

MCH2

*pour ma
commune*

EXEMPLES DE COMPTABILISATION

Annexe au Manuel MCH2 pour
les communes vaudoises

Septembre 2022

(avec corrections du 31.10.2022)

Manuel validé par :

UNION DES  COMMUNES VAUDOISES

TABLE DES MATIÈRES

| | |
|---|----|
| 1. Critères de catégorisation | 3 |
| 2. Actifs et passifs de régularisation..... | 6 |
| 2.1 Actifs de régularisation | 6 |
| 2.2 Passifs de régularisation | 9 |
| 3. Compte de résultats | 12 |
| 3.1 Revenus fiscaux | 12 |
| 3.2 Financements spéciaux et taxes | 15 |
| 3.3 Traitements salariaux | 18 |
| 3.4 Comptes de diminutif de charges..... | 21 |
| 3.5 Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)..... | 22 |
| 3.6 Imputations internes | 25 |
| 3.7 Subventions en nature..... | 28 |
| 3.8 Clôture du compte de résultats..... | 29 |
| 4. Transferts entre collectivités | 31 |
| 4.1 Péréquation directe | 31 |
| 4.2 Participation à la cohésion sociale (PCS) | 35 |
| 4.3 Facture policière | 38 |
| 4.4 Transports publics | 40 |
| 5. Immobilisations du PA..... | 41 |
| 5.1 Clôture du compte des investissements..... | 41 |
| 5.2 Amortissements planifiés du PA..... | 43 |
| 5.3 Amortissements non planifiés du PA..... | 48 |
| 5.4 Amortissement des crédits d'études | 49 |
| 5.5 Frais de planification et de projection | 51 |
| 5.6 Subventions d'investissement | 52 |
| 5.7 Subventions à redistribuer | 54 |
| 5.8 Prêts au sens strict | 56 |
| 5.9 Transferts d'immobilisations du PA au PF (et vice-versa) et ventes d'actifs | 58 |

| | | |
|------|---|----|
| 5.10 | Activation de prestations propres | 61 |
| 6. | Immobilisations du PF | 64 |
| 6.1 | Comptabilisation d'un décompte bancaire | 64 |
| 6.2 | Comptabilisation des titres | 65 |
| 6.3 | Variations de stocks | 67 |
| 6.4 | Immeubles du PF : dépréciations | 69 |
| 6.5 | Immeubles du PF : rénovations..... | 71 |
| 6.6 | Immeubles du PF : fonds de rénovation..... | 74 |
| 6.7 | Immeubles du PF : compte d'exploitation | 76 |
| 7. | Ecritures extraordinaires | 82 |
| 7.1 | Préfinancements..... | 82 |
| 7.2 | Amortissements supplémentaires | 85 |
| 7.3 | Réserve de politique budgétaire..... | 87 |

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 aménées 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 contributions, des dédommagements ou d'autres produits des ventes. 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

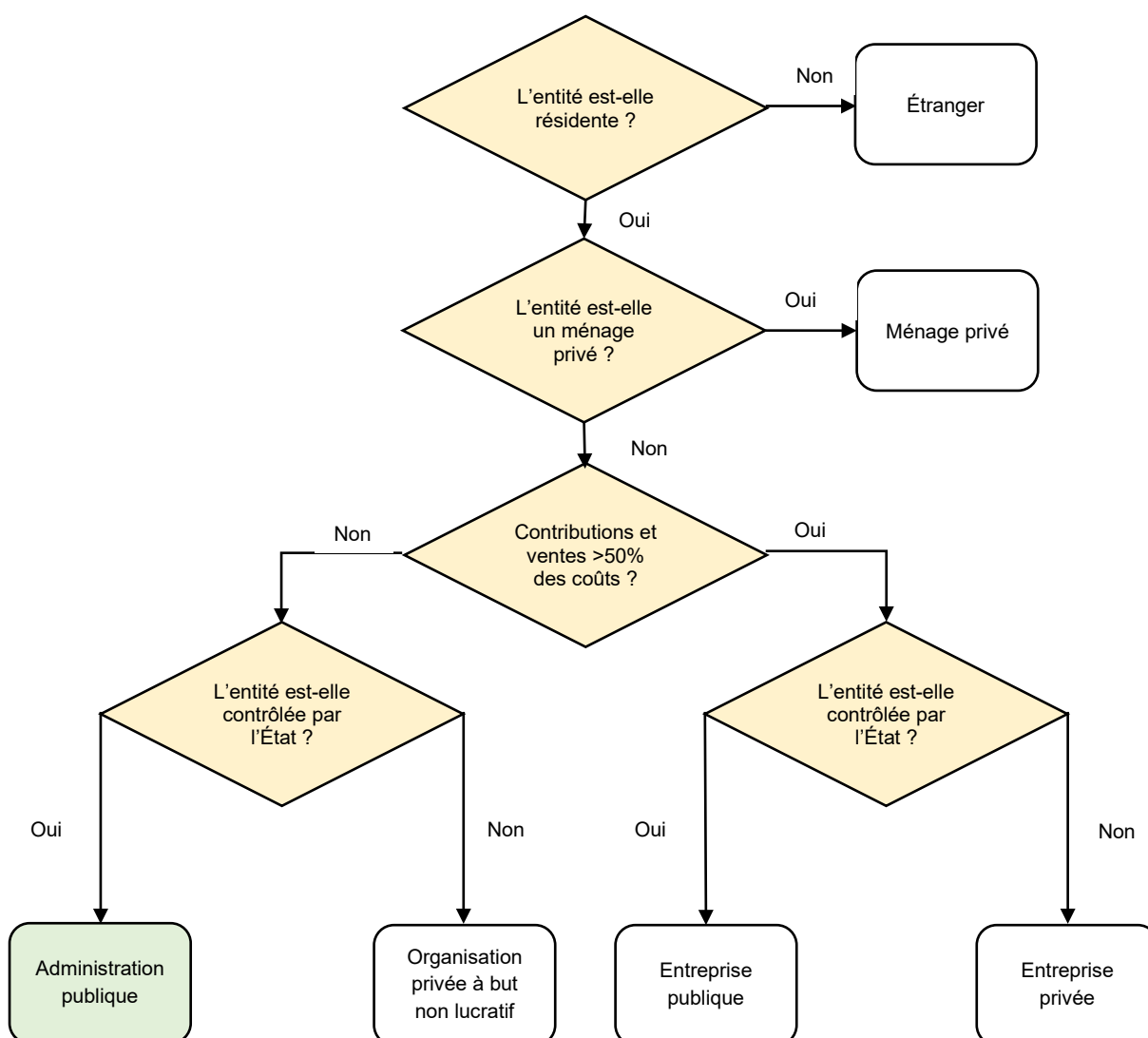
Cette catégorie regroupe toutes les entités, à but non lucratif, possédant une personnalité juridique propre et dont le but est de mettre des marchandises et des services à disposition des ménages privés. Leurs ressources proviennent principalement de contributions volontaires des ménages privés ou de 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

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 (fonction 0210 Administration des finances et des contributions) 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. 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 |
| | 0210.4450 Revenus provenant de prêts PA | 25'000 |
| Extourne de la régularisation (01.01.N+1) | 0210.4450 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 |
| | 0210.4450 Revenus provenant de prêts PA | 50'000 |

1044 Actifs de régularisation pour charges financières ou revenus financiers

| | |
|---------|--------|
| Année N | 25'000 |
|---------|--------|

0210.4450 Revenus provenant de prêts PA

| | |
|---------|--------|
| Année N | 25'000 |
|---------|--------|

1044 Actifs de régularisation pour charges financières ou revenus financiers

| | |
|-----------|--------|
| Année N+1 | 25'000 |
|-----------|--------|

0210.4450 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 scolaires (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 0224 Terrains. Gérances et bâtiments*). 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 |
| | 0224.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF | 300'000 |
| Régularisation (31.12.N) | 0224.4430 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 |
| | 0224.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF | 200'000 |

100x Disponibilités et placements à court terme

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

0224.4430 Loyers et fermages, immeubles du PF

| | |
|---------|---------|
| Année N | 300'000 |
| Année N | 200'000 |

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

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

0224.4430 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 (dans le PCV souvent appelée réserve pour créances douteuses) doit figurer parmi les capitaux tiers, et plus précisément dans le compte au bilan *2059 Dépréciation des créances fiscales*. Les éventuelles variations doivent être inscrites dans le compte par nature *3180 Réévaluations sur créances* (montant positif en cas d'augmentation et négatif en cas de diminution).

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.

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+1) | 9100.3180 Réévaluation sur créances | 300'000 |
| | 2059.xx Dépréciation des créances fiscales | 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) | 2059.xx Dépréciation des créances fiscales | 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 |

2059.xx Dépréciation des créances fiscales

| | |
|-----------|---------|
| 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 au bilan (approvisionnement en eau, traitement des eaux usées et gestions des déchets). Si le solde au bilan est positif, il correspond à une avance du ménage communal envers le financement spécial concerné. Si le solde au bilan est négatif, il correspond à un engagement du ménage communal envers le financement spécial concerné.

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 | 3 Charges (personnel, amortissements, 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 |
| 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)

| | |
|------------|----------------|
| <i>Sàn</i> | <i>450'000</i> |
| Année N | 150'000 |
| Année N | 20'000 |
| <i>Spb</i> | <i>580'000</i> |

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

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 | 1'156 | |
| 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 | 0220.3010.xx Salaires du personnel administratif et d'exploitation | 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.

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 | 45'000 |
| Année N | 36'000 |

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.¹

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*.

¹ 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 | 172'320 |
| Année N | 269'250 |

8200.4250 Ventes

| | |
|---------|---------|
| Année N | 250'000 |
|---------|---------|

2002 Impôts

| | |
|---------|--------|
| Année N | 19'250 |
| Année N | 19'250 |

100x Disponibilités et placements à court terme

| | |
|---------|-------|
| Année N | 6'930 |
|---------|-------|

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 défini 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 3120 *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.²

| 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 |
| | 4479 Autres revenus, 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 |
|---------|--------|

3636 Subventions accordées aux organisations privées à but non lucratif

| | |
|---------|--------|
| Année N | 60'000 |
|---------|--------|

4479 Autres revenus, biens fonds PA

| | |
|---------|--------|
| Année N | 60'000 |
|---------|--------|

² 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.

De surcroît, pendant l'exercice N la collectivité publique avait enregistré un amortissement (volontaire) du découvert de CHF 15'000 dans le compte 3899 *Amortissement du découvert de bilan*. Ce montant a été comptabilisé directement dans le compte 2999 *Résultats cumulés des années précédentes*.

| 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 |
| Virement de l'amortissement du découvert | 9990.3899 Amortissement du découvert du bilan | 15'000 |
| | 2999 Résultats cumulés des années précédentes | 15'000 |

2999 Résultats cumulés des années précédentes

| | | |
|-----------|--------|----------------|
| Année N-1 | 45'000 | |
| | | Année N 15'000 |

2990 Résultat annuel

| | | |
|---------|---------|------------------|
| | | Année N-1 45'000 |
| Année N | 100'000 | |

9990.9001 Excédent de charges

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

9990.3899 Amortissement du découvert au bilan

| | | |
|--|--|----------------|
| | | Année N 15'000 |
|--|--|----------------|

4. TRANSFERTS ENTRE COLLECTIVITÉS

Cette section présente la comptabilisation pour la péréquation horizontale directe, la participation à la cohésion sociale, la facture policière, la contribution pour les lignes de trafic régional et assimilées, ainsi que les contributions communales pour les lignes de trafic urbain (état au 01.01.2022).

4.1 PÉRÉQUATION DIRECTE

Lors de la parution du présent Manuel, la péréquation directe est régie par la Loi sur les péréquations intercommunales (LPIC) et par le décret fixant ses modalités d'application (DLPIC) du 15 juin 2010. Cette sous-section sera mise à jour lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle péréquation (NPV).

La péréquation directe prévoit une compensation calculée sur la base de la population (couche population), une compensation en faveur des communes avec une valeur du point d'impôt par habitant inférieure à la moyenne (couche solidarité), une compensation basée sur les charges en matière de transports et forêts (dépenses thématiques), une contribution en points d'impôt et des plafonds.

Les factures de la péréquation directe fonctionnent sur un système d'acomptes-décompte. En septembre de l'année N-1, les acomptes, calculés sur les données de l'année N-2, sont communiqués aux communes. Ensuite, des factures trimestrielles sont transmises aux communes contributrices et des versements sont effectués en faveur des communes bénéficiaires dans le courant de l'année N. La totalité des acomptes pour l'année N peut donc être comptabilisée dans le courant de l'année N. En principe, il convient de choisir entre une comptabilisation globale et une comptabilisation nette :

- Comptabilisation globale : la commune comptabilise uniquement le total net de la péréquation directe. Ce total net est comptabilisé comme charge si la commune est une contributrice nette de la péréquation directe et comme revenu si la commune est une bénéficiaire nette.
- Comptabilisation détaillée : la commune comptabilise séparément les montants relatifs à chaque composante de la péréquation directe (couche population, couche solidarité, dépenses thématiques, plafonds et alimentation). Chaque montant individuel à recevoir est comptabilisé comme revenu et chaque montant individuel à verser est comptabilisé comme une charge.

La comptabilisation détaillée est préférable pour les systèmes qui séparent clairement la péréquation des ressources de celle des charges, ce qui n'est pas le cas actuellement. Dans l'attente d'un nouveau système péréquatif, il est donc recommandé de plutôt recourir à la comptabilisation globale.

Au début de l'été de l'année suivante (N+1) un décompte définitif établi sur la base des montants effectifs de l'année concernée (N) est transmis aux communes. Il ne peut donc pas être rattaché à l'année en cours avant le bouclage. Il doit ainsi être inscrit dans les comptes de l'année suivante (N+1), via une écriture séparée des acomptes relatifs à la nouvelle année (N+1). Toutefois, la DGAIC publie également un décompte provisoire à la fin du mois de mars de l'année N+1. Les communes n'ayant pas encore bouclé leurs comptes à cette période peuvent donc, et idéalement devraient, régulariser les montants comptabilisés pour la péréquation directe sur la base de cette information provisoire via l'inscription d'un actif ou d'un passif transitoire au 31.12.N.

Du point de vue de la classification fonctionnelle, toutes les écritures en lien avec la péréquation directe doivent être attribuées à la fonction *9300 Péréquation financière et compensation des charges*.

Exemple d'écritures comptables

L'exemple dans cette sous-section se base sur le cas d'une comptabilisation globale. Pour la comptabilisation détaillée, il faut procéder aux mêmes écritures, mais pour chaque composante de la péréquation directe.

Dans le courant de l'année N, une commune bénéficie, dans le cadre des acomptes de la péréquation directe pour l'année N, d'un revenu net (somme de toutes les composantes) de CHF 110'000.

| Libellés | Comptes | Montants |
|--|---|----------|
| Péréquation directe selon acomptes pour l'année N (montant net au 31.12.N) | 100x Disponibilités et placements à court terme | 110'000 |
| | 9300.4622 Péréquation financière et compensation des charges des communes | 110'000 |

À fin mars, avant son bouclage, la commune prend connaissance du décompte provisoire et découvre que sa situation passera d'un versement en sa faveur de CHF 110'000 à une contribution nette de CHF 40'000. La commune procède donc à une double régularisation : du revenu de CHF 110'000 relatif à l'année N qu'elle devra restituer en N+1 et de la charge de CHF 40'000 relative à l'année N qui lui sera facturée en N+1, dans les deux cas dans le cadre du décompte péréquatif définitif de l'année N.

| Libellés | Comptes | Montants |
|---------------------------------|---|----------|
| Régularisation 1 de 2 (31.12.N) | 9300.4622 Péréquation financière et compensation des charges des communes | 110'000 |
| | 2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats | 110'000 |
| Régularisation 2 de 2 (31.12.N) | 9300.3622 Péréquation financière et compensation des charges aux communes | 40'000 |
| | 2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats | 40'000 |

Au début de l'année N+1, les deux opérations de régularisation sont extournées. Lors de la publication du décompte définitif, en juin de l'année N+1, la commune apprend enfin que sa contribution nette définitive relative à l'année N sera finalement de seulement CHF 35'000. Elle paie peu après une facture de CHF 145'000 correspondant à l'écart entre les acomptes déjà versés et le décompte définitif.

| 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 | 110'000 |
| | 9300.4622 Péréquation financière et compensation des charges aux communes | 110'000 |

| | | |
|---|---|---------|
| Extourne de la régularisation 2 de 2 (01.01.N+1) | 2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats | 40'000 |
| | 9300.3622 Péréquation financière et compensation des charges aux communes | 40'000 |
| Paiement de l'écart entre les acomptes et le décompte définitif (01.07.N+1) | 9300.3622 Péréquation financière et compensation des charges aux communes | 145'000 |
| | 100x Disponibilités et placements à court terme | 145'000 |

En dernière analyse, c'est une charge de CHF 40'000 qui est inscrite dans le compte de résultats de l'année N, tandis que dans le compte de résultats de l'année N+1 sont inscrits :

- un revenu de CHF 110'000 lié à l'extourne de la régularisation du versement en faveur de la commune prévu par les acomptes de l'année N, mais pas par le décompte provisoire ;
- une charge de CHF 105'000 correspondant aux CHF 145'000 du décompte définitif de l'année N diminués des CHF 40'000 liées à l'extourne de la régularisation du montant à payer par la commune selon le décompte provisoire de l'année N et non prévu par les acomptes.

Lors du bouclage des comptes de l'année N+1, il convient enfin de compenser les charges et les revenus de l'année N, et donc de maintenir dans le compte de résultats de l'année N+1 uniquement un revenu de CHF 5'000 relatif à la péréquation directe de l'année N. Cette dernière opération est nécessaire uniquement si une commune bénéficiaire dans le cadre des acomptes devient une commune contributrice dans le cadre du décompte, et vice-versa.

100x Disponibilités et placements à court terme

| | | |
|---------|---------|-------------------|
| Année N | 110'000 | |
| | | Année N+1 145'000 |

9300.4622 Péréquation financière et compensation des charges des communes

| | | |
|---------|---------|-----------------|
| | | Année N 110'000 |
| Année N | 110'000 | |

2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultat

| | | |
|-----------|---------|-----------------|
| | | Année N 110'000 |
| | | Année N 40'000 |
| Année N+1 | 110'000 | |
| Année N+1 | 40'000 | |

9300.3622 Péréquation financière de compensation des charges aux communes

| | | |
|---------|--------|--|
| Année N | 40'000 | |
|---------|--------|--|

9300.4622 Péréquation financière et compensation des charges des communes

| | | |
|-----------|---------|-------------------|
| | | Année N+1 110'000 |
| Année N+1 | 110'000 | |

9300.3622 Péréquation financière de compensation des charges aux communes

| | | |
|-----------|---------|-------------------|
| | | Année N+1 40'000 |
| Année N+1 | 145'000 | |
| | | Année N+1 110'000 |

4.2 PARTICIPATION À LA COHÉSION SOCIALE (PCS)

Lors de la parution du présent Manuel, la répartition de la PCS est régie par la Loi sur les péréquations intercommunales (LPIC) et par le décret fixant ses modalités d'application (DLPIC) du 15 juin 2010. Cette sous-section sera mise à jour lors de l'entrée en vigueur de la nouvelle péréquation (NPIV).

Concrètement, la PCS est répartie entre les communes en trois étapes distinctes (voir figure 4-2) :

- Première étape (impôts conjoncturels) : chaque commune verse 50% de ses revenus liés aux droits de mutation, aux impôts sur les gains immobiliers et aux impôts sur les successions et donations, ainsi que 30% de ses revenus liés à l'impôt des frontaliers.
- Deuxième étape (écrêtage) : les communes avec une valeur du point d'impôt péréquatif par habitant supérieure à la moyenne se voient ôter (ou écrêter) une partie de ce dépassement. Plus l'écart à la moyenne est élevé, plus l'écrêtage est conséquent ; il est donc progressif.
- Troisième étape (solde) : ce qui reste à financer après les deux étapes précédentes est réparti entre les communes proportionnellement à la valeur de leurs points d'impôt péréquatifs.

Comme pour la péréquation directe, les factures de la PCS fonctionnent sur un système d'acomptes-décompte. En septembre de l'année N-1, les acomptes, calculés sur les données de l'année N-2, sont communiqués aux communes. Ensuite, des factures trimestrielles sont transmises aux communes dans le courant de l'année N. La totalité des acomptes pour l'année N peut donc être comptabilisée dans le courant de l'année N. En principe, il convient de passer deux écritures séparées pour les prélèvements conjoncturels et pour les deux autres composantes du financement de la PCS (écrêtage et solde).

Au début de l'été de l'année suivante (N+1) un décompte définitif établi sur la base des montants relatifs à l'année concernée (N) est transmis aux communes. Il ne peut donc pas être rattaché à l'année en cours avant le bouclage. Il doit donc être inscrit dans les comptes de l'année suivante, via une écriture séparée des acomptes relatifs à la nouvelle année (N+1). Toutefois, les communes sont en mesure de régulariser, via l'inscription d'un actif ou d'un passif transitoire au 31.12.N, au moins les montants comptabilisés pour les impôts conjoncturels en calculant leur participation définitive pour l'année N à partir des rendements d'impôts enregistrés dans leurs comptes de l'année N. De plus, la DGAIC publie également un décompte provisoire à la fin du mois de mars de l'année N+1. Les communes n'ayant pas encore bouclé leurs comptes à cette date peuvent donc, et idéalement devraient, régulariser les montants comptabilisés pour les deux autres composantes du financement de la PCS (écrêtage et solde) sur la base de cette information provisoire, à nouveau via l'inscription d'un actif ou d'un passif transitoire au 31.12.N.

Du point de vue de la classification fonctionnelle, toutes les écritures en lien avec la PCS doivent être attribuées à la fonction 9300 *Péréquation financière et compensation des charges*.

Exemple d'écritures comptables

Dans le courant de l'année N, une commune reçoit les acomptes de la PCS de l'année N, qui prévoient une contribution de CHF 300'000 pour les impôts conjoncturels et un total de CHF 1'400'000 pour l'écrêtage et le solde. Elle inscrit donc ces deux charges dans le compte de résultats.

| Libellés | Comptes | Montants |
|---|--|-----------|
| PCS selon acomptes N (impôts conjoncturels) | 9300.3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats | 300'000 |
| | 100x Disponibilités et placements à court terme | 300'000 |
| PCS selon acomptes N (écrêtage et solde) | 9300.3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats | 1'400'000 |
| | 100x Disponibilités et placements à court terme | 1'400'000 |

En février N+1, lors du bouclage de l'année N, la commune constate une augmentation, par rapport aux acomptes, de CHF 1'000'000 pour les impôts sur les successions et donations, ainsi que de CHF 6'000 pour les impôts sur les frontaliers. Elle procède donc à une régularisation du montant supplémentaire de CHF 501'800 (50% de CHF 1'000'000 + 30% de CHF 6'000) qu'elle devra verser en lien avec les impôts conjoncturels de l'année N. Malheureusement, le décompte provisoire lui parvient après son bouclage, ce qui ne lui permet pas de régulariser les autres composantes de la PCS.

| Libellés | Comptes | Montants |
|---|--|----------|
| Régularisation des impôts conjoncturels (31.12.N) | 9300.3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats | 501'800 |
| | 2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats | 501'800 |

Au début de l'année N+1, l'opération de régularisation est extournée. Lors de la publication du décompte définitif, en juin de l'année N+1, la commune constate l'augmentation des charges en lien avec les impôts conjoncturels qu'elle avait anticipé, mais aussi une augmentation de l'écrêtage et du solde à sa charge de CHF 100'000. La somme de ces deux montants (CHF 601'800) est inscrite dans les comptes de l'année N+1, séparément des paiements inscrits en lien avec les acomptes de l'année N+1.

| Libellés | Comptes | Montants |
|--|--|----------|
| Extourne de la régularisation des impôts conjoncturels (01.01.N+1) | 2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats | 501'800 |
| | 9300.3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats | 501'800 |

| | | |
|---|--|---------|
| Paiement de l'écart entre les acomptes et le décompte définitif (01.07.N+1) | 9300.3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats | 601'800 |
| | 100x Disponibilités et placements à court terme | 601'800 |

En dernière analyse, les charges en lien avec les impôts conjoncturels de l'année N sont inscrites dans leur totalité dans les comptes de l'année N. En revanche, CHF 100'000 en lien avec l'écrêtage et le solde de l'année N sont inscrites dans l'année N+1. La régularisation de ce deuxième montant aurait nécessité un bouclage des comptes de la commune après la publication du décompte provisoire.

9300.3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats

| | | | |
|---------|-----------|-----------|---------|
| Année N | 300'000 | | |
| Année N | 1'400'000 | | |
| Année N | 501'800 | | |
| | | Année N+1 | 601'800 |

100x Disponibilités et placements à court terme

| | | | |
|--|--|---------|-----------|
| | | Année N | 300'000 |
| | | Année N | 1'400'000 |

2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats

| | | | |
|-----------|---------|---------|---------|
| Année N+1 | 501'800 | Année N | 501'800 |
|-----------|---------|---------|---------|

9300.3621 Péréquation financière et compensation des charges aux cantons et concordats

| | | | |
|-----------|---------|-----------|---------|
| | | Année N+1 | 501'800 |
| Année N+1 | 601'800 | | |

4.3 FACTURE POLICIÈRE

Selon la loi sur l'organisation policière vaudoise (LOPV), les communes sont responsables de l'accomplissement des missions générales de police (MGP) sur leur territoire. Une partie de ces MGP sont déléguées par les communes, et surtout par celles sans police (délégatrices) à la police cantonale. La facture policière correspond à la facturation des dépenses encourues par la police cantonale pour accomplir des MGP à la place des communes. S'agissant d'un dédommagement à l'Etat en raison du fait qu'il effectue une tâche pour la commune, la facture policière doit être inscrite dans le compte *3611 Parts aux cantons et concordats*. La fonction concernée est *1110 Police et sécurité publique*.

Comme la péréquation directe et la PCS, la facture policière fonctionne selon un système d'acomptes-décompte. En septembre de l'année N-1, les acomptes, calculés sur les données de l'année N-2, sont communiqués aux communes. Ensuite, des factures semestrielles sont transmises aux communes dans le courant de l'année N. La totalité des acomptes pour l'année N peut donc être comptabilisée dans le courant de l'année N. En principe, il convient de passer une écriture unique pour cette facture.

Au début de l'été de l'année suivante (N+1) un décompte définitif établi sur la base des montants relatifs à l'année concernée (N) est transmis aux communes. Il ne peut donc pas être rattaché à l'année en cours avant le bouclage. Il doit donc être inscrit dans les comptes de l'année suivante, via une écriture séparée des acomptes relatifs à la nouvelle année (N+1). Toutefois, la DGAIC publie également un décompte provisoire à la fin du mois de mars de l'année N+1. Les communes n'ayant pas encore bouclé leurs comptes à cette période peuvent donc, et idéalement devraient, régulariser les montants comptabilisés pour la facture policière sur la base de cette information provisoire via l'inscription d'un actif ou d'un passif transitoire au 31.12.N.

Exemple d'écritures comptables

Dans le courant de l'année N, une commune reçoit des acomptes pour la facture policière de l'année N de CHF 500'000. La commune inscrit le paiement de cette charge dans le compte de résultats.

| Libellés | Comptes | Montants |
|---|---|----------|
| Facture policière selon acomptes de l'année N | 1100.3611 Parts aux cantons et concordats | 500'000 |
| | 100x Disponibilités et placements à court terme | 500'000 |

À fin mars, avant son bouclage, la commune prend connaissance du décompte provisoire et découvre que sa facture policière de l'année N sera de CHF 75'000 plus élevée que prévu. La commune procède donc à une régularisation afin d'inscrire cette charge déjà dans les comptes de l'année N.

| Libellés | Comptes | Montants |
|--------------------------|---|----------|
| Régularisation (31.12.N) | 1100.3611 Parts aux cantons et concordats | 75'000 |
| | 2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats | 75'000 |

Au début de l'année N+1, l'opération de régularisation est extournée. Lors de la publication du décompte définitif, en juin de l'année N+1, la commune apprend enfin que sa contribution nette définitive relative à l'année N sera finalement de CHF 576'000. Peu après, Elle paie donc une facture complémentaire de CHF 76'000 correspondante à l'écart entre les acomptes déjà versés et le décompte définitif.

| Libellés | Comptes | Montants |
|---|---|----------|
| Extourne de la régularisation (01.01.N+1) | 2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats | 75'000 |
| | 1100.3611 Parts aux cantons et concordats | 75'000 |
| Paiement de l'écart entre les acomptes et le décompte définitif (01.07.N+1) | 1100.3611 Parts aux cantons et concordats | 76'000 |
| | 100x Disponibilités et placements à court terme | 76'000 |

En dernière analyse, c'est une charge de CHF 575'000 qui est inscrite dans le compte de résultats de l'année N, tandis que dans le compte de résultats de l'année N+1 est inscrite une charge de CHF 1'000 correspondante aux CHF 76'000 du décompte définitif de l'année N diminués des CHF 75'000 liés à l'extourne de la régularisation de l'écart entre les acomptes et le décompte provisoire.

1100.3611 Parts aux cantons et concordats

| | |
|---------|---------|
| Année N | 500'000 |
| Année N | 75'000 |

100x Disponibilités et placements à court terme

| | |
|-----------|---------|
| Année N | 500'000 |
| Année N+1 | 76'000 |

2043 Passifs de régularisation pour les transferts du compte de résultats

| | |
|-----------|--------|
| Année N | 75'000 |
| Année N+1 | 75'000 |

1100.3611 Parts aux cantons et concordats

| | |
|-----------|--------|
| Année N+1 | 76'000 |
| Année N+1 | 75'000 |

4.4 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 montants payés 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. Les montants payés étant versés directement à des entreprises privées (SA), ils doivent être inscrits dans le compte *3635 Subventions accordées aux entreprises privées* (fonction *6291 Transports publics urbains*).

Si une commune exploite directement une ligne de transports plutôt que 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.

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 | 0220.520 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 |

0220.520 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).³

³ 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 Installations 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 | 120'000 |
| | Année N+2 102'000 |

2170.3300 Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA

| | |
|-----------|---------|
| Année N | 102'000 |
| 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*. 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 souhaite donc pouvoir rattacher comptablement les frais déjà engagés à la nouvelle immobilisation concernée par ceux-ci.

| 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 |
| 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 |
|---------|-------|

100x Disponibilités et placements à court terme

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

2170.504 Bâtiments

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

2170.4312 Frais de projection portés à l'actif

| | |
|-----------|-------|
| 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

| | |
|---------|---------|
| 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 | |
| | | |

2046 Passifs de régularisation, compte des investissements

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

3410.571 Subventions d'investissement redistribuées aux communes et associations intercommunales

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

3410.571 Subventions d'investissement redistribuées aux communes et associations intercommunales

| | | |
|-----------|-----------|--|
| 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 *0210 Administration des finances et des contributions*). 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) | 0210.542 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 |
| | 0210.642 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 |

0210.542 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 |
|---------|---------|

0210.642 Remboursement de prêts des communes et associations intercommunales

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

9990.590 Report au bilan

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

331 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)

Après la construction d'un nouveau bâtiment administratif, une collectivité publique n'a plus besoin de l'immeuble qui abritait son administration (fonction 0220 Administration générale). Toutefois, elle décide de le conserver et d'en louer les surfaces. Elle transfère donc l'immeuble de son PA à son PF durant l'année N. L'immeuble, 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 |
| | 0220.604 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 |
|---------|-----------|

0220.604 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, une collectivité publique décide finalement de se séparer de l'immeuble objet de l'exemple précédant et appartenant désormais au PF (fonction *0224 Terrains, gérances et bâtiments*). 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 |
| | 0224.4411 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 |
|-----------|-----------|

0224.4411 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 portées 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 pertinents.

Exemple d'écritures comptables

Au début de l'année N, pour l'ensemble de ses bâtiments du patrimoine administratif (fonction 029 *Immeubles administratifs, non mentionné ailleurs*) 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 de 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. Au net des 10'000 litres achetés en cours d'année, son stock est ainsi descendu à 2'000 litres (baisse de 500 litres par rapport au début de l'année). Elle procède donc à la correction de la valeur au bilan de son stock pour un montant de CHF 515 (500 litres x CHF 1,03 par litre).

| Libellés | Comptes | Montants |
|---|--|----------|
| 1 ^{er} achat d'huile de chauffage (6'000 litres à CHF 0,75) | 0290.3120 Alimentation et élimination de biens-fonds PA | 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) | 0290.3120 Alimentation et élimination de biens-fonds PA | 6'000 |
| | 100x Disponibilités et placements à court terme | 6'000 |
| Correction de l'état du stock d'huile de chauffage (31.12.N) | 0290.3120 Alimentation et élimination de biens-fonds PA | 515 |
| | 1061 Matières premières et auxiliaires | 515 |
| <i>Ecriture en cas d'augmentation du stock de 500 litres</i> | | |
| Correction de l'état du stock d'huile de chauffage (31.12.N) | 1061 Matières premières et auxiliaires | 515 |
| | 0290.4320 Variations de stocks, produits semi-finis et finis | 515 |

0290.3120 Alimentation et élimination de biens-fonds PA

| | |
|--------------------|-------|
| 1er achat | 4'500 |
| 2ème achat | 6'000 |
| Correction (31.12) | 515 |

100x Disponibilités et placements à court terme

| | |
|------------|-------|
| 1er achat | 4'500 |
| 2ème achat | 6'000 |

1061 Matières premières et auxiliaires

| | |
|--------------------|-----|
| Correction (31.12) | 515 |
|--------------------|-----|

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

| | |
|-------------------------|---------|
| Paielement isolation | 105'000 |
| Paielement 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 menue importance), en parallèle avec les amortissements planifiés du bâtiment déjà en place qui continueront pour les 15 ans restants.

| Libellés | Comptes | Montants |
|---|--|----------|
| Paielement 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 |

| <i>Ecriture alternative si les travaux de rénovation sont considérés de menue importance</i> | | |
|--|--|--------|
| 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 financement spécial « 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 financement spécial 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
- 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
- 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 |
| | 2001 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 | 2001 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 | 4'000 |
| | 0220.4910 Imp. int. pour prestations de service | 4'000 |
| 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 |

9630.3511 Attributions aux fonds

| | | |
|----------------------|--------|--|
| Attribution annuelle | 12'000 | |
|----------------------|--------|--|

2910.xx Fonds

| | | | |
|-----------|--------|----------------------|--------|
| | | Attribution annuelle | 12'000 |
| Prélèvem. | 16'000 | | |

9630.3430 Travaux d'entretien, biens-fonds PF

| | | |
|-----------|--------|--|
| Entretien | 16'000 | |
|-----------|--------|--|

2001 Engagements courants provenant de livraison et de prestations de tiers

| | | | |
|--------------------|--------|-----------|--------|
| Paiement entretien | 16'000 | Entretien | 16'000 |
|--------------------|--------|-----------|--------|

100x Disponibilités et placements à court terme

| | | | |
|------------|--------|--------------------|--------|
| Encaissem. | 50'000 | Paiement entretien | 16'000 |
|------------|--------|--------------------|--------|

9630.4511 Prélèvements sur fonds

| | | | |
|--|--|-----------|--------|
| | | Prélèvem. | 16'000 |
|--|--|-----------|--------|

9630.3910 Imputations internes pour prestations de service

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

0220.4910 Imputations internes pour prestations

| | | | |
|--|--|-------------------|-------|
| | | 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 d'intérêts | 6'000 | |
|--------------------|-------|--|

9610.4940 Imputations internes pour intérêts et charges financières théoriques

| | | | |
|--|--|--------------------|-------|
| | | Charges d'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 fermages, immeubles du PF

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

9630.4439 Autres produits des immeubles PF

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

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 |
| | 2001 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 |
|-------------------|-------|

2001 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 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. Toutes ces écritures doivent être imputées à la fonction 9900 *Postes non ventilables*. L'ensemble des 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 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 administratif 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 3893 *Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires*.

| 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 pour le bâtiment administratif (30 ans dès l'année N+3) | 2930.xx Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés | 40'000 |
| | 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 administratif 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 administratif 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 administratif avait eu lieu). En raison de sa destruction, le bâtiment administratif 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) | 0220.3894 Attribution à la réserve de politique budgétaire | 1'200'000 |
| | 2940.xx Réserve de politique budgétaire | 1'200'000 |
| Prélèvement sur la réserve de politique budgétaire (N+1) | 2940.xx Réserve de politique budgétaire | 1'200'000 |
| | 9900.4894 Prélèv. sur la réserve de politique budg. | 1'200'000 |

| | | | | | | | | | | |
|---|---|-----------|-----------|--|--|---------|-----------|--|-----------|-----------|
| <p><i>0220.3894 Attribution à la réserve de politique budgétaire</i></p> | <p><i>2940.xx Réserve de politique budgétaire</i></p> | | | | | | | | | |
| <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: right;">Année N</td> <td style="width: 70%; text-align: right;">1'200'000</td> </tr> </table> | | Année N | 1'200'000 | <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: right;">Année N</td> <td style="width: 70%; text-align: right;">1'200'000</td> </tr> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: right;">Année N+1</td> <td style="width: 70%; text-align: right;">1'200'000</td> </tr> </table> | | Année N | 1'200'000 | | Année N+1 | 1'200'000 |
| | Année N | 1'200'000 | | | | | | | | |
| | Année N | 1'200'000 | | | | | | | | |
| | Année N+1 | 1'200'000 | | | | | | | | |
| <p><i>9900.4894 Prélèvement sur la réserve de politique budgétaire</i></p> | | | | | | | | | | |
| <table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 15%;"></td> <td style="width: 15%; text-align: right;">Année N+1</td> <td style="width: 70%; text-align: right;">1'200'000</td> </tr> </table> | | | Année N+1 | 1'200'000 | | | | | | |
| | Année N+1 | 1'200'000 | | | | | | | | |