



COUR DES COMPTES

***Fédération genevoise pour la prévention
de l'alcoolisme (FEGPA)***

***Association pour la prévention
du tabagisme (APRET)***

Rapport

concernant l'audit de légalité relatif aux subventionnements indirects

et

concernant l'audit financier des comptes 2008

Genève, le 30 octobre 2009

Rapport no 22



LA COUR DES COMPTES

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

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

Sont soumis au contrôle de la Cour des comptes:

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

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

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

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

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

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

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

SYNTHESE

Sur requête formelle de la Commission des finances, la Cour des comptes a examiné la problématique de la redistribution de subventions (« subventionnement indirect ») relativement aux activités de deux associations subventionnées, la Fédération genevoise pour la prévention de l'alcoolisme (FEGPA) et l'Association pour la prévention du tabagisme (APRET). La Cour a également contrôlé les états financiers 2008 de ces deux entités.

Dans le cadre de ce contrôle, la Cour des comptes a bénéficié de la collaboration la plus complète de la part des organes des associations auditées ainsi que du Département de l'économie et de la santé et a eu accès à toutes les pièces demandées, sans aucune réserve.

L'examen de la Cour n'a pas révélé de fraude ou d'utilisation non conforme des fonds à disposition de ces entités. En revanche, des manquements d'importance variable ont été mis en évidence :

- les états financiers présentés ne sont pas conformes au référentiel comptable RPC, ce qui aurait dû être le cas en application des dispositions légales ;
- le système de contrôle interne n'est pas encore opérationnel mais est en cours d'élaboration, bien que les dispositions légales prévoient que ce système soit mis en place depuis le 1^{er} janvier 2007 ;
- un manquement important a été constaté dans l'activité des réviseurs externes de ces entités.

L'audit a également examiné la façon dont le département de tutelle (DES) fait usage des états financiers communiqués. Il en ressort que les contrôles des états financiers n'avaient pas été effectués. Une formalisation des contrôles, ainsi qu'un processus de validation sont en cours de finalisation.

Finalement, il convient de mettre en évidence que c'est la première fois qu'un audit est opéré par la Cour des comptes à l'égard d'associations subventionnées, de sorte que le présent rapport pourra être d'une utilité certaine pour élaborer de manière efficiente un ensemble cohérent de règles d'organisation et de fonctionnement et de présenter des états financiers conformes aux dispositions légales.

TABLEAU DE SUIVI DES RECOMMANDATIONS

Dans le cadre de ses missions légales, la Cour doit effectuer un suivi des recommandations émises aux entités auditées, en distinguant celles ayant été mises en œuvre et celles restées sans effets.

A cette fin, la Cour a invité la FEGPA, l'APRET et le Département de l'économie et de la santé à remplir le "tableau de suivi des recommandations et actions" qui figure au chapitre 6, et qui synthétise les améliorations à apporter et indique leur niveau de priorité, le responsable de leur mise en place ainsi que leur délai de réalisation.

L'ensemble des rubriques du tableau a fait l'objet d'un **remplissage adéquat** par les intéressés qui ont clairement affiché leur volonté d'apporter les améliorations recommandées.

OBSERVATIONS DE L'AUDITE

Sauf exceptions, la **Cour ne prévoit pas de réagir aux observations des audités**. La Cour estime qu'il appartient au lecteur d'évaluer la pertinence des observations des audités eu égard aux constats et recommandations développés par la Cour.

TABLE DES MATIERES

1.	CADRE ET CONTEXTE DE L'AUDIT	5
2.	MODALITES ET DEROULEMENT	7
3.	CONTEXTE GENERAL.....	9
3.1	Introduction.....	9
3.1.1	Bases légales.....	9
3.1.2	Prévention des dépendances liées à l'alcool et au tabac.....	10
3.2	Fédération genevoise pour la prévention de l'alcoolisme (FEGPA)	11
3.2.1	Buts et organisation	11
3.2.2	Ressources humaines et financières.....	12
3.2.3	Contrat de prestations et indicateurs	12
3.3	Association pour la prévention du tabagisme (APRET).....	13
3.3.1	Buts et organisation	13
3.3.2	Ressources humaines et financières.....	14
3.3.3	Contrat de prestations et indicateurs	15
4.	ANALYSE RELATIVE AUX SUBVENTIONNEMENTS INDIRECTS	16
4.	ANALYSE RELATIVE AUX SUBVENTIONNEMENTS INDIRECTS	16
4.1	Aspects juridiques	16
4.1.1	Réponse à la Commission des finances	16
4.1.2	Éléments d'analyse juridique	20
4.2	Aspects comptables	21
4.2.1	Contexte.....	21
4.2.2	Constats et recommandations	21
4.2.3	<i>Observations communes de la FEGPA et de l'APRET</i>	22
4.2.4	<i>Observations du DES</i>	22
5.	ANALYSE RELATIVE AUX ASPECTS FINANCIERS	23
5.1	Contexte général	23
5.1.1	Bases légales et procédures applicables	23
5.1.2	Activités et responsabilités en matière de comptabilité et de contrôle	25
5.2	Analyse des états financiers de la FEGPA et de l'APRET	26
5.2.1	Contexte.....	26
5.2.2	Constats.....	29
5.2.3	Risques découlant des constats	31
5.2.4	Recommandations	31
5.2.5	<i>Observations communes de la FEGPA et de l'APRET</i>	32
5.2.6	Observations du DES	33
5.2.7	Position de la Cour à l'observation du DES.....	33
5.3	Activités de contrôle relatives aux états financiers	34
5.3.1	Contexte.....	34
5.3.2	Constats.....	36
5.3.3	Risques découlant des constats	38
5.3.4	Recommandations	38
5.3.5	<i>Observations de la FEGPA</i>	40
5.3.6	<i>Observations de l'APRET</i>	40
5.3.7	<i>Observations du DES</i>	41
5.3.8	<i>Observations du DF</i>	42
5.3.9	Position de la Cour à l'observation de la FEGPA et de l'APRET au sujet de la maintenance informatique	43
6.	TABLEAU DE SUIVI DES RECOMMANDATIONS ET ACTIONS.....	44
7.	RECUEIL DES POINTS SOULEVES PAR LES AUTRES AUDITS PORTANT SUR LES MEMES THEMES.....	46
8.	DIVERS	47
8.1	Glossaire des risques.....	47
8.2	Remerciements	49

1. CADRE ET CONTEXTE DE L'AUDIT

Lors de sa séance du 17 septembre 2008, la Commission des finances du Grand Conseil a saisi la Cour des comptes de la problématique relative à « certains aspects de l'utilisation des aides financières et indemnités accordées dans le cadre de la loi sur les indemnités et les aides financières (LIAF) ». La question principale soulevée était illustrée par des exemples relatifs à la Fédération genevoise pour la prévention de l'alcoolisme (FEGPA) et à l'Association pour la prévention du tabagisme (APRET).

Dans le cadre de leurs activités, ces deux associations de prévention des dépendances utilisent une partie des aides financières versées par l'Etat pour rétribuer un certain nombre de sportifs, associations sportives ou culturelles et organisateurs de manifestations diverses. Ceci se fait en échange de prestations telles que :

- visibilité des logos de l'APRET ou de la FEGPA sur les documents de promotion du bénéficiaire,
- visibilité des logos de l'APRET ou de la FEGPA sur les lieux de la compétition ou de la manifestation,
- présence d'un stand sur les lieux de la compétition ou de la manifestation,
- etc.

Craignant que sous certaines conditions les pratiques décrites ci-dessus fussent contraires à la LIAF, la commission des finances souhaitait connaître l'avis de la Cour quant à la « légalité de ces pratiques et de leurs diverses déclinaisons ». Ce faisant, la Cour serait amenée à « examiner les concepts de « subventionnement licite » et de « sponsoring licite » au regard de la LIAF ».

Dès lors que l'art. 174a al.1 de la Constitution genevoise (A 2 00) précise que « l'administration de l'Etat de Genève et des communes doit être fonctionnelle, efficace et structurée de manière à éviter des lenteurs, des travaux faits à double et, d'une manière générale, des dépenses sans relation avec le résultat recherché », que la Cour doit exercer ses contrôles conformément à cette disposition (art. 8 al. 1 loi D 1 12), et qu'il appartient à la Cour notamment de s'assurer du bon emploi des crédits, fonds et valeurs mis à disposition d'entités publiques (« audit de gestion »), la Cour est compétente (art. 1 al. 2 loi D 1 12).

Le 7 octobre 2008, la Cour a accepté d'entrer en matière sur la « problématique relative au **subventionnement indirect**, notamment sa légalité et ses limites en cas de transfert ou de sous-traitance de la prestation définie dans le contrat accordant une aide financière de fonctionnement », et ce, pour la FEGPA et l'APRET.

Sur demande de la commission des finances du 26 octobre 2008, la mission a été étendue à « l'utilisation des subventions dans un but électoral et politique ». Par lettre du 5 novembre 2008, la Cour en a informé M. Pierre-François Unger, conseiller d'Etat en charge du département de l'économie et de la santé (DES).

La Cour a également décidé d'entreprendre un **audit financier** de la FEGPA et de l'APRET avec pour objectifs de s'assurer que les éléments identifiés comme subventionnements indirects soient complets et d'analyser la présentation des états financiers et les activités de contrôle relatives à ces deux entités pour **l'année 2008**. Par lettre du 7 mai 2009 adressée à M. Pierre-François Unger, la Cour l'a informé de sa décision de procéder à cette deuxième phase de la mission.



La première phase de l'audit qui a trait à la problématique des **subventionnements indirects** a notamment fait l'objet d'une réponse écrite à la commission des finances du Grand Conseil en date du 16 février 2009. Aux fins de respecter les impératifs légaux relatifs à la publicité de ses rapports¹, la Cour retranscrit sa réponse **au chapitre 4**.

La deuxième phase de l'audit concernant l'**audit financier** de la FEGPA et de l'APRET est traitée au **chapitre 5**. Les travaux de la Cour n'ont porté ni sur la gestion des deux entités ni sur le contrôle des objectifs et indicateurs de performance définis dans les contrats de prestations.

Souhaitant être la plus efficace possible dans ses travaux, la Cour examine lors de ses investigations **l'ensemble des rapports d'audits préalables** effectués par des tiers, tant internes qu'externes (rapports de l'Inspection Cantonale des Finances, rapports de la Commission de Contrôle de Gestion du Grand Conseil, rapports de la Commission d'Evaluation des Politiques Publiques, etc.), de même que les **plans de mesures P1 / P2 / P+ du Conseil d'Etat**, portant sur les mêmes thématiques que le présent rapport.

La Cour précise au tableau comparatif présenté au **chapitre 7** les constatations faites par les différentes instances. Le cas échéant, la Cour a indiqué l'origine de celles ayant servi de base aux constats et recommandations contenus dans le présent rapport.

En outre, conformément à son souhait de **contribuer à une coordination efficace des activités des différentes instances de contrôle** actuellement à l'œuvre à l'Etat de Genève, la Cour a examiné la planification semestrielle des contrôles de l'Inspection Cantonale des Finances (ICF) et l'a informée de sa mission. Aucun audit de la FEGPA et/ou de l'APRET n'était prévu.

¹ Article 9 de la loi instituant une Cour des comptes.

2. MODALITES ET DEROULEMENT

La première phase de l'audit a consisté à répondre rapidement aux questions d'ordre juridique en matière de subventionnement indirect. Une réponse a été communiquée à la Commission des finances par lettre du 16 février 2009, aux fins de permettre à ladite commission d'examiner la légalité de ces pratiques et leurs diverses déclinaisons dans le cadre des projets de lois à son ordre du jour. Les aspects juridiques évoqués dans cette réponse sont développés dans le cadre du présent rapport.

La Cour a débuté la deuxième phase de son audit après réception des états financiers 2008 approuvés par l'assemblée générale de la FEGPA et de l'APRET.

La Cour s'est entretenue à plusieurs reprises avec les collaborateurs, responsables² et présidents des comités de la FEGPA et de l'APRET. Elle a par ailleurs rencontré les principaux interlocuteurs du département de tutelle, soit le Département de l'économie et de la santé (DES) impliqués dans le contrôle de ces entités, à savoir :

- la responsable du service de la prévention et de la promotion de la santé du DES,
- l'administrateur de la direction générale de la santé (DGS) du DES,
- le directeur du service financier du DES.

La réunion d'ouverture a eu lieu le 18 mai et les séances subséquentes se sont tenues jusqu'au mois de juin 2009.

Durant les travaux d'audit dans les locaux de la FEGPA et de l'APRET, la Cour a eu accès à l'ensemble des pièces comptables de ces deux entités. Elle s'est par ailleurs entretenue avec la collaboratrice de la fiduciaire aidant à l'établissement des états financiers de l'APRET (établissement du bilan et comptes de profits et pertes semestriels et annuels, assistance comptable, etc.).

Comme prévu par sa base légale, il est à relever que la Cour privilégie avec ses interlocuteurs une démarche constructive et participative visant à la **recherche de solutions améliorant le fonctionnement de l'administration publique**. De ce fait, la Cour a pu proposer aux intervenants rencontrés différentes possibilités d'amélioration de leur gestion, dont la faisabilité a pu être évaluée et est à apprécier sous l'angle **du principe de proportionnalité**.

La Cour a conduit son audit conformément aux **normes internationales d'audit** et aux **codes de déontologie** de l'International Federation of Accountants (IFAC) et de l'Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (INTOSAI), dans la mesure où ils sont applicables aux missions légales de la Cour.

En pratique, la méthodologie de la Cour des comptes est la suivante :

1^{ère} phase : Planification

Cette phase consiste à définir et à mobiliser les ressources et les compétences les mieux adaptées à la mission, que ce soit auprès des collaborateurs de la Cour des comptes ou auprès de tiers, et à déterminer les outils méthodologiques à utiliser.

² Secrétaire générale pour la FEGPA et médecin responsable pour l'APRET

2^{ème} phase : Préparation de l'audit

Cette phase consiste à identifier auprès de l'entité auditée quelles sont ses bases légales et ses intervenants-clés, à comprendre son organisation et son fonctionnement, à collecter des données chiffrées et à procéder à l'analyse des risques qui lui sont propres. A ce stade, un plan de mission est rédigé avec notamment les objectifs de la mission, les moyens à disposition, les travaux dévolus à chaque intervenant de la Cour et les délais impartis dans le déroulement de la mission.

3^{ème} phase : Récolte d'informations

Cette phase consiste à déterminer les sources de l'information pertinente, à savoir quelles sont les personnes-clés à contacter et quelles sont les informations qui sont nécessaires à l'atteinte des objectifs. Ensuite, les collaborateurs de la Cour et/ou les tiers mandatés procèdent à des entretiens et collectent les informations requises.

4^{ème} phase : Vérification et analyse de l'information

Cette phase consiste d'une part à s'assurer que les informations récoltées sont fiables, pertinentes, complètes et à jour et d'autre part à les analyser et à les restituer sous la forme de documents de travail.

5^{ème} phase : Proposition de recommandations

Cette phase consiste à établir les constatations significatives, à déterminer les risques qui en découlent et enfin à proposer des recommandations afin de rétablir la légalité des opérations, la régularité des comptes ou d'améliorer la structure ou le fonctionnement de l'organisation.

6^{ème} phase : Rédaction du rapport

Cette phase consiste à rédiger le rapport conformément aux documents de travail et à la structure adoptée par la Cour des comptes.

7^{ème} phase : Validation du rapport

Cette phase consiste à discuter le contenu du rapport avec l'entité auditée, avec pour objectif de passer en revue les éventuelles divergences de fond et de forme et de s'accorder sur les priorités et délais des recommandations.

Ainsi, chaque thème développé dans ce rapport fait l'objet d'une mise en contexte, de constats, de risques découlant des constats et de recommandations (numérotées en référence aux constats) soumis aux observations de l'audité.

Les risques découlant des constats sont décrits et qualifiés en fonction de la **typologie des risques encourus**, risques définis dans le Glossaire qui figure au [chapitre 8](#).

Afin de faciliter le suivi des recommandations, la Cour a placé au [chapitre 6](#) un tableau qui **synthétise les améliorations à apporter** et pour lequel l'entité auditée indique le niveau de **priorité**, le **responsable** de leur mise en place ainsi que leur **déla**i de réalisation.

3. CONTEXTE GENERAL

3.1 Introduction

3.1.1 Bases légales

La loi genevoise sur la santé (K 1 03 du 7 avril 2006) a pour but de « contribuer à la promotion, à la protection, au maintien et au rétablissement de la santé des personnes, des groupes de personnes, de la population et des animaux, dans le respect de la dignité, de la liberté et de l'égalité de chacun » (art. 1 al. 1).

Elle donne au Département de l'économie et de la santé (DES) le rôle de mise en œuvre de la politique cantonale de la santé. L'article 7 précise que le DES peut « déléguer, notamment sous forme de mandat de prestations, des tâches d'exécution de la présente loi à des organismes publics ou privés, son pouvoir de décision étant réservé ». La direction générale de la santé (DGS) accomplit quant à elle « toutes les tâches de planification et de gestion du domaine de la santé qui ne sont pas attribuées à une autre autorité. Elle conseille le DES dans tous ces domaines » (art. 8).

La loi sur la santé consacre un chapitre spécifique à la « **promotion de la santé et la prévention** », soulignant ainsi son importance et la nécessité de coordonner et d'encourager les programmes et actions dans ce domaine. **La promotion de la santé** « a pour but de maintenir et d'améliorer la santé des individus et de la population en général » (art. 14). **La prévention** comprend quant à elle « l'ensemble des mesures ayant pour but d'éviter la survenance de maladies et d'accidents ou de réduire leur nombre, leur gravité et leurs conséquences » (art. 15). Concernant la **prévention des dépendances**, « l'Etat soutient les actions de prévention des addictions ainsi que les mesures de réduction des risques dans ce domaine, en particulier auprès des mineurs. La publicité pour les boissons alcoolisées, les produits du tabac, les médicaments et les autres substances nuisibles à la santé est interdite dans les limites des dispositions fédérales et cantonales » (art. 27).

L'article 29 précise qu'il incombe au DES, en collaboration avec les autres départements concernés, de mettre en œuvre un **plan cantonal de promotion de la santé et de prévention**. Ce plan cantonal « détermine les besoins en fonction des domaines concernés et définit les mesures propres à les satisfaire. Il tient compte des initiatives d'organismes privés, des projets des communes et des organismes publics cantonaux ainsi que des actions menées par les autres cantons et la Confédération ».

Pour le plan cantonal 2007-2010, trois problématiques ont été retenues par le conseiller d'Etat en charge du DES :

- promouvoir une alimentation saine et une activité physique régulière,
- **retarder l'âge de la première consommation d'alcool,**
- mettre en œuvre la démarche « Alliance » contre la dépression.

Le service de la prévention et de la promotion de la santé, rattaché à la DGS du DES, s'occupe spécifiquement de ces problématiques. Il compte trois collaborateurs et gère l'ensemble des subventions versées aux entités opérant dans le domaine des « maladies non transmissibles » (alcool, tabac, alimentation, etc.).

3.1.2 Prévention des dépendances liées à l'alcool et au tabac

Les activités de la Fédération genevoise pour la prévention de l'alcoolisme (FEGPA) et de l'Association pour la prévention du tabagisme (APRET) s'inscrivent dans le cadre de la politique cantonale de la santé définie précédemment et plus particulièrement dans celui de la prévention des dépendances.

En 2008, l'Etat de Genève et les entités FEGPA et APRET ont signé des contrats de prestations, formalisant ainsi leurs relations pour la période 2009 à 2012. La **FEGPA** s'engage à fournir une prestation de **prévention de la consommation inappropriée ou abusive d'alcool** et de ses conséquences. Quant à l'**APRET**, elle s'engage à fournir une prestation de **prévention de l'usage du tabac** et de ses conséquences, ainsi que de **l'exposition à la fumée passive**.

Afin de mesurer la conformité de la prestation définie avec les attentes du département, des objectifs et indicateurs de performance sont déterminés et figurent en annexe aux contrats de prestations. La définition de ces objectifs et indicateurs de performance a fait l'objet dès 2007 d'un travail conjoint entre le DES et les entités FEGPA et APRET afin de s'assurer de leur pertinence et de leur cohérence avec les orientations cantonales (politique cantonale, cadres de référence³, etc.) et fédérales. Les activités et leurs indicateurs sont décrits aux chapitres 3.2.3 et 3.3.3.

La FEGPA et l'APRET, bien que statutairement indépendantes, sont étroitement liées par le fait que :

- une partie du personnel est commun aux deux entités,
- certains moyens sont partagés par les deux entités (locaux administratifs, Arcade de Carrefour-Prévention⁴, logiciel, etc.),
- les deux entités mènent conjointement des actions sur le terrain.

Les ressources partagées font l'objet de refacturations entre les deux entités.

³ En juin 2007, la DGS a élaboré deux « cadres de référence genevois » : un pour la prévention des problèmes liés au tabac et un pour la prévention des problèmes liés à l'alcool. Ces documents ont notamment pour but de définir les orientations et buts de la prévention cantonale en matière de tabac et d'alcool. Exemples pour l'alcool : « diminuer la prévalence de la consommation abusive ou inadéquate d'alcool », « diminuer les conséquences, pour les familles et pour les proches, de la dépendance à l'alcool d'un parent, ami, voisin, collègue »...

⁴ Cette arcade est un lieu d'information, de documentation, de conseil et d'orientation notamment dans le domaine des dépendances et de l'alimentation.

3.2 Fédération genevoise pour la prévention de l'alcoolisme (FEGPA)

3.2.1 Buts et organisation

La Fédération Antialcoolique Genevoise (FAG) fut créée en 1918 et regroupait neuf ligues antialcooliques et d'abstinence. En 1985, la FAG devient la Fédération genevoise pour la prévention de l'alcoolisme (FEGPA), association constituée conformément aux articles 60 et suivants du code civil. En 1989, le département de l'action sociale et de la santé (DASS)⁵ la mandate pour assurer le rôle de Centre de coordination du réseau genevois d'alcoologie (Régale) afin de le structurer. Elle regroupe aujourd'hui tous les partenaires du Régale.

Les buts statutaires de la FEGPA sont les suivants :

- promouvoir la santé et la prévention,
- informer le public, les autorités et autres décideurs sur toutes les questions liées à l'alcoologie,
- fédérer le réseau genevois d'alcoologie,
- participer aux activités des organismes romands et suisses poursuivant des buts similaires

Les organes de la FEGPA sont constitués par l'assemblée générale, le comité, le bureau, le secrétariat et l'équipe du personnel ainsi que l'organisme de vérification des comptes :

- l'assemblée générale est l'organe suprême de la fédération. Elle élit le/la président-e, le/la vice-président-e, le/la trésorier-ère, les membres du comité et l'organisme de vérification des comptes dont la durée du mandat est d'une année renouvelable,
- le comité est l'organe dirigeant de la fédération. Il gère les affaires de la fédération et la représente en conformité des statuts. Le comité est composé du/de la président-e, du/de la vice-président-e et du/de la trésorier-ère élus par l'assemblée générale pour leurs compétences et disponibilités, et au minimum de cinq membres, personnes physiques, élus par l'assemblée générale,
- le bureau est composé du/de la président-e, du/de la vice-président-e, du/de la trésorier-ère et des membres du personnel. Il expédie les affaires courantes entre les séances du comité et est responsable de l'engagement et des relations de travail avec le personnel,
- le personnel assiste, avec voix consultative, à toutes les séances des organes susmentionnés. Les membres du personnel effectuent les tâches définies dans leur cahier des charges,
- l'organe de vérification des comptes est chargé de préparer un rapport annuel à l'attention de l'assemblée générale et des autorités cantonales et municipales.

La fédération est engagée par la signature collective d'un membre du bureau et d'un membre du personnel.

⁵ Ancien département de tutelle de la FEGPA et de l'APRET

3.2.2 Ressources humaines et financières

En date de l'audit, la FEGPA compte trois collaborateurs soit 2.3 équivalents temps plein (ETP) :

- une secrétaire générale (poste à 100 %)
- une secrétaire sociale, chargée de l'accueil et de la comptabilité (poste à 50 %)
- un chargé de projets (poste à 80 %)
- le comité est composé de 10 personnes non rémunérées

Les tableaux suivants mettent en évidence les principaux chiffres du bilan et du compte de résultat de la FEGPA pour les années 2007 et 2008 (chiffres en milliers de francs d'après les états financiers 2008 de la FEGPA) :

Bilan	2008	2007
Actifs circulants	79	188
- dont liquidités	53	168
- dont réalisables	26	20
Actifs immobilisés	1	1
Total de l'actif	80	189
Fonds étrangers	70	121
Fonds propres	10	68
Total du passif	80	189

Compte de résultat	2008	2007
Subventions	896	954
Cotisations et dons	26	31
Autres produits	75	74
Total des produits	997	1'059
Charges activités de la Fegpa	591	573
Frais de fonctionnement	464	482
- dont salaires et charges sociales	337	352
Total des charges	1'055	1'055
(Perte) / bénéfice de l'exercice	-58	4

Les charges d'activités de la FEGPA correspondent aux charges externes pour la réalisation des activités liées à la prévention (voir chapitre 3.2.3). Les frais de fonctionnement sont principalement dus aux charges de personnel tant pour les activités de prévention que pour les tâches administratives.

En 2008, la FEGPA a bénéficié de subventions pour un montant total de 896'200 F, intégralement versé par l'Etat de Genève. Conformément à la loi 10257 du 19 mars 2009, l'Etat versera à la FEGPA pour la période 2009-2012 un montant identique de 896'200 F, sous la forme d'une aide financière de fonctionnement au sens de l'article 2 de la LIAF.

3.2.3 Contrat de prestations et indicateurs

Le contrat de prestations entre la FEGPA et le DES a été signé au mois de juin 2008 et concerne la période 2009-2012. Les prestations définies en annexe du contrat sont les suivantes :

- Diminution de l'usage d'alcool par les enfants et les jeunes,
- Information sur les conséquences de la consommation de l'alcool et sur la promotion de la santé,
- Diminution de la consommation d'alcool en situations inappropriées,
- Mobilisation du réseau d'alcoologie genevois (REGAL)
- Contribution au débat de santé publique

Chaque prestation est évaluée par le biais d'objectifs et d'indicateurs de performance. Ces indicateurs de performance mesurent le nombre de prestations rendues, leur qualité, leur efficacité ou leur efficience. Ainsi, à titre d'exemple pour évaluer la prestation « diminution de l'usage d'alcool par les enfants et les jeunes », un des objectifs est de renforcer les compétences des jeunes afin de prévenir la consommation précoces et les cas d'ivresse. Cet objectif est évalué par le biais du nombre d'interventions en milieu scolaire et extra-scolaire (valeur cible : 10 par an) et du nombre de jeunes touchés par ces interventions (valeur cible : 5'000 par an).

3.3 Association pour la prévention du tabagisme (APRET)

3.3.1 Buts et organisation

L'Association pour la prévention du tabagisme (APRET) est une association au sens des articles 60 et suivants du code civil. Elle est née au printemps 1990, après dix ans de travail d'un groupe de femmes et d'hommes concernés par les méfaits du tabagisme et pour faire suite à la volonté politique du canton.

Les buts statutaires de l'APRET sont les suivants :

- elle remplit un rôle de prévention en matière de tabagisme grâce au Centre d'Information et de Prévention du Tabagisme (CIPRET). L'APRET adresse à ses membres, au corps médical et à la population en général une information régulière,
- elle réalise toutes activités ou manifestations qui paraissent aptes à prévenir le tabagisme, à en dénoncer les méfaits et à stimuler la désaccoutumance,
- elle participe à l'élaboration de programmes de santé préventive,
- elle coordonne les actions des Associations, Liges ou Institutions poursuivant des buts similaires sur le plan cantonal,
- elle entretient des relations publiques; elle intervient auprès des autorités,
- elle collabore avec des organisations suisses et internationales qui poursuivent des buts de prévention dans le domaine du tabagisme notamment.

L'APRET s'est dotée d'un Centre d'Information et de Prévention du Tabagisme, le CIPRET-Genève, sous la responsabilité d'un médecin. Ce centre a pour principale mission de coordonner les actions de prévention du tabagisme sur le territoire genevois. Il a été inauguré le 12 septembre 1991.

Les organes de l'APRET sont constitués par l'assemblée générale, le comité et l'organe de contrôle :

- les attributions de l'assemblée sont les suivantes :
 - o elle prend connaissance du rapport du comité, des comptes et du rapport de l'organe de contrôle,
 - o elle approuve, s'il y a lieu, les comptes et donne décharge au comité et au trésorier de leur gestion,
 - o elle élit les membres du comité ainsi que l'organe de contrôle,
 - o elle statue sur les objets qui lui sont soumis par le comité,
 - o elle adopte et modifie les statuts,
 - o elle se prononce sur l'adhésion des nouvelles institutions

- le comité comprend cinq membres élus par l'assemblée générale. Il a tous les pouvoirs qui ne sont pas spécialement réservés à l'assemblée générale et à l'organe de contrôle par la loi et les statuts. Chaque année, après l'assemblée générale ordinaire, le comité nomme en son sein un président, un vice-président, un trésorier et un secrétaire.
- l'organe de contrôle est chargé de vérifier les comptes et de faire un rapport écrit à l'assemblée générale sur le bilan et sur le résultat de l'année. Le contrôleur est désigné chaque année par l'assemblée.

Vis-à-vis des tiers, l'APRET est représentée et obligée par son président et un membre du comité, signant collectivement à deux. Le président peut être remplacé par un autre membre du comité.

3.3.2 Ressources humaines et financières

En date de l'audit, l'APRET compte quatre collaborateurs soit 2.5 équivalents temps plein :

- un médecin responsable (poste à 60 %)
- une secrétaire (poste à 50 %)
- une comptable, également chargée de l'accueil de l'arcade de Carrefour-Prévention (poste à 50 %)
- une infirmière et tabacologue (poste à 90 %)
- le comité est composé de 9 personnes non rémunérées

Les tableaux suivants mettent en évidence les principaux chiffres du bilan et du compte de résultat de l'APRET pour les années 2007 et 2008 (chiffres en milliers de francs d'après les états financiers 2008 de l'APRET) :

Bilan	2008	2007
Actifs circulants	165	153
- dont liquidités	126	76
- dont réalisables	39	77
Actifs immobilisés	3	5
Total de l'actif	168	158
Fonds étrangers	164	144
Réserve matériel informatique	5	5
Fonds propres	-1	9
Total du passif	168	158

Compte de résultat	2008	2007
Subventions	990	1'040
Cotisations et dons	1	0
Autres produits	2	47
Total des produits	993	1'087
Charges des actions du Cipret	558	608
Frais de fonctionnement	445	445
- dont salaires et charges sociales	338	319
Total des charges	1'003	1'053
(Perte) / bénéfice de l'exercice	-10	34

Les charges des actions de l'APRET correspondent aux charges externes pour la réalisation des activités liées à la prévention (voir chapitre 3.3.3). Les frais de fonctionnement sont principalement dus aux charges de personnel tant pour les activités de prévention que pour les tâches administratives.

En 2008, l'APRET a bénéficié de subventions pour un montant total de 990'000 F, soit 950'000 F versés par l'Etat de Genève et 40'000 F par la Ville de Genève. Conformément à la loi 10257 du 19 mars 2009, l'Etat versera à l'APRET un montant de 885'000 F pour 2009 et de 950'000 F pour les années 2010 à 2012, sous la forme d'une aide financière de fonctionnement au sens de l'article 2 de la LIAF.



3.3.3 Contrat de prestations et indicateurs

Le contrat de prestations entre l'APRET et le DES a été signé au mois de septembre 2008 et concerne la période 2009-2012. Les prestations définies en annexe du contrat sont les suivantes :

- Mise en œuvre d'actions pour retarder l'âge d'une éventuelle consommation de tabac,
- Information de la population genevoise,
- Aide au sevrage des groupes vulnérables,
- Soutien à la prévention du tabagisme dans les lieux publics, les entreprises privées et les collectivités publiques et privées,
- Contribution au débat de santé publique.

Chaque prestation est évaluée par le biais d'objectifs et d'indicateurs de performance. Ces indicateurs de performance mesurent le nombre de prestations rendues, leur qualité, leur efficacité ou leur efficience. Ainsi, à titre d'exemple pour évaluer la prestation « d'information de la population genevoise », un des objectifs est d'informer et de soutenir au sevrage du tabac dans le cadre des séances de groupes hebdomadaires « Mardis du CIPRET ». Cet objectif est évalué par le biais du nombre de séances (valeur cible : 40 par an) et de participants (valeur cible : 320 par an) aux « Mardis du CIPRET ».

4. ANALYSE RELATIVE AUX SUBVENTIONNEMENTS INDIRECTS

4.1 Aspects juridiques

4.1.1 Réponse à la Commission des finances

Comme indiqué dans le cadre et contexte de l'audit et afin de respecter les impératifs légaux relatifs à la publicité de ses rapports, la Cour retranscrit ci-après la réponse qu'elle a adressée à la Commission des finances du Grand Conseil en date du 16 février 2009 concernant la première phase de l'audit, à savoir la problématique des **subventionnements indirects** :

*« Monsieur le Président,
Mesdames et Messieurs les députés,*

En réponse à vos communications des 25 septembre et 11 décembre 2008, relatives respectivement à la Fédération genevoise de prévention de l'alcoolisme (FEGPA) et l'Association pour la prévention du tabagisme (APRET) d'une part et d'autre part au Centre de contact suisse-immigrés (CCSI) et à l'Association Camarada, nous vous communiquons ci-dessous quelques éléments de réponses.

Nous soulignons toutefois que la Cour n'est pas une instance juridictionnelle et qu'il ne lui appartient pas de prendre des positions juridiques définitives, mais seulement de vérifier la légalité et la régularité des pratiques qui lui sont soumises.

L'APRET a pour mission de coordonner les actions de prévention du tabagisme sur le territoire genevois, informer l'ensemble de la population genevoise, faire le lien avec les autres organismes luttant contre le tabagisme, au niveau cantonal, intercantonal, fédéral et international. Elle contribue à la prévention du tabagisme en général et des jeunes en particuliers.

La FEGPA a pour mission de promouvoir la santé et la prévention, informer le public, les autorités et autres décideurs sur toutes les questions liées à l'alcoologie, fédérer le réseau genevois de l'alcoologie, participer aux activités des organismes romands et suisses poursuivant des buts similaires. Elle contribue à la prévention de l'alcoolisme en général et des jeunes en particulier.

Quelques principes légaux pour commencer

L'art. 14 al. 3 de la LIAF prévoit que le requérant d'une subvention doit s'engager à être le bénéficiaire direct de l'indemnité ou de l'aide financière. L'art. 7 du RIAF précise encore que conformément à l'art. 14 al. 3 LIAF, si le contrat de droit public ou la décision ne le prévoit pas, le bénéficiaire s'engage par écrit à ne procéder à aucune redistribution de l'aide financière ou de l'indemnité obtenue.

Les prestations versées à des partis politiques ou aux groupes parlementaires sont exclus expressément du champ d'application de la LIAF, par son art. 4 lettre c.

Les articles 80 à 83 de la loi sur l'exercice des droits politiques (LEDP) règlent le sort des frais électoraux, la participation de l'Etat à ceux-ci ne pouvant être versée que postérieurement à l'opération électorale considérée et tenant compte des résultats obtenus par les partis politiques, associations et autres groupements prenant part à une élection. Ainsi, actuellement aucune possibilité de financement préalable n'est possible. Ce principe subsiste dans le PL 10000 qui ne prévoit que le remboursement des frais de campagne pour des votations et/ou élections.

Quelques définitions pour suivre

*Il y a **subvention indirecte** lorsque le versement effectué par les pouvoirs publics en faveur de l'entité requérante bénéficie en réalité à une tierce partie inconnue des pouvoirs publics au moment du versement, ce qui constitue un risque de détournement de l'aide publique (par exemple lorsque l'entité subventionnée prête ou remet des fonds à une entité tierce sans que cela soit prévu par ses statuts ou la demande de subvention, qu'il s'agisse d'aide financière ou d'indemnité au sens de la LIAF).*

*Une subvention indirecte opérée à l'insu de celui qui octroie la subvention est prohibée. En revanche, une telle subvention indirecte peut être voulue, connue et prévue, auquel cas il convient de la qualifier de **sous-subvention**, cette dernière n'étant pas prohibée.*

*Il y a **détournement de subvention** lorsque celle-ci est utilisée à des fins contraires aux buts indiqués dans la demande de subvention. Le détournement de subvention peut être qualifié d'acte frauduleux.*

*Le **sponsoring** est un vecteur de communication qui consiste pour le sponsor (le plus souvent une entreprise commerciale) à contribuer notamment financièrement à une action sociale culturelle ou sportive, dans un but publicitaire, ou la volonté d'accroître sa notoriété et d'améliorer son image par le fait d'être liée à une activité considérée comme louable. En droit fiscal suisse, le sponsoring est une activité par laquelle une entité octroyante verse de l'argent, accorde des avantages appréciables en argent ou effectue d'autres attributions en vue de promouvoir l'activité de personnes, de groupements ou d'organisations dans les domaines du sport, de la culture, d'activités sociales, de l'écologie ou dans d'autres domaines socio-politiques et, dans le même temps, poursuit des objectifs de marketing et de relations publiques dans son propre intérêt, en bénéficiant en retour de la prestation que lui fait l'entité gratifiée sous forme de publicité et qu'elle lui procure en termes d'image, par exemple en la citant nommément dans une liste de sponsors (ATF 2A.166 et 167 du 8 mai 2006).*

Quelques cas pratiques pour terminer

1) **L'APRET** a financé une publicité relativement à la votation visant à l'adoption de l'initiative IN129 en faveur de l'interdiction de la fumée passive.

Ce financement peut paraître contraire tant à la LIAF qu'à la loi sur l'exercice des droits politiques. Toutefois, d'une part, avant de procéder à ce financement, l'APRET avait sollicité et obtenu l'accord du département qui lui accorde sa subvention d'y consacrer la somme de 65.000 F moyennant la présence des armoiries de la République sur les publicités en cause. D'autre part, le but de l'APRET étant précisément de lutter contre le tabagisme et ses effets envers les tiers non-fumeurs, on pourrait difficilement lui reprocher d'avoir utilisé une partie de ses fonds à une campagne, fût-elle relative à une votation, en faveur de l'interdiction de la fumée passive. Ainsi, bien que formellement irrégulière, cette utilisation doit être tenue, ex post, pour conforme aux vœux des autorités.

2) **La FEGPA et l'APRET** utilisent une partie de leurs aides financières pour rétribuer des sportifs, associations sportives ou culturelles et organisateurs de manifestations diverses, en échange de la visibilité de leurs logos sur les documents de promotion, les lieux de compétition ou de manifestations.

Cet échange de procédés ne peut être qualifié de sponsoring, mais de sous-subsidation. En effet, dès lors que ces procédés ne sont pas entrepris dans le but d'améliorer l'image de la FEGPA et de l'APRET, mais bien de remplir le but social et statutaire de ces associations (à savoir lutter contre la consommation d'alcool d'une part et du tabac d'autre part, les organisateurs s'engageant à exclure ces produits lors de leurs manifestations), ils ne peuvent être tenus pour contraires aux contrats de prestations.

Cela dit, ce mode d'emploi des subventions versées est plafonné à 10% dans le contrat de prestations signé avec l'Etat et l'examen annuel des comptes permettra de vérifier le respect de cette limite.

3) **La FEGPA** a financé les cartons d'invitation à « La fête de l'apprentissage CFC 2008 » organisée par le DIP pour la remise des CFC.

Selon les documents remis à la Cour, ce financement a été opéré sur la base d'un contrat de partenariat permettant à la FEGPA de tenir un stand permanent lors des festivités, ce qui lui a permis de mettre en avant ses activités de lutte contre l'alcoolisme et la consommation d'alcool en général, conformément à ses buts sociaux et statutaires, et il n'y a pas lieu de lui en tenir rigueur. Même si le logo de « Carrefour Prévention » figure sur l'invitation, il est toutefois regrettable que le logo de la FEGPA n'y figure pas explicitement.

4) La participation à la campagne électorale de la **Constituante** par l'AVIVO, les Associations de Genève, voire le WWF Genève, la Fédération romande des consommateurs et l'Association écologie pour un développement durable, n'a pas à être examinée dans le présent courrier, dès lors que ces diverses entités ne perçoivent pas de subventions cantonales. A toutes fins utiles, il convient de rappeler la teneur de l'alinéa 1 de l'article 83 LEDP « Les communes ne sont pas autorisées à faire de la propagande électorale, ni à supporter les frais de celle des partis politiques, autres associations ou groupements. »



5) L'Association **CAMARADA** et le **CCSI** auraient par le passé utilisé des subventions cantonales pour soutenir des campagnes de votation. Les principes énoncés ci-avant leur sont également applicables.

Par ces quelques éléments, que nous vous communiquons par simple lettre au vu des délais relatifs aux projets de loi en attente auprès de votre commission, nous espérons avoir répondu à vos attentes sur le plan juridique.

Nous les intégrerons formellement dans un prochain rapport de la Cour qui traitera également des aspects financiers relatifs aux entités subventionnées par l'Etat qui ont fait l'objet de cette première analyse.

Tout en demeurant à votre disposition et à celle de votre Commission pour discuter de ces éléments si vous le souhaitez, nous vous prions de croire, Monsieur le Président, Mesdames et Messieurs les députés, à l'expression de notre considération.

Pour la Cour des comptes

*Antoinette STALDER
Magistrat*

*Stéphane GEIGER
Président*

*Stanislas ZUIN
Magistrat*

Copie :

*Madame Marie da Roxa, Secrétaire générale du DES
Monsieur Bernard Gut, Secrétaire général du DI
Monsieur Alain Bolle, Président de la FEGPA
Monsieur Jean-Luc Forni, Président de l'APRET »*



4.1.2 Éléments d'analyse juridique

La participation de l'Etat – directement ou par le biais d'entités subventionnées – au financement de campagnes de votation sur un objet qui concerne une tâche qui lui est constitutionnellement attribuée constitue une problématique spécifique.

En l'état, il y a conflit entre l'interdiction légale de financer d'avance une campagne politique selon la LEDP et l'exécution de la tâche constitutionnelle dont il est question. Ce conflit de normes est particulièrement perceptible lorsque la mise en œuvre de la mission constitutionnelle implique une participation active à la formation de l'opinion publique, et que cette dernière est déléguée à des entités subventionnées, par le biais d'un contrat de prestations.

Le Cour recommande aux pouvoirs exécutif et législatif de prendre des mesures pour éliminer cette situation de conflit à l'avenir. A cette fin, il conviendra de résoudre la question de principe de savoir si l'on veut ou non que l'Etat ait le pouvoir de financer les campagnes politiques dans le cadre des tâches qui lui sont constitutionnellement attribuées (par exemple, comme en l'occurrence, protéger la santé publique en diminuant la consommation de tabac).

S'il n'appartient pas à la Cour des comptes de prendre position à ce sujet, elle entend toutefois rendre les députés attentifs à cette problématique et attire leur attention sur l'important travail de réflexion qui a déjà été mené sur le plan fédéral au sujet de cette problématique⁶.

⁶ Voir notamment le rapport du groupe de travail de la Conférence des services d'information élargie (GT CSIC) : « L'engagement du Conseil fédéral et de l'administration dans les campagnes précédant les votations fédérales », Berne, novembre 2001 (rapport librement disponible sous http://www.admin.ch/ch/f/pore/pdf/Eng_BR_f.pdf)

4.2 Aspects comptables

4.2.1 Contexte

La Cour a eu accès à la comptabilité des deux entités lors de son audit financier. Elle a examiné leurs dépenses dans les comptes de l'exercice 2008 et plus particulièrement les frais publicitaires liés à des campagnes politiques et le subventionnement indirect.

4.2.2 Constats et recommandations

Dépenses non conforme aux objectifs et buts sociaux

La Cour n'a pas identifié de transactions pouvant être qualifiées de non conformes aux objectifs et aux buts sociaux de la FEGPA et de l'APRET.

Frais publicitaires liés à des campagnes politiques par l'APRET

Concernant la participation de l'APRET à des frais publicitaires liés à des campagnes politiques, la Cour a constaté qu'il n'y a pas eu d'autre campagne que celle relative à la votation concernant la fumée passive. La demande en urgence de la Commission des Finances portait sur le coût des supports affiches et journaux évalué initialement à 65'000 F. Le coût final se monte à 69'319 F.

Limite du subventionnement indirect à 10% de la subvention

Les aides financières pouvant être attribuées par la FEGPA et par l'APRET pour rétribuer des sportifs, associations sportives ou culturelles et organisateurs de manifestations diverses, en échange de la visibilité de leurs logos sur les documents de promotion, les lieux de compétition ou de manifestations sont limitées à 10% de l'aide financière dont bénéficient la FEGPA et l'APRET. Cette décision du seuil de 10% a été prise par le DES suite à un rapport de l'ICF et communiquée aux associations en juillet 2006. Les contrats de prestation portant sur la période 2009-2012 formalisent cette règle. Chaque année, la FEGPA et l'APRET soumettent la liste des entités qu'elles désirent soutenir à la DGS pour validation.

Cependant, le contrat de prestations n'est actuellement pas suffisamment précis pour déterminer le type d'activités pouvant être qualifiées de subventions indirectes autorisées (« sous-subventionnement ») de celles s'inscrivant dans l'activité courante d'aide pour des manifestations ponctuelles.

Ainsi, pour clarifier ce point, la Cour a demandé à la FEGPA et à l'APRET les activités considérées comme des sous-subventionnements. Selon la FEGPA et l'APRET, ces soutiens sont attribués à des clubs sportifs (ou associations culturelles) ou encore à des sportifs qui promeuvent pendant l'année et dans le cadre de leur activité régulière l'image et les valeurs de la FEGPA et de l'APRET. Les aides pour des manifestations ponctuelles impliquant ou non la présence d'un stand ne font pas partie des aides financières limitées dans le contrat de prestations.

Sur la base de cette définition, de la comptabilité et des contrats, la limite des 10% a été respectée.

Recommandations :

1) Au DES : Considérant la frontière ténue entre sous-subventionnement et aides pour des manifestations ponctuelles, les contrats de prestations devraient préciser le type de contre-prestation qui distingue une dépense de simple partenariat ponctuel de celle relative à un sous-subventionnement.

2) A la FEGPA et à l'APRET : Considérant que les dépenses de sous-subventionnement et d'aides ponctuelles sont comptabilisées parfois sur de mêmes comptes, rendant le pilotage et le contrôle du respect de la règle des 10% difficile, il conviendrait de regrouper les charges de sous-subventionnement sur un seul compte ou groupe de comptes.

4.2.3 Observations communes de la FEGPA et de l'APRET

Recommandations acceptées.

4.2.4 Observations du DES

Le DES relève avec satisfaction que:

- *la Cour des comptes n'a pas identifié de transactions non conformes aux objectifs et buts sociaux de la FEGPA et de l'APRET;*
- *le mécanisme prévu dans les contrats de prestations APRET et FEGPA pour formaliser les modalités de sous-subventionnement est conforme à la LIAF et est respecté par les institutions concernées.*

Le DES partage la recommandation de la Cour visant à mieux préciser les contre-prestations liées à un partenariat ponctuel. Il proposera au groupe interdépartemental LIAF que les contrats standards Etat prévoient un dispositif permettant de spécifier les conditions de formalisation des aides ponctuelles et proposera un avenant aux contrats de prestations APRET et FEGPA intégrant ce dispositif.

5. ANALYSE RELATIVE AUX ASPECTS FINANCIERS

Ce chapitre traite de la deuxième phase de l'audit, à savoir l'analyse des états financiers (partie 5.2) et les activités de contrôle (partie 5.3) relatives à la FEGPA et l'APRET pour l'année 2008.

5.1 Contexte général

5.1.1 Bases légales et procédures applicables

Les bases légales et procédures applicables à l'octroi et au suivi des subventions versées par l'Etat à des entités subventionnées peuvent être résumées ainsi :

- **La loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat de Genève (LGAF) D 1 05** entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1994. Cette loi traite de la gestion des finances publiques, du budget, des subventions, des comptes de l'Etat et du bilan, ainsi que de l'organisation financière.
- **La loi sur les indemnités et les aides financières (LIAF) D 1 11** entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006. Cette loi vise à garantir que les indemnités et les aides financières cantonales soient :
 - a) propres à atteindre leurs objectifs de manière économique et efficace;
 - b) allouées selon des principes uniformes;
 - c) adaptées aux possibilités financières du canton.
 - d) conformes à la répartition des tâches et des charges établie entre les collectivités publiques;
 - e) conformes au principe de la transparence de leur octroi, leur utilisation et leur contrôle.
- **Le règlement d'application de la loi sur les indemnités et les aides financières (RIAF) D 1 11.01** entré en vigueur le 8 juin 2006.
- **La loi sur la surveillance de la gestion administrative et financière et l'évaluation des politiques publiques (LSGAF) D 1 10** entrée en vigueur le 18 mars 1995 qui définit notamment les entités devant mettre en place un système de contrôle interne.
- **La loi sur la répartition entre l'Etat et la Ville de Genève des subventions versées aux organismes oeuvrant dans les domaines de la santé et de l'action sociale et sur leur financement (L9902)** a pour but de répartir les compétences de l'Etat et de la Ville de Genève en matière de subventionnement de manière à coordonner les efforts de subventionnement de l'Etat avec ceux de la Ville de Genève, de simplifier et d'harmoniser les procédures et de renforcer la transparence et l'efficacité.
- Les **contrats de prestations** conclus avec les entités tierces qui ont pour buts selon l'article 21 de la LIAF de :
 - déterminer le but et les objectifs visés par l'aide financière,
 - préciser le montant et l'affectation de l'aide financière consentie par l'Etat ainsi que le nombre et l'échéance des versements,
 - définir les prestations offertes ainsi que les conditions de modifications éventuelles de celles-ci,

- fixer les obligations contractuelles et les indicateurs de performance relatifs aux prestations.
- L'arrêté du Conseil d'Etat n°00684-2009 du 28 janvier 2009 relatif à la présentation et à la révision des états financiers des entités subventionnées et des autres entités paraétatiques. Cet arrêté adopte la version modifiée de la **directive transversale EGE-02-04 « présentation des états financiers des entités subventionnées et des autres entités paraétatiques »**. Le 29 août 2007, le Conseil d'Etat avait adopté la version originale de la directive. Les principes généraux n'ont pas été modifiés entre les deux versions.

Cette directive énonce les objectifs suivants :

- harmoniser la présentation des états financiers des entités subventionnées et des autres entités paraétatiques en appliquant un référentiel comptable reconnu,
 - harmoniser les exigences de l'Etat en matière de révision des états financiers, des entités subventionnées et des autres entités paraétatiques,
 - veiller à ce que les normes légales soient respectées uniformément
- L'arrêté du Conseil d'Etat n°00685-2009 du 28 janvier 2009 relatif à la politique de l'Etat en matière de **thésaurisation** des subventions. Cet arrêté adopte la version modifiée de la **directive transversale EGE-02-07 « traitement des bénéfiques et des pertes des entités subventionnées »**.
 - La **directive transversale** relative à la **valorisation des subventions non monétaires** adoptée lors de la séance du Conseil d'Etat du 21 février 2007.
 - La **procédure départementale** du DES relative à **l'application de la loi sur les indemnités et les aides financières** entrée en vigueur le 1^{er} mai 2009. Cette procédure a pour objectif de décrire les règles de recevabilité, d'octroi et de suivi d'une indemnité ou d'une aide financière et de préciser les rôles et responsabilités de chaque intervenant à toutes les étapes du processus. Elle ne s'applique pas au contrôle réalisé par la Cour qui a porté sur l'année 2008.

5.1.2 Activités et responsabilités en matière de comptabilité et de contrôle

Le tableau qui suit résume les principales activités et responsabilités en matière de comptabilité et de contrôle, relativement aux entités FEGPA et APRET et au département de tutelle (DES) :

	Activités	Responsabilités / acteurs
Comptabilité	Saisie des écritures comptables	Comptable de la FEGPA et de l'APRET (même comptable et même logiciel pour les deux entités)
	Assistance comptable, bouclements des comptes annuels et des éventuelles situations intermédiaires	Organe externe mandaté par chaque entité
	Etablissement des comptes annuels	Comité de chaque entité
	Opinion sur les comptes annuels	Organe de révision externe mandaté par chaque entité
Contrôle	Formalisation des procédures internes (APRET uniquement)	Organe externe mandaté par l'APRET
	Conception, mise en place et maintien d'un système de contrôle interne relatif à l'établissement et la présentation des comptes	Comité de chaque entité
	Suivi du système de contrôle interne	Direction de chaque entité
	Attestation de l'existence et évaluation d'un système de contrôle interne relatif à l'établissement et à la présentation des comptes annuels	Organe de révision externe mandaté par chaque entité
	Réception et examen des comptes annuels	Département de tutelle (DES)
	Rapport d'examen périodique (au minimum tous les 4 ans) communiqué au département des finances (1)	Département de tutelle (DES)

(1) Selon l'article 12 du règlement d'application de la LIAF, « sauf disposition contraire de la loi ou du présent règlement, le département compétent est responsable de la totalité du processus d'octroi et du suivi, en matière d'indemnités et d'aides financières et prévoit à cet effet une organisation interne appropriée. Sont notamment de sa compétence :

- a) l'instruction des demandes;
- b) l'élaboration, à l'intention du Conseil d'Etat, de projets de lois, d'arrêtés, de contrats de droit public ou de décisions, de rapports et de tableaux financiers;
- c) la prise de décisions d'octroi en matière d'indemnités et d'octroi ou de refus d'aides financières;
- d) l'exécution des examens périodiques;
- e) le contrôle du respect du contenu de la loi et du présent règlement au moment de l'octroi et durant toute la durée de l'octroi des indemnités et des aides financières;
- f) la révocation des décisions, la restitution, en tout ou en partie, des montants reçus et la prononciation d'amendes ».

L'article 14 du même règlement précise que « les départements concernés sont chargés d'exécuter les examens périodiques dans les délais fixés à l'article 22, alinéa 2, de la loi. Ils mettent en place à cet effet une organisation appropriée qui s'inscrit dans le système de contrôle interne de l'Etat de Genève. Ils remettent au département des finances une copie du rapport sur chaque examen effectué et lui transmettent toute information utile à l'élaboration du rapport destiné au Conseil d'Etat ». L'art. 22 al. 2 de la LIAF précise « Périodiquement, mais au moins une fois tous les quatre ans, les aides financières et les indemnités sont examinées par les départements concernés sous l'angle notamment de leur nécessité, leur utilité, leur efficacité, leur efficience et de leur opportunité ».



Compte tenu de l'entrée en vigueur de la LIAF en 2006, l'examen périodique n'a pas encore eu lieu et de ce fait n'a pas été traité dans ce rapport.

Enfin, en vertu de l'article 15 du règlement d'application de la LIAF, « le département des finances, en collaboration avec les départements, émet des directives concernant l'organisation appropriée à mettre en place par les départements et l'exécution des examens. Il veille à ce que les examens soient exécutés périodiquement conformément à ses instructions. Il élabore, en collaboration avec les départements, les appuis méthodologiques et les divers modèles de documents (base légale, contrat de prestations, décisions de rapports d'examen, etc.). Ces documents sont standardisés et adaptés au montant de l'indemnité ou de l'aide financière, en vertu du principe de proportionnalité. Le département des finances assure la formation des personnes impliquées dans le processus d'examen ».

5.2 Analyse des états financiers de la FEGPA et de l'APRET

5.2.1 Contexte

Bases légales et directive transversale EGE-02-04

La directive transversale EGE-02-04 rappelle qu'en tant qu'entités subventionnées par l'Etat dont la subvention annuelle est supérieure à 200'000 F, la FEGPA et l'APRET doivent présenter leurs états financiers conformément au référentiel Swiss GAAP RPC (article 12 de la LIAF en vigueur depuis janvier 2008, partie I de la directive transversale EGE-02-04).

La directive transversale EGE-02-04 précise que les états financiers doivent être définitifs, révisés et signés par la direction opérationnelle de l'entité, ainsi que par le plus haut responsable décisionnel de l'entité.

Dans les états financiers figure la comparaison avec le précédent exercice et avec les montants budgétisés de l'exercice, même si cela n'est pas expressément prévu dans le référentiel comptable. Les états financiers et le budget sont établis selon les mêmes conventions comptables.

L'intégralité du référentiel Swiss GAAP RPC doit être appliqué. La possibilité de n'appliquer que les RPC fondamentales⁷ en fonction des critères énoncés au point 2 de la Swiss GAAP RPC 1 n'est pas admise.

Les états financiers sont toujours établis sur la base de la délimitation périodique (comptabilité d'engagement ou d'exercice). La possibilité de présenter des états financiers selon le principe de caisse énoncé au point 3 de la Swiss GAAP RPC 21 n'est pas admise.

Tous les biens et services mis à disposition par l'Etat (locaux, moyens informatiques, moyens financiers, personnel, etc.) doivent être comptabilisés dans les charges de l'entité au coût indiqué par l'Etat. En contrepartie, l'entité inscrit en revenu une subvention non monétaire du même montant.

⁷ Font partie des RPC fondamentales : principes (RPC 1), évaluation (RPC 2), présentation et structure (RPC 3), tableau de financement (RPC 4), opérations hors bilan (RPC 5), annexe (RPC 6).

Ces biens et services ne sont donc pas considérés comme des prestations à titre gratuit au sens du point 39 de la Swiss GAAP RPC 21. Dans tous les cas, une explication est fournie en annexe.

Swiss GAAP RPC (recommandations relatives à la présentation des comptes)

L'objectif des états financiers selon le référentiel RPC est « la mise à disposition d'informations utiles sur le patrimoine, la situation financière et les résultats d'une entité sous une forme structurée. **Ces informations aident les destinataires des états financiers à prendre leurs décisions** ». Dans le cas présent, les destinataires principaux des états financiers sont le comité, l'assemblée générale et le département de tutelle de la FEGPA et de l'APRET, soit le DES.

Il est par ailleurs précisé « qu'une image reflétant fidèlement la situation réelle (True and Fair View) constitue la base des états financiers. Le principe de True and Fair View (image fidèle) est un principe exigeant que toutes les informations se rapportant à une entité :

- reproduisent les faits économiques et soient donc exemptes de tromperies et de manipulations,
- soient fiables et
- **soient axées sur les besoins des destinataires** ».

La FEGPA et l'APRET sont plus particulièrement concernées par la RPC 21 qui est spécifique à l'établissement des comptes des organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif. Les dispositions de la RPC 21 prévalent sur celles des autres recommandations. La RPC 21 a pour but **d'améliorer la force d'expression et la comparabilité des comptes annuels** et des rapports des organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif.

Les comptes individuels de la FEGPA et de l'APRET doivent ainsi s'articuler en cinq⁸ éléments : le bilan, le compte d'exploitation, le tableau de variation du capital, l'annexe et le rapport de performance. La norme RPC 21 fournit des exemples et / ou des explications détaillées concernant chacun de ces éléments.

- a) le bilan.** Les actifs s'articulent selon les rubriques suivantes : actif circulant, actif immobilisé et actif immobilisé affecté. Quant aux passifs, ils s'articulent en capitaux étrangers à court terme, capitaux étrangers à long terme, capital des fonds (fonds affectés), capital de l'organisation. Chaque rubrique est organisée en sous-rubriques. Par exemple, la rubrique « actif circulant » contient les sous-rubriques « liquidités et titres », « créances », « stocks », et « comptes de régularisation actif ». Autre exemple concernant les passifs, la rubrique « capital de l'organisation » contient notamment les sous-rubriques « capital versé » et « résultat de l'organisation ».

⁸ Compte tenu de leur « taille », FEGPA et APRET n'ont pas l'obligation de présenter un tableau de financement en complément à ces cinq éléments.

- b) **le compte d'exploitation.** Sa présentation doit refléter une des deux méthodes suivantes : la méthode des coûts liés au chiffre d'affaires ou la méthode des coûts globaux. Le schéma suivant, issu de la RPC 21, illustre ces deux méthodes :

Méthode des coûts liés au chiffre d'affaires	Méthode des coûts globaux
B Coûts de fourniture de prestations La structure est fonction des objectifs de l'organisation et peut se faire par section, projet (segment), tâche, but, etc.	B 1 Charges directes de projets Frais de personnel Frais de voyage et de représentation Charges d'exploitation Frais d'entretien Frais de campagne de collecte de fonds Amortissements
	B 1 Frais administratifs Frais de personnel Frais de voyage et de représentation Charges d'exploitation Frais d'entretien Frais de campagne de collecte de fonds Amortissements

Le choix de la méthode retenue est important dans la mesure où il permet « d'explicitier » la manière dont a été utilisée la subvention versée par l'Etat selon une vue par « **prestations**⁹ » (méthode des coûts liés au chiffre d'affaires) ou par « **nature de charges**¹⁰ » (méthode des coûts globaux).

Il est précisé que les charges administratives seront mentionnées séparément, indépendamment de la forme retenue pour le compte d'exploitation (méthode des coûts complets ou méthode des coûts liés au chiffre d'affaires). Par ailleurs, si l'entité opte pour la méthode des coûts liés au chiffre d'affaires, l'annexe indiquera les coûts de fourniture des prestations (charges directes de projets et charges administratives de projets) en les répartissant entre frais de personnel, frais de voyage et de représentation, frais administratifs...

- c) **le tableau de variation du capital** présente les attributions, l'utilisation et l'état des moyens provenant du financement propre (capital de l'organisation), ainsi que des fonds. Ce tableau revêt une importance particulière dans le cadre du respect des règles liées à la thésaurisation des subventions.
- d) **l'annexe** constitue un élément important des états financiers et doit contenir les principes appliqués en matière d'établissement du bilan et d'évaluation, des explications des rubriques du bilan, du compte d'exploitation, du tableau de financement, du tableau de variation du capital, ainsi que d'autres éléments à publier.

⁹ Une vue par prestations comprend par exemple les montants engagés pour chaque prestation quelque soit les natures de charges incluses dans ces prestations (frais de personnel, charges d'exploitation...). Les différentes prestations demandées à la FEGPA et à l'APRET sont décrites aux chapitres 3.2.3 et 3.3.3.

¹⁰ Une vue par nature de charges comprend par exemple les montants engagés pour les frais de personnel, les charges d'exploitation, les amortissements...

e) **le rapport de performance** renseigne de manière appropriée sur la capacité de rendement (efficacité) et la rentabilité (efficience) de l'organisation. Il publie obligatoirement :

- le but de l'organisation,
- les organes dirigeants et la durée de leurs fonctions,
- les personnes responsables de la gestion,
- les liens avec des organisations liées dans la mesure où ces indications ne figurent pas dans l'annexe,
- les buts fixés et une description des prestations fournies en relation avec les buts fixés et l'utilisation des fonds mis à dispositions.

5.2.2 Constats

- 1 Sur la base des contrôles effectués, la Cour n'a pas relevé de dépenses inopportunes. En outre, le sous-subsidionnement n'atteint pas les 10%.
- 2 Par rapport au référentiel RPC 21, les états financiers 2008 des deux entités ne sont pas complets. Pour la FEGPA et l'APRET, le rapport de performance n'a pas été établi. Par ailleurs, l'annexe de l'APRET n'existe pas. La Cour rappelle ici l'importance de ces deux éléments devant renseigner sur les principes appliqués en matière d'établissement des états financiers, ainsi que sur l'efficacité et l'efficience de l'entité. Ces manquements privent les destinataires des états financiers d'un outil de gestion.
- 3 Certains éléments du bilan de la FEGPA et de l'APRET ne sont pas présentés conformément au référentiel RPC 21. En voici quelques exemples :
 - a) Pour l'APRET et la FEGPA :
 - Le bilan ne dissocie pas le résultat de l'exercice et les bénéfices / pertes antérieures cumulés. De plus, le bilan de l'APRET désigne par « découvert » tant les bénéfices cumulés à fin 2007 que les pertes cumulées à fin 2008.
 - b) Pour l'APRET :
 - Les rubriques du bilan sont absentes. Par exemple, il manque les rubriques « actif circulant », « actif immobilisé », « capitaux étrangers à court terme », « capital de l'organisation », etc.
 - Par ailleurs, l'absence de rubrique concernant un poste de « réserve pour matériel informatique » s'élevant à 5'000 F ne permet pas d'identifier clairement sa nature (capitaux étrangers ou fonds propres de l'entité). De plus, cette « réserve » n'apparaît pas dans le tableau de variation du capital.
 - c) Pour la FEGPA :
 - Les créances (dettes) envers l'APRET sont incluses dans les « créances (dettes) résultant de prestations » alors qu'elles auraient dû être présentées sur une ligne séparée du bilan intitulée « créances (dettes) envers des sociétés du groupe CIPRET » comme c'était le cas lors de l'année précédente. Cette présentation erronée ne permet pas de mettre en évidence les liens étroits qui existent entre les deux entités, d'autant plus qu'aucune information n'est fournie à ce titre dans l'annexe.

- Un solde créditeur est compensé dans le compte de régularisation actif alors qu'il devrait être présenté au passif. Cette présentation est contraire au principe de non-compensation et « fausse » l'analyse de l'état des avoirs et des dettes.
- 4 La présentation du compte d'exploitation de la FEGPA et de l'APRET n'est pas conforme au référentiel RPC. Elle ne permet de comprendre que partiellement les montants qui ont réellement été affectés à chacune des prestations¹¹ fournies par les deux entités. L'analyse est en effet rendue compliquée par les aspects suivants :
- a) Pour l'APRET et la FEGPA :
 - La non-affectation de certaines charges de fonctionnement dans les prestations de l'APRET et de la FEGPA. Par exemple, certains frais de personnel ne correspondant pas à une activité « administrative »¹² apparaissent sur la ligne « charge de fonctionnement » des états financiers au lieu d'être ventilés dans les prestations appropriées. Cette présentation ne permet pas de mettre en évidence le « coût complet » des prestations et « survalue » les frais de fonctionnement.
 - b) Pour l'APRET :
 - L'APRET utilise une présentation « mixte » du compte d'exploitation qui mélange une « vue par prestations » et une « vue par nature de charges ». Cette présentation mixte n'est pas conforme au référentiel RPC qui impose en effet de choisir entre la méthode des coûts liés au chiffre d'affaires (vue par prestations) et la méthode des coûts globaux (ventilation des charges par nature en « charges directes de projet » et en « frais administratifs »).
 - L'absence de cohérence entre les prestations définies en début d'exercice entre le DES et l'APRET et celles ressortant des états financiers.
 - c) Pour la FEGPA :
 - Certaines charges relatives à l'APRET, comme par exemple, les indemnités des personnes intervenant sur les stands et le loyer du dépôt, sont comptabilisées dans les prestations de la FEGPA puis « annulées » (lorsqu'a lieu la refacturation) dans un compte de « recettes diverses ». Cette présentation, de surcroît non explicitée dans l'annexe, complique l'analyse des prestations.
- 5 Certains éléments de l'annexe de la FEGPA sont erronés, absents ou ne sont pas présentés conformément au référentiel RPC 21. En voici quelques exemples :
- L'annexe indique qu'il n'y a aucune obligation de garantie en faveur de tiers alors que le bail relatif à l'arcade de Carrefour-Prévention est pris conjointement et solidairement entre la FEGPA et l'APRET. Cette garantie aurait nécessité une mention dans l'annexe.

¹¹ Liste des prestations fournies par la FEGPA au chapitre 3.2.3 et par l'APRET au chapitre 3.3.3.

¹² Par exemple le salaire de la tabacologue de l'APRET.

- L'annexe ne fait notamment pas mention :
 - o des bases et principes d'évaluation appliqués pour les rubriques individuelles des comptes annuels,
 - o des explications relatives au bilan et au compte d'exploitation (comme par exemple la composition du poste « participations » pour la FEGPA),
 - o du coût des fournitures des prestations (charges directes de projets et charges administratives de projets). Cette mention est obligatoire si la présentation du compte d'exploitation selon la méthode dite des coûts liés au chiffre d'affaires est choisie,
 - o de l'absence d'indemnités versées aux membres des organes dirigeants¹³,
 - o d'autres éléments à publier permettant une meilleure compréhension des états financiers. Il peut s'agir par exemple des principes régissant les refacturations de charges entre les deux entités, des liens entre les deux entités, des éventuelles transactions qui ont été réalisées avec les responsables.

5.2.3 Risques découlant des constats

Le **risque de conformité** est avéré car la présentation des états financiers n'est pas conforme au référentiel RPC 21 et donc à la LIAF ainsi qu'à la directive transversale EGE-02-04.

Le **risque de contrôle** tient à la difficulté de compréhension des montants réellement affectés à chacune des prestations fournies par les deux entités.

5.2.4 Recommandations

Actions

[cf. constats 2 à 5] Dès l'établissement des états financiers 2009, les directions de la FEGPA et de l'APRET s'assurent que les états financiers préparés sont complets et conformes aux normes de présentation RPC. La structure des états financiers et notamment du compte d'exploitation doit être déterminée en collaboration avec le DES dès l'établissement du budget.

La présentation du compte d'exploitation selon la méthode des coûts liés au chiffre d'affaires est celle qui permet le mieux de comprendre les prestations et leurs coûts. Le détail des coûts par nature inclus dans l'ensemble des prestations doit figurer dans l'annexe. A noter que dès 2009, les prestations sont décrites dans le contrat de prestations 2009 – 2012 des deux entités.

Pistes et modalités de mise en œuvre

[cf. constats 2 à 5] Afin de s'assurer de la conformité avec le référentiel RPC, la Cour invite les entités à utiliser le référentiel RPC disponible auprès de la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes et les listes de contrôle RPC qui sont librement accessibles sur internet. La norme RPC 21 fournit sur 19 pages des exemples et / ou des explications détaillées concernant chacun des éléments des états financiers.

¹³ Cette information est néanmoins présente dans une « note aux états financiers ».

La Cour attire l'attention des entités subventionnées sur le fait que les contrats de prestations 2009-2012 prévoient un traitement des bénéficiaires et des pertes. A partir de 2009, la présentation des comptes devra ainsi en tenir compte.

Par ailleurs, la comptabilité devrait être réorganisée de manière à ce que les comptes informent sur la nature de charges et à ce qu'un axe analytique permette d'identifier les prestations. Les charges communes tels que les salaires, les loyers ou autres devraient être réparties dans ces prestations et une information devrait être donnée dans l'annexe aux états financiers afin d'expliquer les clés de répartition utilisées. Cette réorganisation ne nécessite pas de coût supplémentaire puisque le logiciel comptable utilisé par les deux entités est compatible avec cette solution. Si cette répartition des charges communes s'avère trop complexe à mettre en œuvre, une information devrait néanmoins figurer en annexe afin de chiffrer les montants en jeu.

Afin que les états financiers de l'année 2009 soient conformes au référentiel imposé par l'Etat, les entités n'ayant pas les compétences nécessaires au sein de leur personnel salarié devraient dans un premier temps faire appel aux compétences des membres du comité, puis au département de tutelle ou en dernier recours à un consultant externe pour se faire assister (autre que l'organe de révision pour des considérations liées à l'indépendance). Le recours à un consultant externe devrait faire l'objet d'un contrat explicitant notamment l'étendue des travaux et les documents attendus. A noter que pour l'APRET, un consultant aide déjà à la mise en place de ces éléments.

Avantages attendus

Respecter le référentiel RPC et par la même occasion la LIAF ainsi que la directive transversale EGE-02-04.

Identifier directement via les états financiers le « coût complet » de chaque prestation et ainsi faciliter le suivi de l'utilisation de la subvention par le DES en lien avec les objectifs et indicateurs définis dans les contrats de prestations dès 2009.

5.2.5 Observations communes de la FEGPA et de l'APRET

Cf. constats 2 à 5 :

Au regard du volume de travail et de sa complexité, il avait été jugé raisonnable de procéder par étapes de manière à répartir la charge sur deux exercices afin de répondre aux diverses exigences de la RPC 21. Nous rappelons que le nombre de collaborateurs-trices s'élève à trois, représentant 2,3 postes pour la FEGPA et 2.5 postes pour l'APRET

Priorité aura été faite aux éléments comptables et à l'analyse des risques. Nous constatons aujourd'hui avec satisfaction qu'aucune irrégularité matérielle n'a été constatée lors de cet audit et que toutes les transactions ont été qualifiées de conformes aux objectifs et aux buts sociaux de la FEGPA et de l'APRET

Nous confirmons que la répartition des charges communes s'avère trop complexe à mettre en œuvre et que l'option choisie est de faire figurer dans l'annexe une information afin de chiffrer les montants en jeu.

5.2.6 Observations du DES

Le DES relève que l'audit de la Cour des comptes confirme qu'aucune dépense inopportune n'a été identifiée.

Le DES partage le constat et l'avis de la Cour sur l'obligation pour l'APRET et la FEGPA de présenter des états financiers conformes aux normes RPC, dans le respect de la directive EGE-02-04. Il rappelle toutefois que l'arrêté du Conseil d'Etat adoptant la version modifiée de cette directive précise que le bouclage des comptes 2008 est considéré comme une période d'adaptation à sa mise en œuvre.

Le DES convient qu'un effort doit être fait en ce qui concerne l'information des institutions par rapport aux exigences posées. En revanche le DES ne saurait intervenir directement pour assister les institutions dans la mise en œuvre des normes comptables à la fois pour des questions de ressources disponibles et dans la mesure où un accompagnement du département pourrait être assimilé à de la co-gestion.

Le DES partage l'analyse de la Cour sur l'intérêt à disposer via les états financiers des "coûts complets" de chaque prestation, sous réserve que la charge engendrée pour la FEGPA et l'APRET soit proportionnelle à l'avantage procuré.

5.2.7 Position de la Cour à l'observation du DES

L'article 12 de la LIAF, précisant que les entités dont la subvention annuelle est supérieure à 200'000 F doivent présenter leurs comptes conformément aux normes Swiss GAAP RPC, est entré en vigueur depuis janvier 2008. Ainsi, la période d'adaptation de la directive ne porte que sur les éléments non réglés par la loi, ce qui ne s'applique donc pas à l'établissement des comptes.

5.3 Activités de contrôle relatives aux états financiers

5.3.1 Contexte

LSGAF

En tant qu'organismes privés bénéficiant d'une subvention au sens de l'article 35 de la LGAF, la FEGPA et l'APRET « mettent en place un système de contrôle interne **adapté à leurs missions et à leur structure**, dans le but d'appliquer les principes de gestion mentionnés aux articles 2 et 3 de la LGAF, du 7 octobre 1993 » (article 1 de la LSGAF).

L'article 2 de la LSGAF définit le contrôle interne comme « un **ensemble cohérent de règles d'organisation et de fonctionnement** et de normes de qualité qui ont pour but d'optimiser le service au public, la qualité des prestations et la gestion des entités et de minimiser les risques économiques et financiers inhérents à l'activité de celles-ci ». La **mise en place et la maintenance** du système de contrôle interne **incombe à la direction des entités** [...]. Le système de contrôle interne est mis en place sans délai et sera opérationnel dans toutes les entités au plus tard le 1^{er} janvier 2007 ».

Concernant l'APRET, un document décrivant le déroulement actuel de l'organisation comptable, les propositions d'amélioration et les procédures à mettre en place dans ce cadre a été établi au début 2007. Ce document a été complété, en date du 30 avril puis du 11 juin 2009, par une évaluation des risques réalisée avec la fiduciaire chargée d'apporter une aide à l'établissement des états financiers de l'APRET.

La FEGPA a réalisé le même type de travail dès mars 2006 en exposant sur quelques pages son « système de contrôle interne » qui comprend une rapide description de la séparation des tâches, un échéancier comptable et une directive pour la tenue de la caisse.

Directive transversale EGE-02-04

La directive transversale EGE-02-04 relative à « la présentation et révision des entités subventionnées et autres entités paraétatiques » précise notamment les éléments suivants concernant la **révision des états financiers** :

- Les états financiers annuels doivent faire l'objet d'une révision par un organe de contrôle externe, agréé en qualité d'expert-réviseur au sens de la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs. Il effectue son mandat conformément aux prescriptions légales et réglementaires et aux normes d'audit suisses (NAS) établies par la Chambre fiduciaire.

- L'objectif de la révision des états financiers est notamment de¹⁴ :
 - o délivrer une opinion pour savoir si les états financiers comportent des anomalies significatives et **s'ils sont établis conformément aux normes de présentation des comptes applicables**,
 - o **contrôler l'existence d'un système de contrôle interne** relatif aux processus et aux mesures qui garantissent une tenue régulière de la comptabilité et un rapport financier adéquat (conformément à la NAS 890)
- L'organe de révision doit contrôler le respect de toutes les autres normes, bases légales, réglementaires et statutaires auxquelles est soumise l'institution dans le cadre de la présentation des états financiers. A la demande du département, le contrôle peut être étendu à d'autres points spécifiques de l'activité de l'entité par un mandat complémentaire adressé par l'institution à son organe de contrôle.
- L'organe de révision établit :
 - o d'une part **un rapport écrit résumant le résultat de sa révision** et qui est destiné à l'organe qui approuve les comptes de l'entité (par exemple l'assemblée générale d'une association)¹⁵
 - o d'autre part un **rapport détaillé contenant les constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle**. Ce rapport est destiné à l'organe décisionnel de l'entité comme par exemple le comité d'une association ou un conseil d'administration; l'organe décisionnel devant de surcroît faire figurer dans l'annexe des indications sur la réalisation d'une évaluation du risque (c'est-à-dire avoir réalisé une analyse des divers types de risques) et pouvoir le prouver.

L'arrêté du Conseil d'Etat du 28 janvier 2009 adoptant la version modifiée de la directive transversale EGE-02-04 précise que sa mise en œuvre « intervient pour la première fois lors du bouclage des comptes 2008 des entités. Ce premier bouclage sera considéré comme période d'adaptation à la mise en œuvre de cette directive EGE-02-04. **Les départements de tutelles accompagnent les entités dans cette nouvelle démarche** ».

¹⁴ Cela correspond au contrôle ordinaire de la société anonyme au sens du nouvel article 728a du code des obligations.

¹⁵ Ce rapport contient un avis sur le résultat du contrôle, des indications attestant de l'indépendance de l'organe de révision, des indications sur la personne qui a dirigé la révision et sur ses qualifications professionnelles, une recommandation d'approuver, avec ou sans réserve, les comptes annuels, ou de les refuser.

5.3.2 Constats

- 1 Relativement à la **mise en place et la maintenance d'un système de contrôle interne** (articles 1 et 2 de la LSGAF), la Cour relève les manquements suivants illustrant les faiblesses du système de contrôle interne dans les entités auditées :

Aspects formels

a) Pour la FEGPA et l'APRET :

- Il n'existe pas de procédures comptables permettant de structurer la comptabilité. A titre d'exemple, le seuil d'activation des investissements et les durées d'amortissement correspondantes ne sont pas décrites.
- Les clés de répartition relatives aux refacturations de charges entre la FEGPA et l'APRET ne sont pas indiquées par écrit.
- Les mandats conclus avec les prestataires externes en matière d'établissement et de révision des états financiers ne sont pas formalisés (APRET) ou ne contiennent pas toute l'information nécessaire (FEGPA en ce qui concerne la révision des états financiers).
- Il n'existe pas d'inventaire du parc informatique et mobilier ni de règles encadrant les divers « frais de représentation » et débours.

b) Pour l'APRET :

- Une employée ne bénéficiait pas d'un contrat de travail écrit¹⁶. Le contrat a été mis par écrit le 8 juin 2009 en cours d'audit.

Aspects organisationnels et de suivi

a) Pour la FEGPA et l'APRET :

- Certains frais communs ne sont pas refacturés entre les deux entités. C'est le cas par exemple du logiciel de comptabilité qui est entièrement à la charge de la FEGPA pour l'année 2008 alors que les deux entités l'utilisent (les montants y relatifs ne sont néanmoins pas significatifs).
- Les numéros de pièces et les imputations comptables ne figurent pas sur toutes les pièces comptables.
- Certaines écritures comptables ne sont pas imputées dans le compte approprié, rendant ainsi compliqué l'établissement d'états financiers cohérents.
- Le cahier des charges de la personne responsable de la maintenance du parc informatique n'a pas été modifié malgré une diminution de ses prestations. Ainsi, malgré l'arrêt quasi total d'une prestation de numérisation¹⁷ depuis fin 2007, le montant facturé par cette personne représente toujours à fin 2008 environ 400 F par ordinateur et par mois pour une prestation principalement basée sur la maintenance informatique.

¹⁶ Selon l'article 330b du code des obligations, « lorsque le rapport de travail a été convenu pour une durée indéterminée ou pour plus d'un mois, l'employeur doit informer le travailleur par écrit, au plus tard un mois après le début du rapport de travail [...] ».

¹⁷ Numérisation de catalogues afin de développer le site internet « www.prevention.ch ».

b) Pour la FEGPA :

- Les justificatifs de certains enregistrements comptables ne sont pas toujours probants ou revus par un responsable. Des explications relatives à ces dépenses étaient disponibles et ont pu être données à la Cour par les responsables de l'entité.

c) Pour l'APRET :

- Les bonnes pratiques en matière de contrôle interne imposent un « double contrôle » des décaissements sur la base des pièces justificatives (validation par deux responsables). Dans le cas de l'APRET, la **pré-signature** des ordres de paiements par le président rend ce « double contrôle » inefficace.

2 Relativement à la **révision des états financiers** par l'organe de révision, les points suivants sont identifiés :

- L'opinion d'audit formulée par l'organe de révision de la FEGPA se base uniquement sur la loi suisse, les statuts et la LGAF. L'organe de révision ne s'est ainsi pas assuré du respect de l'ensemble des normes et bases légales puisque l'opinion d'audit aurait également dû être basée sur le référentiel RPC tel que prévu par l'article 12 de la LIAF et la partie I de la directive transversale EGE-02-04.
- Selon l'appréciation formulée dans le rapport du réviseur, les comptes annuels de l'APRET sont conformes au référentiel RPC. A la lumière des nombreuses insuffisances relevées par la Cour quant au respect de ce référentiel (voir partie 5.2), la Cour est d'avis que l'appréciation du réviseur aurait dû mettre en évidence ces insuffisances.
- Pour l'année 2008, l'organe de révision de la FEGPA n'a pas établi de rapport détaillé contenant les constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle, contrevenant ainsi à la directive transversale EGE-02-04. L'organe de révision d'APRET a quant à lui rendu un rapport détaillé le 27 avril 2009. Ce rapport ne met pas en évidence les points relevés par la Cour ci-dessus.

3 Relativement **aux contrôles réalisés par le département de surveillance (DES)**, la Cour relève les éléments suivants :

- En date de l'audit, les états financiers 2008 de la FEGPA et de l'APRET n'avaient fait l'objet d'aucune analyse de la part du DES (service financier et / ou DGS). Ce constat est également valable pour les états financiers 2007¹⁸. Ainsi, le département n'a jamais informé la FEGPA et l'APRET que leurs états financiers ne respectaient pas les dispositions légales.

¹⁸ Le référentiel Swiss GAAP RPC 21 s'appliquait également pour les états financiers 2007. En effet, il était fait référence à ces normes de présentation dès l'entrée en vigueur de la LIAF soit le 1^{er} janvier 2006 : « le requérant doit présenter ou tenir à disposition, notamment :

a) un budget et ses derniers comptes révisés, établis conformément aux dispositions de la loi sur la gestion administrative et financière de l'Etat, du 7 octobre 1993, en particulier aux normes comptables visées à son article 1 ou, à défaut, à la recommandation comptable Swiss GAAP RPC 21; [...] »

- Que ce soit au service financier du DES ou à la DGS, la Cour n'a rencontré aucun interlocuteur maîtrisant les normes de présentation des états financiers imposées à la FEGPA et à l'APRET. Le département des finances n'a pas été sollicité pour la mise en place de formation pour les personnes impliquées dans les processus d'examen.
- Le DES ne s'est pas assuré de l'établissement, par l'organe de révision, du rapport détaillé contenant les constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle.
- Aucune action d'accompagnement n'a pour l'heure été entreprise par le DES afin d'aider la FEGPA et l'APRET dans la mise en œuvre de la directive EGE-02-04. Cet accompagnement était pourtant prévu dans l'arrêté du Conseil d'Etat du 28 janvier 2009 adoptant la directive EGE-02-04.

5.3.3 Risques découlant des constats

Le **risque de contrôle** tient à l'absence de documents formalisant l'organisation de la comptabilité. Par ailleurs, le **risque de contrôle** est avéré compte tenu notamment de l'absence d'un regard critique sur les états financiers de la FEGPA et de l'APRET de la part du DES.

Le **risque de fraude** tient à des justificatifs d'enregistrements comptables qui ne sont pas systématiquement visés par un responsable et à un processus de « double contrôle » qui n'est pas respecté.

Le **risque financier** tient au paiement de prestations qui ne correspondent plus aux tâches réelles effectuées par la personne en charge de la maintenance du parc informatique des deux entités. De plus, il existe un **risque financier** pour l'Etat car le DES continue à verser aux entités les tranches mensuelles de la subvention quand bien même aucune analyse n'a été réalisée sur leurs états financiers.

Le **risque de conformité** est avéré car la LSGAF, la LIAF ainsi que la directive EGE-02-04 ne sont pas respectées.

5.3.4 Recommandations

Actions :

[cf. constat 1] Il revient aux directions de la FEGPA et de l'APRET de **mettre en place et de maintenir** un système de contrôle interne adapté à leur structure et évolutif. Ce dernier doit être validé par les comités respectifs.

Un manuel comptable devrait par ailleurs être établi et une systématique dans la documentation et la comptabilisation imposée. Le plan comptable et les directives de comptabilisation constituent les principaux éléments de référence à respecter.

De plus, les mandats confiés à des intervenants extérieurs devraient être formalisés. En particulier :

- Pour le mandat du réviseur, il s'agira notamment d'indiquer le référentiel comptable à suivre, les travaux à effectuer, les délais de production des différents rapports ainsi que les honoraires,

- Le cahier des charges de la personne s’occupant de la maintenance informatique devrait être actualisé en fonction des prestations réellement fournies et les honoraires adaptés.

[cf. constat 2] Au vu des nombreux manquements des organes de révision de la FEGPA et de l’APRET, les organes de révision devraient être changés.

[cf. constat 3] Les contrôles du département de tutelle (DES) sur les états financiers de la FEGPA et de l’APRET devraient être effectués avant la fin du mois de mai de chaque année¹⁹. Des formations sur le référentiel RPC devraient être données par le département des finances aux personnes recevant les états financiers des subventionnés afin de détecter les anomalies grossières.

Pistes et modalités de mise en œuvre

[cf. constat 1] La Cour invite le DES à détailler ses exigences en matière de contrôle interne. Lors de l’audit, le DES a déjà confirmé à la Cour la mise en place prochaine de séances d’information pour les entités subventionnées.

Lors de ces séances, il serait utile de présenter les attentes du département en matière de présentation des états financiers, de système de contrôle interne et de rapports de révision. Des exemples d’états financiers et de lettres de mandat « types » pourraient également être mis à disposition des entités.

Le système de contrôle interne doit comporter notamment un document qui précise les actions, les rôles et les responsabilités ainsi que les contrôles effectués et tous les documents principaux sur lesquels les contrôles reposent.

Le manuel comptable devrait être adapté à la taille et la structure des entités mais contenir au minimum les éléments suivants :

- Plan comptable (définition des natures de charge, des axes analytiques, etc.)
- Directives de comptabilisation (méthode d’archivage, seuil d’activation des investissements, durées d’amortissement, exemples de comptabilisation relatifs aux principales écritures récurrentes, etc.)

[cf. constat 2] En cas de non-conformité significative du rapport de l’organe de révision, le DES devrait imposer le changement de réviseur et informer le collègue spécialisé finances afin d’éviter que l’Etat ne commande directement ou indirectement (via les entités subventionnées) des audits auprès de ces réviseurs.

[cf. constat 3] Les contrôles que le département effectue doivent être formalisés. En particulier, il conviendrait de définir avec précision les rôles et responsabilités de chacun des intervenants impliqués dans ces contrôles. Une distinction claire devrait être établie entre les responsabilités qui ont trait à l’aspect métier (suivi des indicateurs et prestations relatives à la mission des entités) et les responsabilités liées aux domaines comptable et financier (contrôle des documents financiers reçus). A noter qu’une procédure départementale, entrée en vigueur le 1^{er} mai 2009, indique la liste des documents à recevoir par le département et prévoit que l’ensemble de la documentation reçue par le département soit analysée. L’analyse financière incombe en premier lieu à l’administrateur et selon la complexité des dossiers, la direction financière complète l’analyse.

¹⁹ Les contrats de prestations 2009-2012 de la FEGPA et de l’APRET prévoient la remise des documents annuels avant le 30 avril.

Les évaluations individuelles doivent mettre en évidence les besoins en formation. Afin d'assurer une standardisation des pratiques et des compétences, et considérant ses prérogatives en matière de contrôle interne transversal, le département des finances devrait assurer les formations lorsque des lacunes lui sont annoncées.

Avantages attendus

Le système de contrôle interne est avant tout utile pour l'entité qui le met en place. Il permet un meilleur contrôle des activités et une approche systématique des risques. L'objectif principal recherché est une meilleure qualité de la comptabilité et de sa présentation. Cette amélioration de la documentation des tâches, responsabilités et procédures favorisera également l'amélioration des compétences au niveau de la saisie comptable et permettra à l'avenir de limiter le recours à des fiduciaires externes.

Un contrat de mandat établi en bonne et due forme précise le travail attendu et permet de répondre aux attentes des bénéficiaires de prestations.

5.3.5 Observations de la FEGPA

Aspects organisationnels et de suivi :

- Mandat de la personne chargée de la maintenance du parc informatique : il est erroné de réduire ses activités à la maintenance des ordinateurs. Des explications ont été données à la Cour des Comptes sur l'historique de la démarche informatique liée à internet et sur l'aide au suivi des sites des associations. Néanmoins, la FEGPA précisera le mandat et les honoraires en conséquence.

- Constat 2, : Concernant la recommandation de changer de réviseur au vu des manquements relevés, la FEGPA n'y souscrit pas dans la mesure où le réviseur connaît déjà les missions et le fonctionnement de l'association : au vu des contraintes déjà importantes relatives aux normes imposées pour la présentation des états financiers, elle estime qu'il est inapproprié d'ajouter une difficulté supplémentaire en engageant un nouvel organe de révision qui ne garantit pas forcément une exécution parfaite du mandat. Néanmoins, la FEGPA va adapter le mandat de l'organe de révision selon les demandes de la Cour des Comptes. Dans le courant du mois d'octobre, le réviseur sera reçu par une délégation du bureau. Si lors de cette séance, la FEGPA devait arriver au constat que ce dernier ne fournit pas les garanties nécessaires, nous procéderons alors au changement de réviseur en passant par une assemblée générale extraordinaire. Dans tous les cas, l'organe de révision viendra présenter le rapport de son inspection au comité avant l'assemblée générale afin de prévenir ou de rectifier les éventuelles lacunes en amont. Après la révision des comptes 2009, si l'organe de révision (actuel ou nouveau) ne donnait pas satisfaction, le mandat ne serait pas reconduit.

5.3.6 Observations de l'APRET

Aspects organisationnels et de suivi:

- Mandat de la personne chargée de la maintenance du parc informatique : il est erroné de réduire ses activités à la maintenance des ordinateurs. Des explications ont été données à la Cour des Comptes sur l'historique de la démarche informatique liée à internet et sur l'aide au suivi des sites des associations. Néanmoins, l'APRET précisera le mandat et les honoraires en conséquence.

- *Bonnes pratiques en matière de double contrôle : problème de la pré-signature: En se référant au Glossaire des risques établi par la Cour des Comptes, on peut lire que :*

*« ...Le **risque de fraude** relève de constatations qui touchent aux vols, aux détournements, aux abus de confiance ou à la corruption. Ses conséquences peuvent avoir une incidence sur la réalisation des objectifs opérationnels financiers et de conformité... ».*

Le risque de fraude évoque une potentialité qui n'est toutefois, dans notre cas, pas avérée. Le rapport de la Cour des Comptes atteste qu'aucun centime alloué par les fonds publics n'a été détourné de son attribution. Nous estimons que dans notre organisation, le risque de fraude est minime car :

- *la taille de l'équipe est réduite ;*
- *l'équipe est en fonction depuis de nombreuses années et bénéficie de la confiance de la direction, du président et du comité. Cette confiance n'a jamais été trahie.*
- *Les ordres de paiements sont systématiquement contrôlés lors de leur imputation dans les comptes et lors du contrôle des relevés des instituts bancaires par le trésorier ou la fiduciaire mandatée à cet effet.*

Les procédures de contrôle lors de l'établissement des ordres de paiement ainsi que lors de leur inscription et leur vérification dans nos comptes ont jusqu'à présent fonctionné sans faille.

Toutefois, dans le but de répondre aux constats de la Cour des Comptes, la procédure de paiement des factures a été renforcée « en amont » et les ordres de paiement sont visés par le médecin directeur et par le président avant qu'ils ne soient effectués.

- *Constat 2 : au vu des graves manquements de l'organe de révision, le comité de l'Apret, réuni en séance ordinaire le 5 octobre 2009, a pris la décision de convoquer une assemblée extraordinaire de l'APRET au cours de laquelle il sera proposé aux membres de nommer un nouvel organe de révision. Le comité de l'APRET suit ainsi les recommandations de la Cour des Comptes.*

5.3.7 Observations du DES

Le DES tient à relever que les années 2008 et 2009 sont pour le département des années de démarrage de la mise en œuvre de la LIAF, notamment en ce qui concerne les activités de contrôle. La charge du département consiste à suivre plus de 60 institutions, et à contrôler la bonne exécution de 12 projets de loi, de 32 contrats de prestations et de près d'une quarantaine d'arrêtés du Conseil d'Etat. Si cela n'enlève en rien au département ses obligations, cette période devrait être considérée comme une période d'adaptation.

En ce qui concerne les contrôles dont le DES à la responsabilité, une procédure départementale, entrée en vigueur en mai 2009, reprend déjà un grand nombre des recommandations émises par la Cour. Pour le surplus, une formalisation des contrôles ainsi qu'un processus de validation sont en cours de finalisation et entreront en vigueur au cours du mois de novembre 2009. Ce dispositif complétera le dispositif déjà en place et répondra aux recommandations de la Cour.

Le DES intégrera notamment dans sa procédure départementale un contrôle d'exhaustivité de la documentation remise avant la fin du mois de mai. Afin d'agir immédiatement le cas échéant, la procédure prévoira également l'identification d'anomalies grossières et réserves sur les comptes par une lecture attentive des conclusions de la fiduciaire et de la management letter si elle existe. Pour le surplus et au vu du grand nombre de dossiers de subventionnement à traiter et des ressources à disposition, le DES ne peut pas assurer la réalisation de tous les examens complets dès la fin du mois de mai pour toutes les institutions concernées. En revanche, le département a prévu dans sa procédure interne un examen des comptes qui s'étale sur la période d'avril à septembre et a précisé les conditions selon lesquelles, dans le cas d'irrégularités, le versement d'aides financières peut être interrompu voire faire l'objet de demande de remboursement. Avec ce dispositif, le DES entend réduire le risque financier pour l'Etat.

En ce qui concerne la non-conformité du rapport des organes de révision relevée par la Cour, le DES estime qu'il s'agit là d'une situation réellement problématique. Il partage l'avis de la Cour sur la nécessité de changer les organes de révision lorsque ce type de cas se présente. Le DES s'interroge toutefois sur sa compétence à imposer aux institutions un changement d'organe de révision, prérogative du comité de l'institution. Le DES s'assurera toutefois auprès des institutions que l'organe de révision répond aux exigences de l'Etat fixés par la directive EGE-02-04. Pour le complément, une attestation répondant à une liste de contrôles sera soumise aux fiduciaires pour signature dès 2009 afin de responsabiliser ces dernières et éviter au département de devoir assumer un double contrôle des comptes qui ne relève pas de sa responsabilité.

Le DES partage l'avis de la Cour selon lequel les exigences en matière de contrôle interne doivent être précisées. C'est la raison pour laquelle il a soutenu l'initiative du groupe de travail interdépartemental LIAF visant à organiser une information pour l'ensemble des institutions subventionnées. En revanche, il considère que ce ne sont les attentes particulières du département qui doivent être spécifiées mais bien celles de l'Etat, dans un souci d'équité et d'économie. Le DES relève également qu'il a mis en place pour chaque contrat de prestations un mécanisme de commissions de suivi dans le cadre desquelles la question de la mise en place du contrôle interne des institutions est discutée. Il en sera de même pour l'APRET et la FEGPA dès 2010, à l'occasion de l'examen de la première année (2009) des contrats de prestations.

5.3.8 Observations du DF

La LIAF offre une certaine autonomie aux entités subventionnées, toutefois, l'Etat doit être plus ferme avec les fiduciaires qui ne font pas un travail satisfaisant. Si l'ICF, la Cour des comptes ou un département détectent un problème, l'Etat devrait pouvoir exiger qu'une entité se sépare de son organe de révision. Une liste "noire" des entités qui ne devraient plus travailler pour des organismes subventionnés pourrait être constituée.

5.3.9 Position de la Cour à l'observation de la FEGPA et de l'APRET au sujet de la maintenance informatique

Les contrats de prestations de services informatiques entre le prestataire et les entités prévoient les activités suivantes :

- Numérisation des documents pour les sites Internet,
- Réactualisation semestrielle des adresses Internet,
- Etablissement et vérification semestrielle des liens Internet,
- Maintenance des logiciels installés sur les postes et acquisition de nouveau matériel,
- Dépannages (les petits dépannages de moins d'une heure sont compris dans le contrat, les autres sont facturés).

Considérant que l'activité de numérisation a été arrêtée depuis la fin 2007, que les autres activités sont effectuées semestriellement ou sont facturées séparément, la Cour confirme que l'activité principale en 2008 de la personne engagée pour les prestations de services informatiques était effectivement la maintenance informatique. Ces prestations ont été facturées 1'600 F par mois et par entité, soit un montant annuel pour les deux entités de 38'400 F qui représente des honoraires non adaptés aux prestations réellement fournies.

De surcroît, la FEGPA et l'APRET admettent qu'il y a eu en 2008 une discordance entre les activités de cette personne et les honoraires qu'elle a facturés.

6. TABLEAU DE SUIVI DES RECOMMANDATIONS ET ACTIONS

Réf.	Recommandation / Action	Mise en place (selon indications de l'audité)			
		Risque 4 = Très significatif 3 = Majeur 2 = Modéré 1 = Mineur	Responsable	Délai au	Fait le
4.2.2	Recommandation 1 Considérant la frontière tenue entre sous-subventionnement et aides pour des manifestations ponctuelles, les contrats de prestations devraient préciser le type de contre-prestation qui caractérise une dépense de simple partenariat ponctuel et celle relative à un sous-subventionnement.	2	Groupe interdépartemental LIAF (sur proposition du DES)	fin 2010	
4.2.2	Recommandation 2 Considérant que les dépenses de sous-subventionnement et d'aides ponctuelles sont comptabilisées parfois sur de mêmes comptes, rendant le pilotage et le contrôle du respect de la règle des 10% difficile, il conviendrait de regrouper les charges de sous-subventionnement sur un seul compte ou groupe de comptes.	2	Responsables respectifs des comptes de la FEGPA et de l'APRET	Janvier 2010	
5.2.4	Recommandation 3 Dès l'établissement des états financiers 2009, les directions de la FEGPA et de l'APRET s'assurent que les états financiers préparés sont complets et conformes aux normes de présentation RPC. La structure des états financiers et notamment du compte d'exploitation doit être déterminée en collaboration avec le DES dès l'établissement du budget. La présentation du compte d'exploitation selon la méthode des coûts liés au chiffre d'affaires est celle qui permet le mieux de comprendre les prestations et leurs coûts. Le détail des coûts par nature inclus dans l'ensemble des prestations doit figurer dans l'annexe. A noter que dès 2009, les prestations sont décrites dans le contrat de prestations 2009 – 2012 des deux entités.	4 3	Responsables respectifs des comptes de la FEGPA et de l'APRET Secrétaire générale FEGPA Médecin responsable CIPRET Présidents respectifs FEGPA et APRET	Février/Mars 2010 Février/Mars 2010	

5.3.4	<p>Recommandation 4</p> <p>Il revient aux directions de la FEGPA et de l'APRET de mettre en place et de maintenir un système de contrôle interne adapté à leur structure et évolutif. Ce dernier doit être validé par les comités respectifs.</p> <p>Un manuel comptable devrait par ailleurs être établi et une systématique dans la documentation et la comptabilisation imposée. Le plan comptable et les directives de comptabilisation constituent les principaux éléments de référence à respecter.</p> <p>De plus, les mandats confiés à des intervenants extérieurs devraient être formalisés.</p>	3 3 2	<p>Secrétaire générale/bureau FEGPA Médecin resp. CIPRET Resp. comptes APRET/comité</p> <p>Resp. respectifs comptes FEGPA et APRET</p> <p>Secrétaire générale FEGPA Médecin responsable. CIPRET</p>	<p>Février 2010</p> <p>Janvier 2010</p> <p>Janvier 2010</p>	
5.3.4	<p>Recommandation 5</p> <p>Au vu des nombreux manquements des organes de révision de la FEGPA et de l'APRET, les organes de révision devraient être changés.</p>	4	Cf. observations	<p>AG FEGPA 2010</p> <p>AG extraordinaire APRET automne 2009</p>	
5.3.4	<p>Recommandation 6</p> <p>Les contrôles du département de tutelle (DES) sur les états financiers de la FEGPA et de l'APRET devraient être effectués avant la fin du mois de mai de chaque année²⁰. Des formations sur le référentiel RPC devraient être données par le département des finances aux personnes en charge du suivi financier départemental des entités subventionnées.</p>	2	DES	En cours	

²⁰ Les contrats de prestations 2009-2012 de la FEGPA et de l'APRET prévoient la remise des documents annuels avant le 30 avril.

7. RECUEIL DES POINTS SOULEVES PAR LES AUTRES AUDITS PORTANT SUR LES MEMES THEMES

Observations et recommandations des audits portant sur les mêmes entités et/ou thématiques	Inspection Cantonale des Finances (ICF) Observation N°	Position de la CDC par rapport à ces points et/ou actions recommandées par la CDC
Observations et recommandations relatives à la FEGPA		
<p>Au 31.12.2004, les fonds propres (excédents de revenus) de Fegpa s'élèvent à F 32'645.68 et correspondent aux excédents de résultats reportés. Conformément à l'article 36 de la LGAF, l'ICF recommande que les excédents de revenus soient restitués à l'Etat de Genève. Comptablement, il convient de faire la distinction entre d'une part la restitution des excédents de revenus des exercices comptables antérieurs et d'autre part la restitution de l'excédent de revenus d'un exercice comptable en cours.</p>	<p>Rapport 06-18 Annexe C N° 3.2.3.</p>	<p>CDC favorable à la recommandation de l'ICF. La directive transversale EGE-02-07 "traitement des bénéficiaires et des pertes des entités subventionnées" a été adoptée par le CE le 28 janvier 2009. La part revenant à l'Etat a été définie dans le contrat de prestation 2009 à 2012.</p>
<p>La Fegpa n'a pas établi et formalisé une politique d'activation des divers types de biens qu'elle acquiert et utilise ni de politique d'amortissement. Des achats à caractère d'investissement ont été à tort enregistrés en charges par la Fegpa. L'ICF recommande de définir une politique d'activation et d'amortissement permettant d'établir des états financiers en concordance avec la réalité économique.</p>	<p>Rapport 06-18 Annexe C N° 3.2.4.</p>	<p>Observation également constatée par la CDC et reprise pour le point 5.3.2; ainsi que pour l'action 5.3.4 du présent rapport</p>
<p>Le mandat donné à l'organe de révision ne prévoit pas spécifiquement la vérification des états financiers de la Fegpa selon la LGAF. Il ne prévoit pas non plus la vérification du respect de la LSGAF en matière de contrôle interne.</p>	<p>Rapport 06-18 Annexe C N° 3.2.6.</p>	<p>Observation également constatée par la CDC et reprise pour le point 5.3.2; ainsi que pour l'action 5.3.4 du présent rapport</p>
Observations et recommandations relatives à la FEGPA et à l'APRET		
<p>Relativement au système de contrôle interne, l'ICF constate les éléments suivants :</p> <ul style="list-style-type: none"> * malgré l'importance des montants engagés, il n'existe actuellement pas de dispositifs suffisants permettant d'évaluer l'efficacité et l'efficience des actions engagées dans le domaine de politique de sponsoring de manifestations sportives et culturelles, * il n'existe pas de contrat écrit pour le mandat relatif aux prestations effectuées par un tiers sur le site Internet www.prevention.ch et pour la surveillance informatique, * il n'existe pas de directives relatives à la gestion de la caisse. <p>Concernant ces points, l'ICF recommande la mise en place d'un SCI formalisé.</p>	<p>Rapport 06-18 Annexe C N° 3.1. et Annexe B N° 3.1.1</p>	<p>Observation également constatée par la CDC et reprise pour le point 5.3.2; ainsi que pour l'action 5.3.4 du présent rapport</p>
<p>L'ICF constate que la Fegpa et l'Aporet-Cipret ne partagent pas toujours, entre elles et avec les autres entités bénéficiaires, les frais relatifs aux locaux occupés et aux diverses actions et manifestations organisées. L'ICF recommande que chaque association prenne à sa charge les coûts qui lui reviennent.</p>	<p>Rapport 06-18 Annexe C N° 3.2.1.2. et Annexe B N° 3.2.1.2</p>	<p>Observation également constatée par la CDC et reprise pour le point 5.3.2; ainsi que pour l'action 5.3.4 du présent rapport</p>
<p>Les états financiers de la Fegpa et de l'Aporet ne respectent pas encore suffisamment le principe de clarté énoncé par la LGAF, et par la même, ne fournissent pas une information suffisamment claire et exhaustive au lecteur des états financiers.</p>	<p>Rapport 06-18 Annexe C N° 3.2.5. et Annexe B N° 3.2.4.</p>	<p>Observation également constatée par la CDC et reprise pour le point 5.2.2; ainsi que pour l'action 5.2.4 du présent rapport</p>
<p>Les soldes figurant sur les comptes débiteurs et créanciers consacrés aux relations entre Fegpa et Aporet ne correspondent pas. L'ICF recommande de déterminer l'origine des différences et de procéder aux réconciliations nécessaires.</p>	<p>Rapport 06-18 Annexe C N° 3.2.2. et Annexe B N° 3.2.3.</p>	<p>Observation également constatée par la CDC et reprise pour le point 5.2.2; ainsi que pour l'action 5.2.4 du présent rapport</p>

8. DIVERS

8.1 Glossaire des risques

Afin de définir une **typologie des risques pertinente aux institutions et entreprises soumises au contrôle de la Cour des comptes**, celle-ci s'est référée à la littérature économique récente en matière de gestion des risques et de système de contrôle interne, relative tant aux entreprises privées qu'au secteur public. En outre, aux fins de cohésion terminologique pour les entités auditées, la Cour s'est également inspirée du « Manuel du contrôle interne, partie I » de l'Etat de Genève (version du 13 décembre 2006).

Dans un contexte économique, le **risque** représente la « possibilité qu'un événement survienne et nuise à l'atteinte d'objectifs ». Ainsi, la Cour a identifié trois catégories de risques majeurs, à savoir ceux liés aux objectifs **opérationnels** (1), ceux liés aux objectifs **financiers** (2) et ceux liés aux objectifs de **conformité** (3).

1) Les risques liés aux objectifs opérationnels relèvent de constatations qui touchent à la structure, à l'organisation et au fonctionnement de l'Etat et de ses services ou entités, et dont les conséquences peuvent avoir une incidence notable sur la qualité des prestations fournies, sur l'activité courante, voire sur la poursuite de son activité.

Exemples :

- engagement de personnel dont les compétences ne sont pas en adéquation avec le cahier des charges ;
- mauvaise rédaction du cahier des charges débouchant sur l'engagement de personnel;
- mesures de protection des données entrantes et sortantes insuffisantes débouchant sur leur utilisation par des personnes non autorisées ;
- mauvaise organisation de la conservation et de l'entretien du parc informatique, absence de contrat de maintenance (pannes), dépendances critiques ;
- accident, pollution, risques environnementaux.

2) Les risques liés aux objectifs financiers relèvent de constatations qui touchent aux flux financiers gérés par l'Etat et ses services et dont les conséquences peuvent avoir une incidence significative sur les comptes, sur la qualité de l'information financière, sur le patrimoine de l'entité ainsi que sur la collecte des recettes, le volume des charges et des investissements ou le volume et coût de financement.

Exemples :

- insuffisance de couverture d'assurance entraînant un décaissement de l'Etat en cas de survenance du risque mal couvert ;
- sous-dimensionnement d'un projet, surestimation de sa rentabilité entraînant l'acceptation du projet.

3) Les risques liés aux objectifs de conformité (« compliance ») relèvent de constatations qui touchent au non-respect des dispositions légales, réglementaires, statutaires ou tout autre document de référence auquel l'entité est soumise et dont les conséquences peuvent avoir une incidence sur le plan juridique, financier ou opérationnel.

Exemples :

- dépassement de crédit d'investissement sans information aux instances prévues ;
- tenue de comptabilité et présentation des états financiers hors du cadre légal prescrit (comptabilité d'encaissement au lieu de comptabilité d'engagement, non-respect de normes comptables, etc.) ;
- absence de tenue d'un registre des actifs immobilisés ;
- paiement de factures sans les approbations requises, acquisition de matériel sans appliquer les procédures habituelles ;

A ces trois risques majeurs peuvent s'ajouter trois autres risques spécifiques qui sont les risques de **contrôle** (4), de **fraude** (5) et de **d'image** (6).

4) Le risque de contrôle relève de constatations qui touchent à une utilisation inadéquate ou à l'absence de procédures et de documents de supervision et de contrôle ainsi que de fixation d'objectifs. Ses conséquences peuvent avoir une incidence sur la réalisation des objectifs opérationnels, financiers et de conformité.

Exemples :

- absence de tableau de bord débouchant sur la consommation des moyens disponibles sans s'en apercevoir ;
- procédures de contrôle interne non appliquées débouchant sur des actions qui n'auraient pas dû être entreprises ;
- absence de décision, d'action, de sanction débouchant sur une paralysie ou des prestations de moindre qualité.

5) Le risque de fraude relève de constatations qui touchent aux vols, aux détournements, aux abus de confiance ou à la corruption. Ses conséquences peuvent avoir une incidence sur la réalisation des objectifs opérationnels, financiers et de conformité.

Exemples :

- organisation mise en place ne permettant pas de détecter le vol d'argent ou de marchandises ;
- création d'emplois fictifs ;
- adjudications arbitraires liées à l'octroi d'avantages ou à des liens d'intérêt ;
- présentation d'informations financières sciemment erronées comme par exemple sous-estimer les pertes, surestimer les recettes ou ignorer et ne pas signaler les dépassements de budget, en vue de maintenir ou obtenir des avantages personnels, dont le salaire.

6) Le risque d'image (également connu sous « risque de réputation ») relève de constatations qui touchent à la capacité de l'Etat et de ses services ou entités à être crédible et à mobiliser des ressources financières, humaines ou sociales. Ses conséquences peuvent avoir une incidence sur la réalisation des objectifs opérationnels, financiers et de conformité.

Exemples :

- absence de contrôle sur les bénéficiaires de prestations de l'Etat ;
- bonne ou mauvaise réputation des acheteurs et impact sur les prix,
- porter à la connaissance du public la mauvaise utilisation de fonds entraînant la possible réduction ou la suppression de subventions et donations.



8.2 Remerciements

La Cour remercie l'ensemble des collaborateurs de la FEGPA, de l'APRET et du DES qui lui ont consacré du temps.

L'audit a été terminé le 18 août 2009 et le rapport complet a été transmis à la FEGPA, à l'APRET, au DES et au DF. Leurs observations remises le 13 octobre 2009 ont été dûment reproduites dans le rapport.

La synthèse a été rédigée après réception des observations des entités auditées.

Genève, le 30 octobre 2009

Stéphane Geiger
Président

Antoinette Stalder
Magistrat titulaire

Stanislas Zuin
Magistrat titulaire