le second supplément avec le message relatif au prochain budget (art. 24 OFC³¹). Pour des raisons techniques liées à la procédure et pour des motifs politiques, l'Assemblée fédérale peut en outre examiner des messages séparés sur des crédits supplémentaires particulièrement importants³².

Les exceptions à l'obligation de demander un crédit supplémentaire (actuel al. 3) sont désormais réglées à l'art. 36.

Art. 34 Crédits supplémentaires urgents

L'al. 1 fixe les conditions et la procédure concernant les crédits supplémentaires urgents. La première phrase correspond à l'actuel art. 34, al. 1, LFC (cf. également art. 25 OFC). La compétence de la Délégation des finances n'est pas modifiée sur le fond.

L'al. 2 s'appuie sur l'actuel art. 34, al. 2, LFC, mais le dépassement de crédit n'est plus mentionné explicitement. Celui-ci est désormais régi exclusivement par l'art. 36 P-LFC. Les dispositions relatives aux crédits supplémentaires et celles sur les dépassements de crédits sont ainsi clairement distinctes sur le plan formel, ce qui facilite leur compréhension (cf. figure «Aperçu de la procédure relative aux suppléments»).

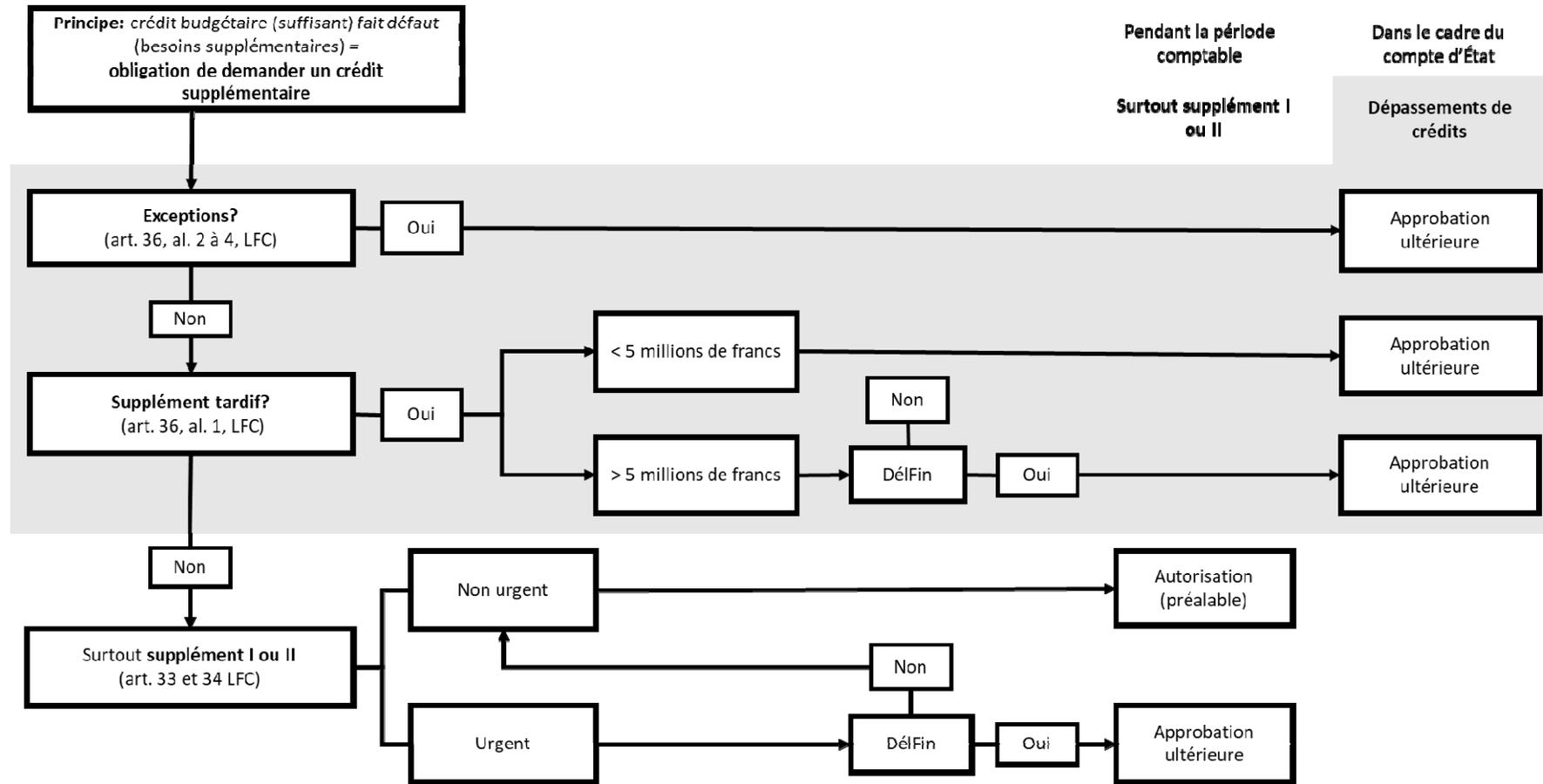
L'al. 3 reprend l'actuel art. 34, al. 4, LFC et règle le droit de participation de l'Assemblée fédérale lorsqu'un crédit supplémentaire urgent est particulièrement élevé. Le seuil de 500 millions de francs reste inchangé. Conformément à l'art. 151, al. 2, Cst.³³, il est dorénavant précisé qu'un quart des membres d'un conseil peut demander la convocation d'une session extraordinaire.

³¹ RS 611.01

³² Cf. par ex. le message du 16 mai 2017 (17.007) concernant un crédit supplémentaire destiné à honorer des cautionnements de la Confédération au moyen du crédit-cadre en vue de garantir une flotte suffisante de navires de haute mer battant pavillon suisse (supplément Ia au budget 2017).

³³ RS 101

Figure: Aperçu de la procédure relative aux suppléments



Art. 35 Limitation des crédits supplémentaires

Cette disposition correspond à l'actuel art. 37 LFC. Les crédits supplémentaires étant réglementés aux art. 33 et 34 P-LFC, l'art. 37 en vigueur, qui les concerne également, est déplacé pour des raisons de systématique. La disposition reste inchangée sur le fond.

Les dépassements de crédits qui étaient auparavant régis par l'art. 35 LFC figurent désormais à l'art. 36 P-LFC.

Art. 36 Dépassements de crédits

Cet article régleme dorénavant les dépassements de crédits, qui auparavant relevaient surtout de l'art. 35 LFC.

L'al. 1 correspond à l'actuel art. 34, al. 3, LFC. Sur le plan opérationnel, le supplément est tardif. Étant donné qu'il ne peut plus être soumis à l'Assemblée fédérale pour des questions de calendrier, l'assentiment préalable de la Délégation des finances est nécessaire, comme pour un supplément avec avance (cf. commentaire de l'art. 34 ci-dessus). Par analogie au droit en vigueur, un seuil d'importance relative de 5 millions de francs par cas est prévu pour faire appel à la Délégation des finances. Les dépassements de crédits au sens de l'al. 1 ne doivent faire l'objet de demandes que dans des cas exceptionnels.

Le nouvel al. 2 permet de dépasser de 1 %, mais au plus de 10 millions de francs, les enveloppes budgétaires destinées aux charges de fonctionnement ou à des investissements ou les crédits ponctuels visés à l'art. 30a, al. 5, LFC sans devoir demander un crédit supplémentaire. Cela devrait inciter à une budgétisation aussi précise que possible et permettre de réduire les soldes de crédits. En s'appuyant sur la nouvelle disposition, les enveloppes budgétaires et les crédits ponctuels des unités administratives qui figurent dans le budget 2019 auraient pu globalement être dépassés de 114 millions de francs. Il est cependant improbable que toutes les unités administratives invoquent simultanément ce nouvel al. 2. Le Conseil fédéral part du principe qu'au final, le budget continuera d'être respecté dans le domaine propre, mais avec la budgétisation plus précise susmentionnée et la réduction des soldes de crédits qui en découlera.

L'al. 3 liste les charges et dépenses d'investissement pour lesquelles la loi autorise des dépassements de crédits. Le Conseil fédéral n'est alors pas tenu de demander un crédit supplémentaire à l'Assemblée fédérale ni de solliciter l'assentiment préalable de la Délégation des finances. Cette disposition est particulièrement utile lorsque des lois spéciales restreignent fortement, voire suppriment totalement, la marge d'appréciation budgétaire de l'Assemblée fédérale et du Conseil fédéral. Aucun crédit supplémentaire n'est nécessaire, entre autres, pour les dépenses figurant dans la loi. De plus, un crédit budgétaire peut encore être dépassé si cela ne détériore pas le résultat du compte de financement par rapport au budget (p. ex. parts de tiers aux recettes de la Confédération lorsque celles-ci sont supérieures au budget).

En l'espèce, le Conseil fédéral peut renoncer à demander un crédit supplémentaire pour les charges et les dépenses d'investissement suivantes:

- La *let. a* concernant les parts de tiers à des recettes déterminées de la Confédération prévues par la constitution ou la loi correspond à l'actuel art. 33, al. 3, let. a, LFC. Ces parts englobent notamment celles des cantons aux recettes. Par exemple, l'Assemblée fédérale a fixé la part cantonale aux recettes de l'impôt fédéral direct dans la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)³⁴. Ces parts comprennent également celles des assurances sociales, telles que le point de pourcentage de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) destiné à l'AVS, qui est prévu à l'art. 130, al. 3, Cst. Les crédits budgétaires pour les parts de tiers sont dépassés uniquement si les recettes se situent elles aussi au-dessus du budget. Compensés par les recettes supplémentaires sous-jacentes, les dépassements de crédits n'ont ainsi aucun effet négatif sur le résultat du compte de financement³⁵.
- La *let. b* comprend des charges qui sont actuellement réparties entre les art. 33, al. 3, let. b, et 35, let. b, ch. 4, LFC. Une réglementation uniforme et globale est désormais mise en place: les apports aux fonds spéciaux (art. 52 LFC), notamment au fonds d'infrastructure ferroviaire³⁶ et au fonds pour les routes nationales et pour le trafic d'agglomération³⁷, ne sont pas soumis à l'obligation de demander un crédit supplémentaire, à condition qu'ils proviennent de recettes affectées ou que leur montant soit fixé de manière exhaustive dans une loi. En revanche, s'ils présentent une marge d'appréciation, comme c'est le cas pour le fonds de développement régional ou la part de l'apport au fonds d'infrastructure ferroviaire qui est financée par la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP), le Conseil fédéral doit encore solliciter un crédit supplémentaire ordinaire lorsque les besoins augmentent.
- Les financements spéciaux au sens de l'art. 53 LFC relèvent de la *let. c* s'il existe une obligation en prestations, c'est-à-dire lorsque les dispositions légales relatives à l'utilisation des ressources ne laissent aucune marge de manœuvre. En vertu de l'art. 62, al. 2, OFC, ils sont affectés aux capitaux de tiers. Les financements spéciaux enregistrés sous les capitaux de tiers englobent, par exemple, le financement spécial de la taxe sur le CO₂³⁸ et celui de la taxe sur les eaux usées³⁹. L'administration n'a alors aucune marge d'appréciation. Par conséquent, les dépenses imputables au financement spécial qui dépassent celles qui étaient inscrites au budget ou les apports à un financement spécial ne sont pas assujettis à l'obligation de demander un crédit supplémentaire lorsque les recettes affectées sont supérieures aux dépenses. Un éventuel excédent de recettes (ou de dépenses) des financements spéciaux est désormais compensé dans le compte de financement par un apport au fi-

³⁴ Art. 196, al. 1, LIFD; RS **642.11**

³⁵ Cf. également le compte d'État 2018, tome 1, p. 159.

³⁶ Art. 87a Cst. en relation avec l'art. 2, al. 2, let. a, ch. 1 et 2, de la loi du 21 juin 2013 sur le fonds d'infrastructure ferroviaire (LFIF); RS **742.140**

³⁷ Art. 86 Cst. en relation avec l'art. 3, al. 2, let. a, ch. 1, de la loi fédérale du 30 septembre 2016 sur le fonds pour les routes nationales et pour le trafic d'agglomération (LFORTA); RS **725.13**

³⁸ Art. 29 ss et 36 de la loi du 23 décembre 2011 sur le CO₂; RS **641.71**

³⁹ Art. 60a ss et 84 de la loi fédérale du 24 janvier 1991 sur la protection des eaux; RS **814.20**

nancement spécial (ou un prélèvement correspondant) et n'a donc aucune incidence sur le résultat⁴⁰.

- De même, l'Assemblée fédérale et le Conseil fédéral n'ont aucune marge d'appréciation en matière de contributions aux assurances sociales, réglées à la *let. d*, si elles sont liées à l'évolution des recettes de la TVA (cela correspond à l'actuel art. 35, *let. b*, *ch. 3*, LFC) ou fixées par la loi, comme la contribution de la Confédération à l'AVS, la contribution à l'assurance-chômage ou les contributions aux cantons en vue des réductions individuelles de primes et des prestations complémentaires. Aucun supplément ne doit être requis pour ces contributions.
- La *let. e* mentionne le dépassement des enveloppes budgétaires des unités administratives au sens de l'art. 30a, *al. 4*, LFC. Elle correspond à l'actuel art. 35, *let. a*, LFC. D'une part, les enveloppes budgétaires peuvent être dépassées à concurrence des revenus supplémentaires tirés des prestations fournies; des dépassements de crédits de ce type ne détériorent pas le résultat du compte de financement. D'autre part, aucun crédit supplémentaire n'est requis pour dissoudre des réserves. Celles-ci ont été constituées à partir des soldes de crédits et ont dû être approuvées séparément par l'Assemblée fédérale (art. 32a, *al. 2*, LFC).
- La *let. f* sur les amortissements et les réévaluations correspond à l'art. 33, *al. 3*, *let. c*, LFC en vigueur. Les amortissements et les réévaluations des contributions à des investissements n'ont aucune incidence sur le résultat du compte de financement. Les réévaluations englobent également les pertes sur débiteurs attendues (réévaluations de créances) ainsi que les réévaluations consécutives à des pertes de cours des instruments financiers. Ces derniers figureront certes à l'avenir dans le compte de financement, mais ils ne peuvent pas être pilotés et sont dès lors exemptés de l'obligation de demander un crédit supplémentaire.

Dorénavant, les provisions et les régularisations seront prises en compte dans le compte de financement; celui-ci n'est donc plus grevé au moment de l'utilisation (cf. *ch. 5*). Dès lors, les provisions, qui sont actuellement réglementées par l'art. 33, *al. 3*, *let. c*, LFC, et les passifs de régularisation, qui figurent à l'art. 35, *let. b*, *ch. 1*, LFC en vigueur, ne sont plus exemptés de l'obligation de solliciter un crédit supplémentaire.

- Enfin, la *let. g* ne prévoit elle aussi aucune obligation de demander un crédit supplémentaire pour les charges dues à des différences de cours de devises étrangères ou à une réduction de la circulation monétaire, sur lesquelles l'Assemblée fédérale et le Conseil fédéral n'ont aucune influence. Elle correspond à l'actuel art. 35, *let. b*, *ch. 2*, LFC.

Tout comme l'*al. 3*, l'*al. 4* vise à décharger sur le plan administratif les organes de l'État qui participent au processus budgétaire. Le Conseil fédéral peut, en cas de besoin, demander à l'Assemblée fédérale la permission de dépasser d'autres crédits, sans crédits supplémentaires ni assentiment de la Délégation des finances, pour

⁴⁰ Cf. également le compte d'État 2018, tome 1, p. 191 ss.

autant qu'il ne dispose que d'un faible pouvoir d'appréciation pour ces dépenses. La liste figurant à l'al. 3 donne une idée des sujets que l'al. 4 pourrait concerner, c'est à dire, par exemple, les contributions obligatoires à des organisations internationales ou l'aide sociale pour les requérants d'asile, qui dépend largement du nombre de ces derniers et ne peut pas être pilotée, du moins à court terme. L'Assemblée fédérale peut limiter au cas par cas la marge d'appréciation du Conseil fédéral, notamment en fixant un plafond pour le dépassement ou des conditions ou obligations dans les arrêtés fédéraux concernant le budget ou les crédits supplémentaires. De plus, elle peut revenir chaque année sur ses décisions en n'accordant plus au Conseil fédéral l'autorisation énoncée à l'al. 4. La souveraineté budgétaire du Parlement inscrite à l'art. 167 Cst. n'est donc aucunement restreinte.

En vertu de l'al. 5, le Conseil fédéral devra soumettre tous les dépassements de crédits à l'Assemblée fédérale pour approbation ultérieure dans le cadre du compte d'État⁴¹. L'Assemblée fédérale a donc la possibilité de débattre explicitement d'un ou de plusieurs dépassements de crédits qui s'appuient sur les al. 1 à 4, voire de les rejeter. Le refus d'un dépassement de crédit n'a certes aucune conséquence budgétaire directe, car les dépenses ont déjà été réalisées. L'Assemblée fédérale envoie toutefois un signal politique fort au Conseil fédéral et l'invite à améliorer la qualité de ses estimations ou l'exécution du budget.

Art. 37 Reports de crédits

L'al. 1 correspond à l'art. 36, al. 1, LFC en vigueur; il reste inchangé sur le fond.

Les reports de crédits relèvent déjà aujourd'hui de la compétence du Conseil fédéral. En vertu de l'al. 2, ce dernier doit seulement informer l'Assemblée fédérale d'éventuels reports de crédits dans le cadre du compte d'État, et non plus comme auparavant dans le cadre des suppléments I et II. La mention des messages sur les crédits supplémentaires est donc supprimée. Cette disposition sur le devoir d'information du Conseil fédéral est opportune pour des raisons d'économie de procédure et ne restreint pas les droits de l'Assemblée fédérale. Les messages sur les crédits supplémentaires seront plus courts. Au demeurant, l'al. 2 correspond à l'art. 36, al. 2, LFC en vigueur.

Les prescriptions sur la limitation des crédits supplémentaires qui figuraient précédemment à l'art. 37 LFC se trouvent désormais à l'art. 35.

⁴¹ Concernant les dépassements de crédits au sens de l'art. 35 LFC, cf. l'arrêté fédéral I concernant le compte d'État de la Confédération pour l'année 2018, art. 3, annexe I.

5.3 Renonciation à l'annexe du budget

Art. 30

Selon l'actuel art. 30, al. 1, en relation avec les art. 5 et 6 LFC, le budget doit également comporter une annexe. On renoncera à l'avenir à une annexe formelle du budget pour les motifs suivants, l'énoncé de l'art. 30, al. 1, P-LFC étant adapté en conséquence:

- Aucune norme généralement reconnue (IPSAS p. ex.) ne prescrit qu'un budget moderne doit comporter une annexe sur le plan formel. Il n'existe dès lors aucune disposition directement applicable au contenu et à la structure de cette annexe. La pratique de l'Administration fédérale des finances (AFF) a donc défini la majeure partie du contenu de l'annexe du budget.
- Depuis la mise en place du nouveau modèle de gestion (NMG), cette annexe est devenue de plus en plus technique et axée sur l'application des prescriptions relatives à l'établissement des comptes. On s'abstient de plus en plus de commenter l'évolution des charges et des revenus. Par conséquent, cette annexe ne comprend pour l'essentiel que des tableaux et des blocs de texte qui ne sont plus adaptés tous les ans. En contrepartie, le compte-rendu relatif aux charges de personnel, aux charges de biens et services et aux charges d'exploitation, par exemple, a été étoffé dans la partie générale du message concernant le budget et les comptes.
- L'absence d'annexe du budget ne privera le Parlement d'aucune information nécessaire à la gestion des finances fédérales. Les renseignements actuels figureront à d'autres endroits appropriés, dans les chiffres et les commentaires du budget (si cela n'est pas déjà le cas). Cela concerne, par exemple, les financements spéciaux ainsi que les charges et investissements d'armement. Par ailleurs, les commissions des finances préparant les débats peuvent demander à tout moment à l'AFF des informations complémentaires orales ou écrites lors des discussions sur le budget. Le Conseil fédéral saura ainsi quelles informations il doit encore préciser dans le budget suivant.

5.4 Comptes annuels et compte consolidé de la Confédération

5.4.1 Comptes annuels

Art. 47 But et principes

L'al. 1 correspond sur le fond à la version en vigueur. Il énonce que les comptes annuels doivent fournir une présentation conforme à la réalité de l'état de la fortune, des finances et des revenus. On renonce encore à reprendre telle quelle la formulation des IPSAS dans la LFC. Les différences avec ces dernières restent donc admises

en fonction des besoins et des particularités de la Confédération (cf. art. 48 P-LFC et ch. 4.4 ci-après)⁴².

L'al. 2 expose les principes garantissant la régularité de la tenue des comptes annuels en vue de l'établissement des comptes annuels. Plus détaillée que celle qui figure à l'al. 2 en vigueur, l'énumération s'appuie sur les IPSAS:

- Importance relative (let. a): les informations nécessaires à une évaluation rapide et complète de l'état de la fortune, des finances et des revenus de la Confédération sont réputées importantes. Leur omission ou leur inexactitude affecteraient fortement la pertinence des rapports financiers⁴³.
- Fiabilité (let. b): les informations doivent dépeindre la situation économique de façon complète, neutre et exempte d'erreurs⁴⁴.
- Clarté (let. c): les informations doivent être classées, définies et présentées de manière claire et concise⁴⁵.
- Respect des délais (let. d): les informations doivent être accessibles aux destinataires des comptes annuels aussi longtemps qu'elles permettent d'en tirer les conclusions requises⁴⁶.
- Produit brut (let. e): les charges et les revenus ainsi que les actifs et les engagements doivent être présentés intégralement et séparément les uns des autres, sans compensation mutuelle⁴⁷.
- Vérifiabilité (let. f): la pertinence économique des informations publiées doit pouvoir être contrôlée⁴⁸.
- Permanence (let. g): dans la mesure du possible, les méthodes d'établissement du bilan et d'évaluation doivent être appliquées de manière inchangée sur une période prolongée afin de montrer les évolutions et de permettre ainsi la comparaison de plusieurs périodes comptables⁴⁹.

Les principes garantissant la régularité de la tenue des comptes ne comportent aucune hiérarchie. Ils ne déploient leurs effets que dans leur intégralité⁵⁰ et ont donc tous la même valeur. Dans la pratique, tous ne peuvent cependant pas toujours être respectés dans une même mesure, ce qui implique un certain pouvoir d'appréciation. Cela est déjà le cas actuellement.

Dans l'application des principes garantissant la régularité de la tenue des comptes, il faut aussi s'assurer du rapport équilibré entre les coûts de l'établissement des comptes annuels et l'utilité pour les destinataires.

⁴² Cf. également le message du 24 novembre 2004 concernant la révision totale de la loi fédérale sur les finances de la Confédération (LFC), FF **2005** 5 56.

⁴³ Cf. IPSAS, cadre conceptuel, n° 3.32 ss.

⁴⁴ Cf. IPSAS, cadre conceptuel, n° 3.10 ss.

⁴⁵ Cf. IPSAS, cadre conceptuel, n° 3.17 ss.

⁴⁶ Cf. IPSAS, cadre conceptuel, n° 3.19 ss.

⁴⁷ Cf. IPSAS 1, n° 48.

⁴⁸ Cf. IPSAS, cadre conceptuel, n° 3.26 ss.

⁴⁹ Cf. IPSAS, cadre conceptuel, n° 3.22 ss.

⁵⁰ Cf. IPSAS, cadre conceptuel, n° 3.41 ss.

Les principes susmentionnés s'appliquent également par analogie aux deux comptes spéciaux de la Confédération: le fonds d'infrastructure ferroviaire et le fonds pour les routes nationales et pour le trafic d'agglomération⁵¹.

Art. 48 Normes

L'al. 1 correspond sur le fond à l'art. 53, al. 1, OFC. Toutefois, la loi précise dorénavant que l'établissement des comptes annuels de la Confédération est régi par les IPSAS. Depuis 2007, les comptes annuels de la Confédération sont établis conformément aux IPSAS. De plus, en relation avec l'entrée en vigueur des nouvelles prescriptions comptables dans le code des obligations (CO)⁵², le Conseil fédéral a désigné explicitement en 2012 les IPSAS comme normes comptables reconnues⁵³.

Le renvoi dynamique (direct) à une réglementation internationale non contraignante ne pose aucun problème dans la mesure où il n'affecte pas les droits et les obligations de tiers. De fait, le droit régissant les finances concerne uniquement les relations juridiques entre le Parlement et le Conseil fédéral ou les autorités administratives de la Confédération. Nonobstant ce qui précède, la pratique récente permet exceptionnellement le renvoi dynamique (direct) à des normes privées lorsque les normes «professionnelles» concernent des questions essentiellement techniques et constituent principalement des recommandations. Cela implique que ces normes sont déjà largement utilisées (dans la pratique) au moment de l'ancrage juridique de ce renvoi et que les milieux concernés peuvent contribuer à leur développement. Ces conditions sont réunies tant en l'espèce que dans le cas du renvoi à des normes comptables reconnues par le droit privé.

La première phrase de l'al. 2 indique désormais explicitement que le Conseil fédéral règle les dérogations *substantielles* aux IPSAS dans ses dispositions d'exécution relatives à la LFC. Cette obligation n'est actuellement pas ancrée dans la loi, mais l'art. 53, al. 2, OFC prévoit que les différences sont réglementées dans l'annexe 2 de l'ordonnance. Dans la pratique, le principe de l'importance relative et le rapport coûts/utilité s'appliquent déjà en cas de dérogations éventuelles aux IPSAS (cf. commentaire de l'art. 47, al. 2, let. a). Par conséquent, le Conseil fédéral ne définit pas dans ses dispositions d'exécution chaque différence insignifiante par rapport aux prescriptions des IPSAS. Par exemple, les informations supplémentaires sur les immobilisations en *leasing* financier, qui sont exigées par la norme et devraient figurer dans l'annexe des comptes annuels, ne sont pas mentionnées dans les dispositions d'exécution. La Confédération ne détient que très peu d'immobilisations en *leasing* financier et l'absence d'informations à ce sujet n'affecte pas l'évaluation de l'état de sa fortune, de ses finances et de ses revenus. En revanche, les dispositions d'exécution comprennent les dérogations concernant la comptabilisation des milliards dégagés par l'impôt fédéral direct (application du principe de la comptabilité de caisse) ainsi que l'inscription partielle du matériel d'armement à l'actif. Ces dérogations aux dispositions des IPSAS influent de manière significative sur les comptes annuels de la Confédération.

⁵¹ Les art. 1, al. 2, LFIF et LFORTA énoncent que la LFC est applicable à titre subsidiaire.

⁵² RS 220

⁵³ Art. 1, al. 1, let. e, ONCR

Conformément à la seconde phrase de l'al. 2, les commissions des finances sont encore consultées préalablement aux modifications de l'OFC et donc aux dérogations substantielles par rapport aux IPSAS. Plusieurs dispositions de cette dernière devront être adaptées à l'issue de la révision partielle de la LFC qui fait l'objet du présent message. Le Conseil fédéral pourra alors également déterminer si l'actuelle annexe 2 reste inchangée ou si la liste des exceptions doit être réduite ou étendue. Si le Conseil fédéral envisageait d'autres dérogations substantielles aux IPSAS (p. ex. concernant l'inscription des biens d'armement à l'actif), les commissions des finances pourraient s'exprimer sur chacune d'elles.

L'al. 3 correspond à l'al. 3 en vigueur. Le Conseil fédéral doit motiver *toutes* les dérogations aux dispositions des IPSAS dans l'annexe des comptes annuels. C'est déjà le cas actuellement⁵⁴. Les motifs étant exposés dans l'annexe, les comptes annuels sont totalement transparents pour leurs destinataires. Le CDF sera consulté au préalable en cas de nouvelle dérogation aux normes IPSAS.

L'al. 4 relatif aux aides financières destinées à l'harmonisation de la présentation des comptes publics est inchangé.

⁵⁴ Cf. compte d'État 2018, tome 1, p. 146 s. et compte consolidé de la Confédération 2018, p. 41 s.

Art. 49 à 51

Les art. 49 à 51 LFC sur l'établissement du bilan et l'évaluation sont abrogés. Le motif général de cette abrogation est exposé dans les commentaires sur la nouvelle réglementation prévue (cf. ch. 4.4.2).

Le tableau ci-après montre clairement que les principes d'établissement du bilan et d'évaluation ainsi que les directives concernant les amortissements et les réévaluations découlent directement des IPSAS. Cette norme s'applique déjà aux comptes annuels. Sur le fond, l'abrogation des art. 49 à 51 LFC ne modifie en rien l'établissement des futurs comptes annuels.

	LFC	IPSAS, en particulier ⁵⁵
Principes régissant l'établissement du bilan	Art. 49	IPSAS 1, 12, 17, 19, 29, 31 et 39 en relation avec le <i>cadre conceptuel</i>
Principes d'évaluation	Art. 50	Les prescriptions sur l'évaluation figurent dans les différentes normes des IPSAS. Par exemple, le principe de l'évaluation individuelle des immobilisations corporelles découle des IPSAS 17, n° 18 et 26.
Amortissements et réévaluations	Art. 51	IPSAS 17, 21 et 26 en relation avec le <i>cadre conceptuel</i>

En cas d'abrogation des art. 49 à 51 LFC, le Conseil fédéral devra, dans un deuxième temps, adapter les art. 55 à 60 OFC, car ceux-ci s'appuient presque entièrement sur les articles précédemment mentionnés. La majeure partie des dispositions correspondantes devraient être supprimées, car les motifs de l'abrogation des art. 49 à 51 LFC s'appliquent par analogie.

Pour organiser l'établissement des comptes de manière uniforme, l'AFF doit cependant pouvoir continuer à édicter certaines prescriptions (art. 59 LFC et 75 OFC). C'est notamment envisageable pour les conditions auxquelles les inscriptions groupées à l'actif ou au passif sont admises (actuellement: art. 55, al. 2 à 5, OFC), les seuils déterminants pour l'inscription à l'actif ou au passif et les réévaluations de créances (actuellement: art. 56 et 59, al. 2, OFC), le regroupement des éléments de fortune et des engagements en classes (actuellement: art. 57 OFC) ainsi que la collecte et l'élaboration des informations devant être présentées dans l'annexe des comptes annuels (actuellement: art. 60 OFC).

⁵⁵ Chaque norme relative à un actif ou à un engagement est structurée à l'identique: *Objective* (objectif), *Scope* (champ d'application), *Definitions* (définitions), *Recognition* (comptabilisation = principes régissant l'établissement du bilan), *Measurement at Recognition* (évaluation lors de la comptabilisation), *Measurement after Recognition* (évaluation subséquente) et *Disclosure* (informations).

5.4.2 Compte consolidé de la Confédération

Art. 55

L'art. 55 sur le compte consolidé de la Confédération demeure inchangé sur le fond. Il est toutefois structuré plus clairement, harmonisé avec les nouveaux art. 47 et 48 P-LFC, et certains aspects de l'OFC sont transférés dans la loi. Par conséquent, le Conseil fédéral peut supprimer la plupart des dispositions sur le compte consolidé qui figurent dans l'OFC (art. 64a à 64d).

Selon l'al. 1, le Conseil fédéral établit chaque année un compte consolidé. Il le soumet au Parlement avec le compte d'État pour permettre aux Commissions des finances de traiter simultanément tous les documents relatifs à l'établissement des comptes de la Confédération (cf. art. 64d, al. 2, OFC en vigueur).

Le compte consolidé s'appuie sur l'hypothèse d'une entité juridique; en d'autres termes, la Confédération est présentée au niveau comptable comme si elle ne constituait qu'une seule entité avec un seul compte annuel. En vertu de la première phrase de l'al. 2, ce compte consolidé fournit une présentation conforme à la réalité de l'état de la fortune, des finances et des revenus de la Confédération, abstraction faite des transferts internes. En d'autres termes, les relations au sein du groupe sont annulées dans le compte consolidé; le «groupe Confédération» est présenté pour ainsi dire de façon «nette»⁵⁶. Comme dans les comptes annuels de la Confédération, c'est-à-dire le bouclage individuel, le compte consolidé s'appuie, d'après la seconde phrase de l'al. 2, sur les IPSAS, ce qui est déjà le cas aujourd'hui (art. 64c OFC).

Le périmètre de consolidation est lui aussi défini en fonction des IPSAS. Selon la première phrase de l'al. 3, le principe de contrôle usuel dans les comptes consolidés s'applique principalement. Dès lors, il y a contrôle ou maîtrise lorsque la Confédération exerce un pouvoir de décision sur les activités déterminantes de l'autre entité, a droit à des versements variables exécutés par cette entité et peut influencer sur ceux-ci grâce à son pouvoir décisionnel.

S'il existe un rapport étroit avec les finances fédérales, le Conseil fédéral peut, conformément à la seconde phrase de l'al. 3, aller au-delà des dispositions des IPSAS et *élargir* ponctuellement le périmètre de consolidation dans ses dispositions d'exécution (actuellement: art. 55, al. 2, let. b, LFC et 64a^{bis} OFC). Il le fera notamment si cela améliore la qualité et la pertinence des comptes consolidés. Contrairement aux prescriptions des IPSAS, le Conseil fédéral pouvait auparavant exclure des entités de la consolidation (actuellement: art. 55, al. 2, let. a, LFC); cela n'est plus prévu. L'art. 64a OFC en vigueur écarte la caisse de pensions PUBLICA et la corporation Suisse Tourisme du périmètre de consolidation alors que ce n'est pas nécessaire, car ces deux entités ne sont pas contrôlées par la Confédération. D'ailleurs, elles ne figureraient pas dans le compte consolidé déjà sur la seule base des prescriptions des IPSAS.

En vertu de l'al. 4, le Conseil fédéral motive toute dérogation aux IPSAS dans l'annexe du compte consolidé⁵⁷. Contrairement aux comptes annuels (art. 48, al. 2,

⁵⁶ Cf. message du 24 novembre 2004 concernant la révision totale de la loi fédérale sur les finances de la Confédération (LFC), FF 2005 5 31.

⁵⁷ Compte consolidé de la Confédération 2018, p. 41 s.

P-LFC), ces dérogations éventuelles ne doivent plus être réglées dans l'OFC, car elles n'ont aucune incidence sur la gestion (frein à l'endettement) dans le cas du compte consolidé. En outre, le rapport sur le compte consolidé est soumis au Parlement uniquement à titre d'information, tandis que le compte d'État doit être approuvé par l'Assemblée fédérale sous la forme d'un arrêté fédéral (art. 167 Cst. et 4 LFC).

Les différences actuelles dans le compte consolidé (annexe 3 OFC) découlent toutes des différences dans le compte de la Confédération (annexe 2 OFC). Dès lors, l'annexe 3 OFC n'a aucune utilité propre sur le fond. Elle doit donc être abrogée à l'entrée en vigueur de la présente disposition.

L'AFF s'efforce de réduire régulièrement le nombre de dérogations aux IPSAS, à condition que cette mesure reste proportionnée. L'assouplissement prévu ne remet pas en cause ces efforts.

L'al. 5 renvoie par analogie aux principes régissant les comptes annuels, comme c'est actuellement le cas à l'art. 64b OFC.

Deux ans après l'extension du périmètre de consolidation, le Conseil fédéral a examiné d'un œil critique les avantages du compte consolidé de la Confédération, analysé sa suppression, puis abandonné cette idée. Les arguments suivants plaident pour le maintien du compte consolidé:

- Seul un compte consolidé offre une vue d'ensemble complète de l'état de la fortune, des finances et des revenus de la Confédération.
- Les unités d'organisation de la Confédération (administration fédérale centrale selon le *compte de la Confédération et les comptes spéciaux, ainsi que les unités administratives décentralisées, les entreprises fédérales et les assurances sociales*) sont étroitement liées par des participations au capital et des paiements de transfert. Ces participations et paiements concernent parfois plusieurs unités organisationnelles. Le même franc apparaît alors simultanément dans différents comptes en raison d'une comptabilisation brute. Dans tous les cas, une comptabilisation nette consolidée est plus transparente et plus facile à comprendre.
- Une vue consolidée est judicieuse pour les comptes publics, car des tâches sont souvent externalisées auprès de plusieurs entités spécifiques en raison de considérations politiques. Cela peut se traduire par une transparence sensiblement réduite, car l'examen individuel de rapports financiers distincts ne fournit pas cette vue d'ensemble.
- Dans le CO et dans des lois spéciales, la Confédération oblige les personnes morales à établir un compte consolidé. Par conséquent, elle ne devrait pas bénéficier d'une exception dans une situation comparable. De plus, renoncer au compte consolidé irait à l'encontre de la tendance observée au niveau national et international, à savoir la publication accrue d'une vue consolidée des finances publiques.

5.5 Emprunts de la Confédération

Art. 60

Les valeurs mobilières sont émises sous la forme de papiers-valeurs, de certificats globaux (art. 973b CO) ou de droits-valeurs (art. 973c CO) qui sont titrisés individuellement. On parle alors d'actifs sous-jacents. Il n'y a pas d'émission de titres intermédiés au sens de la loi fédérale du 3 octobre 2008 sur les titres intermédiés (LTI)⁵⁸, mais ceux-ci reposent sur ces actifs sous-jacents: ils découlent du dépôt de papiers-valeurs en vue d'un dépôt collectif (art. 973a CO), du dépôt de certificats globaux auprès d'un dépositaire ou de l'inscription de droits-valeurs dans le registre principal d'un dépositaire et de la bonification consécutive du compte de titres du titulaire correspondant.

La création des titres intermédiés entraîne la dissociation de l'actif sous-jacent: la structure de ce dernier (papier-valeur, certificat global ou droit-valeur) est suspendue pendant la durée d'existence des titres intermédiés et n'est donc pas pertinente pour les relations entre l'investisseur et le dépositaire ou pour son transfert. Les dispositions relatives aux titres intermédiés en vertu de la LTI s'appliquent alors.

Actuellement, les emprunts de la Confédération sont gérés en tant que titres intermédiés sur la base de certificats globaux. Ce processus requiert de nombreuses opérations manuelles. Il sera structuré de manière plus efficace et économe et sera intégré aux projets de numérisation en cours de la Confédération. Le passage intégral aux droits-valeurs en tant qu'actifs sous-jacents permettrait d'atteindre cet objectif. La gestion parallèle de certificats globaux et de droits-valeurs comme actifs sous-jacents des titres intermédiés n'est ni efficace ni pratique sur le plan opérationnel, car deux processus distincts devraient alors être définis et conservés jusqu'en 2064 (échéance la plus longue des emprunts émis). De plus, les emprunts existants sont régulièrement augmentés. Une hausse avec le même numéro de valeur mais un actif sous-jacent différent (emprunts en cours en tant que certificats globaux et nouveaux emprunts en qualité de droits-valeurs) serait très difficile à réaliser sur le plan technique. En outre, l'émission d'emprunts sous la forme de droits-valeurs correspond aujourd'hui à la meilleure pratique. Depuis l'entrée en vigueur de la LTI, presque toutes les émissions sur le marché des capitaux suisse ont la forme de droits-valeurs; ceux-ci ont largement remplacé les certificats globaux, car ils présentent des avantages en matière de coûts et d'efficacité.

La possibilité de convertir les actifs sous-jacents figure désormais dans le nouvel al. 2^{bis}. La conversion de l'actif sous-jacent (certificat global en droit-valeur au sens de l'art. 973c CO) ne désavantage pas les créanciers, car la création des titres intermédiés suspend les effets juridiques de l'actif sous-jacent. L'application rétroactive aux emprunts en cours ne pose donc aucun problème.

5.6 Droit transitoire

Art. 66c Disposition transitoire de la modification du ...

Le projet implique l'adaptation des comptes de compensation et d'amortissement.

Le compte de compensation constitue la statistique relative au respect du frein à l'endettement. Les excédents structurels y sont crédités, tandis que les déficits structurels y sont débités. La disposition transitoire permettra à la statistique de refléter également la nouvelle réglementation proposée. Le solde du compte de compensation sera corrigé rétroactivement de la différence entre les comptabilisations effectuées et les excédents structurels plus faibles qui auraient été réalisés si la nouvelle réglementation proposée avait été en vigueur dès 2007. Cette année est utilisée comme point de départ, car la Confédération établit depuis lors ses comptes en se basant sur un compte de résultats complet. Le compte de compensation a déjà été adapté de manière analogue en 2017, lorsque les régularisations par exercice pour les agios et disagios, les commissions et les provisions au titre de l'impôt anticipé ont figuré pour la première fois dans le compte de financement (cf. également les ch. 6.1.2 et 7).

Le solde du compte d'amortissement reflète le solde cumulé du budget extraordinaire. Depuis 2010, les recettes et les dépenses extraordinaires sont inscrites à titre de bonification ou de charge dans ce compte d'amortissement⁵⁹. La disposition transitoire déduit de la statistique les bonifications précédentes provenant de l'octroi des licences de téléphonie mobile. Désormais, les recettes de ces licences seront ventilées sur la durée de ces dernières. Elles ne seront plus comptabilisées une seule fois en tant que recettes extraordinaires, mais seront traitées comme des recettes ordinaires.

5.7 Modification d'autres actes

5.7.1 Remplacement d'expressions

Le remplacement de l'expression «crédit-cadre» par «crédit d'engagement» est une modification purement linguistique qui vise à éviter tout risque de confusion entre un crédit-cadre et un plafond de dépenses. Cette confusion est malencontreuse, car un plafond de dépenses n'est pas un crédit, mais un outil de planification. Sur le fond, les arrêtés fédéraux devraient encore pouvoir être structurés de telle sorte que les crédits d'engagement soient assortis d'un pouvoir de délégation (définition actuelle du crédit-cadre). La composition des crédits d'engagement devra donc être exposée plus clairement dans les différents messages. Lors de la révision de l'OFC, le terme «crédit d'ensemble» sera lui aussi abrogé. Comme il ne figure pas dans la loi, la modification d'autres actes n'est pas nécessaire.

⁵⁹ RO 2009 5941 ss, cf. message du 19 septembre 2008 sur la règle complétant le frein à l'endettement, FF 2008 7693 7730 s.

5.7.2 Modification de la LRN

Art. 61b

Cette disposition autorise l'OFROU à engranger des recettes issues de l'exploitation des routes nationales. Elle convient donc parfaitement pour régler la comptabilisation des revenus correspondants dans le nouvel al. 3.

5.7.3 Modification de la UMin

Art. 1, al. 1, phrase introductive et let. g

L'OFROU réalise des revenus de l'ordre de 10 millions de francs en exploitant les biens-fonds des routes nationales (budget 2020), par exemple par l'intermédiaire de baux. Affectés au FORTA, ces revenus doivent d'abord être enregistrés comme recettes auprès de l'OFROU pour des raisons comptables, puis être transférés au fonds avec les apports correspondants. L'énumération de ces derniers à l'al. 1 est complétée par une nouvelle let. g. La phrase introductive doit également être modifiée, car les revenus issus de l'exploitation des routes nationales ne sont pas des produits nets, contrairement à ceux énoncés aux let. a à f.

Art. 8, al. 3, 3^e phrase

En principe, les routes nationales sont entièrement financées par le FORTA. Les cantons et d'autres tiers peuvent néanmoins participer aux surcoûts des installations ou de leurs composants si ces équipements présentent un intérêt particulier pour eux (p. ex. mesures étendues de protection contre le bruit). La nouvelle phrase ajoutée à l'al. 3 précise que ces participations financières sont affectées au FORTA après leur encaissement par l'OFROU pour des raisons comptables.

Art. 9, al. 3, 3^e et 4^e phrases

Les cantons doivent également participer aux frais d'entretien supplémentaires des installations ou de leurs composants s'ils ont cofinancé ces équipements. Ces fonds doivent eux aussi être affectés au FORTA après avoir été encaissés par l'OFROU pour des raisons comptables, comme le précise la modification apportée à l'al. 3.

5.8 Besoin de coordination avec d'autres actes

Le message relatif à la loi fédérale sur l'adaptation du droit fédéral aux développements de la technologie des registres électroniques distribués crée dans le code des obligations la possibilité d'inscrire un droit qualifié dans un registre électronique (distribué) comme ayant la même fonction que des papiers-valeurs (forme qualifiée

du droit-valeur public d'un registre). Les droits-valeurs visés à l'art. 973c CO seront appelés «droits-valeurs simples» à la suite de cette révision.

Les droits-valeurs mentionnés à l'art. 60, al. 2^{bis}, P-LFC sont des «droits-valeurs simples» au sens du projet de révision du CO.

6 Conséquences

6.1 Conséquences pour la Confédération

6.1.1 Conséquences financières du projet

Le projet a un effet sur le compte de financement de la Confédération, et donc sur la gestion budgétaire par l'intermédiaire du frein à l'endettement. Les conséquences financières sur le budget et sur le compte de la Confédération divergent, car les provisions ne sont en général pas budgétisées et ne sont constituées que dans les comptes annuels. Selon les estimations actuelles qui s'appuient sur les chiffres de 2007 à 2018, le rapprochement prévu des comptes de financement et de résultats se traduirait, en moyenne, par un léger allègement du solde de financement ordinaire dans le budget et par une détérioration du compte de la Confédération.

Le tableau ci-après présente, d'une part, les effets *ex post* si le projet avait déjà été en vigueur entre 2007 et 2018 et, d'autre part, une estimation pour l'avenir:

- Rétrospectivement, le *budget* aurait été allégé en moyenne de 62 millions de francs par an. Les écritures figurant désormais au compte de financement n'auraient eu qu'une influence limitée sur le budget, car elles ne sont pas encore connues au moment de la budgétisation ou ne peuvent pas être estimées. Font exception les deux provisions concernant la circulation monétaire et l'assurance militaire, la régularisation des revenus des licences de téléphonie mobile et la variation de l'engagement de prévoyance en faveur du personnel. L'allègement budgétaire moyen auquel on peut s'attendre à l'avenir est estimé à 37 millions. Les provisions et les régularisations inscrites au budget sont relativement stables. L'engagement de prévoyance en faveur du personnel peut cependant fluctuer (+/- 25 millions).
- Dans les *comptes annuels*, les soldes de financement se seraient détériorés rétrospectivement de 179 millions en moyenne, en particulier à cause des provisions (hormis la provision au titre de l'impôt anticipé, car elle fait partie du statu quo) et des engagements de prévoyance en faveur du personnel. Les autres écritures se compensent pour l'essentiel sur plusieurs années. Par conséquent, l'effet sur le compte de la Confédération dépend principalement de la constitution ou de la dissolution de provisions. Sachant d'expérience que les dépenses sont inférieures de quelque 800 millions au budget, celui-ci peut supporter une charge qui s'inscrit dans le cadre des valeurs empiriques. Les futurs budgets seraient allégés par rapport au *statu quo*.

Tableau: Effets sur le solde de financement ordinaire

En millions de francs	Ø 2007-18		Estimation budget
	Compte	Budget	
Total charge (-) / allégement (+) p. r. au statu quo	-179	62	37
Provisions (sans impôt anticipé)	-174	28	25
Apport à la provision pour la circulation monétaire	-14	-47	-25
Prélèvement sur la provision pour l'assurance militaire	50	75	50
Provisions diverses	-210	-	-
Régularisations	63	58	87
Revenus des licences de téléphonie mobile	62	62	87
Régularisations diverses	1	-4	-
Apports / prélèvements financements spéciaux	3	-13	-
Variations de l'évaluation patrimoine financier	4	-11	-
Variations de l'évaluation engagements financiers	-	-	-
Variation charges de prévoyance pour le personnel	-75	-	-75

Commentaires des différents postes:

- Jusqu'à présent, les *revenus des licences de téléphonie mobile* n'étaient comptabilisés dans le compte de financement qu'à la réception du paiement, en qualité de recettes extraordinaires. Ils sont en revanche répartis sur la durée de la licence dans le compte de résultats. À l'avenir, ce sera également le cas dans le compte de financement. Ce lissage supprimera les concentrations de paiements; ces revenus seront donc désormais planifiés et inscrits dans le budget ordinaire.
- Comme dans le compte de résultats, les *financements spéciaux enregistrés sous les capitaux de tiers* n'auront à l'avenir aucune incidence sur le solde du compte de financement. Dorénavant, les recettes affectées d'un exercice qui ne sont pas nécessaires ne pourront pas être utilisées pour d'autres tâches. Inversement, le budget général ne sera pas grevé lorsque les dépenses provenant de financements spéciaux sont supérieures aux ressources affectées correspondantes.
- Les modifications prévues dans les *charges de prévoyance en faveur du personnel* devraient peser sur les finances fédérales à hauteur de 50 à 100 millions de francs supplémentaires par an. Seule une fourchette peut être indiquée, car le montant effectif dépend des calculs actuariels concrets. En l'espèce, il ne s'agit pas d'une sortie de fonds supplémentaire directe. Une comptabilisation plus conforme au principe de la comptabilité d'exercice entraîne une inscription plus précoce de la charge dans le compte de financement.

Actuellement, seuls les versements effectués par l'employeur à la caisse de prévoyance pendant l'année civile sont inscrits dans le compte de financement. Désormais, les droits aux prestations acquis par les collaborateurs auprès de cette caisse pendant l'exercice sous revue seront imputés à ce compte, comme c'est déjà le cas dans le cadre du compte de résultats. Ils sont calculés selon des principes actuariels et tiennent compte – comme le calcul de l'engagement de prévoyance – d'hypothèses démographiques (espérance de vie, fluctuation,

risque d'invalidité, taux de retrait en capital) et d'hypothèses financières (niveau des taux d'intérêt, rémunération de l'avoir de vieillesse, évolutions concernant les salaires et les rentes). Ainsi, les conditions démographiques et économiques (p. ex. espérance de vie croissante, taux d'intérêt faibles) qui prévalent actuellement sont prises en considération directement. Pour calculer de façon aussi réaliste que possible les droits aux prestations acquis, on tiendra dorénavant compte du fait qu'en cas d'assainissement, une partie des mesures doit être prise en charge non seulement par la Confédération en sa qualité d'employeur, mais également par les collaborateurs. Les fluctuations de ces conditions ne se répercutent sur les versements à la caisse de prévoyance qu'avec un certain décalage dans le temps, c'est-à-dire uniquement au moment où la structure des cotisations ou les prestations réglementaires sont adaptées. Les cotisations versées par l'employeur sont donc inférieures aux droits aux prestations nouvellement acquis par les collaborateurs. Le découvert de la caisse de prévoyance est inscrit au passif sous la forme d'un engagement de prévoyance en faveur du personnel. La nouvelle réglementation présente l'avantage suivant: ce découvert ne grèvera pas le budget fédéral qu'au moment de l'assainissement, mais fera l'objet d'une épargne régulière.

En ce qui concerne la procédure de demande de crédits supplémentaires, les conséquences financières des modifications des art. 33 à 37 LFC dépendent essentiellement de la mise en œuvre concrète du nouveau dépassement informel des enveloppes budgétaires. La simplification de la procédure déchargera légèrement l'administration et, dans une certaine mesure, le Parlement. De plus, les nouvelles dispositions devraient se traduire par une réduction des soldes de crédits ou par une budgétisation plus précise. L'extension de la marge de manœuvre de l'administration au sens du nouvel art. 36, al. 2, P-LFC (dépassement des enveloppes budgétaires et des crédits ponctuels de 1 %, mais au plus de 10 millions de francs) peut entraîner des dépenses supplémentaires dans les comptes. En vertu de cette disposition, l'administration pourrait dépenser en 2019 au maximum 114 millions de plus que ce qui est inscrit au budget. Il est cependant improbable que toutes les unités administratives invoquent simultanément cette nouvelle prescription. Le Conseil fédéral part plutôt du principe que le budget continuera d'être respecté dans le domaine propre. Ces dernières années, les soldes de crédits dans ce dernier étaient en moyenne supérieurs à 1 %.

6.1.2 Conséquences sur le frein à l'endettement

Adaptation des comptes de compensation et d'amortissement

Le projet n'a aucune conséquence sur le fonctionnement du frein à l'endettement. La nouvelle réglementation requiert cependant une adaptation du *compte de compensation*. Une modification comparable a déjà été réalisée dans le cadre du compte d'État 2017 en raison d'un changement de pratique concernant les agios et la provision au titre de l'impôt anticipé. Depuis 2017, la provision constituée pour l'impôt anticipé a des incidences financières, ce que reflète pleinement le solde du compte de compensation. En tout, 2,3 milliards de francs sont venus grever le compte de compensation pour les années comptables 2017 et 2018. Avec le changement de pratique effectué, ce compte a en outre été ajusté, rétroactivement, à hauteur de 1,6 milliard pour les années 2007 à 2016.

Le compte de compensation constitue la mémoire du frein à l'endettement. Ce dernier repose sur une règle qui s'applique aux dépenses et qui doit être respectée chaque année: les dépenses ne doivent pas être supérieures aux recettes corrigées des effets conjoncturels (recettes structurelles). Si le solde de financement ordinaire est supérieur à l'excédent conjoncturel exigé ou au déficit autorisé, la différence est créditée (excédent structurel) au compte de compensation ou, à l'inverse, débitée (déficit structurel) de ce compte. Le 1^{er} janvier 2007, le solde du compte de compensation était nul. Depuis, des excédents structurels d'un montant total de 27,5 milliards ont été portés à ce compte (solde du compte de compensation au 31 décembre 2018: 27 463 millions).

À l'avenir, les comptes de financement et le compte de compensation ne seront plus grevés par l'utilisation d'une provision, du fait qu'ils l'ont déjà été au moment de la constitution de nouvelles provisions. Comme, depuis l'introduction du frein à l'endettement, les constitutions de provisions ont été plus nombreuses que les dissolutions, le compte de compensation devra être corrigé rétroactivement du montant par lequel les résultats comptables se seraient écartés du résultat publié depuis 2007 si le projet avait déjà été en vigueur: Par rapport au *statu quo*, les résultats financiers ordinaires pour 2007-2018 auraient été en moyenne inférieurs de 179 millions. Cette façon de procéder avait également été adoptée pour l'adaptation de ce compte dans le cadre de l'optimisation du modèle comptable (NMC) et du changement de pratique concernant les provisions constituées au titre de l'impôt anticipé. Le montant précis de l'adaptation dépend des résultats annuels jusqu'à l'entrée en vigueur du projet. En tenant compte des résultats comptables jusqu'en 2018, le compte de compensation devrait être réduit, au total, à hauteur de 2148 millions.

Avec la nouvelle réglementation, l'utilisation des provisions qui existaient déjà au 1^{er} janvier 2007 après la fin de la phase de transition qui a suivi l'introduction du frein à l'endettement, ne grèvera plus le compte de financement et, de ce fait, le compte de compensation. La majeure partie de ces provisions existantes (12,2 milliards au total) concerne l'impôt anticipé (7,6 milliards), la circulation monétaire et l'assurance militaire (1,8 milliard). L'utilisation de ces provisions sans constitution dans le même temps de nouvelles provisions dans le même ordre de grandeur entraînerait, contrairement au droit actuellement en vigueur, une réduction du compte de financement. On pourrait faire valoir que le compte de compensation devrait également être ajusté pour tenir compte de ces provisions. Toutefois, une

prise en compte ultérieure du solde d'ouverture des provisions au 1^{er} janvier 2007 signifierait que le compte de compensation devrait être rétroactivement fixé à un solde initial négatif. Cette procédure équivaldrait à un durcissement ultérieur du frein à l'endettement, du fait que les provisions représentaient déjà implicitement des dettes au moment de leur «remise à zéro». La prise en compte de ces provisions dans le compte de compensation nécessiterait donc non seulement une stabilisation mais également une réduction correspondante de la dette. En outre, le compte de compensation perdrait sa fonction de «mémoire» du frein à l'endettement car les excédents réalisés devraient être utilisés dans une large mesure pour réduire ce solde négatif.

Avec la nouvelle réglementation, le *compte d'amortissement* doit également être ajusté. Au 31 décembre 2018, le montant de celui-ci s'élevait à 2871 millions, dont 1020 millions sont attribuables à la vente aux enchères de licences de téléphonie mobile en 2012. Les paiements correspondants en 2012, 2015 et 2016 ont été comptabilisés au titre de recettes extraordinaires et créditées au compte d'amortissement. Ces recettes seront à l'avenir budgétisées de manière ordinaire et délimitées dans le temps ; le compte d'amortissement devra donc être réduit en conséquence. Le montant exact de l'ajustement dépendra des résultats annuels jusqu'à l'entrée en vigueur du projet. Cette procédure a également été appliquée aux ajustements précédents.

Les comptes de compensation et d'amortissement seront adaptés dans le premier compte d'État suivant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation.

Conséquences sur l'endettement

Le projet n'a aucune conséquence sur l'endettement, car ni la définition des dettes ni l'évaluation des postes comptables déterminants ne sont modifiées. Il a en revanche un effet sur le compte de financement, qui sert de base à la gestion des finances au moyen du frein à l'endettement.

Souvent, la dette fédérale est calculée à l'aide du chiffre clé de la dette brute. Le calcul s'appuie sur la définition du Traité de Maastricht qui s'applique dans l'UE. Le lien entre le résultat du compte de financement et ce chiffre clé n'est cependant pas direct pour de multiples raisons. D'une part, la dette brute englobe des postes du bilan dont la variation ne figure pas dans le compte de financement (notamment les engagements de la Caisse d'épargne du personnel fédéral, les engagements envers les établissements de la Confédération et les actifs saisis). De même, les variations de l'évaluation des engagements financiers ne sont actuellement pas toujours inscrites dans le compte de financement (produits dérivés et garanties, entre autres). À l'inverse, certaines opérations, en particulier celles avec les fonds spéciaux de la Confédération, influent sur le solde de financement, mais pas sur la dette brute. Par exemple, la hausse des apports au FORTA a certes pesé sur le solde de financement de l'exercice 2018, mais pas sur le montant de la dette brute. Enfin, il convient de tenir compte du fait qu'un solde de financement positif ne sert pas obligatoirement à rembourser la dette, mais peut conduire à un accroissement des liquidités.

Avec la nouvelle réglementation, le lien entre le compte de financement et le chiffre clé de la dette brute sera encore moins direct. Certes, les variations de l'évaluation des engagements financiers figureront désormais également dans le compte de financement, ce qui renforcera ce lien. Cependant, la constitution et la dissolution de

provisions seront elles aussi prises en compte dans le solde de financement, alors qu'elles ne le sont pas dans la dette brute. Le lien étant indirect aujourd'hui déjà, ce fait est considéré comme négligeable.

En revanche, un lien très étroit existera désormais entre le compte de financement et le chiffre clé *Dette nette I* selon le MCH2 (capitaux de tiers moins le patrimoine financier). Hormis les simples opérations de bilan, le résultat du compte de financement correspond à la variation de la dette nette.

6.1.3 Conséquences sur la qualité du budget

Les mesures prévues devraient légèrement améliorer la qualité du budget. Du côté des dépenses, les soldes de crédits systématiques devraient diminuer en raison des simplifications et des allègements apportés dans la législation relative aux crédits supplémentaires. Du côté des recettes, l'inscription des provisions au titre de l'impôt anticipé dans le compte de financement depuis 2017 tend à lisser le résultat des comptes et donc à diminuer les écarts par rapport au budget. Le passage au principe des droits constatés dans l'impôt fédéral direct, qui est prévu en parallèle de ce projet, permettra d'atténuer davantage les fluctuations aléatoires des recettes (liées à différents paiements anticipés). Des différences substantielles avec le budget restent néanmoins possibles à l'avenir en raison de la grande volatilité des recettes (en particulier pour l'impôt anticipé et pour l'impôt sur le bénéfice). Instaurés en 2012, les modèles d'estimation des recettes devraient cependant encore entraîner une compensation des écarts sur une période prolongée, ceux-ci n'étant dès lors pas systématiquement positifs ou négatifs.

6.1.4 Conséquences sur l'établissement des comptes

La mise en œuvre du projet n'entraînera aucune charge de travail supplémentaire dans le processus d'établissement des comptes annuels. Désormais, plusieurs écritures figureront également dans le compte de financement, notamment les variations des provisions. Par nature, le montant et l'échéance de ces dernières sont incertains et doivent être estimés. Aujourd'hui déjà, des décisions en matière d'évaluation doivent être prises en vue de l'inscription au bilan et dans le compte de résultats; elles font l'objet d'audits réalisés par le CDF. L'inscription dans le compte de financement n'implique donc aucune décision supplémentaire en matière d'évaluation.

La réduction du nombre de différences entre les deux comptes s'accompagnera d'un léger allègement sur le plan administratif. La suppression d'éléments qui doivent être comptabilisés dans le système dual permettra de raccourcir tant le plan comptable que les commentaires des comptes annuels.

6.1.5 Conséquences sur les rapports financiers

Les modifications proposées permettent de structurer plus facilement le compte de financement à partir du compte de résultats et du compte des investissements. Ainsi, le solde du compte de résultats pourrait davantage être mis en avant pour commenter l'exercice écoulé. Le compte de financement indique quant à lui si la Confédération a réussi à financer sa consommation et ses investissements sans dettes nouvelles, comme l'exige le frein à l'endettement. À l'heure actuelle, on a l'impression que la Confédération publie deux résultats différents et parfois contradictoires, car le lien entre les deux comptes n'est pas simple à expliquer.

6.2 Conséquences pour les cantons

Le projet n'a aucune conséquence pour les cantons. Il ne modifie en rien le calcul de la part cantonale aux recettes affectées.

7 Aspects juridiques

7.1 Constitutionnalité

Le projet consiste en une révision partielle de la LFC, laquelle englobe l'organisation et la gestion budgétaires de la Confédération. Celle-ci est compétente pour édicter la LFC en vertu des art. 126, 167 et 173, al. 2, Cst.; cette compétence est également implicite, car il s'agit de définir sa propre organisation et ses propres procédures.

Le projet rapproche les comptes de financement et de résultats, notamment en prenant désormais en considération la constitution de provisions et les régularisations par exercice dans le compte de financement. Dans ce contexte, les définitions des dépenses et des recettes doivent être modifiées (art. 3, al. 5 et 6, P-LFC; cf. ch. 5.1). Le compte de financement conserve toutefois, sans restriction, son importance juridique et politique pour la gestion des finances fédérales. La Confédération n'obtient aucune nouvelle marge d'appréciation lors de la constitution de provisions et de l'exécution de régularisations par exercice. Par ailleurs, les décisions importantes en matière d'évaluation et les incertitudes connexes liées aux estimations sont d'ores et déjà présentées dans le compte d'État⁶⁰.

Le frein à l'endettement et la règle des dépenses ne sont pas assouplis. Les prescriptions matérielles de l'art. 126 Cst. sont entièrement respectées, en particulier celle qui impose à la Confédération d'équilibrer à terme ses dépenses et ses recettes⁶¹. Le projet est donc conforme à la Constitution.

L'adaptation rétroactive du compte de compensation jusqu'en 2007 (cf. ch. 1.1 et 6) est elle aussi conforme à la Constitution. Lors des débats sur la LFC en vigueur⁶², le

⁶⁰ Cf. p. ex. le rapport sur le compte d'État 2018, tome 1, p. 150 s.

⁶¹ Cf. AFF, le frein à l'endettement de la Confédération: expériences et perspectives, Berne, 2013, p. 8 ss.

⁶² Curia Vista n° 04.079

Parlement avait décidé en 2005 de ramener le solde du compte de compensation à zéro à la fin 2006, à l'issue de la stratégie de trois ans qui visait alors à éliminer le déficit structurel des finances fédérales⁶³. On voulait éviter de la sorte l'érosion de la disposition constitutionnelle sur le frein à l'endettement: les éventuels excédents générés par cette stratégie de réduction du déficit n'auraient pas constitué de véritables excédents. Par conséquent, on aurait risqué de lancer le compte de compensation avec un solde trop élevé si des excédents éventuels y avaient été crédités avant 2007⁶⁴. Le calcul du solde actuel de ce compte se réfère donc au 31 décembre 2006 ou au 1^{er} janvier 2007. Dans le même temps, la Confédération a adopté le NMC en 2007, franchissant ainsi le pas menant d'une comptabilité tenue dans l'optique des liquidités à une comptabilité tenue dans l'optique de l'exercice annuel (*accrual accounting*). Depuis, le budget et le compte d'État s'appuient sur les prescriptions strictes des IPSAS⁶⁵, ce qui est également une raison importante pour fonder le présent projet sur l'année 2007 et sur ses chiffres fiables. Eu égard au compte de compensation, qui est capital pour le frein à l'endettement, le projet contribue à garantir la permanence des méthodes comptables et à maintenir la comparabilité à partir de 2007. Lors de l'optimisation du modèle comptable, le solde du compte de compensation a déjà été adapté rétroactivement jusqu'en 2007 en raison du passage à une comptabilisation par exercice des agios et disagios des emprunts fédéraux⁶⁶.

La nouvelle procédure concernant les suppléments et les dépassements de crédits (art. 33 ss P-LFC) est elle aussi conforme à la Constitution, en particulier l'art. 167 Cst. Les nouvelles exceptions à l'obligation, pour le Conseil fédéral, de demander un crédit supplémentaire au Parlement sont définies dans la loi et concernent des dépenses pour lesquelles le Conseil fédéral et le Parlement n'ont aucune marge d'appréciation, par exemple car une loi en fixe le montant (art. 36, al. 3, P-LFC). De plus, le Parlement pourra décider à chaque fois s'il accepte d'assouplir davantage la procédure de demande de suppléments ou l'exécution du budget par le Conseil fédéral (al. 4). Celui-ci soumet tous les dépassements de crédits à l'Assemblée fédérale pour approbation ultérieure dans le cadre du compte d'État (al. 5). Les parlementaires continueront donc de décider des dépenses totales de la Confédération⁶⁷.

⁶³ Ancien art. 66 LFC (RO 2006 1293); cf. BO 2005 E 585 s. (proposition Schweiger) et BO 2005 N 995 ss

⁶⁴ BO 2005 E 586

⁶⁵ La LFC du 7 octobre 2005 et l'OFC du 5 avril 2006 sont entrées en vigueur le 1^{er} mai 2006. Le dernier budget élaboré avant cette date et le compte d'État correspondant sont encore fondés sur l'ancien droit (ancien art. 66 LFC, RO 2006 1293).

⁶⁶ Art. 66b, al. 2, LFC; cf. message du 12 novembre 2014 concernant l'optimisation du modèle comptable de la Confédération (NMC), FF 2014 9127 9162 s. (14.077), et BO 2015 E 427

⁶⁷ Cf. à ce sujet le message du 24 novembre 2004 concernant la révision totale de la loi fédérale sur les finances de la Confédération (LFC), FF 2005 5 19 s.

7.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

La Confédération n'est soumise à aucune obligation impérative du droit européen ou international (cf. également le ch. 3). Par souci de comparabilité, il est toutefois recommandé de tenir compte des normes et évolutions sur le plan international. Il s'agit en l'occurrence des IPSAS, que la Confédération applique depuis des années tant à ses comptes annuels qu'à son compte consolidé. Le présent projet de révision partielle de la LFC n'y changera rien (cf. ch. 4.4.1).

7.3 Forme de l'acte à adopter

Le projet comprend des dispositions fondamentales relatives à l'organisation et à la procédure des autorités fédérales (art. 164, al. 1, let. g, Cst.), à savoir la nouvelle définition des dépenses et des recettes (art. 3 P-LFC), la réorganisation de la procédure concernant les suppléments et les dépassements de crédits (art. 33 ss P-LFC) ainsi que la restructuration et la rationalisation des prescriptions portant sur les comptes annuels et le compte consolidé de la Confédération (art. 47 ss P-LFC). Le Parlement doit édicter ces dispositions sous la forme d'une loi fédérale, en l'espèce la LFC (art. 22, al. 1, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement⁶⁸).

7.4 Frein aux dépenses

Le projet ne contient pas de nouvelles dispositions relatives aux subventions et ne prévoit ni crédits d'engagement ni plafonds de dépenses. Il n'est donc pas soumis au frein aux dépenses (art. 159, al. 3, let. b, Cst.).

7.5 Délégation de compétences législatives

Le projet délègue au Conseil fédéral aucune nouvelle compétence pour édicter des règles de substitution au niveau de l'ordonnance, en particulier dans l'OFC. L'obligation de régler les dérogations substantielles aux IPSAS dans les dispositions d'exécution lors de l'établissement des comptes annuels existe déjà dans le droit en vigueur. Elle est désormais inscrite et réglée plus clairement dans la LFC (cf. art. 48, al. 2, P-LFC).

⁶⁸ RS 171.10