

MCH2

*pour ma
commune*

EXEMPLES DE COMPTABILISATION

Annexe au Manuel MCH2 pour
les communes vaudoises

Septembre 2022

Dernière mise à jour : août 2024

Manuel validé par :

UNION DES  COMMUNES VAUDOISES

TABLE DES MATIÈRES

1. Critères de catégorisation	4
2. Actifs et passifs de régularisation.....	7
2.1 Actifs de régularisation	7
2.2 Passifs de régularisation	10
3. Compte de résultats	13
3.1 Revenus fiscaux	13
3.2 Financements spéciaux et taxes	16
3.3 Traitements salariaux	19
3.4 Comptes de diminutif de charges.....	23
3.5 Taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....	24
3.6 Imputations internes	27
3.7 Subventions en nature.....	30
3.8 Clôture du compte de résultats.....	31
4. Transferts entre collectivités	33
4.1 Péréquation intercommunale.....	33
4.2 Transports publics	37
5. Immobilisations du PA.....	38
5.1 Clôture du compte des investissements.....	38
5.2 Amortissements planifiés du PA.....	40
5.3 Amortissements non planifiés du PA.....	45
5.4 Amortissement des crédits d'études	46
5.5 Frais de planification et de projection	48
5.6 Subventions d'investissement	50
5.7 Subventions à redistribuer	52
5.8 Prêts au sens strict	54
5.9 Transferts d'immobilisations du PA au PF (et vice-versa) et ventes d'actifs	56
5.10 Activation de prestations propres	59
6. Immobilisations du PF	62

6.1	Comptabilisation d'un décompte bancaire	62
6.2	Comptabilisation des titres	63
6.3	Variations de stocks	65
6.4	Immeubles du PF : dépréciations	67
6.5	Immeubles du PF : rénovations.....	69
6.6	Immeubles du PF : fonds de rénovation.....	72
6.7	Immeubles du PF : compte d'exploitation	74
7.	Ecritures extraordinaires	80
7.1	Préfinancements.....	80
7.2	Amortissements supplémentaires	83
7.3	Réserve de politique budgétaire.....	85

1. CRITÈRES DE CATÉGORISATION

Plusieurs groupes de comptes du plan comptable harmonisé MCH2 prévoient un détail par entité tierce concernée. Le MCH2 prévoit notamment les neuf catégories d'entités tierces suivantes : 1) Confédération, 2) cantons et concordats (ensemble), 3) communes et associations intercommunales (ensemble), 4) assurances sociales publiques, 5) entreprises publiques, 6) entreprises privées, 7) organisations privées à but non lucratif, 8) ménages privés et 9) étranger. Ce chapitre définit les contours de ces catégories et propose un schéma décisionnel pour classer les différentes entités tierces dans l'une ou l'autre des catégories.

Confédération

Outre les diverses entités de l'Administration fédérale (y compris les services du Parlement et les tribunaux fédéraux), la catégorie « Confédération » englobe les entités suivantes qui sont essentiellement financées par la fiscalité : les Ecoles polytechniques fédérales (EPF), le Fonds d'infrastructure ferroviaire (FIF), le Fonds d'infrastructure (FI), la Régie fédérale des alcools (RFA), l'Institut fédéral des hautes études en formation professionnelle (IFFP), l'Institut fédéral de métrologie (METAS), le Musée national suisse, Pro Helvetia, le Fonds national suisse (FNS), Suisse Tourisme et la Fondation des immeubles pour les Organisations Internationales (FIPOI). En revanche, l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA), Swissmedic ou La Poste et Postfinance ainsi que les Chemins de fer fédéraux (CFF) sont considérés comme des entreprises publiques.

Cantons et concordats

Outre les administrations cantonales et les organisations cantonales principalement financées par la fiscalité, la catégorie « Cantons et concordats » englobe les concordats intercantonaux, les universités, les hautes écoles spécialisées et les autres institutions cantonales de formation. La classification des hôpitaux publics et des autres institutions du domaine de la santé est moins univoque. Ces entités sont financées à plus de 50% par les contributions et les remboursements des patient-e-s et de leurs assurances. Si en sus ces entités sont organisées sous une forme juridique de droit privé, elles sont à considérer plutôt comme des entreprises publiques. Ce n'est toutefois pas le cas du Centre Hospitalier Universitaire Vaudois (CHUV) qui est directement rattaché au département en charge de la santé dont il constitue l'un des services selon l'art. 2 al. 1 de la loi sur les Hospices cantonaux (LHC).

Communes et associations intercommunales

Cette catégorie réunit toutes les administrations communales et institutions communales financées par l'impôt communal. Elle englobe notamment les établissements scolaires et les associations intercommunales du domaine de la formation. Du point de vue de la statistique financière, sont exclues de cette catégorie les associations intercommunales des domaines de l'épuration (STEP), des aménages d'eau et de l'environnement (élimination des déchets). En effet, ces entités sont financées principalement par des taxes, des émoluments ou des ventes. Par conséquent, la statistique financière considère que ces entités font plutôt partie de la catégorie « entreprises publiques ». La même logique s'applique aux services industriels, en particulier dans le secteur de la production de l'énergie.

Pour garantir une meilleure transparence des comptes des communes, un meilleur suivi des domaines autofinancés et une meilleure comparabilité, les opérations liées à ces domaines (y compris les services industriels) intégrés dans les comptes communaux, par exemple en raison d'un contrat, doivent être comptabilisées en tant que financement spécial ou à l'intérieur d'une fonction qui leur est spécifique.

Les ententes n'ont en soit pas de personnalité juridique et ne sauraient par conséquent être considérées comme des entités à part entière. Toutefois, les transactions réalisées dans le cadre des ententes rentrent tout de même dans les transactions réalisées avec des « Communes et associations intercommunales » dans la mesure où les interactions ont lieu avec d'autres communes.

Assurances sociales publiques

Cette catégorie englobe l'assurance vieillesse et survivants (AVS), l'assurance-invalidité (AI), le régime des allocations pour perte de gain comprenant l'assurance maternité (APG/AM), les allocations familiales dans l'agriculture et l'assurance chômage (AC), ainsi que les prestations complémentaires pour familles et les prestations cantonales de la rente-pont selon la loi homonyme (LPCFam). La SUVA, les caisses de pension publiques ou les caisses de compensations cantonales sont des entreprises publiques. Les assurances maladies sont en revanche classifiées comme des entreprises privées.

Entreprises publiques

Les entités indépendantes contrôlées par les pouvoirs publics (Confédération, cantons ou communes) font partie de cette catégorie. Les entreprises publiques sont des entreprises ou établissements contrôlés par les pouvoirs publics, cela indépendamment du fait qu'elles accomplissent ou non des tâches publiques. Un contrôle par les pouvoirs publics existe dès lors que plusieurs collectivités publiques – Confédération, cantons ou communes – détiennent plus de 50% de l'entreprise, étant entendu qu'individuellement l'une ou l'autre collectivité publique peut détenir moins de 50%. Outre le critère du contrôle, un deuxième critère doit être rempli cumulativement pour que l'entité soit considérée comme une entreprise publique : elle doit couvrir plus de 50% de ses coûts de production par des taxes, des ventes ou d'autres rétributions (p.ex. dédommagements). Si tel n'est pas le cas, l'entité doit être considérée comme faisant partie de l'administration fédérale, cantonale ou communale. Les STEP et les services industriels sont généralement classifiés dans la catégorie des entreprises publiques.

Entreprises privées

Les entreprises privées appartiennent ou sont contrôlées par des personnes privées, indépendamment du fait que l'entité se finance ou non par ses propres moyens. Les entreprises artisanales (familiales), y compris les entreprises agricoles, font également partie de cette catégorie. Il en va de même des indépendant·e·s et des raisons individuelles. Il est important de respecter cette catégorisation lorsque des dédommagements ou des contributions sont versées. Les associations au service du secteur des entreprises (syndicats patronaux ou autres associations) font aussi partie de cette catégorie.

Ménages privés

Les ménages individuels ou à plusieurs personnes, ainsi que les familles, appartiennent à la catégorie « Ménages privés ». Dans la mesure où ils sont des consommateurs, tous les individus appartiennent à cette catégorie. Les transferts directs (financiers) ou indirects (prestations non financières ou prestations en nature) aux ménages privés sont considérés comme des prestations sociales, à l'instar des bourses, de l'aide sociale et des contributions de soutien dans le domaine de l'asile.

Organisations privées à but non lucratif

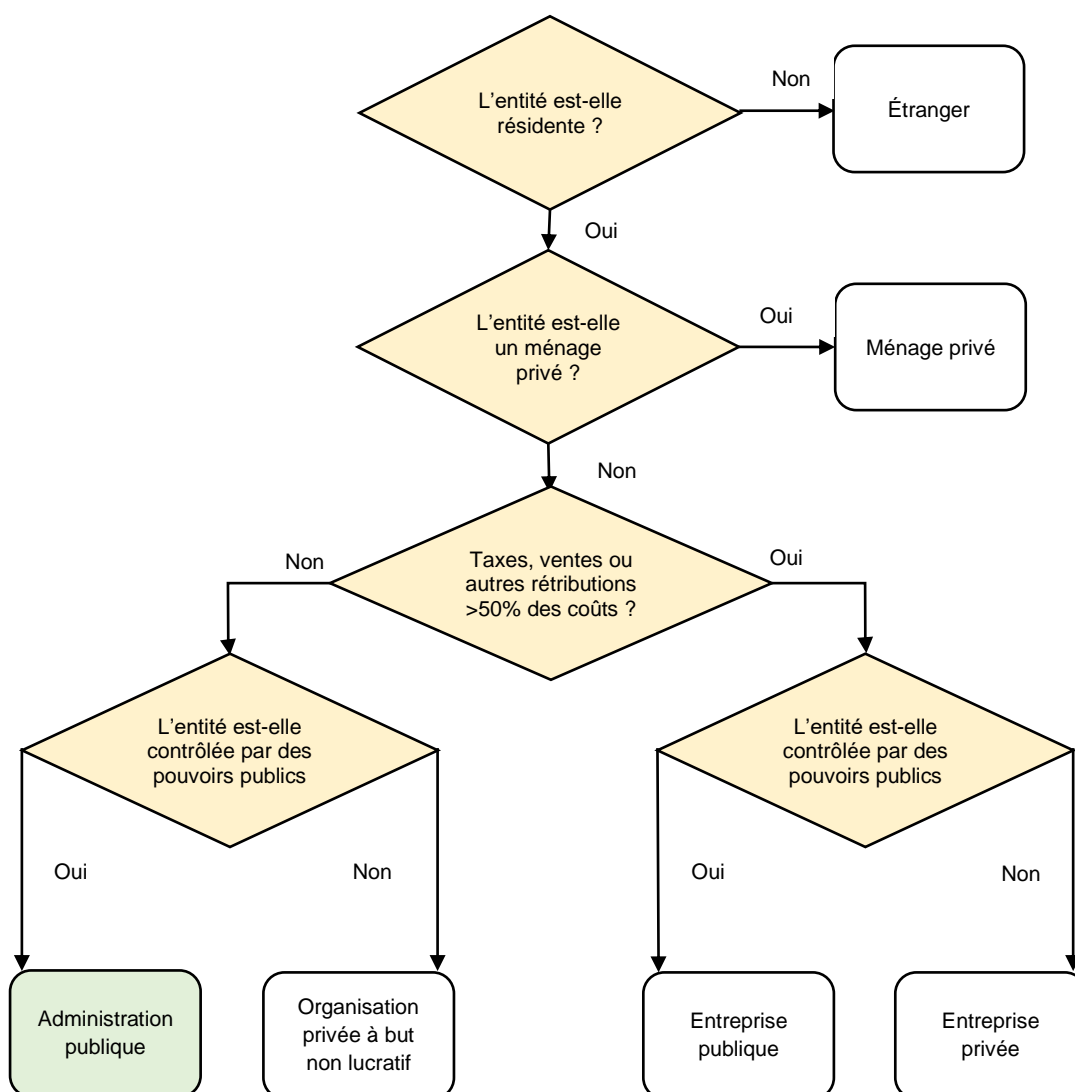
Cette catégorie regroupe toutes les entités, à but non lucratif, possédant une personnalité juridique propre et dont le but est de mettre des marchandises et des services à disposition des ménages privés. Leurs ressources proviennent principalement de contributions volontaires des ménages privés ou de contributions de l'État. Les organisations privées à but non lucratif sont en règle générale exonérées des impôts sur le bénéfice et la fortune. Il s'agit notamment des syndicats (non patronaux), des

associations de consommateurs, des partis politiques, des églises, des organisations d'utilité publique et de fondations des domaines de la santé et du social. En font également partie les bourgeoisies.

Étranger

Dans cette catégorie on regroupe toutes les entités non-résidentes qui effectuent des transactions avec les entités résidentes mentionnées ci-dessus. Les entités étrangères (ambassades) et les organisations internationales appartiennent également à cette catégorie, même si elles ont leur siège en Suisse. En dehors de ce cas particulier, lorsqu'on utilise le terme d'entité résidente, il est entendu une entité ayant au moins un rattachement sur sol Suisse, qu'il s'agisse du siège social ou d'une simple filiale.

Figure 1-1 Schéma décisionnel pour la classification des entités



Source : Manuel MCH2 de la CDF (révisité)

2. ACTIFS ET PASSIFS DE RÉGULARISATION

Les actifs et les passifs de régularisation du compte de résultats doivent idéalement être portés au bilan dans des comptes détaillés par nature (personnel, biens, services et autres charges d'exploitation, impôts, transferts, charges financières, etc.). Toutefois, les collectivités publiques vaudoises sont autorisées à renoncer au détail et à prévoir, pour le compte de résultats, seulement deux comptes généraux (*1049 Autres actifs de régularisation* et *2049 Autres passifs de régularisation*). Les exemples ci-dessous sont donnés en utilisant la pratique recommandée (comptes détaillés par nature).

2.1 ACTIFS DE RÉGULARISATION

Des actifs de régularisation sont portés au bilan pour :

- des dépenses ou des charges comptabilisées avant la date de clôture des comptes, mais qui concernent l'exercice comptable suivant ; ou
- des recettes ou des revenus qui concernent l'exercice comptable qui s'achève mais qui ne seront facturés qu'au cours de la période comptable suivante.

Exemple d'écritures comptables

Régularisation de charges comptabilisées l'année N qui concernent l'année comptable suivante

Dans le cadre de sa politique de promotion économique (fonction *8500 Industrie, artisanat et commerce*) une collectivité publique loue un immeuble à une tierce personne. La collectivité verse donc un loyer d'un montant de CHF 300'000.- au 30.11 de l'année N pour la période allant de décembre à février. Une partie, soit CHF 200'000.-, concerne donc l'année suivante (N+1). Cette dernière somme doit être régularisée. Au début de l'année N+1, l'opération de régularisation est extournée à hauteur d'un montant de CHF 200'000. En dernière analyse, ce sont donc CHF 100'000 qui figureront dans le compte de résultats de l'année N, et CHF 200'000 qui figureront dans le compte de résultats de l'année N+1.

Libellés	Comptes	Montants
Paiement du loyer de décembre N à février N+1 (30.11.N)	8500.3160 Loyers et baux à ferme des biens-fonds	300'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	300'000
Régularisation des mois de janvier et février N+1 (31.12.N)	1041 Actifs de régularisation pour charges de biens, services et autres charges d'exploitation	200'000
	8500.3160 Loyers et baux à ferme des biens-fonds	200'000
Extourne de la régularisation (01.01.N+1)	8500.3160 Loyers et baux à ferme des biens-fonds	200'000
	1041 Actifs de régularisation pour charges de biens, services et autres charges d'exploitation	200'000

*8500.3160 Loyers et baux à ferme
des biens-fonds*

Année N	300'000	
		Année N 200'000

100x Disponibilités et placements à court terme

		Année N 300'000
--	--	-----------------

*1041 Actifs de régularisation pour charges et
biens, services et autres charges d'exploitation*

Année N	200'000	
		Année N+1 200'000

*8500.3160 Loyers et baux à ferme
des biens-fonds*

		Année N+1 200'000
--	--	-------------------

Régularisation de revenus comptabilisés l'année N+1 qui concernent l'année comptable précédente

Le 30 juin de l'année N, une collectivité publique a accordé un prêt à une association de communes en manque de liquidités d'un montant de CHF 1'000'000 à un taux d'intérêt de 5%, soit de CHF 50'000 par an. L'échéance de l'intérêt dû pour la première année est fixée au 30 juin N+1 (fonction 9610 Intérêts). Le montant à créditer sur l'année N est régularisé à la fin de l'année N, soit CHF 25'000. Au début de l'année N+1, la régularisation est extournée. Au 30 juin de l'année N+1, l'intérêt est facturé à l'association de communes qui le paie dans les délais impartis. En dernière analyse, sur les CHF 50'000 d'intérêts facturés pour la période allant du 30 juin de l'année N au 30 juin de l'année N+1, ce sont CHF 25'000 qui figureront dans le compte de résultats de la collectivité de l'année N, et CHF 25'000 qui figureront dans le compte de résultats de l'année N+1.

Libellés	Comptes	Montants
Régularisation des intérêts (31.12.N)	1044 Actifs de régularisation pour charges financières ou revenus financiers	25'000
	9610.4450 Revenus provenant de prêts PA	25'000
Extourne de la régularisation (01.01.N+1)	9610.4450 Revenus provenant de prêts PA	25'000
	1044 Actifs de régularisation pour charges financières ou revenus financiers	25'000
Encaissement des intérêts (30.06.N+1)	100x Disponibilités et placements à court terme	50'000
	9610.4450 Revenus provenant de prêts PA	50'000

*1044 Actifs de régularisation pour charges
financières ou revenus financiers*

Année N	25'000
---------	--------

9610.4450 Revenus provenant de prêts PA

Année N	25'000
---------	--------

*1044 Actifs de régularisation pour charges
financières ou revenus financiers*

Année N+1	25'000
-----------	--------

9610.4450 Revenus provenant de prêts PA

Année N+1	25'000
Année N+1	50'000

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N+1	50'000
-----------	--------

2.2 PASSIFS DE RÉGULARISATION

Des passifs de régularisation sont portés au bilan pour :

- des dépenses ou des charges découlant de prestations fournies par des tiers avant la date de clôture des comptes, mais qui ne seront réglées qu'au cours de la période suivante ; ou
- des recettes ou des revenus facturés et comptabilisés avant la date de clôture des comptes, mais qui concernent l'exercice comptable suivant.

Exemple d'écritures comptables

Régularisation de charges comptabilisés l'année N+1 qui concernent l'année comptable précédente

Au cours du mois de novembre de l'année N, des tiers fournissent à une collectivité publique des prestations d'un montant de CHF 10'000 pour l'entretien d'abris de bus (fonction 6210 *Infrastructures de transports publics*). Ces tiers facturent immédiatement CHF 8'000 à la collectivité publique qui les paie à fin novembre. Le solde est facturé à la collectivité publique seulement au cours du mois de mars de l'année N+1, en même temps qu'un montant de CHF 30'000 pour de nouvelles prestations cette fois fournies dans les premiers mois de l'année N+1. La collectivité publique s'acquitte du total de CHF 32'000 fin mars de l'année N+1. Au début de l'année N+1, la régularisation du montant de CHF 2'000 est extournée. En dernière analyse, ce sont CHF 10'000 qui figureront dans le compte de résultats de l'année N (ce qui équivaut au coût des travaux effectués au cours de l'année N), et CHF 30'000 qui figureront dans l'année N+1 (coût des travaux effectués au cours de l'année N+1).

Libellés	Comptes	Montants
Paiement des prestations (30.11.N)	6210.3130 Prestations de services de tiers	8'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	8'000
Régularisation (31.12.N)	6210.3130 Prestations de services de tiers	2'000
	2041 Passifs de régularisation pour charges de biens et services et autres charges d'exploitation	2'000
Extourne de la régularisation (01.01.N+1)	2041 Passifs de régularisation pour charges de biens et services et autres charges d'exploitation	2'000
	6210.3130 Prestations de services de tiers	2'000
Paiement des prestations (31.03.N+1)	6210.3130 Prestations de services de tiers	32'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	32'000

6210.3130 Prestations de services de tiers

Année N	8'000
Année N	2'000

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	8'000
Année N+1	32'000

2041 Passifs de régularisation pour charges de biens et services et autres charges d'exploitation

Année N+1	2'000
Année N	2'000

6210.3130 Prestations de services de tiers

Année N+1	32'000
Année N+1	2'000

Régularisation de revenus comptabilisés l'année N qui concernent l'année comptable suivante

Une collectivité publique loue un bâtiment du PF à un tiers (*fonction 9630 Immeubles du patrimoine financier*). Elle lui facture au mois de novembre de l'année N un loyer de CHF 300'000 couvrant la période allant de décembre de l'année N à février de l'année N+1. Le tiers paie ce loyer à la fin du mois de novembre de l'année N. Une partie, soit CHF 200'000, concerne donc la location des mois de janvier et février de l'année N+1. Cette somme doit être régularisée. Au début de l'année N+1, la régularisation est extournée. En dernière analyse, ce sont seulement CHF 100'000 qui figureront dans le compte de résultats de l'année N, et CHF 200'000 qui figureront dans le compte de résultats de l'année N+1.

Libellés	Comptes	Montants
Encaissement du loyer pour la période allant de décembre N à février N+1 (30.10.N)	100x Disponibilités et placements à court terme	300'000
	9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF	300'000
Régularisation (31.12.N)	9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF	200'000
	2041 Passifs de régularisation pour charges de biens et services et autres charges d'exploitation	200'000
Extourne de la régularisation (01.01.N+1)	2041 Passifs de régularisation pour charges de biens et services et autres charges d'exploitation	200'000
	9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF	200'000

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	300'000
---------	---------

9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF

Année N	200'000
Année N	300'000

2041 Passifs de régularisation pour charge de biens et services et autres charges d'exploitation

Année N+1	200'000
Année N	200'000

9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF

Année N+1	200'000
-----------	---------

3. COMPTE DE RÉSULTATS

3.1 REVENUS FISCAUX

Les revenus fiscaux sont comptabilisés au moment de leur facturation et non pas lors de leur encaissement. À la fin de l'année, toutes les créances fiscales relatives à l'exercice écoulé doivent être comptabilisées, même si elles ne sont pas encore payées. Pour respecter les périodes comptables, les acomptes relatifs à l'année N facturés ou payés dans l'année N-1 doivent néanmoins être comptabilisés dans l'année N.

La différence entre l'impôt facturé et l'impôt définitivement dû ne fait l'objet d'aucune estimation. Les montants facturés relatifs à l'exercice doivent figurer, dans leur intégralité, dans le compte de résultats au sein du groupe de comptes par nature *40 Revenus fiscaux* et répondent à la fonction *9100 Impôts*. Pour les communes qui ont confié la facturation de leurs impôts à l'Administration cantonale des impôts (ACI), les montants à comptabiliser correspondent à ceux communiqués par celle-ci.

Au bilan, les montants facturés n'ayant pas encore été payés doivent figurer dans le compte *1012 Créances fiscales*. Ce dernier est soldé grâce au débit du groupe de comptes *100 Disponibilités et placements à court terme* au fur et à mesure de l'encaissement effectif.

Le principe de l'échéance des impôts s'applique également aux taxes communales et aux revenus de transferts (par exemple l'impôt des frontaliers) La seule différence réside dans les comptes à utiliser (voir plan comptable pour le détail).

La dépréciation des créances fiscales en lien avec les débiteurs douteux doit être inscrite comme un actif négatif dans le compte de bilan *1012 Créances fiscales*. La dépréciation des créances fiscales doit être présentée dans un compte détaillé séparé (p.ex. *1012.99 créances douteuses*).¹ Il s'agit d'un changement de pratique par rapport au PCV qui prévoyait la constitution d'une réserve au passif du bilan. Les éventuelles variations des créances douteuses doivent être inscrites dans le compte par nature *3180 Réévaluations sur créances* (au débit en cas d'augmentation et au crédit en cas de diminution). Ce compte étant utilisé pour toutes les créances, il convient de prévoir des comptes détaillés par type de créance (voir subdivisions du groupe de comptes au bilan *101 Créances*).

Les créances fiscales irrécouvrables doivent en revanche figurer dans le compte par nature *3181 Pertes sur créances effectives* et diminuer directement la valeur au bilan de la créance fiscale (compte par nature *1012 Créances fiscales*). Les éventuels impôts récupérés après défalcons doivent enfin être inscrits dans le compte *4009 Autres impôts directs, personnes physiques*.

Une estimation des créances fiscales douteuses est communiquée annuellement par l'ACI aux communes qui lui ont confié la facturation de leurs impôts. Cette estimation peut leur servir de base pour l'adaptation du montant au bilan de la dépréciation des créances fiscales. De même, ces communes doivent inscrire les impôts défalqués qui leur sont communiqués par l'ACI comme perte.

¹ La même méthode de comptabilisation doit être utilisée, dans les autres comptes du groupe *101 Créances*, pour les créances douteuses n'ayant pas trait à la fiscalité (p.ex. les créances résultant de livraisons et de prestations envers tiers).

Exemple d'écritures comptables

Une commune envoie au cours de l'année N des factures fiscales de CHF 5'000'000 concernant les impôts dus par ses contribuables pour l'année N. Au cours de l'année N, les trois quarts des factures fiscales sont payées par les contribuables. CHF 1'250'000 restent pour le moment impayés. Sur la base des contentieux fiscaux, on constate une augmentation de CHF 300'000 des créances douteuses.

Libellés	Comptes	Montants
Factures fiscales envoyées au cours de l'année N concernant les impôts dus pour l'année N	1012 Créances fiscales	5'000'000
	9100.40xx Revenus fiscaux	5'000'000
Impôts dus pour l'année N et payés au cours de l'année N	100x Disponibilités et placements à court terme	3'750'000
	1012 Créances fiscales	3'750'000
Augmentation de la dépréciation des créances fiscales (année N)	9100.3180 Réévaluation sur créances	300'000
	1012.99 Créances fiscales (douteuses)	300'000

L'année suivante, la commune encaisse CHF 1'000'000 supplémentaires en lien avec les impôts facturés l'année précédente. À la suite de l'évolution des contentieux fiscaux, les créances douteuses de la commune diminuent de CHF 100'000. Toutefois, cette dernière constate aussi que CHF 50'000 de ses créances fiscales sont désormais devenues irrécouvrables. Elle adapte donc sa dépréciation des créances tout en enregistrant une perte sur créances effectives dans le compte de résultats.

Libellés	Comptes	Montants
Impôts dus pour l'année N et payés au cours de l'année N+1	100x Disponibilités et placements à court terme	1'000'000
	1012 Créances fiscales	1'000'000
Diminution de la dépréciation des créances fiscales (année N+1)	1012.99 Créances fiscales (douteuses)	100'000
	9100.3180 Réévaluation sur créances	100'000
Pertes sur créances fiscales (année N+1)	9100.3181 Pertes sur créances effectives	50'000
	1012 Créances fiscales	50'000

Quelques années après l'enregistrement de la perte, la collectivité publique parvient, de manière inespérée, à récupérer CHF 15'000 des CHF 50'000 qu'elle pensait ne pouvoir jamais récupérer. Ce montant est inscrit comme un revenu dans le compte de résultats de l'année d'encaissement, dans le compte *4009 Autres impôts directs, personnes physiques* (sous-compte tenu séparé « impôts récupérés après défalcatons ») et modifie le compte au bilan *100x disponibilités et placements à court terme*.

Libellés	Comptes	Montants
Impôts récupérés après défalcatons (N+3)	100x Disponibilités et placements à court terme	15'000
	9100.4009.xx Autres impôts directs, personnes physiques (sous-compte impôts récupérés)	15'000

1012 Créances fiscales

Année N	5'000'000
Année N	3'750'000
Année N+1	1'000'000
Année N+1	50'000

9100.40xx Revenus fiscaux

Année N	5'000'000
---------	-----------

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	3'750'000
Année N+1	1'000'000
Année N+3	15'000

9100.3180 Réévaluations sur créances

Année N	300'000
Année N+1	100'000

1012.99 Créances fiscales (douteuses)

Année N	300'000
Année N+1	100'000

9100.3181 Pertes sur créances effectives

Année N+1	50'000
-----------	--------

9100.4009.xx Autres impôts directs, personnes physiques (sous-compte impôts récupérés)

Année N+3	15'000
-----------	--------

3.2 FINANCEMENTS SPÉCIAUX ET TAXES

Les financements spéciaux affectent des ressources à l'accomplissement de tâches publiques spécifiques. Ils ne peuvent être instaurés que s'il existe un rapport causal entre la prestation fournie et le montant payé par le bénéficiaire, selon le principe de causalité. À ce titre on peut citer les domaines de l'eau (*fonction 7100 Approvisionnement en eau*), de l'épuration de l'eau (*fonction 7200 Traitements des eaux usées*) et de la gestion des déchets (*fonction 7300 Gestion des déchets*) qui sont financés par des taxes ou autres redevances causales et appelés communément les domaines autofinancés.

À l'instar des autres charges et revenus, les opérations relatives à des financements spéciaux doivent être comptabilisées dans le compte de résultats. Par analogie, les dépenses et les recettes d'investissements relatives à des financements spéciaux doivent figurer dans le compte des investissements. Les excédents de charges ou de revenus des financements spéciaux constatés pour l'exercice font l'objet d'un prélèvement (groupe de comptes 45) ou d'une attribution (groupe de comptes 35) aux financements spéciaux (groupe de comptes 290). Les collectivités publiques sont tenues de tenir un compte détaillé pour chaque financement spécial (approvisionnement en eau, traitement des eaux usées et gestions des déchets). Si le solde au bilan est en positif (au passif), il correspond à des engagements du ménage communal envers le financement spécial concerné. Si le solde au bilan est négatif (au passif), il correspond à des avances du ménage communal au financement spécial.

La transparence des coûts doit prévaloir autant que possible s'agissant des financements spéciaux, notamment pour permettre une fixation correcte des taxes communales. Par conséquent, toutes les charges et toutes les dépenses concernées, qu'elles soient directes ou calculatoires, doivent être portées à leur débit. Il en va de même des revenus et recettes qui doivent être portés à leur crédit. En revanche, dans le cadre des domaines autofinancés il faut renoncer à toute forme d'écriture en lien avec la politique budgétaire (notamment amortissements supplémentaires et préfinancements).

Les taxes uniques de raccordement servent à faire participer leurs payeurs au financement de la mise en place de l'infrastructure et ne constituent pas, à la différence des taxes annuelles et sur la consommation, une source de financement durable. Les taxes uniques de raccordement étant assimilables à des contributions d'investissement, il est donc recommandé de prévoir des financements spéciaux séparés pour ces taxes et de procéder à leur dissolution de manière linéaire, sur 30 ans ou sur un tout autre nombre d'année cohérent avec la durée de vie des infrastructures concernées.

Note importante : si un domaine autofinancé affiche un excédent de charges, celui-ci doit être compensé par un prélèvement du même montant sur le financement spécial du domaine. Si le financement spécial est inférieur à l'excédent de charges, le montant du premier devient négatif. On parle alors d'avances aux financements spéciaux. Cette manière de faire remplace la pratique PCV qui prévoyait l'inscription des avances aux financements spéciaux dans l'actif du bilan. Les éventuelles avances d'un domaine doivent être compensées par les excédents de revenus du même domaine des années suivantes.

Exemple d'écritures comptables

Une collectivité publique envoie au cours de l'année N des factures pour CHF 1'330'000 concernant des taxes récurrentes (forfaitaire et sur la consommation) en lien avec le domaine de l'eau (*fonction 7100 approvisionnement en eau*). La même année, elle facture aussi CHF 150'000 de taxe unique de raccordement. De leur côté, le total des charges du domaine de l'eau se monte à CHF 1'280'000.

La collectivité publique attribue l'intégralité du montant facturé (CHF 150'000) pour la taxe unique de raccordement au financement spécial « raccordement eau ». Ce montant s'ajoute aux CHF 450'000 accumulés pendant les années précédentes, portant ainsi son total à CHF 600'000. La collectivité

procède ensuite à la dissolution de 1/30^{ème} du financement spécial (CHF 20'000) pour participer au financement des charges du domaine de l'eau de l'année N.

Dans le domaine de l'eau, la commune enregistre donc un excédent de revenus de CHF 70'000 (CHF 1'330'000 de taxes récurrentes + CHF 20'000 de dissolution du financement spécial « raccordement eau » - CHF 1'280'000 de charges). Ce montant est attribué au financement spécial « solde eau ». Il sera utilisé pour éponger d'éventuels excédents de charges des exercices ultérieurs du domaine.

Libellés	Comptes	Montants
Factures envoyées l'année N concernant des taxes récurrentes pour l'année N	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	1'330'000
	7100.4240 Taxes d'utilisation et prestations de service	1'330'000
Factures envoyées l'année N concernant la taxe unique de raccordement pour l'année N	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	150'000
	7100.4240 Taxes d'utilisation et prestations de service	150'000
Ensemble des charges du domaine de l'eau de l'année N	7100.3 Charges (personnel, amortiss., etc.)	1'280'000
Attribution au financement spécial « raccordement eau » (31.12.N)	7100.3510 Attribution aux financ. spéciaux	150'000
	2900.0x financements spéciaux (raccordement eau)	150'000
Prélèvement sur le financement spécial « raccordement eau » (31.12.N)	2900.0x financements spéciaux (raccordement eau)	20'000
	7100.4510 Prélèvement sur financements spéciaux	20'000
Attribution au financement spécial « solde eau » (31.12.N)	7100.3510 Attributions aux financ. spéciaux	70'000
	2900.0y Financ. spéciaux (solde eau)	70'000

1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers

Année N	1'330'000
Année N	150'000

7100.4240 Taxes d'utilisation et prestations de service

Année N	1'330'000
Année N	150'000

7100.3 Charges (plusieurs comptes différents)

Année N	1'280'000
---------	-----------

7100.3510 Attribution aux financements spéciaux

Année N	150'000
Année N	70'000

2900.0x financements spéciaux (raccordement eau)

<u>Sàn</u>	<u>450'000</u>
Année N	150'000
Année N	20'000
<u>Spb</u>	<u>580'000</u>

7100.4510 Prélèvement sur financements spéciaux

Année N	20'000
---------	--------

2900.0y Financements spéciaux (solde eau)

Année N	70'000
---------	--------

3.3 TRAITEMENTS SALARIAUX

L'application du principe du produit brut exige, dans le cas des traitements, que les salaires bruts soient comptabilisés en tant que charges et que les cotisations de l'employeur et des employés soient ventilées entre plusieurs comptes passifs (engagements) en fonction des diverses catégories d'assurance.

Exemple d'écritures comptables

Traitements salariaux du personnel de la collectivité publique

Cas du traitement salarial d'un employé imposé à la source de l'administration générale de la collectivité publique (fonction 0220 Administration générale). Les montants à comptabiliser sont les suivants :

Traitement brut		6'200
Indemnités de repas (soumises à cotisation)		200
Allocations cantonales pour enfant		300
Allocation pour enfant en sus de l'allocation cantonale (soumise à cotisations)		100
Frais à rembourser (tickets transports)		180
Cotisations de l'employé (simplifié) :		
AVS/AI/APG/AC (6,4%)	416	
Caisse de pension	385	
PC Familles (0,6%)	39	
Accidents non professionnels	36	
Retenue impôt à la source	820	
Total des cotisations de l'employé	1'696	-1'696
Versement à l'employé (traitement net)		5'284
Cotisations employeur (simplifié)		
AVS/AI/APG/AC (6,4%)	416	
Caisse de pension	385	
Allocations familiales (2,83%)	184	
PC Familles (0,06%)	39	
Assurance accidents (AAP et AANP)	135	
Total des cotisations de l'employeur	1'159	
Frais administratifs de la caisse de compensation (0,25%)	16	

Libellé	Débit	Crédit	CHF
Traitement brut	0220.3010 Salaires du personnel administratif et d'exploitation	x	6'200
Indemnités de repas	0220.3042 Indemnités de repas	x	200
Allocation pour enfant (en sus de l'allocation cantonale)	0220.3040 Allocations pour enfants et allocations de formation	x	100
Cotisations AVS/AI/APG/AC de l'employé	x	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	416
Cotisations AVS/AI/APG/AC de l'employeur	0220.3050 Cotisations patronales AVS, APG, AC, frais administratifs	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	416
Cotisations de l'employé à la caisse de pension	x	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	385
Cotisations de l'employeur à la caisse de pension	0220.3052 Cotisations patronales aux caisses de pensions	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	385
Cotisations de l'employé pour le PC Familles	x	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	39
Cotisations de l'employeur pour le PC Familles	0220.3059 Autres cotisations patronales	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	39
Cotisations de l'employé pour accidents non professionnels	x	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	36
Cotisations de l'employeur pour accidents	0220.3053 Cotisations patronales aux assurances-accidents	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	135

Cotisations de l'employeur pour les allocations familiales	0220.3054 Cotisations patronales aux caisses d'allocations familiales	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	184
Retenue impôt à la source	x	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	820
Allocation cantonale pour enfant	1019 Autres créances (dans l'attente du versement de la caisse de compensation)	x	300
Frais à rembourser (transports)	0220.3170 Remboursement de frais effectifs	x	180
Versement du traitement net	x	100x Disponibilités et placements à court terme	5'284
Frais administratifs de la caisse de pension	0220.3050 Cotisations patronales AVS, APG, AC, frais administratifs	2000.xx Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	16

X = pas de contre-écriture, fait partie d'une écriture collective.

Au bilan, les engagements courants qui figurent dans le compte *2000 Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers* sont soldé grâce au crédit du groupe de comptes *100 Disponibilités et placements à court terme* au fur et à mesure du paiement de ces engagements.

Traitements salariaux des membres des autorités (versements directs)

Les traitements bruts des membres des autorités doivent être inscrits dans le compte par nature *3000 salaires des autorités et commissions*. Les éventuelles indemnités forfaitaires pour frais doivent être inscrites dans le compte par nature *3001 Paiements aux autorités et commissions* tandis que les éventuels remboursements de frais effectifs doivent être inscrits dans le compte par nature *3170 Remboursement de frais effectifs*. Ces comptes doivent être utilisés uniquement pour les versements directs allant de la collectivité publique aux membres des autorités (voir cas différent ci-dessous).

Traitements salariaux des membres des autorités (versements entre collectivités)

Si une association de communes verse à une commune les montants dus à un membre des autorités pour que la commune effectue ensuite le versement direct, uniquement cette dernière doit enregistrer le traitement salarial dans le compte *3000 Salaires des autorités et commissions*. En revanche, l'association de communes doit enregistrer sa charge dans le compte *3612 Parts aux communes et associations*. De son côté, la commune bénéficiaire du dédommagement doit l'inscrire dans le compte *4612 Dédommagements des communes et associations intercommunales*. On évite ainsi que, lors d'une consolidation, le même traitement salarial soit présent deux fois dans le même compte par nature.

Répartition des charges salariales entre fonctions et confidentialité des salaires

Les charges salariales relatives à une personne travaillant pour plusieurs fonctions doivent faire l'objet d'une répartition directe. Par exemple, les charges salariales d'un secrétaire travaillant à 50% pour le secrétariat municipal et à 50% pour le contrôle des habitants doivent être inscrites pour moitié dans la fonction *0220 Administration générale* et pour moitié dans la fonction *0221 Contrôle des habitants*.

La répartition des charges salariales par fonction doit être effectuée uniquement pour les personnes rattachées à plusieurs fonctions différentes. Il en va différemment pour les personnes qui, tout en pouvant être rattachées à une fonction spécifique (par exemple l'exécutif ou la bourse communale), soutiennent ou coordonnent d'autres fonctions du fait de la nature de leur poste. Dans ces cas, les charges salariales doivent être inscrites exclusivement dans la fonction spécifique. En revanche, il peut être pertinent de charger dans un deuxième temps les fonctions « bénéficiaires » via une imputation interne, notamment quand ces dernières sont des fonctions en lien avec les domaines autofinancés.

Dans les collectivités de petite taille, la répartition des charges salariales entre les différentes fonctions peut poser des défis en termes de confidentialité des salaires. Si une fonction compte moins de trois employés, il convient d'inscrire les charges salariales y relatives dans la fonction *0220 Administration générale* et de prévoir uniquement dans un deuxième temps une imputation interne à charge de la fonction correcte. Dans la plupart des cas, une imputation interne pour prestations de service (compte par nature 3910) devrait suffire, car elle permet déjà de mélanger les traitements salariaux des personnes rattachées à chaque fonction avec les imputations internes des fonctions de service. Dans la mesure du possible, il faudrait éviter d'utiliser le compte *3990 autres imputations internes*.

3.4 COMPTES DE DIMINUTIF DE CHARGES

Le compte de résultats renseigne sur les gains (revenus) et les pertes (charges) qui ont été enregistrés au cours de la période comptable. Selon le principe du produit brut, la compensation entre charges et revenus n'est pas admise, sauf exceptions (voir section suivante). La comptabilisation des charges et des revenus se fait par conséquent au brut. Les prestations reçues d'assurances sociales (par exemple les allocations pour pertes de gain) et les indemnités reçues pour le personnel mis à disposition peuvent cependant diminuer directement les charges via la création d'un compte diminutif de charges.

Exemple d'écritures comptables

Au cours de l'année N, un employé de la direction des ressources humaines (fonction *0222 Ressources humaines*) est empêché de travail pour quelques mois. Il est prévu contractuellement que l'employeur lui verse le 100% du salaire, soit un montant de CHF 45'000, même en cas d'empêchement de travail. Toutefois, l'employeur reçoit des indemnités journalières pour l'équivalent du 80% du salaire, c'est-à-dire CHF 36'000, de la part de l'assurance pertes de gain. Même si ces indemnités sont des encaissements, elles représentent davantage une diminution de charges. Il est donc recommandé d'enregistrer cet encaissement, non pas comme une charge négative dans le compte de charges *3010 Salaires du personnel administratif et d'exploitation*, mais dans un compte de diminutif de charges *3010.x Encaissements d'indemnités pertes de gain* spécifique. Cette pratique permet de diminuer les charges de la fonction *0222 Ressources humaines* sans contrevenir au principe du produit brut.

Libellés	Comptes	Montants
Versement du salaire au personnel	0222.3010 Salaires du personnel administratif et d'exploitation	45'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	45'000
Remboursement du 80% par l'assurance perte de gain	100x Disponibilités et placements à court terme	36'000
	0222.3010.x Encaissements d'indemnités pertes de gain	36'000

0222.3010 Salaires du personnel administratif et d'exploitation

Année N	45'000
---------	--------

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	36'000
Année N	45'000

0222.3010.x Encaissements d'indemnités pertes de gain

Année N	36'000
---------	--------

3.5 TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (TVA)

La TVA est prélevée par la Confédération auprès des entreprises ou des collectivités publiques qui sont tenues de transférer la TVA aux consommateurs, en incluant dans le prix ou en le mentionnant séparément lors de la facturation. L'entreprise ou la collectivité qui est assujettie à la TVA et qui acquiert une prestation auprès d'une entreprise tierce dans le cadre de sa propre activité ne doit pas assumer la charge de l'impôt en amont. Elle peut donc déduire la TVA facturée par cette entreprise tierce, appelée impôt préalable, dans son propre décompte à l'Administration Fédérale des Contributions (AFC).

La loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) définit les prestations assujetties à la TVA. Les activités des collectivités publiques qui n'ont pas une nature entrepreneuriale ou commerciale (donc qui n'entrent pas en concurrence avec l'activité des entreprises privées) sont exclues du champ d'application de la TVA. Parmi les activités des collectivités publiques ayant une nature entrepreneuriale ou commerciale, et donc assujetties à la TVA, on retrouve, entre autres, la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique, ainsi que la gestion des déchets et le traitement des eaux usées.²

Pour comptabiliser la TVA, les collectivités publiques peuvent choisir entre la méthode effective et la méthode forfaitaire. La méthode effective consiste à calculer la TVA au taux légal (variable selon les produits et les services) sur le chiffre d'affaires net et déduire l'impôt préalable sur les achats. En revanche, la méthode forfaitaire consiste à calculer la TVA en appliquant au chiffre d'affaires un taux tenant déjà compte de manière forfaitaire de l'ensemble de l'impôt préalable contenu dans les prestations dont la collectivité a bénéficié en amont de la fourniture de sa propre prestation. Des taux « forfaitaires » spécifiques sont prévus pour plusieurs branches d'activité. Pour les détails, il convient de consulter la loi fédérale et l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA et OTVA).

Exemples d'écritures comptables

Comptabilisation selon la méthode effective

Le service forestier (fonction 8200 *Sylviculture*) d'une collectivité publique réalise des ventes de copeaux de bois de chauffage pour un montant de CHF 269'250.- l'année N, incluant la TVA au taux normal de 7.7%, à charge du consommateur final. Les prestations reçues en amont ont représenté un total de charges de CHF 172'320.- (TVA à 7.7% incluse). La commune X décidant d'adopter la méthode effective lors de son décompte, il s'agira de déduire l'impôt préalable lors de son propre décompte.

Durant l'année N, la collectivité publique enregistre et paie des charges de prestations pour un total de CHF 172'320. Il s'agit d'une écriture multiple avec comme contrepartie au débit l'inscription des prestations hors TVA ($\text{CHF } 172'320 / [1 + 7.7\%] = \text{CHF } 160'000$) dans le compte 3130 *Prestations de services de tiers* puis l'inscription de l'impôt préalable ($\text{CHF } 160'000 * 7.7\% = \text{CHF } 12'320$) dans le compte 1019 *Autres créances*.

Par la suite, la collectivité encaisse le produit des ventes pour un total de CHF 269'250. Il s'agit d'une écriture multiple avec comme contrepartie au crédit l'inscription de la vente hors TVA ($\text{CHF } 269'250 / [1 + 7.7\%] = \text{CHF } 250'000$) dans le compte 4250 *Ventes* puis l'inscription de la TVA à reverser à l'ACI ($\text{CHF } 250'000 * 7.7\% = \text{CHF } 19'250$) dans le compte 2002 *Impôts*. À la fin de l'année N, la collectivité paie le solde du décompte TVA à l'Administration fédérale des contributions ($\text{CHF } 19'250 - \text{CHF } 12'320 = \text{CHF } 6'930$) par le crédit du compte 100x *Disponibilités et placements à court terme*.

² Depuis le 1er janvier 2018, le sujet fiscal d'une collectivité publique est libéré de l'assujettissement si le chiffre d'affaires provenant des prestations imposables qu'il fournit à des personnes autres que des collectivités publiques est inférieure à CHF 100'000 par année. Le chiffre d'affaires se calcule sur la base des contre-prestations convenues, hors impôt. Seules les prestations imposables doivent être prises en considération pour déterminer si la limite des CHF 100'000 par année est dépassée. Une collectivité qui n'atteint pas ces seuils peut néanmoins s'assujettir spontanément à la TVA.

Libellés	Comptes	Montants
Paiement des prestations reçues et de l'impôt préalable (N)	8200.3130 Prestations de services de tiers	160'000
	1019 Autres créances	12'320
	100x Disponibilités et placements à court terme	172'320
Encaissement du produit des ventes et TVA correspondante (N)	100x Disponibilités et placements à court terme	269'250
	8200.4250 Ventes	250'000
	2002 Impôts	19'250
Paiement du décompte TVA à l'Administration fédérale des contributions (31.12.N)	2002 Impôts	19'250
	1019 Autres créances	12'320
	100x Disponibilités et placements à court terme	6'930

8200.3130 Prestations de services de tiers

Année N	160'000
---------	---------

1019 Autres créances

Année N	12'320
Année N	12'320

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	269'250
Année N	172'320
Année N	6'930

8200.4250 Ventes

Année N	250'000
---------	---------

2002 Impôts

Année N	19'250
Année N	19'250

Comptabilisation selon la méthode forfaitaire

Le service forestier (fonction 8200 Sylviculture) d'une collectivité publique réalise des ventes de copeaux de bois de chauffage pour un montant de CHF 269'250 l'année N, incluant la TVA au taux normal de 7.7%, à charge du consommateur final. Les prestations reçues en amont ont représenté un total de charges de CHF 172'320 (TVA à 7.7% incluse). La collectivité publique décidant d'adopter la méthode forfaitaire lors de son décompte TVA, il s'agira d'appliquer le taux forfaitaire définit légalement pour cette branche d'activité, soit 2,8%, sans avoir à calculer la réduction de l'impôt préalable.

Durant l'année N, la collectivité enregistre et paie des charges de prestations de son entreprise fournisseuse pour un total de CHF 172'320. Par la suite, elle encaisse le produit des ventes pour un total de CHF 269'250. Enfin, à la fin de l'année N, la collectivité publique reverse à l'Administration fédérale des contributions la TVA due et calculée en appliquant le taux forfaitaire de 2,8% à son chiffre d'affaires imposable de CHF 269'250, résultant en un montant de CHF 7'539 (CHF 269'250 * 2.8%).

Libellés	Comptes	Montants
Paiement des prestations reçues et de l'impôt préalable (N)	8200.3130 Prestations de services de tiers	172'320
	100x Disponibilités et placements à court terme	172'320
Encaissement du produit des ventes et de la TVA correspondante (N)	100x Disponibilités et placements à court terme	269'250
	8200.4250 Ventes	269'250
Paiement du décompte TVA à l'Administration fédérale des contributions (31.12.N)	8200.3137 Impôts, taxes et émoluments	7'539
	100x Disponibilités et placements à court terme	7'539

8200.3130 Prestations de services de tiers

Année N	172'320
---------	---------

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	172'320
Année N	269'250
Année N	7'539

8200.4250 Ventes

Année N	269'250
---------	---------

8200.3137 Impôt, taxes et émoluments

Année N	7'539
---------	-------

3.6 IMPUTATIONS INTERNES

Une imputation interne est une opération consistant à mettre à la charge d'une unité administrative / fonction le coût d'une prestation fournie à l'interne par une autre unité ou originairement inscrite dans une autre fonction moins pertinente. Simultanément, elle consiste à inscrire le même montant en revenu dans l'unité qui fournit la prestation à l'interne ou dans la fonction originaire. En d'autres termes, une imputation interne intervient lorsqu'une charge (ou un revenu) lié à la fourniture d'une prestation au public n'est pas enregistrée dans l'unité / fonction qui, in fine, fournit cette même prestation. Il s'agit donc d'une opération purement comptable qui ne s'accompagne d'aucun mouvement de trésorerie.

Il convient de procéder à des imputations internes lorsque des charges engendrées par la fourniture d'une prestation au profit de plusieurs unités / fonctions sont d'abord enregistrées de manière centralisée, avant d'être imputées, en totalité ou en partie, à l'interne aux unités / fonctions bénéficiaires au sein de la collectivité publique. Le plan de compte du MCH2 réserve le groupe de comptes par nature *39 Imputations internes* pour l'inscription des charges en interne et le groupe de comptes *49 Imputations internes* pour l'inscription des revenus en interne. À l'intérieur de ces groupes, le plan comptable prévoit plusieurs comptes afin de pouvoir catégoriser plus finement les imputations en fonction de la nature concernée (matériel et marchandises, prestations de service, intérêts et charges financières, etc.). Il est impératif d'utiliser ces natures de comptes pour comptabiliser les imputations internes. Cela permet de les identifier avec certitude et d'éviter de compter à double les charges et les revenus concernés.

Les imputations internes permettent de faire ressortir plus précisément le coût des prestations publiques. Cela est particulièrement important pour les domaines autofinancés (déchets, eau et épuration) dans lesquels il faut pouvoir s'assurer de la couverture des charges par les revenus.

Les imputations internes ne peuvent être utilisées que pour ventiler des charges et des revenus relatifs à des activités opérationnelles. Elles ne doivent pas être utilisées pour imputer des charges supportées par des unités administratives qui contribuent à mettre en place ou à construire une immobilisation corporelle ou incorporelle. Le revenu à comptabiliser en contrepartie de ce type de charges doit être inscrit dans le groupe de comptes *431 Activation des prestations propres* (voir section y relative).

Exemples d'écritures comptables

Refacturation de matériel de bureau acheté de manière centralisée

Les Services généraux (fonction *0220 Administration générale*) d'une collectivité publique achètent du matériel de bureau pour CHF 10'000 qui servira également à son Office du tourisme (fonction *8400 Tourisme*). Dans un premier temps, la charge totale de CHF 10'000 est enregistrée globalement et de façon centralisée dans la fonction *0220 Administration générale*. Au moment de la clôture des comptes, sur la base du décompte de répartition, la collectivité comptabilise une imputation interne de CHF 2'000 à la charge de l'office du tourisme (8400).

Libellés	Comptes	Montants
Achat de matériel de bureau par les Services généraux (année N)	0220.3100 Matériel de bureau	10'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	10'000
Part du matériel de bureau imputée à l'Office du tourisme (31.12.N)	8400.3900 Imputations internes pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises	2'000
	<i>0220.4900 Imputations internes pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises</i>	2'000

0220.3100 Matériel de bureau

Année N	10'000
---------	--------

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	10'000
---------	--------

8400.3900 Imputations internes pour approvisionnement en matériel et marchandises

Année N	2'000
---------	-------

0220.4900 Imputations internes pour approvisionnement en matériel et marchandises

Année N	2000
---------	------

Amortissement d'une installation de chauffage partagée

L'installation de chauffage d'un bâtiment d'une collectivité publique abritant une bibliothèque à la fois scolaire (fonction 2190 *Bibliothèques scolaires*) et publique (fonction 3210 *Bibliothèques et littératures*) fait l'objet d'amortissements à comptabiliser pour CHF 20'000. Ces derniers sont donc à répartir dans les deux fonctions correspondantes selon une clé de répartition préalablement définie.

Du moment que la surface de la bibliothèque scolaire est trois fois plus importante que la surface de la bibliothèque publique, la charge d'amortissement de CHF 20'000 est d'abord comptabilisée, en raison du critère de la prépondérance, au débit du compte de charge 3300 *Amortissements immobilisations corporelles PA*, dans la fonction 2190 *Bibliothèques scolaires*, avec comme contrepartie au crédit le compte 1404 *Bâtiments PA*. Dans un deuxième temps, et sur la base d'une clé de répartition basée sur la surface, la collectivité publique comptabilise une imputation interne pour une charge de CHF 5'000 dans le compte 3950 *Imputations internes pour amortissements* pour la fonction 3210 *Bibliothèques et littératures* et une imputation interne pour un revenu d'un même montant dans le compte 4950 *Imputations internes pour amortissements* pour la fonction 2190 *Bibliothèques scolaires*.

Libellés	Comptes	Montants
Amortissement de l'immobilisation pour la bibliothèque scolaire (31.12.N)	2190.3300 Amortissements immobilisations corporelles PA	20'000
	1404 Bâtiments PA	20'000
Part du matériel de bureau imputée à la bibliothèque publique (31.12.N)	3210.3950 Imputations internes pour amortissements	5'000
	2190.4 950 Imputations internes pour amortissements	5'000

2190.3300 Amortissements immobilisations corporelles PA

Année N	20'000
---------	--------

1404 Bâtiments PA

Année N	20'000
---------	--------

3210.3950 Imputations internes pour amortissements

Année N	5'000
---------	-------

2190.4950 Imputations internes pour amortissements

Année N	5'000
---------	-------

3.7 SUBVENTIONS EN NATURE

Une subvention en nature est une contribution octroyée par une collectivité publique à une entité tierce sous une forme autre que monétaire. Elle peut se concrétiser par la mise à disposition gratuite ou à un prix préférentiel de locaux, de terrains, de matériel et d'équipement ou par la fourniture gratuite ou à un prix préférentiel de prestations de services (par exemple la mise à disposition de personnel).

La valeur de la contribution en nature est déterminée par référence au prix de marché pour le bien ou le service concerné ou, à défaut, pour un bien ou un service équivalent. En l'absence de prix de marché, le coût estimé par la collectivité publique est déterminant. Si l'entité subventionnée paie une partie du prix ou du coût à la collectivité publique, ce montant est déduit du prix du marché ou du coût estimé lors de la détermination du montant de la contribution en nature accordée (prix préférentiel).

Exemples d'écritures comptables

Dans l'année N, une collectivité publique loue à une société locale des locaux à un loyer préférentiel de CHF 15'000. La valeur de marché du loyer de ces locaux est estimée par la collectivité publique à CHF 75'000. L'écart entre le loyer de marché et le loyer préférentiel est inscrite dans le compte de résultats à la fois comme une charge (subvention) et comme un revenu (produit des immeubles du PA). S'agissant d'opérations non monétaires, celles-ci ne produisent pas des flux de trésorerie.³

Libellés	Comptes	Montants
Encaissement du loyer versé par l'association	100x Disponibilités et placements à court terme	15'000
	4470 Loyers et fermages des biens-fonds PA	15'000
Contribution en nature (loyer à prix préférentiel)	3636 Subventions accordées aux organisations privées à but non lucratif	60'000
	4470 Loyers et fermages des biens-fonds PA	60'000

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	15'000
---------	--------

4470 Loyers et fermages des biens-fonds PA

Année N	15'000
Année N	60'000

3636 Subventions accordées aux organisations privées à but non lucratif

Année N	60'000
---------	--------

³ Dans le cas d'un prêt à taux préférentiel, la différence par rapport au taux du marché au moment de l'octroi du prêt doit être traitée comme une subvention en nature. Elle devrait donc être comptabilisé à la fois comme une charge (*3636 Subventions accordées aux organisations privées à but non lucratif*) et comme un revenu (*4450 Revenus provenant de prêts PA*).

3.8 CLÔTURE DU COMPTE DE RÉSULTATS

Le résultat de l'exercice qui vient de s'écouler doit être inscrit au passif du bilan dans le compte 2990 *Résultat annuel* (valeur positive pour un excédent de revenus et valeur négative pour un excédent de charges). Le compte de clôture 9000 permet d'y inscrire un excédent de revenus tandis que le compte de clôture 9001 permet d'y inscrire un excédent de charges. Pour la classification fonctionnelle, les opérations de clôture du compte de résultats doivent être imputées à la fonction 9990 *Clôture*.

La somme des résultats des exercices précédents est inscrite dans le compte 2999 *Résultat cumulé des années précédentes*. Le résultat du dernier exercice doit donc être viré sur le compte 2999 avant de procéder aux écritures en faveur du compte 2990. La somme des comptes de bilan 2990 et 2999 correspond au capital (si positive) ou au découvert du bilan (si négative) de la collectivité publique.

Exemples d'écritures comptables

Traitement des excédents de revenus

Dans l'année N, une collectivité publique a enregistré un excédent de revenus de CHF 430'000. Lors du bouclage de l'année N-1 elle avait aussi enregistré un excédent de revenus (CHF 37'000). Lors du bouclage, elle procède d'abord au virement du résultat de l'année précédente du compte 2990 *Résultat annuel* au compte 2999 *Résultats cumulés des années précédentes* avant de virer l'intégralité du résultat de l'exercice dans le compte 2990 *Résultat annuel*, compte qui vient d'être remis à zéro.

Libellés	Comptes	Montants
Transfert du résultat total de l'année N-1	2990 Résultat annuel	37'000
	2999 Résultats cumulés des années précédentes	37'000
Virement de l'excédent de revenus de l'année N	9990.9000 Excédent de revenus	430'000
	2990 Résultat annuel	430'000

2990 Résultat annuel

Année N	37'000
---------	--------

2999 Résultats cumulés des années précédentes

Année N	37'000
---------	--------

9990.9000 Excédent de revenus

Année N	430'000
---------	---------

2990 Résultat annuel

Année N	430'000
---------	---------

Traitement des excédents de charges

Dans l'année N, une collectivité publique a enregistré un excédent de charges de CHF 100'000. Lors du bouclage de l'année N-1 elle avait aussi enregistré un excédent de charges (CHF 45'000). Lors du bouclage, elle procède donc au virement du résultat de l'année précédente du compte 2990 *Résultat annuel* au compte 2999 *Résultats cumulés des années précédentes* avant de virer l'intégralité du résultat de l'exercice dans le compte 2990 *Résultat annuel*, compte qui vient d'être remis à zéro.

En présence d'un découvert du bilan, toute collectivité publique peut décider d'attribuer son éventuel excédent de revenus budgété à l'amortissement du découvert via le compte par nature 3899 *Amortissement du découvert du bilan*. Cette écriture, spécifique au budget, permet de faire ressortir clairement que l'excédent de revenu budgété n'est pas disponible pour le financement d'autres tâches, mais qu'il est en premier lieu destiné à résorber le découvert du bilan. Au moment de la clôture annuelle, un éventuel excédent de revenus est en revanche systématiquement comptabilisé au moyen du compte 9999.9000 *Excédent de revenus*, c'est-à-dire via l'écriture de clôture ordinaire du compte des résultats. Il diminue ainsi le découvert. Le compte 9999.9000 *Excédent de revenus* doit être utilisé même si la collectivité avait budgété un montant dans le compte 3899 *Amortissement du découvert au bilan*.

Libellés	Comptes	Montants
Transfert du résultat total de l'année N-1	2999 Résultats cumulés des années précédentes	45'000
	2990 Résultat annuel	45'000
Virement de l'excédent de charges de l'année N	2990 Résultat annuel	100'000
	9990.9001 Excédent de charges	100'000

2990 Résultat annuel

	Année N	45'000
--	---------	--------

2999 Résultats cumulés des années précédentes

	Année N	45'000
--	---------	--------

9990.9001 Excédent de charges

	Année N	100'000
--	---------	---------

2990 Résultat annuel

	Année N	100'000
--	---------	---------

4. TRANSFERTS ENTRE COLLECTIVITÉS

Cette section présente la comptabilisation pour la péréquation intercommunale (y compris participation à la cohésion sociale et facture policière), la contribution pour les lignes de trafic régional et assimilées, ainsi que les contributions communales pour les lignes de trafic urbain. Ce chapitre a été révisé en août 2024 pour tenir compte de l'adoption de la Nouvelle péréquation intercommunale vaudoise (NPV).

4.1 PÉRÉQUATION INTERCOMMUNALE

Les factures de la péréquation intercommunale fonctionnent sur un système de décomptes. Le 30 juin N-1 au plus tard, un décompte prévisionnel, calculé sur la base des données de l'année N-2, est communiqué aux communes. Ces dernières peuvent s'appuyer sur ce décompte prévisionnel pour établir leur budget pour l'année N. Toutefois, la reprise des montants communiqués n'est pas obligatoire. Une commune peut notamment adapter les montants du décompte prévisionnel en fonction de ses prévisions fiscales, cela notamment si ses prévisions fiscales se démarquent de la situation fiscale de l'année N-2. La Municipalité informe alors son conseil des ajustements effectués. Ensuite, des acomptes trimestriels sont perçus, respectivement versés tout au long de l'année N sur la base du décompte prévisionnel. Enfin, un décompte final est communiqué au plus tard le 31 mars de l'année N+1, ce qui permet d'en tenir compte dans le cadre du bouclage des comptes de l'année N.

Même si la péréquation intercommunale fait l'objet d'un transfert unique, il est nécessaire de tenir des comptes séparés pour ses différentes composantes, cela non seulement à des fins analytiques, mais aussi car ces composantes touchent des fonctions et des natures différentes, comme illustré dans le tableau ci-dessous. Cela est particulièrement évident pour la facture policière qui se démarque des autres non seulement pour sa fonction (police), mais aussi pour sa nature (remboursement pour prestations reçues plutôt que compensation de charges). L'onglet « synthèse par commune » du fichier de la péréquation fournit les informations nécessaires pour procéder à la ventilation des montants.

Mécanisme	Fonction	Nature
Péréquation des ressources	-	-
Solidarité principale	9300	3622 / 4622
Dotation minimale	9300	4621
Prélèvements sur impôts conjoncturels	9300	3622 / 4622
Péréquation des besoins structurels	9300	4621
Compensation des charges des villes	9300	3622 / 4622
Compensation transitoire	9300	4621
Participation à la cohésion sociale	9300	3621
Facture policière	1110	3611

Par mesure de simplification, les acomptes peuvent être inscrits dans la comptabilité de la commune de manière trimestrielle, dès le paiement des montants à verser respectivement dès la réception des montants à recevoir. La contrepartie est dans les deux cas le mouvement de liquidités y relatif (groupe de comptes 101). En cas de non-paiement des acomptes, les charges et les revenus péréquatifs doivent quand même continuer à être inscrits dans le compte de résultats, mais avec comme contrepartie un engagement de transferts (compte 2004). Ce dernier compte peut également être utilisé si la commune souhaite inscrire un engagement au bilan entre la réception de la facture d'acompte et son paiement.

Même si la date de publication du décompte final permet sa prise en compte avant le bouclage de l'exercice de l'année N, les transferts monétaires liés aux écarts par rapport aux acomptes ont lieu uniquement après le bouclage. Par conséquent, chaque compte relatif à la péréquation doit faire l'objet d'écritures de régularisation reprenant les écarts entre acomptes et décompte final. Cette manière de procéder permet de respecter le principe de la comptabilité d'exercice.

Exemple d'écritures comptables

Le 30 juin de l'année N-1, une commune reçoit le décompte prévisionnel détaillé pour l'année N ci-dessous. Elle apprend ainsi que pour l'année N-1 elle recevra quatre versements trimestriels pour un total de CHF 2'940'000. Toutefois, ce montant total est la résultante à la fois de montants à recevoir (péréquation des ressources, péréquation des besoins et compensation transitoire) et de montants à payer (compensation des charges des villes, participation à la cohésion sociale et facture policière).

Péréquation des ressources (R)	-12'690'000
Solidarité principale	-12'000'000
Dotation minimale	-90'000
Prélèvements conjoncturels	-600'000
Péréquation des besoins structurels (B)	-210'000
Compensation "surface productive"	0
Compensation "population en altitude"	-210'000
Compensation "élèves pondérés"	0
Compensation des charges particulières des villes (V)	1'050'000
Couche population	390'000
Compensation des déficits des lignes de trafic urbain	660'000
Compensation transitoire (C)	-150'000
<hr/>	
Total Péréquation (R + B + V + C)	-12'000'000
Participation à la cohésion sociale	8'100'000
Facture policière	960'000
Socle sécuritaire commun	240'000
Part des communes délégatrices	720'000
Total péréquation et factures cantonales	-2'940'000

Chaque trimestre, la commune inscrit donc l'écriture collective suivante :

Libellé	Débit	Crédit	CHF
Encaissement 1e acompte	100x Disponibilités et placements à court terme	X	735'000
Solidarité principale	x	9300.4622.00 Péréquation financière et compensation des charges des communes (solidarité principale)	3'000'000
Dotation minimale	x	9300.4621.00 Péréquation financière et compensation des charges du canton (dotation minimale)	22'500
Prélèvements conjoncturels	x	9300.4622.10 Péréquation financière et compensation des charges des communes (prélèvements conjoncturels)	150'000
Péréquation des besoins structurels	x	9300.4622.20 Péréquation financière et compensation des charges des communes (besoins structurels)	52'500
Compensation des charges des villes	9300.3622.00 Péréquation financière et compensation des charges aux communes (compensation des villes)	X	262'500
Compensation transitoire	x	9300.4621.10 Péréquation financière et compensation des charges du canton (compensation transitoire)	37'500
Participation à la cohésion sociale	9300.3621.00 Péréquation financière et compensation des charges au canton (PCS)	X	2'025'000
Facture policière (socle commun)	1100.3611.00 Parts aux cantons et concordats (socle commun)	X	60'000
Facture policière (part délégatrices)	1100.3611.10 Parts aux cantons et concordats (part en tant que commune délégatrice)	X	180'000

X = pas de contre-écriture, fait partie d'une écriture collective.

Le 31 mars de l'année N+1, la même commune reçoit le décompte final pour l'exercice de l'année N. Même si le décompte final modifie tous les montants par rapport au décompte prévisionnel, aux fins de cet exemple nous partons de l'hypothèse fictive que le décompte final modifie uniquement le montant lié aux impôts conjoncturels (CHF 600'000 à recevoir qui deviennent CHF 200'000 à verser). N'ayant pas encore bouclé ses comptes, la commune procède donc à deux opérations de régularisation. Dans la réalité, ces opérations devraient être répétées pour chaque composante de la péréquation.

Libellés	Comptes	Montants
Régularisation 1 de 2 (31.12.N)	9300.4622.10 Péréquation financière et compensation des charges des communes (prélèvements conjoncturels)	600'000
	2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats	600'000
Régularisation 2 de 2 (31.12.N)	9300.3622.10 Péréquation financière et compensation des charges aux communes (prélèvements conjoncturels)	200'000
	2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats	200'000

Ces deux opérations seront ensuite extournées au début de l'année N+1. En dernière analyse, les modifications engendrées par le décompte final de l'année N paraîtront dans le compte de résultats de l'année N et n'impacteront ainsi en aucune manière le compte de résultats de l'année N+1.

Libellés	Comptes	Montants
Extourne de la régularisation 1 de 2 (01.01.N+1)	2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats	600'000
	9300.4622 Péréquation financière et compensation des charges aux communes	600'000
Extourne de la régularisation 2 de 2 (01.01.N+1)	2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats	200'000
	9300.3622 Péréquation financière et compensation des charges aux communes	200'000

4.2 TRANSPORTS PUBLICS

Le financement du déficit d'exploitation des **lignes régionales** est partagé entre la Confédération et le Canton de Vaud. Une part du financement cantonal (30%) est assumée par les communes. Selon la loi sur la mobilité et les transports publics (LMTP), la répartition du montant à la charge des communes est effectuée par région de transports publics, et à l'intérieur d'une même région en fonction de la population et du coefficient de desserte communal. S'agissant d'une compensation verticale des charges, les ses montants doivent être inscrits dans le compte par nature *3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats* (fonction *6290 Transports publics régionaux*).

En revanche, le financement du déficit d'exploitation des **transports urbains** est majoritairement assuré par les communes, car cette politique publique est surtout de leur compétence. Le compte par nature à utiliser dépend du type d'entreprise bénéficiaire de la subvention : *3635 Subventions accordées aux entreprises privées* s'il s'agit d'une entreprise majoritairement en mains privées et *3634 Subventions accordées aux entreprises publiques* s'il s'agit d'une entreprise détenue à plus de 50% par des pouvoirs publics. Dans les deux cas, la fonction à utiliser est *6291 Transports publics urbains*.

Si une commune choisit d'exploiter directement une ligne de transports plutôt que de subventionner une société de transports, elle doit détailler par nature les charges et les revenus y relatifs (personnel, amortissements, matériel, ventes de billets, etc.) et les classer dans le groupe de fonctions *629 Transports publics, non mentionnés ailleurs*. Généralement, la fonction la plus adaptée est *6291 Transports publics urbains*.

La répartition définitive pour l'année N du financement des transports publics régionaux étant communiquée encore dans le courant de cette même année, les communes peuvent comptabiliser directement les montants définitifs. La comptabilisation du financement du déficit des transports urbains dépend de la date de transmission des acomptes et des décomptes des entreprises de transports.

Même s'ils se basent sur des clés de répartition, le financement du déficit d'exploitation des lignes régionales et le financement des déficits d'exploitation des transports urbains ne font pas partie du système de péréquation : il s'agit de facturations spécifiques à ces deux politiques publiques. Toutefois, le volet « transports urbains » de la compensation péréquative des villes tient compte des montants payés par les communes pour le financement du déficit des transports urbains. Ces montants sont utilisés pour déterminer une compensation en leur faveur financée par l'ensemble des communes. Par conséquent, les montants liés à ce mécanisme péréquatif, même si en lien avec le domaine des transports publics, sont à inscrire dans la fonction *9300 Péréquation financière et compensation des charges* avec les autres mécanismes péréquatifs (voir chapitre précédent pour plus de détails).

5. IMMOBILISATIONS DU PA

5.1 CLÔTURE DU COMPTE DES INVESTISSEMENTS

Dans la comptabilité publique, les dépenses et les recettes d'investissement sont tout d'abord inscrites dans le compte des investissements, et ne sont reportées au bilan qu'à la fin de l'exercice. Les dépenses et les recettes du compte des investissements doivent impérativement être comptabilisées en respectant le principe du produit brut. Toutefois, leur report à l'actif du bilan se fait ensuite au net.

Selon l'art. 15 RCom, un investissement inférieur à CHF 50'000 peut être porté au compte de résultats, obligatoirement par le biais du groupe de comptes *311 Immobilisations n'étant pas portées à l'actif*.

Exemple d'écritures comptables

Dans le cours de l'année N, une collectivité publique procède à deux investissements : l'acquisition d'un nouveau logiciel informatique pour CHF 115'000 pour le service des ressources humaines (fonction *0222 Ressources humaines*) et des travaux d'élargissement d'une route communale pour CHF 190'000 (fonction *6150 Routes communales*). Pour ce deuxième investissement, elle bénéficie également d'une subvention cantonale de CHF 70'000. Lors de la clôture, les montants nets de ces deux investissements sont inscrits à l'actif du bilan, dans les comptes spécifiques aux deux catégories d'immobilisations.

Libellés	Comptes	Montants
Achat d'un logiciel informatique pour les ressources humaines	0222.520 Logiciels	115'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	115'000
Paiement des travaux d'élargissement de la route communale	6150.501 Routes / Voies de communication	190'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	190'000
Subvention reçue pour l'élargissement de la route communale	100x Disponibilités et placements à court terme	70'000
	6150.631 Subventions d'investissement acquises de cantons et concordats	70'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan	9990.590 Report au bilan	70'000
	9990.690 Report au bilan	305'000
	1420 Logiciels	115'000
	1401 Routes / Voies de communication	120'000

0222.520 Logiciels

Année N	115'000
---------	---------

100x Disponibilités et placement à court terme

Année N	115'000
Année N	190'000
Année N	70'000

6150.501 Routes / Voies de communication

Année N	190'000
---------	---------

6150.631 Subventions d'investissement acquises de cantons et concordats

Année N	70'000
---------	--------

9990.590 Report au bilan

Année N	70'000
---------	--------

9990.690 Report au bilan

Année N	305'000
---------	---------

1420 Logiciels

Année N	115'000
---------	---------

1401 Routes / voies de communications

Année N	120'000
---------	---------

5.2 AMORTISSEMENTS PLANIFIÉS DU PA

Les immobilisations du patrimoine administratif doivent faire l'objet d'amortissements planifiés. Ces amortissements doivent refléter la perte de valeur de ces immobilisations. Ils s'effectuent donc de manière linéaire et en fonction de leur durée d'utilisation. L'amortissement planifié des immobilisations appartenant au patrimoine administratif doit commencer au plus tard l'année qui suit leur première utilisation (N+1), mais idéalement dès le début d'utilisation de l'immobilisation (pratique IPSAS).

Une nouveauté de MCH2 consiste en l'apparition de comptes « en cours » ou « en construction » dans le bilan. Les actifs du patrimoine administratif dont l'amortissement n'a pas encore commencé doivent être inscrits dans ces nouveaux comptes. Dès le début de l'amortissement, un report doit être effectué sur le compte du bilan correspondant (p.ex. le compte *1404 Bâtiments PA* pour un bâtiment qui était « en construction » précédemment, dans le compte *1407 Installations en construction PA*).

Exemples d'écritures comptables

Cas simple : bâtiment finalisé sans subventions non encore versées ou factures tardives

Dans le cours de l'année N, une collectivité publique commence la construction d'une nouvelle école (fonction *2170 Bâtiments scolaires*) qui sera mise en service à début juillet de l'année N+1. Les dépenses effectuées pendant l'année N sont de CHF 3'000'000. Lors de la clôture du compte des investissements, ce montant est porté à l'actif du bilan dans le compte *1407 Installations en construction PA*. Du moment que l'école n'est pas encore exploitée, aucun amortissement n'est prévu en N.

Libellés	Comptes	Montants
Travaux de construction de l'école (année N)	2170.504 Bâtiments	3'000'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	3'000'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1407 Installations en construction PA	3'000'000
	9990.690 Report au bilan	3'000'000

Dans le courant de l'année N+1, les travaux de construction de l'école sont finalisés (dépenses supplémentaires pour CHF 1'800'000) ce qui permet sa mise en exploitation à début juillet N+1. Lors de la clôture du compte des investissements, le montant de CHF 1'800'000 est porté à l'actif du bilan dans le compte *1404 Bâtiments PA*. De plus, les CHF 3'000'000 du compte *1407 installations en construction PA* relatifs à la nouvelle école sont transférés au compte *1404 Bâtiments PA*. La collectivité publique inscrit ensuite l'amortissement planifié de l'école relatif aux mois allant de juillet à décembre (six mois sur les 360 mois correspondants à la durée de vie de 30 ans prévue pour le bâtiment scolaire).⁴

⁴ Une collectivité publique prévoyant le début de l'amortissement dès l'année qui suit le début d'utilisation devrait comptabiliser aussi les dépenses en N+1 dans le compte *1407 Installations en construction PA* et procéder ensuite au transfert au compte *1404 Bâtiments PA* uniquement dans l'année N+2. Toutefois, elle procéderait ensuite au premier amortissement uniquement à la fin de l'année N+2, pour un montant de CHF 160'000 (CHF 4'800'000 / 30 ans).

Libellés	Comptes	Montants
Finalisation de la construction de l'école (année N+1)	2170.504 Bâtiments	1'800'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	1'800'000
Clôture du compte des investissements et report au bilan de l'année N+1	1404 Bâtiments PA	1'800'000
	9990.690 Report au bilan	1'800'000
Transfert du compte « en construction » au compte « bâtiments » (N+1)	1404 Bâtiments PA	3'000'000
	1407 Installations en construction PA	3'000'000
Amortissement planifié pour N+1 (6 mois sur 360, 1,67% de CHF 4'800'000)	2170.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	80'000
	1404 Bâtiments PA	80'000

2170.504 Bâtiments

Année N	3'000'000
Année N+1	1'800'000

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	3'000'000
Année N+1	1'800'000

1407 Installations en construction PA

Année N	3'000'000
Année N+1	3'000'000

9990.690 Report au bilan

Année N	3'000'000
Année N+1	1'800'000

1404 Bâtiments PA

Année N+1	3'000'000
Année N+1	1'800'000
Année N+1	80'000

2170.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA

Année N+1	80'000
-----------	--------

Cas complexe : bâtiment finalisé avec subventions non encore versées et factures tardives

Dans le courant du mois de juillet de l'année N, une collectivité publique construit et met en exploitation une nouvelle déchetterie (fonction 7300 Gestion des déchets urbains). Jusqu'à maintenant, elle a reçu des factures pour un montant total de CHF 900'000. Elle ne s'attend plus à recevoir d'autres factures pour travaux en lien avec la nouvelle déchetterie. En revanche, elle attend encore le versement d'une subvention d'investissement de CHF 120'000 de la part d'une commune voisine dont les citoyens utiliseront également la nouvelle déchetterie. En N+1 elle reçoit la subvention prévue, mais elle reçoit également une facture tardive relative à la construction de la déchetterie de CHF 30'000.

En vertu du principe de l'échéance, la subvention d'investissement promise, mais non encore versée, doit être reportée au bilan déjà dans l'année N, sous forme d'actif de régularisation du compte des investissements. En revanche, la facture tardive est ajoutée en N+1 à la valeur résiduelle au bilan de la déchetterie en passant par le compte des investissements. Les amortissements planifiés sont ensuite modifiés pour permettre l'amortissement de ce dernier montant sur la durée d'utilisation résiduelle.

Année N

Libellés	Comptes	Montants
Travaux de construction de la nouvelle déchetterie (année N)	7300.503 Autres travaux de génie civil	900'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	900'000
Report au bilan de la subvention promise (régularisation année N)	1046 Actifs de régularisation, compte des investissements	120'000
	7300.632 Subventions d'investissement acquises de communes et associations intercommunales	120'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1403 Autres travaux de génie civile	900'000
	9990.690 Report au bilan	900'000
	9990.590 Report au bilan	120'000
	1403 Autres travaux de génie civile	120'000
Amortissement planifié de de l'année N (6 mois sur 360, 1,7% de 780'000)	7300.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	13'000
	1403 Autres travaux de génie civile	13'000

Année N+1

Libellés	Comptes	Montants
Extourne de l'actif de régularisation (01.01.N+1)	7300.632 Subventions d'investissement acquises de communes et associations intercommunales	120'000
	1046 Actifs de régularisation, compte des investissements	120'000
Encaissement de la subvention promise (N+1)	100x Disponibilités et placements à court terme	120'000
	7300.632 Subventions d'investissement acquises de communes et associations intercommunales	120'000
Facture tardive en lien avec la construction de la nouvelle déchetterie (année N+1)	7300.503 Autres travaux de génie civil	30'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	30'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1403 Autres travaux de génie civile	30'000
	9990.690 Report au bilan	30'000
Amortissement planifié de l'année N+1 (12 mois sur 354, 3,39% de 797'000)	7300.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	27'017
	1403 Autres travaux de génie civile	27'017

7300.503 Autres travaux de génie civil

Année N	900'000	
Année N+1	30'000	

100x Disponibilités et placements à court terme

		Année N	900'000
Année N+1	120'000		
		Année N+1	30'000

1046 Actifs de régularisation, compte des investissements

Année N	120'000		
		01.01.N+1	120'000

7300.632 Subventions d'investissement acquises de communes et associations intercommunales

		Année N	120'000
01.01.N+1	120'000		
		Année N+1	120'000

1403 Autres travaux de génie civil

Année N	900'000		
		Année N	120'000
		Année N	13'000
Année N+1	30'000		
		Année N+1	27'017

9990.690 Report au bilan

		Année N	900'000
		Année N+1	30'000

9990.590 Report au bilan

Année N	120'000	
---------	---------	--

7300.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA

Année N	13'000	
Année N+1	27'017	

5.3 AMORTISSEMENTS NON PLANIFIÉS DU PA

Lorsqu'une immobilisation du PA ne peut plus être utilisée selon l'usage prévu (ou aussi longtemps que prévu) par suite de destruction, de vétusté prématurée ou d'autres raisons techniques réduisant son potentiel d'utilisation, un amortissement non planifié doit être enregistré pour corriger la valeur de l'actif au bilan. Il ne faut pas confondre les amortissements non planifiés, qui sont liés à une réelle perte de fonctionnalité avec les amortissements supplémentaires qui ne reflètent aucune réalité économique.

Exemple d'écritures comptables

Une école avec une valeur à l'actif de CHF 3'500'000 et une durée de vie résiduelle de 15 ans est partiellement détruite en début d'année par un incendie. La dépréciation, estimée à CHF 500'000, doit immédiatement faire l'objet d'un amortissement non planifié. La valeur résiduelle après cet amortissement continue à être amortie de manière linéaire sur la durée de vie résiduelle.

Libellés	Comptes	Montants
Amortissement non planifié pour destruction partielle	2170.3301 Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA	500'000
	1404 Bâtiments PA	500'000
Amortissement planifié de l'année N (1 année sur 15, 6,67% de CHF 3'000'000)	2170.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	200'000
	1404 Bâtiments PA	200'000

2170.3301 Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA

Année N	500'000
---------	---------

1404 Bâtiment PA

Année N	500'000
Année N	200'000

2170.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA

Année N	200'000
---------	---------

5.4 AMORTISSEMENT DES CRÉDITS D'ÉTUDES

Les crédits d'études en vue de l'acquisition, la réalisation ou la rénovation d'un actif appartenant au patrimoine administratif peuvent, à condition d'être inscrits au bilan, être amortis séparément (dès le premier franc dépensé ou dès l'aboutissement des études financées par le crédit) ou être amortis en même temps, et sur les mêmes durées, que le nouvel actif concerné par le crédit d'études. Les écritures déjà décrites pour les autres immobilisations s'appliquent aux études amorties séparément. Cette section présente en revanche les écritures spécifiques aux études amorties avec l'actif qui les concerne.

Dans l'attente de l'aboutissement de l'étude ou du début de l'amortissement de l'immobilisation concernée, les dépenses y relatives doivent être inscrites dans le compte *1427 immobilisations incorporelles en cours PA* (voir section sur les amortissements planifiés). Dès le début de l'amortissement, un report doit être effectué sur le compte du bilan correspondant (*1429 Autres immobilisations incorporelles PA* ou dans le même compte que l'immobilisation, selon la situation).

Un crédit d'étude en attente ou en cours d'amortissement doit être immédiatement et intégralement amorti, via le compte *3321 Amortissement non planifié des immobilisations incorporelles PA*, si le projet concerné est abandonné définitivement (voir section concernant les amortissements non planifiés).

Exemples d'écritures comptables

Une collectivité publique obtient un crédit d'étude de CHF 120'000 en vue de la réalisation d'une nouvelle école. L'étude est finalisée dans le courant de l'année N. Tout le crédit est dépensé. Sur la base de cette étude, la collectivité publique demande et obtient un crédit de construction de CHF 6'000'000. Ce crédit est entièrement utilisé dans le courant de l'année N+1 et N+2. L'école est mise en service début juillet de l'année N+2. L'étude est inscrite à l'actif du bilan dans le compte *1427 Immobilisations incorporelles en cours* dès l'année N jusqu'à la mise en service de l'école début juillet de l'année N+2. À ce moment, la valeur au bilan de l'étude est transférée du compte « en cours » au compte *1404 Bâtiments PA*. L'étude est ensuite amortie sur la durée d'utilisation de l'école.

Libellés	Comptes	Montants
Paiement de l'étude finalisée (année N)	2170.529 Autres immobilisations incorporelles	120'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	120'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1427 Immobilisations incorporelles en cours	120'000
	9990.690 Report au bilan	120'000
Transfert du compte « en cours » au compte bâtiments lors du début de l'utilisation (01.09.N+2)	1404 Bâtiments PA	120'000
	1427 Immobilisations incorporelles en cours	120'000
Amortissement planifié (étude + école) de l'année N+2 (6 mois sur 360, 1,67% de CHF 6'120'000)	2170.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	102'000
	1404 Bâtiments PA	102'000

2170.529 Autres immobilisations incorporelles

Année N	120'000	
---------	---------	--

100x Disponibilités et placements à court terme

		Année N	120'000
--	--	---------	---------

1427 Immobilisations incorporelles en cours

Année N	120'000		
		Année N+2	120'000

9990.690 Report au bilan

		Année N	120'000
--	--	---------	---------

1404 Bâtiment

Année N + 2	120'000		
		Année N+2	102'000

2170.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA

		Année N+2	102'000
--	--	-----------	---------

5.5 FRAIS DE PLANIFICATION ET DE PROJECTION

Des frais de planification et de projection en vue de la réalisation d'un investissement sont souvent engagés avant l'obtention d'un crédit d'investissement censé couvrir ces mêmes frais. Ces frais doivent être inscrits dans le compte 3131 *Planifications et projections de tiers*. Une fois le crédit d'investissement obtenu, ils peuvent être portés à l'actif via le compte des investissements. Comme contrepartie, un revenu identique doit alors être inscrit dans le compte 4312 *Frais de projection portés à l'actif*.

Exemples d'écritures comptables

En vue de la demande d'un crédit de construction pour une école, une collectivité dépense CHF 5'000 dans l'année N pour des travaux de planification et de projection nécessaires à l'élaboration du préavis à l'attention du Conseil. Cette charge est inscrite dans le compte de résultats, au sein du compte 3131 *Planifications et projections de tiers*. Du moment que le préavis ne sera pas voté avant l'année N+1, la commune procède à une régularisation de la charge dans l'attente de pouvoir l'activer avec le préavis.

L'année N+1, la commune obtient le crédit de construction pour l'école, crédit censé couvrir aussi les travaux de planification et de projection. Elle procède donc à une activation des frais de projection via l'inscription d'un revenu dans le compte par nature 4312 *Frais de projection portés à l'actif*. L'inscription à l'actif du bilan se fait avec toutes les autres dépenses d'investissement relatives à l'école.

Libellés	Comptes	Montants
Paiement des travaux de planification et de projection (année N)	2170.3131 Planifications et projections de tiers	5'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	5'000
Régularisation dans l'attente de porter les frais à l'actif (31.12)	1041 Actifs de régularisation pour charges de biens, services et autres charges d'exploitation	5'000
	2170.3131 Planifications et projections de tiers	5'000
Extourne de la régularisation (01.01.N+1)	2170.3131 Planifications et projections de tiers	5'000
	1041 Actifs de régularisation pour charges de biens, services et autres charges d'exploitation	5'000
Transfert dans le compte des investissements des travaux de planification et de projection (année N+1)	2170.504 Bâtiments	5'000
	2170.4312 Frais de projection portés à l'actif	5'000

2170.3131 Planification et projections de tiers

Année N	5'000	Année N	5'000
Année N+1	5000		

100x Disponibilités et placements à court terme

		Année N	5'000
--	--	---------	-------

1041 Actifs de régularisation pour charges de biens, services et autres charges d'exploitation

Année N	5'000		
		Année N+1	5'000

2170.4312 Frais de projection portés à l'actif

		Année N+1	5'000
--	--	-----------	-------

2170.504 Bâtiments

Année N+1	5'000		
-----------	-------	--	--

5.6 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Les subventions d'investissement accordées (groupe de comptes 56 du compte des investissements) doivent être amorties en fonction de la durée d'utilisation de l'immobilisation concernée.

Exemples d'écritures comptables

Une commune accorde à une association de communes une subvention de CHF 120'000 pour la réalisation d'une nouvelle déchetterie (fonction 7300 *Gestion des déchets urbains*). Cette dernière est finalisée et mise en service au début juillet de l'année N. Sa durée d'utilisation prévue est de 30 ans. Par conséquent, la commune enregistre la subvention de CHF 120'000 dans le compte 562 *Subventions d'investissement aux communes et associations de communes* dans le compte des investissements de l'année N. Elle procède ensuite à l'amortissement planifié de la subvention d'investissement.

Libellés	Comptes	Montants
Versement subvention d'investissement (N)	7300.562 Subventions d'investissement aux communes et associations de communes	120'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	120'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1462 Subventions d'investissement aux communes et associations de communes	120'000
	9990.690 Report au bilan	120'000
Amortissement planifié de l'année N (6 mois sur 360, 1,67% de CHF 120'000)	7300.3660 Amortissements planifiés des subventions d'investissement	2'000
	1462 Subventions d'investissement aux communes et associations de communes	2'000

7300.562 Subventions d'investissement aux communes et associations de communes

Année N	120'000
---------	---------

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	120'000
---------	---------

1462 Subventions d'investissement aux communes et associations de communes

Année N	120'000
	Année N 2'000

9990.690 Report au bilan

Année N	120'000
---------	---------

7300.3660 Amortissements planifiés des subventions d'investissement

Année N	2'000
---------	-------

5.7 SUBVENTIONS À REDISTRIBUER

Certaines subventions, d'investissement mais pas seulement, ne font que transiter par les comptes de la collectivité publique, raisons pour laquelle il convient de les distinguer des autres subventions.

L'encaissement des subventions d'investissement à redistribuer se fait via le groupe de comptes 67 *Subventions d'investissement à redistribuer*. Le reversement de cette subvention au destinataire final est comptabilisé via le groupe de comptes 57 *Subventions d'investissement redistribuées*.

Les groupes de comptes 57 *Subventions d'investissement redistribuées* et 67 *Subventions d'investissement à redistribuer* doivent s'équilibrer sur le même exercice car il s'agit d'opérations neutres pour les collectivités publiques. Ainsi, les comptes de régularisation doivent être utilisés dans le cas où une subvention à redistribuer devait être encaissée durant un exercice antérieur à sa redistribution. Ces deux groupes de comptes sont donc ignorés lors du bouclage du compte des investissements.

L'encaissement de subventions pour des dépenses courantes à redistribuer se fait en revanche par le biais du groupe de comptes 470 *Réceptions de subventions à redistribuer*. Le reversement à l'entité destinataire finale est comptabilisé via le groupe de comptes 370 *Octroi de subventions à redistribuer*.

De la même manière que pour les subventions d'investissement, les groupes de comptes 370 *Octroi de subventions à redistribuer* et 470 *Réceptions de subventions à redistribuer* doivent s'équilibrer sur l'exercice. Dans ce cas aussi des comptes de régularisation doivent être utilisés dans le cas où une subvention à redistribuer devait être encaissée durant un exercice antérieur à sa redistribution.

Le recours aux régularisations est nécessaire aussi pour le groupe de comptes 51 *Dépenses d'investissement pour le compte de tiers* et le groupe de comptes 61 *Remboursement de dépenses d'investissement pour le compte de tiers*. En effet, dans ce cas il s'agit aussi d'opérations neutres. Ces deux groupes de comptes sont aussi ignorés lors du bouclage du compte des investissements.

Exemple d'écritures comptables

Le 15 décembre de l'année N, la commune reçoit une subvention d'un montant de CHF 2'000'000 de la part du canton pour la construction d'un nouveau centre sportif intercommunal (fonction 3410 *Sports*). La durée d'utilisation de la subvention étant de plusieurs années (la même que la durée d'utilisation du centre sportif), il s'agit d'une subvention d'investissement. Cette subvention est à redistribuer entièrement à une nouvelle association intercommunale en cours de constitution dont la commune sera membre. Par conséquent, cette dernière pourra reverser la subvention seulement dans l'année N+1.

Libellés	Comptes	Montants
Encaissement de la subvention d'investissement à redistribuer (année N)	100x Disponibilité et placements à court terme	2'000'000
	3410.671 Subventions d'investissement à redistribuer de cantons et concordats	2'000'000
Régularisation de la subvention à redistribuer (31.12.N)	3410.571 Subventions d'investissement redistribuées aux communes et associations intercommunales	2'000'000
	2046 Passifs de régularisation, compte des investissements	2'000'000

Extourne de la régularisation de la subvention à redistribuer (01.01.N+1)	2046 Passifs de régularisation, compte des investissements	2'000'000
	3410.571 Subventions d'investissement redistribuées aux communes et associations intercommunales	2'000'000
Versement de la subvention à redistribuer (année N+1)	3410.571 Subventions d'investissement redistribuées aux communes et associations intercommunales	2'000'000
	100x Disponibilité et placements à court terme	2'000'000

100x Disponibilité et placements à court terme

Année N	2'000'000	
		Année N+1 2'000'000

3410.671 Subventions d'investissement à redistribuer de cantons et concordats

		Année N 2'000'000
--	--	-------------------

3410.571 Subventions d'investissement redistribuées aux communes et associations intercommunales

Année N	2'000'000	
		Année N+1 2'000'000
Année N+1	2'000'000	

2046 Passifs de régularisation, compte des investissements

		Année N 2'000'000
Année N+1	2'000'000	

5.8 PRÊTS AU SENS STRICT

Les prêts à durée déterminée et avec obligation de remboursement (prêts au sens strict) prévoient des délais et des tranches de remboursement définies légalement ou contractuellement. Ces prêts doivent être inscrits au bilan selon les modalités décrites dans cette section. Les autres formes de prêts (à durée indéterminée avec interdiction de changement d'affectation et de type « à fonds perdus ») doivent être traités comme des subventions d'investissement (voir chapitre relatif à ces subventions). Les prêts pour lesquels un remboursement paraît compromis doivent être immédiatement amortis.

Exemple d'écritures comptables

Une commune prête (sans intérêt) CHF 200'000 à une association de communes dans le courant de l'année N (fonction *9690 Patrimoine financier, non mentionné ailleurs*). Dans le courant de l'année N+1, l'association verse à la commune un remboursement de CHF 150'000. En revanche, dans le cadre d'un accord entre les parties, la commune renonce au remboursement des CHF 50'000 restants.

Les écritures ci-dessous concernent uniquement la commune (entité prêteuse), car les écritures de l'association de communes (entité qui emprunte) passent simplement par le bilan (entre compte *100x Disponibilités et placements à court terme* et compte *2064 Prêts, reconnaissances de dettes*).

Libellés	Comptes	Montants
Prêt de la commune à l'association de communes (année N)	9690.542 Prêts à communes et associations intercommunales	200'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	200'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1442 Prêts aux communes et associations intercommunales	200'000
	9990.690 Report au bilan	200'000
Encaissement du remboursement d'une partie de la dette (N+1)	100x Disponibilités et placements à court terme	150'000
	9690.642 Remboursement de prêts des communes et associations intercommunales	150'000
Amortissement du prêt qui ne sera jamais remboursé (année N+1)	3321 Amortissements non planifiés des immobilisations incorporelles PA	50'000
	1442 Prêts aux communes et associations intercommunales	50'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N+1	9990.590 Report au bilan	150'000
	1442 Prêts aux communes et associations intercommunales	150'000

9690.542 Prêts à communes et associations intercommunales

Année N	200'000
---------	---------

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N	200'000
Année N+1	150'000

1442 Prêts aux communes et associations intercommunales

Année N	200'000
Année N+1	50'000
Année N+1	150'000

9990.690 Report au bilan

Année N	200'000
---------	---------

9690.642 Remboursement de prêts des communes et associations intercommunales

Année N+1	150'000
-----------	---------

9990.590 Report au bilan

N+1	150'000
-----	---------

9690.3321 Amortissements non planifiés des immobilisations incorporelles du PA

Année N+1	50'000
-----------	--------

5.9 TRANSFERTS D'IMMOBILISATIONS DU PA AU PF (ET VICE-VERSA) ET VENTES D'ACTIFS

Le transfert d'un actif du patrimoine administratif (PA) à celui financier (PF) est considéré comme une recette dans le compte des investissements, sans incidence toutefois sur les liquidités. Par conséquent, aucun flux n'apparaît dans le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement. De la même manière, le transfert d'un actif du patrimoine financier au patrimoine administratif est considéré comme une dépense dans le compte des investissements, à nouveau sans incidence sur les liquidités.

Lors de la vente d'un actif du patrimoine financier ou du patrimoine administratif préalablement transféré au patrimoine financier, une différence est fréquente entre le prix de vente et la valeur de l'actif inscrite au patrimoine financier. Dans le compte de résultats, une différence positive est comptabilisée comme un gain financier, tandis qu'une différence négative est comptabilisée comme une perte financière.

Exemples d'écritures comptables

Transfert d'un actif immobilisé du patrimoine administratif (PA) au patrimoine financier (PF)

Une collectivité publique n'a plus besoin du bâtiment qui abrite sa voirie (fonction 6150 *Routes communales*), cette dernière étant déplacée ailleurs. Toutefois, la commune décide de conserver le bâtiment et d'en louer les surfaces. Elle transfère donc le bâtiment de son PA à son PF durant l'année N. Le bâtiment, y compris son terrain, figure au PA pour une valeur de CHF 2'100'000. Même si sa valeur vénale est estimée à CHF 2'500'000, il ne sera pas réévalué lors de son passage au PF.

Libellés	Comptes	Montants
Transfert du bâtiment du PA au PF (année N)	1084 Bâtiments PF	2'100'000
	6150.604 Transferts de bâtiments dans le patrimoine financier	2'100'000
Report au bilan du bâtiment en diminution du PA (31.12.N)	9990.590 Report au bilan	2'100'000
	1404 Bâtiments PA	2'100'000

1084 Bâtiments PF

Année N	2'100'000
---------	-----------

6150.604 Transferts de bâtiments dans le patrimoine financier

Année N	2'100'000
---------	-----------

9990.590 Report au bilan

31.12.N	2'100'000
---------	-----------

1404 Bâtiments PA

31.12.N	2'100'000
---------	-----------

Aliénation d'un actif immobilisé du patrimoine financier (PF)

Durant l'année N+1, la collectivité décide finalement de se séparer de l'immeuble objet de l'exemple précédant et appartenant désormais au PF (fonction *9630 Immeubles du patrimoine financier*). Elle trouve un acquéreur pour un montant de CHF 2'500'000. La collectivité publique comptabilise donc la vente de l'immeuble au débit du compte *100x Disponibilités et placements à court terme* et au crédit du compte *1084 Bâtiments PF*. Dans un second temps, elle inscrit le gain réalisé à travers cette vente au débit du compte *1084 Bâtiments PF* et au crédit du compte *4411 Gains provenant des ventes des immobilisations corporelles PF* pour un montant de CHF 400'000 (CHF 2'500'000 – CHF 2'100'000).

Libellés	Comptes	Montants
Encaissement du produit de la vente du bâtiment du PF (année N+1)	100x Disponibilités et placements à court terme	2'500'000
	1084 Bâtiment PF	2'500'000
Comptabilisation de la plus-value réalisée sur la vente (année N+1)	1084 Bâtiments PF	400'000
	9630.4411 Gains provenant des ventes des immobilisations corporelles PF	400'000

1084 Bâtiments PF

	Année N+1	2'500'000
Année N+1	400'000	

100x Disponibilités et placements à court terme

Année N+1	2'500'000
-----------	-----------

9630.4411 Gains provenant des ventes des immobilisations corporelles PF

Année N+1	400'000
-----------	---------

Transfert d'un immeuble du patrimoine financier (PF) au patrimoine administratif (PA)

Au début de l'année N, une collectivité publique transfère un immeuble du PF au PA dans le but d'y aménager des logements sociaux (fonction 5600 Logements sociaux). L'immeuble figure au PF pour une valeur s'élevant à CHF 1'500'000. Une fois transféré au PA, l'immeuble est mis en exploitation.

Libellés	Comptes	Montants
Transfert du bâtiment du PF au PA (année N)	5600.504 Bâtiments	1'500'000
	1084 Bâtiments PF	1'500'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1404 Bâtiments PA	1'500'000
	9990.690 Report au bilan	1'500'000

5600.504 Bâtiments

Année N	1'500'000
---------	-----------

1084 Bâtiments PF

Année N	1'500'000
---------	-----------

1404 Bâtiments PA

31.12.N	1'500'000
---------	-----------

9990.690 Report au bilan

31.12.N	1'500'000
---------	-----------

5.10 ACTIVATION DE PRESTATIONS PROPRES

Une prestation propre est une prestation fournie par les unités administratives de la collectivité publique concernée qui consiste à mettre en place ou à construire une immobilisation corporelle ou incorporelle. Une telle prestation doit être activée si elle remplit cumulativement les conditions suivantes :

- La prestation propre est importante ; la collectivité publique définit à partir de quel montant une prestation propre doit être considérée comme importante ;
- La prestation propre dégage une utilité durant plusieurs années ; elle peut être évaluée et comptabilisée séparément et avec fiabilité ;
- La prestation fournie ainsi que l'immobilisation concernée dans son ensemble ont une valeur intrinsèque ;
- La valeur de la prestation propre telle que portée à l'actif doit pouvoir passer le test de la comparaison entre tiers, c'est-à-dire que le montant activé pour la mise en place ou la construction de l'immobilisation corporelle ou incorporelle concernée ne doit pas dépasser le prix de marché pour une immobilisation comparable

La prestation propre pour construire ou mettre en place une immobilisation corporelle ou incorporelle doit être évaluée sur la base de son coût de production. Le coût de production englobe toutes les dépenses consenties pour construire, mettre en place, ou modifier l'immobilisation concernée. Il s'agit généralement de frais de personnel (incluant les charges sociales, les indemnités de vacances, etc.) par exemple pour la gestion du projet, la conduite du chantier, des prestations d'architecte, le développement de logiciels, ainsi que les coûts d'infrastructure directs (p.ex. machines utilisées).

Les différentes dépenses pour les prestations propres à activer doivent initialement être comptabilisées dans les comptes de nature de charges correspondantes. Dans un second temps, la valeur des prestations propres est portée au débit du compte correspondant dans le compte des investissements et au crédit du groupe de revenus par nature *431 Activation des prestations propres*.

Exemple d'écritures comptables

Durant l'année N, une collectivité publique construit un nouvel hangar, principalement en bois, pour y remiser des véhicules et machines de la voirie (fonction *6150 Routes communales*). Selon le relevé des heures, une employée communale, charpentière de formation, a contribué à la construction de ce hangar à hauteur de 25% de son temps de travail annuel. Le montant de cette prestation propre est considéré comme important. Les autres dépenses de construction se montent à CHF 585'000.

Le salaire annuel de CHF 70'000 de l'employée communale est comptabilisé dans le compte de charges *3010 Salaires du personnel administratif et d'exploitation*. La part patronale des charges sociales d'un montant de CHF 14'000 est comptabilisée dans le compte de charges *305x Cotisations patronales*. En fin d'année, le coût des heures, charges sociales comprises, que l'employée communale a consacré à la construction du hangar s'élève à CHF 21'000 (25% de CHF 84'000) et doit être intégré dans le coût de construction. Sa comptabilisation se fait au débit du compte *504 Bâtiments* et au crédit du compte *4310 Prestations propres sur immobilisations corporelles portées à l'actif*. La comptabilisation des autres dépenses de construction, payées durant l'année N, passe par le débit du compte *504 Bâtiments* et au crédit du compte *100x Disponibilités et autres placements à court terme*. Le report au bilan, à amortir dès la première utilisation du hangar, est de CHF 606'000 (CHF 585'000 + CHF 21'000).

Libellés	Comptes	Montants
Paiement du salaire annuel de l'employée communale (année N)	6150.3010 Salaires du personnel administratif et d'exploitation	70'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	70'000
Part patronale des charges sociales (année N)	6150.305x Cotisations patronales	14'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	14'000
Paiement des autres dépenses pour la construction (N)	6150.504 Bâtiments	585'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	585'000
Activation des prestations propres de l'employée communale (31.12.N)	6150.504 Bâtiments	21'000
	6150.4310 Prestations propres sur immobilisations corporelles portées à l'actif	21'000
Clôture du compte des investissements et reports au bilan de l'année N	1404 Bâtiments PA	606'000
	9990.690 Report au bilan	606'000

*6150.3010 Salaires du personnel
administratif et d'exploitation*

Année N	70'000
---------	--------

100x Disponibilité et placement à court terme

Année N	70'000
Année N	14'000
Année N	585'000

6150.305x Cotisations patronales

Année N	14'000
---------	--------

6150.504 Bâtiments

Année N	585'000
31.12.N	21'000

*6150.4310 Prestations propres sur
immobilisations corporelles portées à l'actif*

31.12.N	21'000
---------	--------

1404 Bâtiments PA

31.12.N	606'000
---------	---------

9990.690 Report au bilan

31.12.N	606'000
---------	---------

6. IMMOBILISATIONS DU PF

L'essentiel des règles prévues pour les communes vaudoises en lien avec la comptabilisation des immobilisations du patrimoine financier est en dérogation avec les recommandations du manuel MCH2 de la CDF qui prévoit des réévaluations périodiques sur la base de la valeur vénale de ces actifs.

6.1 COMPTABILISATION D'UN DÉCOMPTE BANCAIRE

Le principe du produit brut interdit la compensation entre les dépenses et les recettes, lesquelles doivent donc être inscrites selon leur montant brut dans des comptes distincts. Des écritures séparées doivent ainsi être prévues dans le cas d'un décompte des intérêts avec facturation d'émoluments.

Exemple d'écritures comptables

Une collectivité publique reçoit un décompte en sa faveur lié à un compte bancaire pour un montant de CHF 705. Il a été déterminé en déduisant les frais bancaires (CHF 75) et l'impôt anticipé (CHF 420) des intérêts bruts (CHF 1'200). Par conséquent, les frais bancaires (fonction 9690 *Patrimoine financier, non mentionné ailleurs*) et les intérêts bruts (fonction 9610 *Intérêts*) sont comptabilisés dans deux comptes différents. Une créance de CHF 420 en lien avec l'impôt anticipée est également inscrite au bilan.

Lors de l'exercice comptable suivant (année N+1), l'impôt anticipé inscrit en tant que créance l'année précédente fera l'objet d'une demande de remboursement de la part de la collectivité publique.

Nota bene : d'éventuels intérêts négatifs doivent être comptabilisés à l'aide du compte 3499 *Autres charges financières* et dans la fonction 9690 *Patrimoine financier, non mentionné ailleurs*.

Libellé	Débit	Crédit	CHF
Intérêts bancaires	x	9610.4400 Intérêts des liquidités	1'200
Déduction de l'impôt anticipé (35%)	1019 Autres créances	x	420
Frais bancaires	9690.3420 Acquisition et administration du capital	x	75
Bonification nette de la banque (année N)	1002 Banque	x	705
Remboursement de l'impôt anticipé (année N+1)	100x Disponibilités et placements à court terme	1019 Autres créances	420

X = pas de contre-écriture, fait partie d'une écriture collective.

6.2 COMPTABILISATION DES TITRES

Les titres du patrimoine financier des communes vaudoises doivent initialement être portés au bilan à leur prix de revient, sans passer par le compte des investissements. Une immobilisation du patrimoine financier acquise pour un prix symbolique sera donc inscrite au bilan avec une valeur équivalente à ce prix symbolique, peu importe sa valeur vénale.

Si la valeur vénale d'un titre se trouve de manière durable en dessous de sa valeur au bilan, une correction de valeur doit être effectuée. Aucune correction à la hausse n'est en revanche autorisée, même si par la suite le titre devait récupérer une partie ou la totalité de sa valeur d'avant la correction. Toutefois, la valeur de marché des titres cotés doit être répertoriée dans l'annexe aux comptes annuels.

Exemple d'écritures comptables

Une collectivité publique acquiert 20 actions avec une valeur de marché de CHF 1'000 l'une. Elle inscrit donc CHF 20'000 (20 x CHF 1'000) dans l'actif au bilan (compte *1070 Actions et parts sociales*) avec comme contre-écriture une diminution du compte *100x Disponibilités et placements à court terme*.

Trois années après l'achat de ces actions, la collectivité publique constate qu'elles ont perdu durablement de la valeur en étant désormais cotées à CHF 750 l'une. Elle procède donc à une réévaluation de la valeur au bilan des actions en passant par le compte de résultat, notamment à travers le compte *3440 Réévaluations (moins-values) et amortissements de placements financiers PF*. La fonction concernée par cette réévaluation est *9690 Patrimoine financier, non mentionné ailleurs*.

Quelques années après la réévaluation, la collectivité publique constate que ses actions ont repris de la valeur et sont désormais cotées plus haut que lors de leur achat (CHF 1'500 l'une). Aucune correction au bilan n'est effectuée car les communes vaudoises, comme l'Etat de Vaud, ne sont pas autorisées à enregistrer des plus-values sur leur patrimoine financier. Pour fournir quand même une vision correcte de la valeur de son patrimoine financier, la collectivité publique s'assure néanmoins d'indiquer la nouvelle valeur de marché dans le tableau « Titres et participations » de son annexe aux comptes.

Libellés	Comptes	Montants
Acquisition de 20 actions d'une valeur de marché de CHF 1'000 par unité (année N)	1070 Actions et parts sociales	20'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	20'000
Réévaluation des actions acquises (année N+3)	9690.3440 Réévaluations (moins-values) et amortissements de placements financiers PF	5'000
	1070 Actions et parts sociales	5'000

1070 Actions et parts sociales

Année N	20'000	
		Année N+3 5'000

100x Disponibilités et placements à court terme

	Année N	20'000
--	---------	--------

9690.3440 Réévaluation (moins-values) et amortissements de placements financiers PF

Année N+3	5'000
-----------	-------

6.3 VARIATIONS DE STOCKS

Dans le patrimoine financier, les stocks sont inscrits au bilan lorsqu'ils sont nécessaires à la fourniture des prestations, et cela pour autant qu'ils soient considérés comme importants. Le matériel de bureau, par exemple, doit figurer au bilan uniquement si la collectivité publique en fait le commerce. Des exemples typiques nécessitant une inscription au bilan sont l'huile de chauffage ou le bois.

L'inscription au bilan des stocks se fait à la valeur d'acquisition ou de production. La consommation ou la variation des stocks peut ensuite être évaluée avec plusieurs méthodes. L'exemple ci-dessous propose une méthode basée sur la valeur d'acquisition moyenne. Cette méthode n'est pas obligatoire. D'autres méthodes, comme le LIFO (*last in, first out*) ou le FIFO (*first in, first out*) sont aussi pertinentes.

Exemple d'écritures comptables

Au début de l'année N, pour l'ensemble de ses bâtiments, une collectivité publique dispose d'un stock d'huile de chauffage de 2'500 litres. Ce stock a été acquis dans le passé pour CHF 0,95 par litre. Il est donc enregistré à l'actif du bilan à la valeur d'acquisition de CHF 2'375 (2'500 x CHF 0,95).

Dans le courant de l'année N, la collectivité achète à deux reprises de l'huile de chauffage. En janvier elle achète 6'000 litres à CHF 0,75 par litre tandis qu'en septembre elle achète 4'000 litres à CHF 1,5 par litre. Le prix moyen du stock de la commune devient de CHF 1,03 par litre (2'500 litres * CHF 0,95 + 6'000 litres * CHF 0,75 + 4'000 litres * CHF 1,50, le tout divisé par le stock total de 12'500 litres).

À la fin de l'année N, la collectivité publique constate qu'elle a consommé 10'500 litres d'huile de chauffage de son stock. Elle enregistre donc une charge d'une valeur de CHF 10'815 (10'500 litres x CHF 1,03 par litre). Cette charge est répartie sur les fonctions concernées.

Libellés	Comptes	Montants
1 ^{er} achat d'huile de chauffage (6'000 litres à CHF 0,75)	1061 Matières premières et auxiliaires	4'500
	100x Disponibilités et placements à court terme	4'500
2 ^{ème} achat d'huile de chauffage (4'000 litres à CHF 1,50)	1061 Matières premières et auxiliaires	6'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	6'000
Consommation du stock (31.12.N)	xxxx.3120 Alimentation et élimination de biens-fonds PA	10'815
	1061 Matières premières et auxiliaires	10'815

1061 Matières premières et auxiliaires

1er achat	4'500		
2ème achat	6'000		
		31.12	10'815

100x Disponibilités et placements à court terme

		1er achat	4'500
		2ème achat	6'000

*xxxx.3120 Alimentation et élimination
de biens-fonds PA*

		31.12	10'815
--	--	-------	--------

6.4 IMMEUBLES DU PF : DÉPRÉCIATIONS

Lorsqu'un immeuble du PF d'une collectivité publique est inscrit au bilan pour un montant excédant sa valeur vénale, une dépréciation est nécessaire afin que son patrimoine ne soit pas surestimé. La fréquence avec laquelle le patrimoine financier d'une collectivité doit être réévalué est laissée à la libre appréciation de cette dernière. Aucune correction à la hausse de la valeur au bilan d'un immeuble du PF n'est en revanche autorisée, même si par la suite l'immeuble en question devait récupérer une partie ou la totalité de sa valeur d'avant la dépréciation.

Comme alternative, une collectivité publique peut décider d'amortir l'ensemble de ses immeubles du PF selon les mêmes méthodes et durées prévues pour les immeubles du patrimoine administratif. Dans ce dernier cas, la collectivité publique est quand même tenue d'effectuer une dépréciation si l'immeuble du PF amorti est inscrit au bilan pour un montant excédant sa valeur vénale. Dans ce cas, les amortissements planifiés doivent être recalculés sur la base de la valeur résiduelle au bilan.

Exemple d'écritures comptables

Dépréciation d'un immeuble du PF ne faisant pas l'objet d'amortissements planifiés

Une collectivité publique est propriétaire d'un immeuble de rendement acquis au prix de CHF 3'000'000. Au bout de dix ans, elle s'aperçoit, sur la base des prix de biens similaires sur le marché et des rendements réalisés, que la valeur vénale de l'immeuble est plutôt de CHF 2'500'000. Pour fournir une image correcte de son patrimoine, elle procède à une dépréciation de la valeur au bilan de l'immeuble à travers le compte 3441 Réévaluations (moins-values) et amortissements d'immobilisation PF.

Libellés	Comptes	Montants
Dépréciation de la valeur au bilan de l'immeuble	9630.3441 Réévaluations (moins-values) et amortissements d'immobilisations PF	500'000
	1084 Bâtiments PF	500'000

9630.3441 Réévaluations (moins value) et amortissements d'immobilisation PF

Moins value	500'000
-------------	---------

1084 Bâtiment PF

Sàn	3'000'000
Moins value	500'000

Dépréciation d'un immeuble du PF faisant l'objet d'amortissements planifiés

Une collectivité publique est propriétaire d'un immeuble de rendement acquis au prix de CHF 3'000'000 qu'elle a décidé d'amortir de manière linéaire sur 30 ans. Dix ans après son acquisition, la valeur au bilan de l'immeuble est désormais de CHF 2'000'000. Un tiers de sa valeur d'acquisition a en effet été amortie. Plus ou moins dans la même période, la collectivité publique s'aperçoit, sur la base des prix de biens similaires sur le marché et des rendements réalisés, que la valeur vénale de l'immeuble est plutôt de CHF 2'500'000. La collectivité publique ne procède à aucune dépréciation car la valeur au bilan de l'immeuble est inférieure à la valeur vénale. Elle ne procède pas non plus à une revalorisation, car la revalorisation du patrimoine financier n'est pas autorisée pour les collectivités publiques vaudoises.

Si la valeur vénale avait été significativement inférieure à la valeur au bilan de l'immeuble, la collectivité publique aurait dû procéder à une dépréciation selon les mêmes modalités décrites dans l'exemple précédent. Les amortissements planifiés auraient alors été recalculés en divisant la nouvelle valeur résiduelle au bilan de l'immeuble de rendement par sa durée de vie résiduelle (20 ans).

6.5 IMMEUBLES DU PF : RÉNOVATIONS

Les travaux de rénovation entraînent en règle générale des coûts dont certains préservent la valeur des immeubles et d'autres l'augmentent. En principe, seuls les coûts de la deuxième catégorie doivent être reportés au bilan et sont pertinents pour la comptabilité des immobilisations, alors que les dépenses destinées au maintien de la valeur doivent être comptabilisées en tant que charges dans le compte de résultats. Il n'est cependant pas toujours aisé de distinguer les travaux de rénovation n'ayant pour effet que de préserver la valeur existante de ceux qui génèrent une plus-value. Dès lors, les coûts de rénovation peuvent, dans un premier temps, être tous reportés au bilan. Ensuite, la part des coûts qui, selon les estimations, ont servi au maintien de la valeur est imputée sur le compte de résultats.

Pour les collectivités qui procèdent à l'amortissement linéaire des immeubles du PF, il convient de porter au bilan aussi les travaux visant le maintien de la valeur. De plus, les travaux de rénovation devraient être inscrits au bilan séparément de l'immeuble rénové, pour permettre leur amortissement sur une nouvelle durée d'utilisation (et pas sur la durée résiduelle de l'immeuble avant rénovation).

Exemples d'écritures comptables

Rénovation d'un immeuble du PF ne faisant pas l'objet d'amortissements planifiés

En cours de l'année N, une collectivité publique procède à des travaux de rénovation visant une augmentation de la valeur d'un immeuble du patrimoine financier (nouvelle isolation pour CHF 105'000), ainsi qu'à des travaux de rénovation visant uniquement le maintien de la valeur de l'immeuble (remise en état du chemin permettant l'accès au bâtiment pour CHF 15'000). Elle enregistre donc une écriture du compte 100x Disponibilités et placements à court terme au compte 1084 Bâtiments PF pour la nouvelle isolation, ainsi qu'une charge dans le compte de résultats pour la remise en état du chemin (3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF, fonction 9630 Immeubles du patrimoine financier).

Libellés	Comptes	Montants
Paiement des travaux pour la nouvelle isolation	1084 Bâtiments PF	105'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	105'000
Paiement des travaux pour la remise en état du chemin d'accès	9630.3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF	15'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	15'000
<i>Ecriture en cas d'imputation de CHF 25'000 de la nouvelle isolation au maintien de la valeur</i>		
Imputation de CHF 25'000 au compte de résultats	9630.3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF	25'000
	1084 Bâtiments PF	25'000

1084 Bâtiment PF

Isolation	105'000	
		Quote-part entretien 25'000

100x Disponibilités et placements à court terme

Paiement isolation	105'000
Paiement entretien	15'000

9630.3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF

Entretien	15'000
Imputation	25'000

Rénovation d'un immeuble du PF faisant l'objet d'amortissements planifiés

Une collectivité publique est propriétaire d'un immeuble de rendement acquis au prix de CHF 3'000'000. Du moment qu'elle s'est donnée comme pratique d'amortir systématiquement les immeubles de son patrimoine financier, au bout de 15 ans (en l'année N) cet immeuble est désormais au bilan avec une valeur de CHF 1'500'000. Les amortissements planifiés ont donc été de CHF 100'000 par an.

Au début de l'année N, la collectivité publique procède aux travaux de rénovation décrits dans l'exemple précédent (nouvelle isolation et remise en état du chemin d'accès). Comme l'immeuble est sous-évalué au bilan en raison des amortissements, la totalité des travaux de rénovation est portée au bilan. Ces travaux de rénovation seront amortis de manière linéaire sur 30 ans (ou 10 ans si la collectivité estime qu'il s'agit de travaux de rénovation de menu importance), en parallèle avec les amortissements planifiés du bâtiment déjà en place qui continueront pour les 15 ans restants.

Libellés	Comptes	Montants
Paiement des travaux de rénovation (nouvelle isolation et remise en état du chemin d'accès)	1084.x Bâtiments PF	120'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	120'000
Amortissement annuel du bâtiment y (année N) Durée résiduelle : 14 ans	9630.3441 Réévaluations (moins-values) et amortissements d'immobilisation PF	100'000
	1084.y Bâtiments PF	100'000
Amortissement annuel de la rénovation (année N) Durée résiduelle : 29 ans	9630.3441 Réévaluations (moins-values) et amortissements d'immobilisation PF	4'000
	1084.x Bâtiments PF	4'000

Ecriture alternative si les travaux de rénovation sont considérés de menue importance

Amortissement annuel de la rénovation (année N)	9630.3441 Réévaluations (moins-values) et amortissements d'immobilisation PF	12'000
Durée résiduelle : 9 ans	1084.x Bâtiments PF	12'000

1084 Bâtiment PF

<i>Sàn</i>	<u>1'500'000</u>
Travaux	120'000
Amort	100'000
Amort.	4'000

100x Disponibilités et placements à court terme

Travaux	120'000
---------	---------

9630.3441 Réévaluations (moins value) et amortissements d'immobilisations PF

Amort.	100'000
Amort.	4'000

6.6 IMMEUBLES DU PF : FONDS DE RÉNOVATION

Du moment que le volume des travaux de rénovation visant le maintien de la valeur fluctue d'une année à l'autre, il peut être utile de constituer un « fonds de rénovation ». S'agissant d'un fonds, il doit être constitué par un règlement communal fixant ses règles de fonctionnement. En ce qui concerne son alimentation, une commune peut, par exemple, décider de lui affecter annuellement un pourcentage fixe de la valeur d'acquisition de l'immeuble. En ce qui concerne les prélèvements sur le fonds, ceux-ci peuvent, par exemple, être autorisés jusqu'à hauteur des travaux de rénovation de l'année.

Les fonds de rénovation ont une utilité uniquement pour les immeubles du PF des collectivités publiques qui ne prévoient pas leur amortissement. En effet, pour les immeubles du PA et les immeubles du PF faisant l'objet d'amortissements le problème de la fluctuation des charges ne se pose pas, car les travaux de rénovations sont portés à l'actif et ensuite amortis sur plusieurs années.

Exemples d'écritures comptables

Une collectivité publique est propriétaire d'un immeuble de rendement qui est inscrit au bilan à sa valeur d'acquisition de CHF 3'000'000. Sur la base de son règlement communal ad hoc, elle attribue chaque année 1% de cette valeur (CHF 30'000) à un fonds de rénovation pour maintien de la valeur.

Au cours de l'année N, la collectivité publique procède à des travaux de rénovation visant une augmentation de la valeur (nouvelle isolation pour CHF 105'000), ainsi qu'à des travaux de rénovation visant uniquement le maintien de la valeur de l'immeuble (remise en état du chemin permettant l'accès au bâtiment pour CHF 15'000). Comme dans le premier exemple de cette section, elle enregistre donc une écriture du compte *100x Disponibilités et placements à court terme* au compte *1084 Bâtiments PF* pour la nouvelle isolation, ainsi qu'une charge dans le compte de résultats pour la remise en état du chemin (*3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF*, fonction *9630 Immeubles du patrimoine financier*). Toutefois, elle enregistre aussi un prélèvement d'un montant égal aux travaux de maintien de la valeur (CHF 15'000) sur le fonds de rénovation de l'immeuble (compte *4511 Prélèvements sur les fonds*).

Libellés	Comptes	Montants
Attribution annuelle au fonds de rénovation de l'immeuble (01.01.N)	9630.3511 Attributions aux fonds	30'000
	2910.xx Fonds	30'000
Paiement des travaux pour la nouvelle isolation	1084 Bâtiments PF	105'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	105'000
Paiement des travaux pour la remise en état du chemin d'accès	9630.3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF	15'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	15'000
Prélèvement sur le fonds de rénovation de l'immeuble (année N)	2910.xx Fonds	15'000
	9630.4511 Prélèvements sur fonds	15'000

1084 Bâtiment PF

Travaux	105'000
---------	---------

100x Disponibilités et placements à court terme

Travaux	105'000
Entretien	15'000

9630.3430 Travaux d'entretien, bien-fonds PF

Entretien	15'000
-----------	--------

9630.3511 Attributions aux fonds

Attribution annuelle	30'000
----------------------	--------

2910.xx Fonds

Prélèvem.	15'000
Attribution annuelle	30'000

9630.4511 Prélèvements sur les fonds

Prélèvem.	15'000
-----------	--------

6.7 IMMEUBLES DU PF : COMPTE D'EXPLOITATION

Le patrimoine financier doit produire un rendement, et non pas grever le compte de résultats. Les charges devraient donc être intégralement couvertes par les revenus des biens-fonds. De plus, les comptes doivent permettre de déterminer le rendement net des immeubles du patrimoine financier. Il est donc important de comptabiliser de manière claire à la fois les revenus découlant de ces immeubles et toutes les charges, directes ou imputées, que s'y affèrent (travaux d'entretien et entretien courant, imputation des charges d'intérêt et imputation d'autres charges, par exemple liées au personnel).

Exemple d'écritures comptables

Compte d'exploitation d'un immeuble du PF ne faisant pas l'objet d'amortissements planifiés

Une collectivité publique est propriétaire d'un immeuble de rendement d'une valeur d'acquisition de CHF 600'000. Selon les dispositions d'un règlement communal spécifique, 2% de la valeur d'acquisition (CHF 12'000) est attribué annuellement au fonds « maintien de la valeur des immeubles du patrimoine financier ». La collectivité publique est autorisée par ce même règlement à effectuer chaque année des prélèvements dans ce fonds jusqu'à hauteur des travaux d'entretien visant le maintien de la valeur. Les flux de l'année N liés à cet immeuble se présentent ainsi :

- Travaux d'entretien pour le maintien de la valeur : CHF 16'000
- Charges imputées (personnel de l'administration générale) : CHF 11'000
- Charges imputées (approvisionnement en matériel et en marchandises) : CHF 2'000
- Charges d'intérêt théoriques imputées (p.ex. 1% de la valeur d'acquisition) : CHF 6'000
- Versement sur le fonds de rénovation (2% de la valeur d'acquisition) : CHF 12'000

Total des charges : CHF 47'000

- Loyers encaissés : CHF 46'000
- Charges refacturées aux locataires : CHF 4'000
- Prélèvement sur le fonds de rénovation « maintien de la valeur des immeubles du patrimoine financier » (montant égal aux travaux d'entretien pour le maintien de la valeur) : CHF 16'000

Total des revenus : CHF 66'000

Excédent de revenu généré par l'immeuble : CHF 19'000

Libellés	Comptes	Montants
Attribution annuelle au fonds de rénovation de l'immeuble (01.01.N)	9630.3511 Attributions aux fonds	12'000
	2910.xx Fonds	12'000
Travaux d'entretien pour le maintien de la valeur	9630.3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF	16'000
	2000 Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	16'000
Paiement des factures pour les travaux d'entretien pour le maintien de la valeur	2000 Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	16'000
	100x Disponibilités et placements à court terme	16'000
Imputations des charges de personnel	9630.3910 Imp. int. pour prestations de service	11'000
	0220.4910 Imp. int. pour prestations de service	11'000
Imputations des charges de matériel et de marchandises	9630.3900 Imputations internes pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises	2'000
	0220.4900 Imp. int. pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises	2'000
Imputation des charges d'intérêts	9630.3940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques	6'000
	9610.4940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques	6'000
Facturation des loyers	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	46'000
	9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF	46'000
Facturation des charges	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	4'000
	9630.4439 Autres produits des immeubles, PF	4'000
Encaissement des loyers et des charges	100x Disponibilités et placements à court terme	50'000
	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	50'000
Prélèvement sur le fonds de rénovation de l'immeuble (année N)	2910.xx Fonds	16'000
	9630.4511 Prélèvements sur fonds	16'000

<i>9630.3511 Attributions aux fonds</i>	
Attribution annuelle	12'000

<i>9630.3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF</i>	
Entretien	16'000

<i>100x Disponibilités et placements à court terme</i>	
Encaissem.	50'000
Paielement entretien	16'000

<i>9630.3910 Imputations internes pour prestations de service</i>	
Charges personnel	11'000

<i>9630.3900 Imp. int. pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises</i>	
Charges matériel	2'000

<i>9630.3940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques</i>	
Charges d'intérêts	6'000

<i>1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers</i>	
Facturation loyers	46'000
Facturation charges	4'000
Encaissem.	50'000

<i>9630.4439 Autres produits des immeubles PF</i>	
Facturation charges	4'000

<i>2910.xx Fonds</i>	
Prélèvem.	16'000
Attribution annuelle	12'000

<i>2000 Engagements courants provenant de livraison et de prestations de tiers</i>	
Paielement entretien	16'000
Entretien	16'000

<i>9630.4511 Prélèvements sur fonds</i>	
Prélèvem.	16'000

<i>0220.4910 Imputations internes pour prestations</i>	
Charges personnel	11'000

<i>0220.4900 Imp. int. pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises</i>	
Charges matériel	2'000

<i>9610.4940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques</i>	
Charges d'intérêts	6'000

<i>9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF</i>	
Facturation loyers	46'000

Compte d'exploitation d'un immeuble du PF faisant l'objet d'amortissements planifiés

Une collectivité publique est propriétaire d'un immeuble de rendement d'une valeur d'acquisition de CHF 600'000. Cet immeuble est amorti sur 30 ans de manière linéaire via le compte 3441 Réévaluations (moins-values) et amortissements d'immobilisations PF. L'amortissement planifié de l'immeuble est donc de CHF 20'000 par an. Les flux de l'année N liés à cet immeuble se présentent ainsi :

- Amortissement planifié de l'immeuble : CHF 20'000
- Prestations d'entretien courant (conciergerie, jardinier, etc.) : CHF 7'000
- Charges imputées (personnel de l'administration générale) : CHF 4'000
- Charges imputées (approvisionnement en matériel et en marchandises) : CHF 2'000
- Charges d'intérêt théoriques imputées (p.ex. 1% de la valeur d'acquisition) : CHF 6'000

Total des charges : CHF 39'000

- Loyers encaissés : CHF 46'000
- Charges refacturées aux locataires : CHF 4'000

Total des revenus : CHF 50'000

Excédent de revenu généré par l'immeuble : CHF 11'000

Libellés	Comptes	Montants
Amortissement planifié de l'immeuble	9630.3441 Réévaluations (moins-values) et amortissements d'immobilisations PF	20'000
	1084 Bâtiments PF	20'000
Entretien courant	9630.3431 Entretien courant, biens-fonds PF	7'000
	2000 Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	7'000
Imputation des charges de personnel	9630.3910 Imputations internes pour prestations de service	4'000
	0220.4910 Imputations internes pour prestations de service	4'000
Imputation des charges de matériel et de marchandises	9630.3900 Imputations internes pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises	2'000
	0220.4900 Imputations internes pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises	2'000

Imputation des charges d'intérêts	9630.3940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques	6'000
	9610.4940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques	6'000
Facturation des loyers	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	46'000
	9630.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF	46'000
Facturation des charges	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	4'000
	9630.4439 Autres produits des immeubles, PF	4'000
Encaissement des loyers et des charges	100x Disponibilités et placements à court terme	50'000
	1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	50'000

9630.3441 Réévaluations (moins value) et amortissements d'immobilisations PF

Amort. Planifiés	20'000
------------------	--------

1084 Bâtiments PF

Amort. Planifiés	20'000
------------------	--------

9630.3431 Entretien courant, biens-fonds PF

Entretien courant	7'000
-------------------	-------

2000 Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers

Entretien courant	7'000
-------------------	-------

9630.3910 Imputations internes pour prestations de service

Charges personnel	4'000
-------------------	-------

0220.4910 Imputations internes pour prestations de service

Charges personnel	4'000
-------------------	-------

9630.3900 Imp. int. pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises

Charges matériel	2'000
------------------	-------

0220.4900 Imp. int. pour l'approvisionnement en matériel et en marchandises

Charges matériel	2'000
------------------	-------

9630.3940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques

Charges intérêts	6'000
------------------	-------

9610.4940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques

Charges intérêts	6'000
------------------	-------

1010 Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers

Facturation loyers	46'000	
Facturation charges	4'000	
		Encaissem. 50'000

9630.4430 Loyers et fermage, immeubles du PF

Facturation loyers	46'000
--------------------	--------

9630.4439 Autres produits des immeubles du PF

Facturation charges	4'000
---------------------	-------

100x Disponibilités et placements à court terme

Encaissem.	50'000
------------	--------

7. ECRITURES EXTRAORDINAIRES

Les écritures extraordinaires décrites dans les prochaines sections (préfinancements, amortissements supplémentaires et réserve de politique budgétaire) visent à diminuer l'excédent de revenus dans le compte de résultats. Leur utilisation est tolérée à condition qu'elles soient comptabilisées de manière uniforme et aisément identifiables. Ces écritures doivent être imputées à la fonction 9900 *Postes non ventilables*. Les écritures extraordinaires sont conçues de manière à influencer uniquement le résultat extraordinaire. Elles n'ont donc pas d'influence sur le résultat opérationnel (voir manuel de base).

7.1 PRÉFINANCEMENTS

Un préfinancement est une constitution de réserve pour une immobilisation du patrimoine administratif qui n'a pas encore été concrétisée. Les prélèvements sur un préfinancement s'effectuent dès le début de l'amortissement de l'immobilisation préfinancée et selon la durée d'utilisation de cette dernière.

Exemple d'écritures comptables

Lors du bouclage de l'année N, une collectivité publique constate qu'elle réalisera un excédent de revenus de CHF 1'500'000. Afin de réduire cet excédent de revenu, elle attribue, à travers le compte 3893 *Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires* CHF 1'200'000 au préfinancement d'un bâtiment administratif réservé exclusivement aux services de l'administration générale qui sera construit dans les années à venir. Cette opération extraordinaire est ratifiée par le législatif de la collectivité publique lors de l'adoption des comptes.

Libellés	Comptes	Montants
Création d'un préfinancement pour un bâtiment administratif	9900.3893 Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires	1'200'000
	2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés	1'200'000

Au 1^{er} janvier de l'année N+3, le bâtiment qui avait été préfinancé dans l'année N est finalement mis en service. Son coût a été de CHF 3'000'000. La valeur au bilan du bâtiment sera amortie de manière linéaire sur 30 ans. De son côté, la réserve de préfinancement est dissoute sur la même durée via le compte 4893 *Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés*.

Libellés	Comptes	Montants
Amortissement annuel du bâtiment administratif (30 ans dès l'année N+3)	0220.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	100'000
	1404 Bâtiments PA	100'000
Prélèvement annuel sur la réserve de préfinancement	2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés	40'000

pour le bâtiment administratif (30 ans dès l'année N+3)	9900.4893 Prélèvement sur les préfinancements et amort. supplémentaires	40'000
--	--	--------

9900.3893 Attributions aux préfinancements et
amortissements supplémentaires

Année N	1'200'000
---------	-----------

2930.xx Préfinancements et amortissements
supplémentaires cumulés

Année N	1'200'000
---------	-----------

0220.3300 Amortissements planifiés des
immobilisations corporelles PA

Année N+3	100'000
-----------	---------

1404 Bâtiments PA

Année N+3	100'000
-----------	---------

2930.xx Préfinancement et amortissements
supplémentaires cumulés

Année N+3	40'000
-----------	--------

9900.4893 Prélèvement sur les préfinancements
et amortissements supplémentaires

Année N+3	40'000
-----------	--------

Au bout de 20 ans, la valeur au bilan du bâtiment administratif est de CHF 1'000'000 tandis que la réserve de préfinancement est désormais de CHF 400'000 (dans les deux cas un tiers de la valeur initialement inscrite au bilan). En raison de sa destruction, le bâtiment administratif fait l'objet d'un amortissement non planifié de CHF 1'000'000. La réserve de préfinancement est donc dissoute.

Libellés	Comptes	Montants
Amortissement non planifié du bâtiment administratif	0220.3301 Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA	1'000'000
	1404 Bâtiments PA	1'000'000
Dissolution de la réserve de préfinancement pour le bâtiment administratif	2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés	400'000
	9900.4893 Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires	400'000

1404 Bâtiments PA

Année N+23	1'000'000
---------------	-----------

0220.3301 Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA

Année N+23	1'000'000
---------------	-----------

2930.xx Préfinancement et amortissements supplémentaires cumulés

Année N+23	400'000
---------------	---------

9900.4893 Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires

Année N+23	400'000
---------------	---------

7.2 AMORTISSEMENTS SUPPLÉMENTAIRES

Un amortissement supplémentaire est une constitution de réserve visant une couverture anticipée des charges d'amortissement d'une immobilisation du patrimoine administratif déjà en service.

Exemple d'écritures comptables

Lors du bouclage de l'année N, une collectivité publique constate qu'elle réalisera un excédent de revenus de CHF 1'500'000. Afin de réduire cet excédent de revenu, elle décide de procéder à un amortissement supplémentaire de CHF 1'200'000 en faveur d'un bâtiment réservé exclusivement aux services de l'administration générale construit dix ans auparavant. Sa valeur résiduelle est de CHF 2'000'000 et sa durée de vie résiduelle est de 20 ans. Cette opération est ratifiée par le législatif de la collectivité publique lors de l'adoption des comptes.

Libellés	Comptes	Montants
Création d'une réserve d'amortissement pour un bâtiment administratif	9900.3893 Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires	1'200'000
	2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés	1'200'000
Amortissement annuel du bâtiment administratif (20 ans restants)	0220.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	100'000
	1404 Bâtiments PA	100'000
Prélèvement annuel sur la réserve d'amortissement du bâtiment administratif (20 ans restants)	2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés	60'000
	9900.4893 Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires	60'000

Dix ans après, la valeur au bilan du bâtiment est de CHF 1'000'000 tandis que la réserve liée à l'amortissement supplémentaire est désormais de CHF 600'000 (dans les deux cas moitié de la valeur au bilan de l'année où l'amortissement supplémentaire du bâtiment avait eu lieu). En raison de sa destruction, le bâtiment fait l'objet d'un amortissement non planifié de CHF 1'000'000. La réserve liée à l'amortissement supplémentaire est donc dissoute.

Libellés	Comptes	Montants
Amortissement non planifié du bâtiment administratif	0220.3301 Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA	1'000'000
	1404 Bâtiments PA	1'000'000

Dissolution de la réserve d'amortissement du bâtiment administratif	2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés	600'000
	9900.4893 Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires	600'000

9900.3893 Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires

Année N	1'200'000
---------	-----------

2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés

Année N	1'200'000
Année N	60'000
Année N+10	600'000

0220.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA

Année N	100'000
---------	---------

1404 Bâtiment PA

Année N	100'000
Année N+10	1'000'000

9900.4893 Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires

Année N	60'000
Année N+10	600'000

0220.3301 Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA

Année N+10	1'000'000
------------	-----------

7.3 RÉSERVE DE POLITIQUE BUDGÉTAIRE

Sous certaines circonstances, une collectivité publique peut vouloir lisser le résultat de ses comptes annuels pour des raisons de politique budgétaire. Dans ces cas, le manuel MCH2 de la CDF préconise le recours à un compte de réserve unique à l'intérieur du capital propre (compte 2940 *Réserve de politique budgétaire*). Cette réserve est assimilable à une réserve conjoncturelle ou d'équilibrage. Les attributions à cette réserve et les prélèvements sur celle-ci doivent être comptabilisés soit comme des charges extraordinaires (compte 3894) soit comme des revenus extraordinaires (compte 4894). La réserve de politique budgétaire (compte 2940) ne peut en aucun cas descendre au-dessous de 0.

Pour des raisons de transparence, le manuel MCH2 de la CDF recommande que les éventuels excédents de revenu soient entièrement attribués à la réserve de politique budgétaire plutôt qu'être utilisé pour des préfinancements ou des amortissements supplémentaires.

Exemple d'écritures comptables

Lors du bouclage de l'année N, une collectivité publique constate qu'elle réalisera un excédent de revenus de CHF 1'500'000. Afin de réduire cet excédent de revenus, mais aussi en raison de craintes pour la conjoncture économique future, elle attribue CHF 1'200'000 à sa réserve de politique budgétaire, réserve qui auparavant était vide. Cette opération est ratifiée par le législatif lors de l'adoption des comptes annuels. L'année suivante (N+1) la commune enregistre un excédent de charge de CHF 1'700'000. Elle prélève donc la totalité de sa réserve de politique budgétaire (CHF 1'200'000). Du moment que l'excédent de charges dépasse le montant de la réserve de politique budgétaire de CHF 500'000, ce montant est quand même inscrit comme résultat annuel négatif (voir chapitre 3.8).

Libellés	Comptes	Montants
Attribution à la réserve de politique budgétaire (N)	9900.3894 Attribution à la réserve de politique budgétaire	1'200'000
	2940 Réserve de politique budgétaire	1'200'000
Prélèvement sur la réserve de politique budgétaire (N+1)	2940 Réserve de politique budgétaire	1'200'000
	9900.4894 Prélèv. sur la réserve de politique budg.	1'200'000

9900.3894 Attribution à la réserve de politique budgétaire

Année N	1'200'000
---------	-----------

2940 Réserve de politique budgétaire

Année N	1'200'000
Année N+1	1'200'000

9900.4894 Prélèvement sur la réserve de politique budgétaire

Année N+1	1'200'000
-----------	-----------