

MCH2

*pour ma
commune*

MANUEL MCH2

Principes et composantes du modèle
comptable pour les communes vaudoises

Juillet 2022

Dernière mise à jour : avril 2026

Manuel validé par :

UNION DES  COMMUNES VAUDOISES

TABLE DES MATIÈRES

Abréviations.....	4
Avant-propos	5
Introduction	7
1. Principes et plan comptable	8
1.1 Principes de présentation des comptes	8
1.2 Plan de comptes par nature	10
1.3 Plan de comptes par fonction	12
1.4 Plan de comptes selon l'organisation	12
2. Composantes du modèle comptable	14
2.1 Bilan.....	15
2.1.1 Patrimoine administratif et patrimoine financier	15
2.1.2 Capitaux de tiers et capital propre.....	16
2.1.3 Actifs et passifs de régularisation	19
2.2 Compte de résultats	20
2.2.1 Principes de comptabilisation	20
2.2.2 Niveaux du compte de résultats	21
2.2.3 Charges, revenus et écritures extraordinaires	22
2.2.4 Clôture du compte de résultats	25
2.3 Compte des investissements.....	26
2.3.1 Généralités.....	26
2.3.2 Explication des différents groupes de comptes	27
2.4 Comptabilité des immobilisations.....	28
2.4.1 Amortissement des immobilisations du PA	28
2.4.2 Cas particuliers en lien avec le PA	29
2.4.3 Services industriels, STEP et réseaux d'eau.....	31
2.4.4 Comptabilisation des immobilisations du PF	32
2.4.5 Autres comptabilisations	33

2.5	Tableau de flux de trésorerie	35
3.	Annexe aux comptes annuels	39
3.1	Synthèses des principes appliqués	39
3.2	Etat du capital propre.....	43
3.3	Tableau des associations de communes	44
3.4	Tableau des titres et des participations	45
3.5	Tableau des prêts et des engagements hors bilan	46
3.6	Tableau des immobilisations	47
3.7	Tableau des indicateurs financiers	53
3.8	Tableau de suivi du plafond d'endettement	54
4.	Ressources utiles	55

ABRÉVIATIONS

- AdCV : Association de Communes Vaudoises
- CDF : Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances
- CSPCP : Conseil suisse de présentation des comptes publics
- DGAIC : Direction générale des affaires institutionnelles et des communes
- GTT : Groupe de travail technique
- IPSAS : International Public Sector Accounting Standards
- LC : Loi sur les communes du 28 février 1956
- MCH1 : Modèle comptable harmonisé de première génération
- MCH2 : Modèle comptable harmonisé de deuxième génération
- NMC : Nouveau modèle de comptes (nom originaire du MCH1)
- PA : Patrimoine administratif
- PCV : Plan comptable vaudois
- PCS : Participation à la cohésion sociale
- PF : Patrimoine financier
- RCCom : Règlement sur la comptabilité des communes du 14 décembre 1979
- REO : Résultat extraordinaire
- REX : Résultat d'exploitation
- RFI : Résultat financier
- ROP : Résultat opérationnel
- STEP : Station d'épuration
- UCV : Union des Communes Vaudoises

AVANT-PROPOS

Le passage des communes vaudoises au nouveau modèle comptable harmonisé appliqué par l'ensemble des collectivités publiques de Suisse, dit MCH2, est attendu depuis longtemps. Un premier groupe de travail composé de représentant·e·s de l'Etat et des communes a œuvré dans ce sens entre 2010 et 2014. En juillet 2016, l'État de Vaud a fait appel au groupe KPMG pour relancer et accompagner les travaux jusqu'en février 2019. Enfin, dès février 2019 l'avancement du projet MCH2 a été confié à un groupe de travail technique (GTT) MCH2 dirigé par l'Union des Communes Vaudoises (UCV), avec la collaboration de la Direction générale des affaires institutionnelles et des communes (DGAIC).

Au sein du GTT MCH2 se sont engagées les boursières et boursiers de sept communes vaudoises d'envergures diverses qui ont accepté de se pencher avant l'heure sur les défis représentés par le passage à MCH2. Cet engagement volontaire a consisté dans l'examen des exigences du MCH2, dans la proposition d'adaptations pour tenir compte des spécificités vaudoises et dans l'établissement d'une table de conversion de l'actuel plan comptable vaudois (PCV) au nouveau plan harmonisé MCH2.

Depuis 2019, le GTT MCH2 fut composé de :

- Gianni Saitta, Directeur de l'UCV et Président du GTT MCH2 (jusqu'en juin 2021) ;
- Lucie Von der Mühl, Directrice adjointe de l'UCV et Présidente du GTT MCH2 (depuis juillet 2021) ;
- Cindy Martignier, Boursière de la commune de Daillens ;
- Myriam Jorio, Cheffe de la comptabilité générale, de la trésorerie et des projets comptables de la ville de Lausanne ;
- Bijan Kaveh, Boursier de la commune de Jongny ;
- Charles-Henri Clerc, Gestionnaire financier à la DGAIC ;
- Claude-Alain Chuard, Chef du Service des finances de la commune de Pully ;
- Fabrice Weber, Chef du Service des finances, de l'économie, de l'informatique et du SIT à la ville d'Yverdon-les-Bains ;
- Jean-François Niklaus, Chef du Service des finances de la commune d'Épalinges et Président de l'Association cantonale vaudoise des boursiers communaux (ACVBC) ;
- Jean-Yves Thévoz, Responsable du Service des finances de la commune de Saint-Prex ;
- Rita Malay, Stagiaire en finance et comptabilité publiques (avril 2019 à mars 2020) ;
- Manon Luisier, Stagiaire en finance et comptabilité publiques (avril 2020 à mars 2021) ;
- Alexandre Le Bloc'h, Stagiaire en finance et comptabilité publiques (avril 2021 à mars 2022) puis Conseiller en gestion financière publique (depuis le 1^{er} avril 2022).

Nos remerciements vont à toutes celles et ceux qui ont œuvré dans le cadre du GTT MCH2, et tout particulièrement aux boursières et boursiers des communes de Daillens, Jongny et Pully, ainsi qu'au secrétariat de l'UCV, qui ont dédié de longues heures à ce projet et sans qui le présent Manuel et ses annexes n'auraient jamais pu voir le jour. Leur précieux travail revêt une importance capitale en vue du passage tant attendu des communes vaudoises au nouveau modèle comptable harmonisé MCH2.

Le présent Manuel est une réélaboration du premier manuel transmis à la DGAIC par le GTT MCH2 le 29 avril 2022, comme prévu par son mandat. Ce premier manuel prévoyait un plan de compte revisité par rapport à celui établi par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF), ainsi que quelques dérogations supplémentaires en lien avec les exigences en matière de tableau des flux de trésorerie, les durées d'amortissement ou encore l'annexe aux comptes. Le présente Manuel

conserve certaines simplifications tout en se rapprochant d'avantage aux recommandations du MCH2. Ce Manuel a été validé par un comité de pilotage politique réunissant les personnes suivantes :

- Christelle Luisier Brodard, Conseillère d'Etat, Cheffe du Département des institutions, des communes et du sport (DITS) ;
- Chantal Weidmann Yenny, Présidente de l'Union des Communes Vaudoises (UCV) et Syndique ;
- Michel Buttin, Président de l'Association de Communes Vaudoises (AdCV) ;
- Yvan Luccarini, membre du Comité de l'Union des Communes Vaudoises (UCV) et Syndic ;
- Jean-Luc Schwaar, Directeur général de la Direction général des affaires institutionnelles et des communes (DGAIC) ;
- Emma Sheedy, Directrice de la Direction des finances communales (DFC-DGAIC).

Le passage au MCH2 engendre les nouveautés principales suivantes pour les communes vaudoises :

- Un plan comptable, une classification par nature et une classification fonctionnelle, cette dernière en lieu et place de la classification administrative prévue par le PCV, plus détaillées et harmonisées avec celles de la Confédération, des cantons et des autres communes ;
- Un compte de résultats à deux niveaux, faisant notamment la distinction entre résultat opérationnel et résultat lié à des charges et des revenus de nature extraordinaire ;
- Un compte des investissements et un tableau des flux de trésorerie pour toutes les communes ;
- Une comptabilisation des immobilisations conforme aux durées d'utilisation économique ;
- Une annexe aux comptes nettement enrichie contenant, entre autres, un tableau des titres et participations, un tableau sur l'état du capital propre et un tableau des immobilisations.

Les dispositions mentionnées par le présent Manuel pourront être utilisées par les communes pilotes dès l'exercice comptable 2024. Une période transitoire de trois années est ensuite prévue durant laquelle les communes vaudoises pourront soumettre leurs comptes selon le PCV ou selon le MCH2. Dès l'exercice 2027, les communes ne pourront rendre leurs comptes qu'en MCH2. Par conséquent, les budgets communaux 2027 devront tous être conformes aux exigences décrites dans ce Manuel.

Le passage au MCH2 nécessitera certains ajustements de la part des communes vaudoises. Il s'accompagnera nécessairement d'une révision – voire d'un changement – du logiciel comptable utilisé. Les personnes en charge de la comptabilité de leur administration devront intégrer de nouvelles pratiques et se conformer à de nouvelles exigences en matière de présentation des comptes. De leur côté, les personnes qui doivent consulter les comptes devront s'habituer à leur nouveau format.

Le présent Manuel est un outil parmi d'autres mis en place pour accompagner les communes dans le passage à MCH2. D'une part, il est accompagné par un fichier interactif sous forme de table de conversion du PCV au MCH2 et par une annexe avec plusieurs exemples pratiques de comptabilisation, deux documents également en large partie réalisés par l'UCV sur la base des travaux du GTT MCH2. D'autre part, un changement de cette envergure ne pourra évidemment jamais se faire sans un soutien plus personnalisé. La DGAIC, via sa Direction des finances communales et les deux associations faïtières de communes seront donc à votre disposition pour tout doute ou question.

Bien qu'engendrant une certaine masse de travail, le passage au MCH2 représente une véritable plus-value pour les communes vaudoises. Il s'agit notamment d'adopter un socle commun nécessaire tant à la bonne tenue des comptes publics qu'à leur comparabilité entre les collectivités publiques.

INTRODUCTION

Jusqu'à la fin des années 1970, il n'existait aucun système de comptabilité harmonisée pour les collectivités publiques suisses, que ce soit pour la Confédération, les cantons ou les communes. En 1977, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) publie une première édition du Nouveau modèle des comptes (NMC), plus connu sous le nom de Modèle comptable harmonisé (MCH1). Ce premier modèle avait pour objectif d'harmoniser la comptabilité publique de l'ensemble des collectivités publiques suisses. Le canton de Vaud et les communes vaudoises y ont apporté quelques ajustements, donnant ainsi naissance au Plan comptable vaudois (PCV), introduit dès 1979. Faisant partie intégrante du Règlement sur la comptabilité des communes du 14 décembre 1979 (RRCOM), le PCV est appliqué par toutes les communes vaudoises encore aujourd'hui.

En 2002, la CDF entreprend une réforme du modèle comptable harmonisé. Elle mandate pour ce faire un groupe de travail formé de représentant·e·s de la Confédération, des cantons et des communes. Ce groupe de travail termine ses travaux et remet, en 2007, le Modèle comptable harmonisé 2 (MCH2) à la CDF qui l'adopte à l'unanimité le 25 janvier 2008. Ce modèle comprend 20 recommandations et un nouveau plan comptable harmonisé pour toutes les collectivités publiques suisses. Il est publié en juillet 2009 avec l'instruction pour les cantons et les communes d'introduire ces nouvelles dispositions dès que possible, mais dans un délai de 10 ans. Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP) est en même temps chargé d'assurer le suivi de l'introduction du MCH2 et son évolution.

Le MCH2 a pour principal objectif l'harmonisation des plans comptables de l'ensemble des collectivités publiques suisses, cela pour permettre une plus grande comparabilité entre elles. Le MCH2 s'oriente également vers les pratiques des normes internationales en matière de comptabilité publique, à savoir les normes IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Enfin, il permet la prise en compte d'exigences nationales et internationales en matière de statistique financière. En définitive, c'est une transparence accrue, une harmonisation et une stabilité dans la tenue et la présentation des comptes publics, ainsi qu'une meilleure compréhension de ces derniers par les personnes qui les consultent qui sont visées par la généralisation du MCH2 à toutes les collectivités publiques suisses.

Le plan comptable harmonisé représente le cœur du MCH2 que toutes les collectivités publiques sont invitées à adopter. La CDF propose également 20 recommandations qui peuvent être consultées sur le site internet du Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP). Ces recommandations ont été pour la plupart reprises pour les communes vaudoises, avec toutefois quelques dérogations qui seront explicitement spécifiées dans le présent Manuel.

Les bases légales sur lesquelles reposent les dispositions du présent Manuel sont la Loi sur les communes du 28 février 1956 (LC) et le Règlement sur la comptabilité des communes du 14 décembre 1979 (RRCOM). Le RRCOM a été mis à jour à la fin de l'année 2023 afin d'autoriser les communes à tenir leur comptabilité selon les dispositions du présent manuel. **Une mise à jour légale plus substantielle aura ensuite lieu dans le cadre de la prochaine révision totale de la loi sur les communes (LC).** Ce Manuel est toutefois appelé à évoluer en fonction de futures modifications légales, mais aussi à être mis à jour pour aborder de nouvelles thématiques ou apporter des précisions aux thématiques déjà traitées. Ces mises à jour seront assurées par la Direction général des affaires institutionnelles et des communes (DGAIC), en étroite collaboration avec les deux associations faitières des communes. Le Manuel à jour et d'autres ressources en lien avec MCH2 sont disponibles ici : www.vd.ch/mch2.

1. PRINCIPES ET PLAN COMPTABLE

Ce chapitre présente les nouveaux principes régissant l'établissement et la présentation des comptes publics, ainsi que le nouveau plan comptable instaurés par le MCH2. Le plan MCH2 va toutefois continuer à évoluer. En effet, les recommandations MCH2 sont régulièrement révisées, souvent à la marge, par la CDF et font l'objet de la publication de compléments de la part du Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP). Ces évolutions sur le plan fédéral, ainsi que d'éventuelles nouveautés comptables induites par des évolutions de politiques publiques impactant les communes vaudoises pourraient par conséquent être de nature à modifier les dispositions développées dans ce Manuel.

La première section du présent Manuel introduit les principes de présentation des comptes prévus par le MCH2. Par la suite, la deuxième section expose le nouveau plan comptable harmonisé, à savoir tant les comptes de la classification par nature que les comptes de la classification fonctionnelle.

1.1 PRINCIPES DE PRÉSENTATION DES COMPTES

La présentation des comptes doit offrir une vision de la situation financière qui soit la plus conforme possible à l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Ce principe fondamental, dit de l'image fidèle, est inspiré des normes internationales IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). La présentation des comptes doit également reposer sur les principes du produit brut, de la comptabilité d'exercice, de l'échéance des impôts, de continuité, de l'importance, de clarté, de fiabilité, de comparabilité et de la permanence des méthodes (voir synthèse du Tableau 1).

Le principe fondamental de l'image fidèle est actuellement fixé à l'art. 3 al. 1 RCom. Pour les communes vaudoises, plusieurs nouveautés par rapport à MCH2 découlent de l'application de ce principe :

- L'amortissement des immobilisations doit se conformer à la durée d'utilisation économique.
- Les amortissements supplémentaires et les attributions aux préfinancements doivent être pratiqués de manière uniforme et transparente. De surcroît, les comptes doivent présenter le résultat de façon échelonnée, avec un résultat opérationnel et un résultat extraordinaire.
- Un tableau complet des flux de trésorerie doit renseigner sur l'évolution des liquidités, sur les opérations d'investissement et sur les mesures prises en matière de financement externe.
- Des comptes de régularisation affectant le compte de résultat doivent être utilisés pour délimiter de manière cohérente les charges et les revenus entre les exercices comptables.
- L'annexe aux comptes annuels doit informer sur les principes comptables utilisés pour évaluer et délimiter. Elle doit également commenter les principaux postes du bilan et du compte de résultats. Enfin, elle doit fournir des informations détaillées concernant, entre autres, le capital propre, les immobilisations, les engagements conditionnels, les titres et les participations.

Selon le principe de l'image fidèle, le patrimoine financier devrait être évalué à sa valeur vénale. En conformité avec la pratique de l'Etat de Vaud, la base légale s'appliquant aux communes vaudoises déroge à cette disposition du Manuel MCH2 de la CDF. Les communes vaudoises ne sont donc pas autorisées à revaloriser leur patrimoine financier. De surcroît, la constitution de provisions au bilan n'est pas obligatoire, celles-ci pouvant également être indiquées uniquement dans l'annexe aux comptes.

Tableau 1-1 Principes régissant l'établissement des comptes (art. xx nouvelle LC)

Principes	Note explicative
Image fidèle	La comptabilité doit donner une situation claire, complète et véridique des finances, des patrimoines et des dettes communales. Malgré cela, la revalorisation à la hausse du patrimoine financier est interdite.
Produit brut	Les charges sont présentées séparément des revenus, les actifs séparément des passifs et les recettes d'investissement séparément des dépenses d'investissement, sans compensation réciproque, et pour leur montant intégral. La comptabilisation au net n'est pas permise, sauf pour l'inscription des immobilisations au bilan.
Comptabilité d'exercice	Toutes les charges et toutes les recettes doivent être comptabilisées dans la période où elles sont générées. Le bilan doit être établi en fonction de la date de clôture des comptes. Le principe de l'annualité s'applique au budget et aux comptes.
Échéance des impôts	Les impôts sont comptabilisés au moment de leur facturation plutôt que lors de leur encaissement. À la fin de l'année, toutes les créances fiscales relatives à l'année sont donc comptabilisées, même si elles ne sont pas encore payées. La différence entre l'impôt facturé et l'impôt définitivement dû ne fait l'objet d'aucune estimation.
Continuité	Il s'agit de considérer que l'existence des collectivités publiques s'inscrit dans la durée. La question de l'application de ce principe se pose dans le cas, par exemple, des fusions de communes. Il faut alors comptabiliser les informations comme si la commune devait continuer d'agir avec la même organisation et cela jusqu'à ce que la fusion aboutisse et qu'un nouveau système comptable prenne le relais.
Importance	Il convient de présenter toutes les informations qui sont nécessaires pour apprécier rapidement et complètement l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Des informations sont considérées comme importantes lorsque leur existence, leur absence, leur correction ou leur représentation incorrecte peuvent exercer une influence sur la décision des utilisatrices et des utilisateurs des comptes.
Clarté	Les informations doivent être claires et compréhensibles. Il est exclu de dissimuler des informations en recourant à des formulations imprécises. Les informations doivent aussi être compréhensibles pour des personnes extérieures à l'entité.
Fiabilité	Inclut les sous-principes de la véracité, de l'approche économique, de la neutralité, de l'exhaustivité et de prudence. Les informations doivent correspondre aux faits et être fiables (exactitude). La réalité économique doit déterminer la présentation des comptes en priorité par rapport aux aspects de forme juridique (approche économique). Les informations fournies doivent exclure l'arbitraire et être objectives (neutralité). Aucune information importante ne doit être omise (exhaustivité). La présentation des comptes doit faire preuve de prudence et présenter les faits aussi intégralement que possible. Le principe de prudence ne signifie pas qu'il faille sous-estimer au maximum. Il implique plutôt que tous les risques susceptibles d'affecter les valeurs présentées soient pris en considération et mentionnés explicitement.
Comparabilité	Les comptes de la collectivité publique et des entités administratives qui la composent doivent pouvoir être comparables à la fois entre eux et à travers le temps. Cela va également dans le sens de la statistique financière fédérale.
Permanence des méthodes	Les principes régissant l'établissement des comptes et l'évaluation doivent rester inchangés aussi longtemps que possible et autant que faire se peut. Ce principe n'empêche pas des modifications de méthodes quand elles sont objectivement fondées, visent à une amélioration et seront appliquées les années suivantes. Elles doivent faire l'objet d'une indication dans l'annexe aux comptes.

1.2 PLAN DE COMPTES PAR NATURE

Le plan comptable MCH2 établi par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) fournit la classification harmonisée à utiliser pour présenter le bilan (rubriques 1 et 2), le compte de résultats (ancien compte de fonctionnement, rubriques 3 et 4) et le compte des investissements (rubriques 5 et 6). Le Tableau 1-2 présente les deux premières positions (chiffres) de cette classification. Toutefois, le plan comptable MCH2 va jusqu'à des natures à quatre positions pour le bilan, le compte de résultats et les comptes de clôture, ainsi qu'à trois positions pour le compte des investissements.

Les comptes par nature explicitement prévus par MCH2 sont obligatoires, sauf en ce qui concerne les comptes en lien avec des dérogations prévues par la base légale cantonale, comme les comptes en lien avec la revalorisation du patrimoine financier. Aucun ajout ou suppression n'est autorisé. Les communes sont en revanche libres de prévoir des comptes dans des positions supérieures (soit quatre ou plus pour le compte des investissements et cinq positions ou plus pour le bilan et le compte de résultats). De surcroît, s'agissant d'un plan comptable harmonisé s'appliquant à la Confédération, aux cantons et aux communes, certaines positions obligatoires ne sont pas pertinentes pour ces dernières. Ces comptes seront signalés et pourront être désactivés par les communes dans leurs logiciels comptables.

La classification par nature prévue par MCH2 est considérablement modifiée par rapport à celle du PCV et cela pour toutes les catégories de comptes. Certaines natures de comptes sont conservées, mais se voient attribuer de nouveaux numéros. Le nouveau plan comptable MCH2 est présenté dans ses détails dans une annexe à ce Manuel. Cette annexe propose, pour chaque rubrique comptable, des informations utiles quant à son contenu et à son utilisation dans la colonne « Inscription au compte ». Il est demandé aux collectivités publiques de respecter les indications de cette colonne afin de satisfaire aux exigences de la statistique financière fédérale et offrir une base fiable pour la comparaison intercommunale.

Afin de faciliter la transition du PCV au MCH2, la dernière colonne de l'annexe mentionnée plus haut propose, pour chaque compte MCH2, une correspondance avec le PCV. Il n'a cependant pas toujours été possible de proposer une correspondance PCV univoque pour chaque compte MCH2. Pour un compte PCV, il peut y avoir potentiellement plusieurs comptes correspondants sous MCH2. De la même manière, un compte MCH2 peut avoir plusieurs correspondance PCV. Lors de la conversion vers le MCH2 de comptes tenus avec le PCV, il sera parfois nécessaire de prévoir des clés de répartition afin de s'éviter un retraitement pièce par pièce. En revanche, dès que les comptes seront tenus en MCH2, il s'agira de s'habituer au nouveau plan comptable et à ses comptes souvent plus détaillés. Pour aider les communes, la table de conversion des comptes est disponible sous forme de fichier Excel.

Il est important de souligner qu'uniquement le bilan de l'année qui précède l'introduction du MCH2 doit impérativement faire l'objet d'une conversion du PCV au MCH2. La conversion du compte des investissements et du compte de résultats des années précédentes à l'introduction du MCH2 est facultative, car celle-ci sert uniquement à assurer une meilleure comparabilité entre les exercices.

Tableau 1-2 Plan comptable MCH2 (deux premières positions)

Bilan		Compte de résultats		Compte des investissements	
1 Actif	2 Passif	3 Charges	4 Revenus	5 Dépenses d'investissement	6 Recettes d'investissement
10 Patrimoine financier	20 Capitaux de tiers	30 Charges de personnel	40 Revenus fiscaux	50 Immobilisations corporelles	60 Transferts d'immobilisations corporelles dans le PF
		31 Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	41 Patentes et concessions	51 Investissements pour le compte de tiers	61 Remboursements de dépenses d'investissement pour le compte de tiers
		32 Charges d'armement (Confédération uniquement)	42 Taxes et redevances	52 Immobilisations incorporelles	62 Transferts d'immobilisations incorporelles dans le PF
		33 Amortissements du patrimoine administratif	43 Revenus divers		63 Subventions d'investissement
14 Patrimoine administratif		34 Charges financières	44 Revenus financiers	54 Prêts	64 Remboursements de prêts
		35 Attributions aux financements spéciaux et fonds	45 Prélèvements sur les financements spéciaux et fonds	55 Participations et capital social	65 Transferts de participations dans le PF
		36 Charges de transferts	46 Revenus de transferts	56 Subventions d'investissement	66 Remboursements de subventions d'investissement
		37 Subventions redistribuées	47 Subventions à redistribuer	57 Subventions d'investissement redistribuées	67 Subventions d'investissement à redistribuer
		38 Charges extraordinaires	48 Revenus extraordinaires	58 Investissements extraordinaires (rarement utilisé)	68 Recettes d'investissement extraordinaires (rarement utilisé)
	29 Capital propre	39 Imputations internes	49 Imputations internes	59 Report au bilan	69 Report au bilan
					9 Comptes de clôture

1.3 PLAN DE COMPTES PAR FONCTION

La classification fonctionnelle permet de catégoriser les charges et les revenus du compte de résultats, mais aussi les dépenses et les recettes du compte des investissements, par domaine d'activité. Chaque écriture doit donc être enregistrée avec le numéro de la fonction à laquelle elle correspond. À titre d'exemple, le salaire du personnel (nature *3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation*) s'occupant de la station d'épuration communale (fonction *7200 Traitement des eaux usées*) sera comptabilisé par le biais du compte *7200.3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation*.

Chaque commune ou association de communes doit se conformer à la classification fonctionnelle à quatre positions prévues par le présent Manuel. Les trois premières positions sont obligatoires sur la base du manuel MCH2 de la CDF. Elles se basent sur la COFOG (*Classification of Functions of Government*) et remplacent la classification administrative du PCV. Les quatrièmes positions sont aussi obligatoires pour disposer d'une classification suffisamment fine pour tenir compte des tâches des communes vaudoises. Les communes sont donc tenues d'adopter ces positions sans modifications et sans ajouts. Elles sont en revanche libres de prévoir des positions supérieures (cinq positions ou plus). Les fonctions qui concernent uniquement la Confédération ou les cantons ont déjà été supprimées.

Le Tableau 1-3 présente les deux premières positions de la nouvelle classification fonctionnelle tandis que sa version intégrale est disponible dans une annexe à ce Manuel. Cette annexe propose, pour chaque fonction, des informations utiles quant à son utilisation dans la colonne « Inscription au compte ». Il est demandé aux communes de respecter les indications de cette colonne afin de satisfaire aux exigences de la statistique financière et offrir une base fiable pour la comparaison intercommunale. Comme pour la classification par nature, cette annexe propose une table de conversion pour faciliter la transition du PCV au MCH2. Les observations du chapitre précédent s'appliquent par analogie.

1.4 PLAN DE COMPTES SELON L'ORGANISATION

La classification fonctionnelle permet de répondre à la question : quel est le domaine d'activité qui engendre cette dépense, respectivement cette recette ? Elle informe donc sur le « pour quoi » de l'activité de la commune. En ce sens, le choix du compte de la classification fonctionnelle à utiliser se fait sur la base du type de prestation fournie, non pas de l'unité administrative qui gère la prestation. Une même unité peut donc fournir des prestations qui seront classées sous différentes fonctions, et plusieurs unités peuvent fournir des prestations qui seront classées sous la même fonction. Pour cette raison, à côté des classifications par nature et fonctionnelle, il peut être utile de prévoir aussi une classification organique, c'est-à-dire axée sur l'organisation spécifique de chaque commune.

Les budgets et les comptes peuvent être présentés principalement selon la classification fonctionnelle (détail par nature des charges et des revenus propres à chaque fonction) ou principalement selon la classification organique (détail par nature des charges et des revenus de chaque dicastère et service). La même logique doit être utilisée pour le budget et pour les comptes. Si une commune opte pour une présentation selon la classification organique, elle doit continuer à utiliser la classification fonctionnelle dans ses écritures comptables pour pouvoir répondre aux exigences de la statistique financière, mais aussi pour pouvoir fournir une synthèse par fonction de ses charges et revenus.

Tableau 1-3 Classification fonctionnelle (deux premières positions)

Fonction	Désignation
0	ADMINISTRATION GÉNÉRALE
01	<i>Législatif et exécutif</i>
02	<i>Services généraux</i>
1	ORDRE ET SECURITÉ PUBLICS, DÉFENSE
11	<i>Sécurité publique</i>
14	<i>Questions juridiques</i>
15	<i>Service du feu</i>
16	<i>Défense</i>
2	FORMATION
21	<i>Scolaire obligatoire</i>
29	<i>Autres systèmes éducatifs</i>
3	CULTURE, SPORT ET LOISIRS, ÉGLISE
31	<i>Héritage culturel</i>
32	<i>Culture, autres</i>
33	<i>Médias</i>
34	<i>Sport et loisirs</i>
35	<i>Eglises et affaires religieuses</i>
4	SANTÉ
42	<i>Soins ambulatoires</i>
43	<i>Prévention</i>
49	<i>Santé publique, non mentionné ailleurs</i>
5	PRÉVOYANCE SOCIALE
52	<i>Invalidité</i>
53	<i>Vieillesse et survivants</i>
54	<i>Famille et jeunesse</i>
55	<i>Chômage</i>
56	<i>Construction de logements sociaux</i>
57	<i>Aide sociale et domaine de l'asile</i>
59	<i>Prévoyance sociale, non mentionné ailleurs</i>

Fonction	Désignation
6	TRAFIC ET TÉLÉCOMMUNICATIONS
61	<i>Circulation routière</i>
62	<i>Transports publics</i>
63	<i>Trafic, autres</i>
64	<i>Télécommunications</i>
7	PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT ET AMÉNAGEMENT DU TERRITOIRE
71	<i>Approvisionnement en eau</i>
72	<i>Traitement des eaux usées</i>
73	<i>Gestion des déchets</i>
74	<i>Aménagements</i>
75	<i>Protection des espèces et du paysage</i>
76	<i>Lutte contre la pollution de l'environnement</i>
77	<i>Protection de l'environnement, autres</i>
78	<i>R&D protection de l'environnement</i>
79	<i>Aménagement du territoire</i>
8	ÉCONOMIE PUBLIQUE
81	<i>Agriculture</i>
82	<i>Sylviculture</i>
84	<i>Tourisme</i>
85	<i>Industrie, artisanat et commerce</i>
87	<i>Combustibles et énergie</i>
9	FINANCES ET IMPÔTS
91	<i>Impôts</i>
92	<i>Conventions fiscales</i>
93	<i>Péréquation financière et compensation des charges</i>
95	<i>Quotes-parts, autres</i>
96	<i>Administration de la fortune et de la dette</i>
97	<i>Redistributions</i>
99	<i>Postes non ventilables</i>

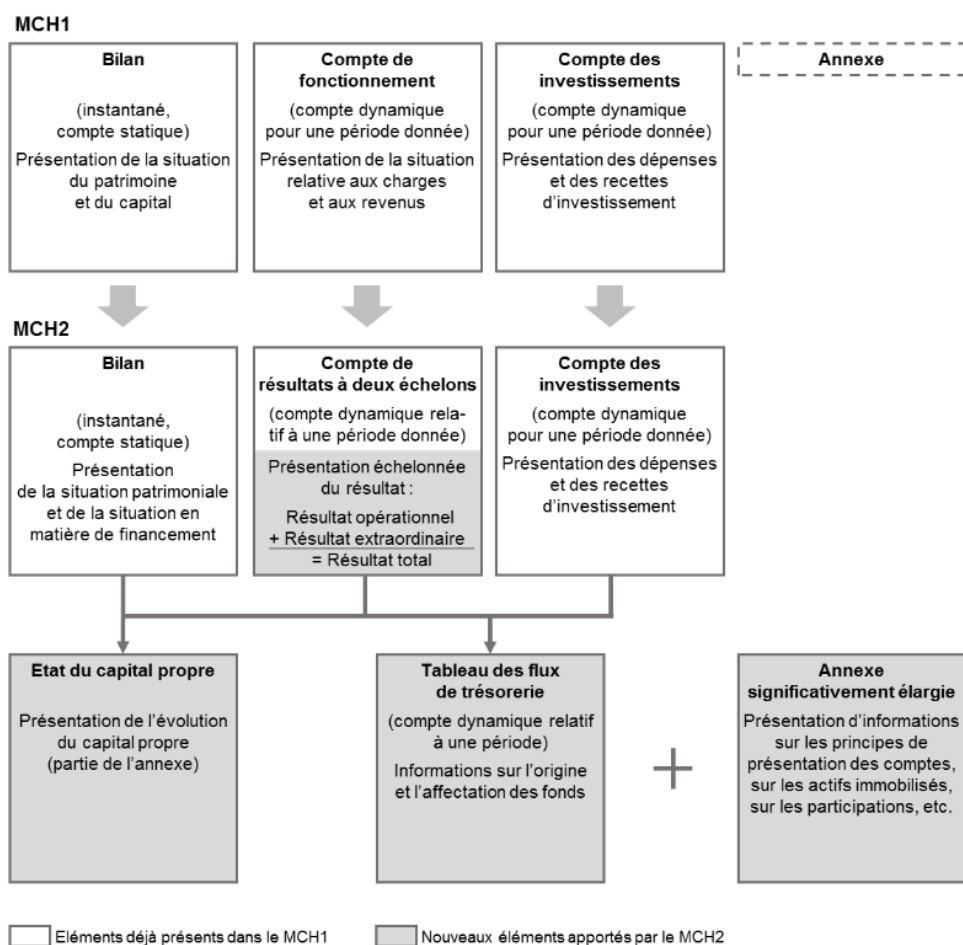
2. COMPOSANTES DU MODÈLE COMPTABLE

Les composantes principales du nouveau modèle comptable MCH2 sont :

- le bilan ;
- le compte de résultats à deux niveaux ;
- le compte des investissements ;
- le tableau des flux de trésorerie ;
- l'annexe aux comptes.

Le plan comptable vaudois (PCV), basé sur le MCH1, reposait sur trois composantes principales : le bilan, le compte de fonctionnement et le compte des investissements. En plus d'adopter un compte de résultats à deux niveaux, le MCH2 est complété par un tableau des flux de trésorerie et par une annexe très élargie. La Figure 2 ci-après illustre les changements dans la structure des comptes entre le MCH1 et le MCH2. La suite de ce chapitre détaille chaque composant des comptes selon le MCH2, sauf l'annexe aux comptes qui sera traitée avec plusieurs exemples de tableaux dans le prochain chapitre.

Figure 2 *Changements dans la structure des comptes entre MCH1 et MCH2*



2.1 BILAN

Le bilan présente la situation patrimoniale de la collectivité publique. Il met face-à-face les actifs, c'est-à-dire le patrimoine, et les passifs, c'est-à-dire les capitaux de tiers et le capital propre. Par rapport au PCV, la structure de base du bilan (patrimoine d'un côté, capitaux de tiers et capital propre de l'autre) est inchangée. Certains groupes par nature changent néanmoins d'intitulé ou disparaissent pour être répartis dans d'autres groupes par nature (voir annexe du Manuel sur la classification par nature).

2.1.1 Patrimoine administratif et patrimoine financier

Le patrimoine se compose des ressources sur lesquelles l'entité a le contrôle du fait d'évènements passés. Il fait l'objet d'une classification séparant le patrimoine administratif du patrimoine financier.

Le patrimoine administratif (PA) comprend tous les actifs qui servent directement à exécuter une tâche publique, c'est-à-dire les tâches que la commune doit accomplir en vertu de dispositions légales. Dans le plan comptable MCH2, tous les comptes qui commencent par *14* font partie du patrimoine administratif. Les actifs du patrimoine administratif sont soumis à amortissement, selon la méthode linéaire. Les modalités concernant les amortissements économiques (planifiées ou non) sont traitées dans la section 2.4, tandis que les amortissements supplémentaires le sont à la sous-section 2.2.3.

Le patrimoine financier (PF) comprend tous les actifs qui ne servent pas directement à exécuter une tâche publique. Ils sont détenus par les collectivités publiques pour en retirer des revenus ou pour valoriser le capital. Ils ne doivent pas obligatoirement être amortis mais peuvent l'être, selon le choix de chaque collectivité publique et dans le respect des principes comptables. Dans le plan de compte MCH2, tous les comptes qui commencent par *10* font partie du patrimoine financier.

Les éléments du patrimoine administratif constituent le capital productif permettant à la collectivité publique d'accomplir les tâches publiques dont la réalisation lui incombe. Ils sont donc par définition inaliénables, car leur aliénation remettrait en cause l'accomplissement desdites tâches publiques. À l'inverse, les éléments du patrimoine financier peuvent être cédés sans porter préjudice à l'accomplissement des tâches publiques, puisqu'ils ne sont pas indispensables en soi à l'activité de la collectivité publique. Leur acquisition ne représente ainsi pas une charge mais un placement.

Le Tableau 2-1-1 fournit des exemples d'actifs de ces deux catégories de patrimoines. Un bien-fonds peut être subdivisé au pro rata de sa valeur entre le patrimoine administratif et le patrimoine financier si cela correspond à son utilisation effective. Cette solution permet d'empêcher qu'un amortissement obligatoire calculé sur la base de la valeur totale n'occasionne une charge excessive en vue d'un autofinancement qui n'est pas nécessaire. Il convient donc de l'envisager lorsqu'une partie importante d'un bien-fonds du patrimoine administratif est utilisée en tant que patrimoine financier, c'est-à-dire sans lien avec une tâche publique. La subdivision peut être établie d'après le volume des locaux.

Un actif classé dans le patrimoine administratif ne peut pas être aliéné librement. Le Conseil doit en effet reconnaître au préalable que l'actif en question n'est plus nécessaire pour l'accomplissement de tâches publiques. Autrement dit, il doit prendre la décision de transférer l'actif du patrimoine administratif au patrimoine financier. Il en va de même si une collectivité publique n'utilise plus un actif pour fournir des prestations publiques, mais décide quand même de le conserver comme placement. Les questions relatives aux transferts d'actifs d'un patrimoine vers l'autre sont traitées dans la section 2.3.

Tableau 2-1-1 Exemples de postes du patrimoine administratif et du patrimoine financier

Patrimoine administratif	Patrimoine financier
<ul style="list-style-type: none"> - Bâtiments scolaires - Bâtiments administratifs - Routes - Participations dans des entreprises sous-traitantes qui exécutent des tâches publiques - Forêts, pâturages, cours d'eaux, etc. 	<ul style="list-style-type: none"> - Immeubles locatifs (sans lien avec une quelconque tâche publique) - Réserves de terrain - Papiers-valeurs (à des fins de placement) - Immeubles destinés à la vente - Instruments financiers dérivés (à des fins de couverture de risques)

Les actifs du patrimoine administratif et du patrimoine financier sont présentés par ordre de liquidité décroissant. À la distinction entre patrimoine administratif et patrimoine financier comme présentée dans le Tableau 2-1-2 ci-après, il est possible d'ajouter une classification complémentaire séparant l'actif circulant de l'actif immobilisé, comme l'illustre le Tableau 2-1-3 ci-contre. L'actif circulant regroupe les disponibilités et les autres actifs qui sont convertibles en disponibilités dans les douze mois suivant la date de clôture des comptes. Tout autre actif doit être présenté comme partie de l'actif immobilisé.

2.1.2 Capitaux de tiers et capital propre

Le passif du bilan inclut l'ensemble des capitaux de la collectivité publique. Il se compose des capitaux de tiers, ou capitaux étrangers, et du capital propre.

Les capitaux de tiers sont des engagements de l'entité résultant d'évènements passés et susceptibles de donner lieu à l'avenir à une sortie de fonds. Ils sont présentés selon leur degré d'exigibilité décroissante. Les capitaux de tiers à court terme correspondent à tous les engagements dont la collectivité publique doit s'acquitter dans les douze mois qui suivent la date d'établissement du bilan. Tout autre engagement doit être présenté au bilan dans les capitaux de tiers à long terme.

À la différence de ce qui est prévu par le Manuel MCH2 de la CDF, le nouveau plan comptable des communes vaudoises ne prévoit pas de comptes distincts pour les engagements envers les fonds, les financements spéciaux, les legs et les fondations sans personnalité juridique sous capitaux de tiers. Ceux-ci doivent être inscrits dans les groupes de comptes relatifs au capital propre (290 et 291).

Le capital propre correspond à la différence entre le patrimoine (financier et administratif) et les capitaux de tiers. L'excédent ou le découvert du bilan correspond au cumul des excédents de revenus ou de charges du compte de résultats de l'exercice en cours et des exercices précédents. Un découvert du bilan est présenté au passif comme du capital propre, mais son montant porte un signe négatif.

Au sein du capital propre, les financements spéciaux sont des capitaux destinés à un but spécifique et alimentés par des recettes spécifiques (souvent issues d'une taxe) qui lui sont affectées en raison d'un règlement. Les financements spéciaux concernent des domaines qui doivent être obligatoirement autofinancés. Les fonds sont aussi destinés à un but spécifique (p.ex. les rénovations courantes PF), mais ne sont pas liés à des domaines qui doivent être obligatoirement autofinancés. Par conséquent,

ces fonds peuvent être financés par l'attribution des recettes d'une ou plusieurs taxes (p.ex. la taxe de séjour) et/ou par des attributions à partir du ménage communal. Les montants annuels attribués à chaque fonds à partir du ménage communal (ou la méthode pour leur détermination) doivent être fixés par le même règlement qui définit son but et les conditions régissant son utilisation. Les montants attribués à un fonds ne peuvent pas dépendre du résultat des comptes annuels. De surcroît, il n'est pas autorisé d'attribuer à un fonds un pourcentage fixe d'un impôt (principe de l'interdiction d'affecter les impôts généraux, avec l'exception de l'impôt spécial particulièrement affecté).

Enfin, les legs et les fondations sans personnalité juridique correspondent à des capitaux cédés à la collectivité publique par des tiers avec obligation de les affecter aux buts voulus par eux. Les recettes de la collectivité publique ne doivent pas contribuer à alimenter les legs et fondations.

Tableau 2-1-2a Bilan : Classification des actifs dans le patrimoine administratif et dans le patrimoine financier uniquement

1 Actif	2 Passif
10 Patrimoine financier	20 Capitaux de tiers...
100 Disponibilités et placements à court terme	... à court terme
101 Créances	200 Engagements courants
102 Placements financiers à court terme	201 Engagements financiers à court terme
104 Actifs de régularisation	204 Passifs de régularisation
106 Marchandises, fournitures et travaux en cours	
107 Placements financiers à long terme	
108 Immobilisations corporelles et incorporelles PF	... à long terme
	206 Engagements financiers à long termes
14 Patrimoine administratif	29 Capital Propre
140 Immobilisations corporelles PA	290 Financements spéciaux
142 Immobilisations incorporelles PA	291 Fonds
144 Prêts PA	293 Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés
145 Participation et capital social PA	294 Réserves de politique budgétaire
146 Subventions d'investissement	298 Autres capitaux propres
	299 Excédent / Découvert du bilan

Tableau 2-1-2b Bilan : Possible classification secondaire des actifs dans l'actif circulant et dans l'actif immobilisé

1 Actif	2 Passif
Actif circulant...	20 Capitaux de tiers...
... Patrimoine financier	... à court terme
100 Disponibilités et placements à court terme	200 Engagements courants
101 Créances	201 Engagements financiers à court terme
102 Placements financiers à court terme	204 Passifs de régularisation
104 Actifs de régularisation	
106 Marchandises, fournitures et travaux en cours	
Actif immobilisé...	... à long terme
... Patrimoine financier	206 Engagements financiers à long termes
107 Placements financiers à long terme	
108 Immobilisations corporelles et incorporelles PF	
... Patrimoine administratif	29 Capital propre
140 Immobilisations corporelles PA	290 Financements spéciaux
142 Immobilisations incorporelles PA	291 Fonds
144 Prêts PA	293 Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés
145 Participation et capital social PA	294 Réserves de politique budgétaire
146 Subventions d'investissement	298 Autres capitaux propres
	299 Excédent / Découvert du bilan
10 Patrimoine financier	20 Capitaux étrangers
14 Patrimoine administratif	29 Capital propre

2.1.3 Actifs/passifs de régularisation et provisions

Actifs et passifs de régularisation

Les postes de régularisation (104 et 204) permettent, d'une part, la détermination correcte de l'état du patrimoine et des dettes à la date de clôture du bilan et, d'autre part, l'application du principe de la comptabilité d'exercice, qui implique l'attribution des charges/dépenses ainsi que des revenus/recettes à la période précisément concernée dans le compte de résultats et le compte des investissements. Ces postes ne portent que sur le court terme (régularisation entre exercices comptables adjacents).

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.

Des passifs de régularisation sont portés au bilan pour :

- des recettes ou des revenus facturés et comptabilisés avant la date de clôture des comptes, mais qui concernent l'exercice comptable suivant ; ou
- 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.

Les actifs et les passifs de régularisation sont intégralement extournés au début de l'exercice suivant. Les actifs et les passifs de régularisation représentant des montants particulièrement élevés doivent faire l'objet d'un suivi spécial afin de pouvoir les extourner lorsque la transaction se dénoue (par exemple au moment de la comptabilisation du revenu ou de la charge correspondante). A cette fin, il faut les comptabiliser dans une rubrique séparée au sein du groupe des actifs/passifs de régularisation.

Il est possible, à titre exceptionnel, de renoncer à une régularisation lorsqu'une prestation est récurrente. Il faut néanmoins que les critères suivants soient satisfaits de manière cumulative :

- il n'y a pas de rapport étroit entre les charges et les revenus ;
- le volume de la prestation n'est pas soumis à des fluctuations importantes ;
- la transaction ne dépasse pas une valeur minimale fixée par la collectivité publique en fonction de sa taille ou de sa surface financière et mentionnée dans l'annexe aux comptes ;
- l'assurance est donnée que, d'année en année, la prestation portant sur un intervalle de temps d'une année est comptabilisée sur un seul exercice.

Selon le manuel MCH2 de la CDF, les actifs et les passifs de régularisation du compte de résultats doivent 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 communes vaudoises sont autorisées à déroger à cette recommandation et à prévoir seulement deux comptes généraux pour les actifs et les passifs de régularisation du compte de résultats (1049 *Autres actifs de régularisation* et 2049 *Autres passifs de régularisation*). Dans tous les cas, les actifs et les passifs de régularisation du compte des investissements doivent être inscrits dans des comptes spécifiques (1046 et 2046). Des exemples de comptabilisation sont proposés dans l'annexe du présent Manuel.

Provisions

Une provision est un engagement probable (contractuel ou factuel) fondé sur un événement survenu dans le passé (avant la date de clôture des comptes), dont le montant et/ou l'échéance sont incertains, mais peuvent être évalués. Les provisions existantes doivent être réévaluées chaque année.

En dérogation avec le Manuel MCH2 de la CDF, les communes vaudoises n'ont pas d'obligation d'inscrire les provisions au bilan. Les communes qui n'inscrivent pas de provisions au bilan indiquent alors tous les états de fait ayant un caractère conditionnel qui, dans l'idéal, auraient nécessité la constitution d'une provision, dans le tableau des engagements hors bilan de l'annexe aux comptes.

Les communes qui souhaitent néanmoins inscrire leurs provisions au bilan utilisent les comptes et les écritures comptables prévues pour les passifs de régularisation. Ces communes doivent alors indiquer cette pratique dans leurs principes régissant l'établissement des comptes annuels. Chaque provision doit alors être comptabilisée dans une rubrique séparée au sein du groupe des passifs de régularisation. À noter qu'une provision ne peut ensuite être utilisée que dans le but pour lequel elle a été créée.

2.2 COMPTE DE RÉSULTATS

Le compte de résultats présente la situation en matière de charges et de revenus. Dans le MCH2, le compte de résultats est structuré en deux niveaux (opérationnel et extraordinaire). Cette présentation est une nouveauté par rapport au PCV qui présentait jusqu'ici un compte de résultat, appelé compte de fonctionnement, sur un seul niveau. Certains groupes de comptes par natures sont également plus détaillés dans le nouveau plan comptable, notamment en ce qui concerne les revenus financiers et les charges financières, ainsi que la comptabilisation des prêts, des subventions et des participations.

Afin de permettre l'établissement d'une statistique financière, chaque écriture du compte de résultats doit être rattachée à la fonction concernée dans la classification fonctionnelle. En cas de charges ou de revenus concernant plusieurs fonctions, il convient de les répartir dans les différentes fonctions y relatives au moyen d'une clé de répartition. Alternativement, la collectivité publique peut procéder à une comptabilisation selon le principe de prépondérance, puis, au moment de la clôture des comptes, utiliser les imputations internes afin de ventiler les charges et les revenus dans les fonctions appropriées.

2.2.1 Principes de comptabilisation

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. 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 les charges via la création d'un compte diminutif de charges. Des exceptions peuvent également être prévues pour les factures cantonales ou intercommunales (voir l'une des annexes de ce Manuel pour des exemples).

Les excédents de charges ou de revenus des financements spéciaux, des fonds, des legs et des fondations font l'objet d'un prélèvement (groupe de comptes 45) ou d'une attribution (groupe de compte 35) au capital propre (comptes au bilan 290 et 291). Cette pratique correspond à celle prévue par le MCH1 mais représente une dérogation par rapport au complément du point 6 de la recommandation N° 8 du manuel MCH2 de la CDF qui prévoit des comptes de clôture séparés pour ces éléments.

Le compte de résultats a pour objectif de présenter le résultat annuel de la collectivité publique selon le principe de l'image fidèle. Pour déterminer objectivement le résultat de la période, charges et revenus doivent être enregistrés et régularisés pour garantir une comptabilisation cohérente dans le temps.

Le montant des amortissements à comptabiliser doit être fixé de manière à correspondre au mieux à la dépréciation de l'objet concerné. Cela concerne obligatoirement les actifs du patrimoine administratif qui doivent être amortis en fonction de leur durée d'utilisation. Les actifs du patrimoine financier peuvent également faire l'objet d'un amortissement selon les mêmes méthodes comptables, sans que celui-ci soit toutefois obligatoire. La comptabilisation des immobilisations est traitée dans la section 2.4.

2.2.2 Niveaux du compte de résultats

Dans le MCH2, le compte de résultats se divise en deux niveaux. Le premier niveau montre le **résultat opérationnel** ; il englobe le résultat provenant des activités d'exploitation (**résultat d'exploitation**) et le résultat provenant des charges et revenus de nature financière (**résultat financier**).

Le second niveau du compte de résultats montre le **résultat extraordinaire** ; il se compose des éléments extraordinaires au sens du MCH2, tels que ceux décrits à la sous-section 2.2.3 ci-après.

Chaque niveau peut présenter un excédent de charges ou de revenus. Ensemble, ils composent le **résultat total** qui modifie l'excédent ou le découvert au bilan (capital propre). Les soldes intermédiaires offerts par la présentation échelonnée du résultat sont utiles pour l'analyse de détails. Le Tableau 2-2-2 ci-après illustre comment le compte de résultats échelonné doit être présenté au conseil.

Tableau 2-2-2 Présentation échelonnée du compte de résultats

Charges d'exploitation		Revenus d'exploitation	
30	Charges de personnel	40	Revenus fiscaux
31	Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	41	Patentes et concessions
33	Amortissements du PA	42	Taxes et redevances
35	Attributions aux fonds et financements spéciaux	43	Revenus divers
36	Charges de transferts	45	Prélèvements sur les fonds et financements spéciaux
37	Subventions redistribuées	46	Revenus de transferts
		47	Subventions à redistribuer
Résultats d'Exploitation [REX]			
34	Charges financières	44	Revenus financiers
Résultat Financier [RFI]			
Résultat Opérationnel [ROP = REX + RFI]			
38	Charges extraordinaires	48	Revenus extraordinaires
Résultat Extraordinaire [REO]			
Résultat Total du compte de résultats [=ROP + REO]			

2.2.3 Charges, revenus et écritures extraordinaires

Définition de la notion d'extraordinaire

Les charges et les revenus sont considérés comme extraordinaires lorsque :

- ils ne pouvaient en aucune manière être prévus ;
- ils se soustraient à toute influence et tout contrôle ;
- ils ne relèvent pas de l'activité opérationnelle (fourniture de prestations) ; et
- que leur montant est important.

Ces quatre critères doivent être respectés de manière cumulative, sans quoi, les événements comptables en question ne sont pas considérés comme extraordinaires. Il ne faut pas confondre extraordinaire et inhabituel. En effet, plusieurs événements inhabituels ne respectent pas les critères énoncés ci-avant. La notion d'extraordinaire doit donc être utilisée de manière restrictive : sont extraordinaires uniquement les charges et les revenus découlant de catastrophes naturelles et les donations spontanées de citoyens sans but spécifique. Avant d'inscrire une charge ou un revenu extraordinaire, il convient d'exposer préalablement le cas à la direction des finances communales.

Ne doivent pas être considérés comme extraordinaires, par exemple :

- les revenus fiscaux : ceux-ci peuvent fluctuer fortement en raison de facteurs conjoncturels (en raison des recettes d'impôt sur les successions ou sur les donations inhabituellement élevées). Ces fluctuations sont toutefois inhérentes à la fiscalité et ne sont donc pas extraordinaires ;
- les refinancements de caisses de pension : il s'agit de paiements destinés à compléter des cotisations payées dans le passé, mais dont les montants étaient insuffisants ;
- les indemnités particulièrement élevées provenant de sociétés d'énergie, de banques, etc. ;
- les gains ou les pertes liées à des privatisations ou aux ventes d'actifs du patrimoine financier ;
- les recettes provenant des retours de concession ;
- les opérations sur fonds affectés ou sur financements spéciaux, qu'il s'agisse d'attributions ou de prélèvements, ne doivent pas être considérées comme extraordinaires.

Sans pour autant qu'ils ne satisfassent aux critères énumérés ci-avant, le recours à des écritures motivées par la politique budgétaire est néanmoins comptabilisé via des charges et des revenus extraordinaires. Les opérations comptables suivantes sont considérées comme extraordinaires :

- les préfinancements et les amortissements supplémentaires (comptes 3893 et 4893) ;
- la création et la dissolution de réserves de politique budgétaire (comptes 3894 et 4894) ; et
- les amortissements du découvert du bilan (compte 3899).

Ces écritures extraordinaires visent à diminuer l'excédent de revenus dans le compte de résultats à travers l'ajout de charges extraordinaires. Ce genre d'écritures extraordinaires sont déconseillées par le manuel MCH2 de la CDF puisqu'elles s'éloignent du principe de l'image fidèle. Toutefois, leur utilisation est tolérée à condition que ces opérations extraordinaires soient comptabilisées de manière uniforme et aisément identifiables. En particulier, l'impact de ces écritures sur le compte de résultats ne

doit se refléter que par l'usage des charges et des revenus extraordinaires et ainsi n'influencer que le résultat extraordinaire, sans impacter le résultat opérationnel. De plus, les éventuelles réserves générées par ces écritures extraordinaires doivent apparaître dans le bilan. Avec le MCH2, il n'est notamment plus autorisé de modifier la valeur au bilan d'une immobilisation via une de ces écritures.

Toutes les écritures extraordinaires doivent être imputées à la fonction *990 Postes non ventilables*.

Les sous-sections qui suivent expliquent le fonctionnement propre à chaque écriture extraordinaire, sauf les amortissements du découvert qui seront en revanche traités dans la prochaine section. L'une des annexes de ce Manuel propose des exemples de comptabilisation pour chaque écriture.

Préfinancements

Un préfinancement est une constitution de réserve pour une immobilisation du patrimoine administratif clairement identifiée. Il n'est donc pas autorisé de constituer un préfinancement pour des « travaux futurs » dont la nature exacte n'a pas encore été définie. L'acquisition ou la réalisation de l'immobilisation concernée par le préfinancement doit également être prévue à une courte échéance (quelques années). Le préfinancement de charges courantes n'est strictement pas autorisé. La constitution d'une réserve de préfinancement peut être prévue au moment du bouclage uniquement s'il existe un excédent de revenus. Son montant ne peut pas dépasser l'excédent constaté. Les préfinancements nécessitent une validation explicite du Conseil général ou communal, validation qui peut avoir lieu dans le cadre de l'adoption des comptes. Un préfinancement est comptabilisé par l'inscription d'une charge extraordinaire dans le compte *3893 Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires*. L'existence d'une réserve de préfinancement n'exonère en aucun cas la Municipalité de l'obligation de présenter un préavis pour l'acquisition ou la réalisation de l'immobilisation à laquelle cette réserve est affectée.

Une réserve de préfinancement doit commencer à être dissoute dès le début de l'amortissement de l'immobilisation préfinancée. Les prélèvements sur une réserve de préfinancement s'effectuent par tranches annuelles et selon la durée d'utilisation de l'immobilisation préfinancée. Cette dissolution est impérativement comptabilisée par l'inscription d'un revenu extraordinaire dans le compte *4893 Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés*. Une immobilisation préfinancée présentera donc toujours des amortissements ordinaires indirectement compensés (en partie ou en totalité) par des revenus extraordinaires venant du préfinancement. Dans le cas où le préfinancement devait excéder la valeur au bilan de l'immobilisation préfinancée (par exemple à la suite d'un amortissement non planifié), la réserve excédentaire doit être immédiatement dissoute.

Chaque préfinancement doit être inscrit dans le capital propre (compte *2930 Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés*). Il est recommandé d'utiliser des intitulés de comptes qui soient également pertinents durant les prélèvements sur ledit préfinancement (par exemple « Préfinancement de l'amortissement de la salle polyvalente »).

Amortissements supplémentaires

Un amortissement supplémentaire est une constitution de réserve visant une couverture anticipée des charges d'amortissement planifiées d'une immobilisation déjà en cours d'amortissement. Pour chaque immobilisation, il est possible de procéder à des amortissements supplémentaires jusqu'à un montant maximal égal à sa valeur au bilan à la fin de l'exercice en cours, cela déduction faite des amortissements supplémentaires déjà effectués dans le passé sur la même immobilisation. Des amortissements supplémentaires peuvent être prévus uniquement s'il existe un excédent de revenus. De surcroît, leur montant total ne peut pas dépasser l'excédent constaté.

Les amortissements supplémentaires doivent être validés par le Conseil général ou communal, validation qui peut avoir lieu dans le cadre de l'adoption des comptes. Les amortissements supplémentaires sont comptabilisés par le biais des mêmes comptes que les préfinancements (3893 *Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires* dans le compte des résultats et 2930 *Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés* pour le bilan). De facto, il s'agit d'un préfinancement de charges d'amortissement ordinaires. Comme pour les préfinancements, des sous-comptes séparés doivent être prévus dans le compte 2930 *Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés* pour chaque immobilisation concernée par un amortissement supplémentaire (par exemple « 2930.xx Amortissements supplémentaires cumulés du bâtiment administratif Y »).

Les années suivantes, l'immobilisation concernée par un amortissement supplémentaire continuera à faire l'objet des amortissements planifiés comme si l'amortissement supplémentaire n'avait jamais eu lieu. Toutefois, la réserve liée à l'amortissement supplémentaire sera dissoute par tranches annuelles et selon la durée d'utilisation résiduelle de l'immobilisation préfinancée. Cette dissolution sera impérativement comptabilisée par l'inscription d'un revenu extraordinaire dans le compte 4893 *Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés*.

Il s'agit d'une méthode simplifiée par rapport à celle prévue par le manuel MCH2 de la CDF, qui consisterait dans l'utilisation du groupe de comptes 383 *Amortissements supplémentaires* pour créer un actif négatif dans le groupe de comptes 148 *Amortissements supplémentaires cumulés*. Ces deux groupes de comptes ont donc été supprimés du plan comptable pour les communes vaudoises.

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).

Les attributions à la réserve de politique budgétaire ne peuvent jamais dépasser l'excédent de revenus de l'exercice après la prise en compte des autres écritures extraordinaires. En revanche, un prélèvement sur la réserve de politique budgétaire doit être obligatoirement effectué lorsque l'exercice prévoit un excédent de charges, si possible de manière à le neutraliser. Dès que le résultat est à l'équilibre, cette réserve peut financer des préfinancements ou des amortissements supplémentaires. La réserve de politique budgétaire (compte 2940) ne peut en aucun cas passer au négatif.

Il n'est pas possible d'inscrire au budget des attributions ou des prélèvements sur cette réserve.

Avec le PCV, des communes vaudoises prévoyaient plusieurs réserves avec des affectations disparates, voire des réserves dites générales. Avec le passage au MCH2, les réserves constituées pour préfinancer des dépenses d'investissement doivent être inscrites dans le compte 2930 *Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés*. En revanche, les autres réserves doivent être additionnées dans le compte 2940 *Réserve de politique budgétaire*, sauf si basées sur un règlement communal. Ces dernières sont rattachées au compte 2910 *Fonds*. Les amortissements supplémentaires adoptés avant le passage au MCH2 ne font l'objet d'aucun type de retraitement.

2.2.4 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.

Toute commune peut vouloir, voire devoir, prévoir au budget l'amortissement de son découvert au bilan sur un nombre d'années déterminé. La tranche annuelle doit alors être inscrite dans le compte 3899 *Amortissement du découvert du bilan*. L'inscription de cette charge comptable doit se faire exclusivement dans le cadre du budget, car elle sert uniquement à affirmer, lors de son adoption, la volonté de réaliser un excédent de revenu sur l'exercice à venir afin d'amortir une partie des excédents de charges cumulés des exercices précédents. Lors de la présentation des comptes annuels, l'éventuel excédent de revenus allant à réduire le découvert au bilan sera en revanche comptabilisé directement dans le compte de clôture 9000, rendant ainsi superflue l'inscription d'une charge dans le compte 3899.

2.3 COMPTE DES INVESTISSEMENTS

2.3.1 Généralités

Le compte des investissements est un compte spécifique qui enregistre les dépenses d'un montant important et d'une durée d'utilisation de plusieurs années liées au patrimoine administratif (dépenses d'investissement), ainsi que les recettes y afférentes (recettes d'investissement). Ces dépenses d'investissement sont par conséquent portées à l'actif du bilan dans le patrimoine administratif.

Par rapport au PCV, le MCH2 propose un compte des investissements nettement plus étoffé. En outre, la comptabilisation des amortissements ne se fait plus à la fois dans le compte de fonctionnement et dans le compte des investissements, mais désormais uniquement dans le compte de résultats.

Le Tableau 2-3-1 ci-après résume les comptes appartenant au compte des investissements. Afin de permettre l'établissement d'une statistique financière complète, chaque écriture du compte des investissements est rattachée à la fonction concernée dans la classification fonctionnelle. En cas d'investissements concernant plusieurs fonctions, il convient de répartir les dépenses et les recettes dans les différentes fonctions y relatives au moyen d'une clé de répartition préalablement définie.

Tableau 2-3-1 *Compte des investissements*

5 Dépenses d'investissement	6 Recettes d'investissement
50 Immobilisations corporelles	60 Transferts d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier
51 Dépenses d'investissement pour le compte de tiers	61 Remboursements de dépenses d'investissement pour le compte de tiers
52 Immobilisations incorporelles	62 Ventes d'immobilisations incorporelles
54 Prêts	63 Subventions d'investissement acquises
55 Participations et capital social	64 Remboursements de prêts
56 Propres subventions d'investissement	65 Transferts de participations
57 Subventions d'investissement redistribuées	66 Remboursements de propres subventions d'investissement
58 Investissements extraordinaires	67 Subventions d'investissement à redistribuer
59 Report au bilan	68 Recettes d'investissement extraordinaires
	69 Report au bilan

Une dépense d'investissement doit être obligatoirement activée si elle est égale ou supérieure à la limite d'activation de la collectivité et être portée au compte de résultats si inférieure. À noter qu'une dépense qui dépasse la limite d'activation n'est pas forcément une dépense d'investissement devant être activée, notamment s'elle porte sur un bien qui n'aura pas une durée d'utilisation de plusieurs années. Du moment que l'article 15 RCom laisse une latitude aux collectivités vaudoises pour la fixation de leur limite d'activation (au-dessous du maximum prévu de CHF 50'000), chacune d'entre elles doit fixer sa limite spécifique dans ses principes régissant l'établissement des comptes annuels.

Trois précisions sont nécessaires concernant l'application de la limite d'activation :

- 1) la limite d'activation se réfère toujours au montant de l'investissement avant subventions ;
- 2) les prêts et les participations sont toujours activés indépendamment de leur montant ;
- 3) l'activation d'une dépense d'investissement est déterminée une seule fois, et de manière définitive, sur la base du montant prévisionnel de la dépense. Une dépense d'investissement dont le montant prévisionnel dépassait à l'origine la limite d'activation sera activée même si son montant effectif se révèle être inférieur à cette limite. De même, une dépense d'investissement dont le montant prévisionnel était inférieur à la limite d'activation sera traitée comme une dépense courante même si son montant effectif se révèle être supérieur à cette limite. Restent réservés les cas impliquant un dépassement très important.

Le compte des investissements enregistre les dépenses et recettes pour acquérir un capital productif permettant à la collectivité publique d'offrir des prestations collectives, à l'avenir et pendant plusieurs années. De telles dépenses ont un caractère d'investissement au sens économique du terme, raison pour laquelle aucune opération liée au patrimoine financier n'est saisie dans ce compte spécifique.

2.3.2 Explication des différents groupes de comptes

Le transfert d'un actif du patrimoine administratif au patrimoine financier passe par l'enregistrement d'une recette d'investissement parmi les groupes des comptes *60 Transferts d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier*, *62 Ventes d'immobilisations incorporelles*, ou *65 Transferts de participations dans le PF*. Le transfert d'un actif du patrimoine financier vers le patrimoine administratif passe en revanche par l'enregistrement d'une dépense d'investissement. La nature de l'actif transféré détermine le compte à utiliser : *50 Immobilisations corporelles*, *52 Immobilisations incorporelles*, ou *55 Participations et capital social* (pour des exemples, voir dans l'une des annexes du présent Manuel).

Le compte des investissements selon MCH2 prévoit la possibilité d'enregistrer des dépenses et des recettes d'investissement extraordinaires dans les groupes de comptes *58* et *68*. Pour être considérées comme extraordinaires, les dépenses et les recettes d'investissement doivent respecter les mêmes critères cumulatifs restrictifs mentionnés dans le chapitre précédent concernant les charges et les revenus extraordinaires. De facto, uniquement les dépenses et les recettes liées à des catastrophes naturelles sont extraordinaires. Avant d'inscrire une dépense ou une recette d'investissement extraordinaire, il convient d'exposer préalablement le cas à la direction des finances communales.

Les comptes *51/61* et *57/67*, doivent toujours s'équilibrer au terme de la période comptable. S'il y a une divergence entre l'exercice comptable dans lequel l'investissement ou la redistribution ont lieu et l'exercice comptable dans laquelle la collectivité est remboursée pour ses dépenses, il faut procéder à une régularisation (voir exemples dans l'une des annexes du présent Manuel).

Au moment de la clôture, les dépenses des groupes par nature 50, 52-56 et 58 sont comptabilisées au débit des groupes par nature correspondants, 14 *Patrimoine administratif* au bilan. Au crédit, c'est le groupe par nature 69 qui est concerné. De leur côté, les recettes des groupes par nature 60, 62-66 et 68 doivent être comptabilisées au crédit des groupes par nature correspondants, 14 *Patrimoine administratif* au bilan. Au débit, c'est le groupe par nature 59 qui est concerné. Comme prévu par le MCH1, si une dépense a bénéficié d'une subvention d'investissement, le montant porté au bilan doit correspondre à l'investissement net (dépense moins subvention).

Après ces écritures de clôture, il doit y avoir une égalité entre les groupes de comptes 5 *Dépenses d'investissement* et 6 *Recettes d'investissement*. Concernant la classification fonctionnelle, toutes les opérations de report au bilan doivent être imputées exclusivement à la fonction 9990 *Clôture*.

2.4 COMPTABILITÉ DES IMMOBILISATIONS

La comptabilité des immobilisations consiste dans une présentation comptable particulière des immobilisations. Elle fournit divers détails au sujet de l'évolution des postes concernés. Elle permet de dégager la valeur de ces positions pour pouvoir l'indiquer au bilan. La comptabilité des immobilisations intègre les actifs dont la durée d'utilisation s'étend sur plusieurs années (ou actifs immobilisés).

2.4.1 Amortissement des immobilisations du PA

Les immobilisations du patrimoine administratif doivent obligatoirement faire l'objet d'**amortissements planifiés**. Ces amortissements planifiés doivent refléter la perte de valeur de ces immobilisations. Ils s'effectuent donc de manière linéaire et en fonction de la catégorie d'immobilisation concernée. Les durées d'amortissement spécifiques aux différentes catégories d'immobilisations sont indiquées dans le tableau ci-dessous. Il s'agit de durées obligatoires. Des durées inférieures à celles indiquées sont autorisées uniquement pour la catégorie des routes (si justifiées par le choix de matériaux moins durables, mais dont la durée minimale d'amortissement reste de 20 ans) et des biens meubles, machines et véhicules (fourchette autorisant une évaluation au cas par cas).

À noter que la catégorie « travaux de menuiserie » englobe à la fois des installations mineures dont la durée de vie est limitée (par exemple des places de jeu) et les rénovations d'éléments moins durables d'immobilisations d'envergure (par exemple les revêtements de sol des salles de gymnastique). Ces durées obligatoires se basent sur les recommandations du Manuel MCH2 de la CDF.

2-4-1 Durée d'amortissement obligatoire par catégorie d'immobilisations

Catégorie d'immobilisations		Durée d'amortissement (en années)
Terrains		Aucun amortissement
Bâtiments ^a , terrains bâtis		30
Travaux de génie civil	Routes ^b	20-40 (l'application d'une durée différente de 40 ans doit pouvoir être justifiée)
	Canaux	40
	Ponts	40

Travaux de menue importance		10
Biens meubles, machines, véhicules		4-10 (au cas par cas)
Immobilisations incorporelles	Plan d'aménagement local et régional, autres plans	10
	Autres : Droit de brevet, de raison de commerce, d'édition, de concession, de licence et autres droits d'utilisation, goodwill, etc.	5
Logiciels et matériel informatique		5
Installations traitement des déchets		30

a : y compris panneaux photovoltaïques. b : y compris éclairages routiers.

En ce qui concerne les immobilisations acquises après une première utilisation par un tiers (p.ex. achat de matériel d'occasion), il faut adapter les durées d'amortissement aux durées de vie résiduelles.

Les immobilisations du patrimoine administratif déjà en cours d'amortissement lors de l'introduction des nouvelles durées d'amortissement obligatoires susmentionnées continuent à l'être selon les anciennes durées. Aucun retraitement n'est autorisé.

L'amortissement planifié des immobilisations appartenant au patrimoine administratif doit commencer au plus tard l'année qui suit leur première utilisation (N+1). Cette définition englobe trois variantes différentes quant au début de l'amortissement :

- 1) l'amortissement dès le début d'utilisation de l'immobilisation ;
- 2) l'amortissement dès l'année qui suit le début d'utilisation ; ou
- 3) l'amortissement dès le premier franc dépensé.

La variante recommandée par le manuel MCH2 de la CDF est l'amortissement dès le début d'utilisation de l'immobilisation (méthode 1), mais les collectivités vaudoises qui utilisent l'une ou l'autre des deux autres variantes peuvent continuer à le faire, mais doivent ensuite se tenir exclusivement à la variante retenue. Les trois méthodes sont présentées en ordre de préférence. Toute collectivité vaudoise est autorisée à changer sa pratique en faveur d'une méthode mieux classée. Par exemple, une commune qui pratique l'amortissement dès l'année qui suit le début d'utilisation peut changer sa pratique en faveur d'un amortissement dès le début d'utilisation, mais pas d'un amortissement dès le premier franc.

Une nouveauté de MCH2 consiste en l'apparition de comptes « en cours » ou « en construction » dans le bilan. Il s'agit des comptes *1407 Installations en construction PA* et *1427 Installations incorporelles en cours PA*. 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*).

2.4.2 Cas particuliers en lien avec le PA

Amortissements non planifiés

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. Le MCH2 prévoit des comptes ad hoc pour séparer les amortissements non planifiés de ceux qui le sont. À la différence des amortissements supplémentaires mentionnés dans la sous-section 2.2.3, les amortissements non planifiés reflètent une perte de valeur réellement constatée.

Dans le cas d'immobilisations dont il est d'emblée évident qu'elles n'atteindront pas la durée d'utilisation imposée par le RCCom (p.ex. routes très fréquentées), un amortissement dès leur mise en service sur la base d'une durée d'utilisation réduite n'est pas admis. Des amortissements non planifiés doivent en revanche être inscrits dans le compte de résultats lors du constat effectif d'une détérioration accélérée de l'immobilisation. Des amortissements non planifiés doivent aussi être comptabilisés pour la durée de d'utilisation restante dès qu'un préavis visant un investissement de remplacement a été adopté.

Amortissement des factures tardives

Du moment qu'il n'est pas autorisé d'attendre l'arrivée de toutes les factures avant de commencer l'amortissement planifié, une ou plusieurs factures peuvent arriver après le début de l'amortissement planifié de l'immobilisation concernée. Le montant de ces factures doit être ajouté à la valeur au bilan de l'immobilisation en passant par le compte des investissements. Les amortissements planifiés doivent ensuite être modifiés pour permettre son amortissement sur la durée d'utilisation résiduelle.

Amortissement des subventions d'investissement

Les subventions d'investissement accordées à d'autres entités doivent être inscrites au bilan dans le groupe de comptes *146 Subventions d'investissement*. La durée d'amortissement des subventions d'investissement doit correspondre à la durée d'utilisation de l'immobilisation subventionnée (voir tableau précédent). Des amortissements non planifiés de la subvention d'investissement doivent aussi être prévus en cas de réduction du potentiel d'utilisation de l'immobilisation subventionnée.

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 (c'est-à-dire si le montant de l'étude dépasse le seuil à partir duquel l'activation au bilan devient obligatoire), être amortis :

1. dès le premier franc dépensé, sur 10 ans ;
2. dès l'aboutissement des études financés par le crédit, également sur 10 ans ou
3. être amortis en même temps, et sur les mêmes durées, que le nouvel actif concerné par le crédit d'études.

Les communes sont autorisées à choisir entre ces trois méthodes, mais doivent ensuite se tenir à la méthode choisie. Le seuil d'activation mentionné plus haut s'applique aussi aux crédits d'études.

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*. Dès le début de l'amortissement, un report doit être effectué sur le compte du bilan correspondant (*1429 Autres immobilisations incorporelles PA* si l'étude est amortie dès son aboutissement – méthodes 1 et 2 – ou dans le même compte que le nouvel actif si amortissement en même temps – méthode 3).

Dans tous les cas, un crédit d'étude doit être immédiatement amorti, via le compte *3321 Amortissement non planifié des immobilisations incorporelles PA*, si le projet concerné est abandonné définitivement.

Des frais de planification et de projection d'investissement sont souvent engagés avant l'obtention d'un crédit d'investissement censé couvrir aussi ces mêmes frais. Ces frais doivent être inscrits immédiatement 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*.

2.4.3 Services industriels, STEP et réseaux d'eau

Les services industriels, les stations d'épuration (STEP) et les réseaux d'eau disposent de catégories d'immobilisations dont les durées d'utilisation peuvent parfois être différentes de celles prévues par le tableau présenté plus haut. Pour les infrastructures des services industriels en lien avec le gaz et l'électricité, les collectivités doivent se référer aux recommandations des branches¹, à savoir :

- pour l'électricité : Schéma de calcul des coûts pour les gestionnaires de réseau de distribution CH (recommandations de la branche pour le marché suisse), édition du 1^{er} novembre 2018 ;
- pour le gaz : annexes du Manuel Nemo (standard de la branche régissant le calcul de la rétribution de l'utilisation des réseaux locaux de gaz naturel), édition 2023.

En ce qui concerne les durées d'amortissement des infrastructures en lien avec le chauffage à distance, ainsi que les STEP, le traitement des boues et les réseaux d'eau, les durées d'amortissements obligatoires pour les collectivités vaudoises sont indiquées dans les deux tableaux ci-dessous.

2-4-3a Durée d'amortissement pour les chauffages à distance (CAD)

Catégorie d'immobilisations	Durée d'amortissement (en années)
Bâtiments de production	50
Installations techniques	30
Chaufferie < à 24 MWh	25
Chaufferie > à 24 MWh	40
Calculateurs et sondes	15
Réseau CAD – 175°	50
Réseau CAD – 130° sous caniveau	50
Réseau CAD – 130° pré isolé	35
Réseau CAD – 90° pré isolé	35
Installations liées à la production	25
Chaudières à bois	15
Chaudière à gaz	30
Pompes à chaleur	20

¹ <https://www.vd.ch/themes/etat-droit-finances/communes/finances-communales/mch2/bases-legales>

2-4-3b *Durée d'amortissement pour STEP, traitement des boues et réseaux d'eau*

Catégorie d'immobilisations		Durée d'amortissement (en années)
Bâtiments administratifs		30
Ouvrages d'exploitation (gros œuvre)		40
Ouvrages sous-lacustre, captages, puits		40
Partie mécanique et électromécanique		20
Partie électromécanique en milieu agressif		20
Conduites d'eau potable ou d'évacuation, hydrantes		60
Réservoirs partie génie civil	Structure	60
Réservoirs partie appareillage	Machinerie	30
Organes de mesures, commandes et de régulation (MCR)		15

2.4.4 Comptabilisation des 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. Il s'agit ici d'une reprise de la pratique de l'Etat de Vaud, qui est plus prudente que celle recommandée.

Les immobilisations du patrimoine financier des communes vaudoises doivent initialement être portées au bilan à leur prix de revient (prix d'acquisition ou de construction), 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.

Les immobilisations, les titres et les participations du patrimoine financier ne peuvent pas être évaluées au-dessus de leur prix d'acquisition. Le MCH2 de la CDF ne prévoit pas d'amortissements planifiés pour les actifs du patrimoine financier. Toutefois, le MCH2 vaudois autorise l'amortissement planifié des actifs du patrimoine financier, à condition d'utiliser les mêmes méthodes et les mêmes durées que les actifs du patrimoine administratif (compte à utiliser : *344 Réévaluations d'immobilisations PF*). Chaque commune doit décider si elle prévoit ou non des amortissements planifiés pour les actifs de son patrimoine financier, la pratique en la matière devant ensuite rester constante. La Direction des finances communales recommande néanmoins de ne pas amortir les actifs du patrimoine financier de manière planifiée. Dans tous les cas, si la valeur vénale d'un actif du patrimoine financier se trouve de manière durable en dessous de sa valeur au bilan, une correction doit être effectuée, toujours via le compte *344 Réévaluations d'immobilisation PF*. Aucune correction à la hausse n'est en revanche autorisée si, par la suite, l'actif devait récupérer une partie ou la totalité de sa valeur d'avant la correction.

Le compte *344 Réévaluations d'immobilisations PF* doit être utilisé pour refléter une perte de valeur économique d'un actif du patrimoine financier. Les collectivités publiques peuvent néanmoins prévoir des amortissements supplémentaires pour ces actifs. Ces derniers doivent suivre les mêmes règles que les amortissements supplémentaires du patrimoine administratif. La constitution de ces réserves passe par l'inscription d'une charge extraordinaire en faveur du capital propre (compte 2930) et leur dissolution se fait en même temps des amortissements planifiés (si prévus) ou des éventuelles réévaluations.

Le plan comptable MCH2 prévoit des comptes spécifiques dans les groupes de comptes 34 et 44 pour inscrire les charges et les revenus du patrimoine financier. Du côté des charges, le plan comptable MCH2 fait la distinction entre les charges en lien avec les immeubles et les charges en lien avec l'acquisition et l'administration de capital. Du côté des revenus, MCH2 fait la distinction entre les revenus des intérêts, les revenus des participations et les produits des immeubles du patrimoine financier. Par ailleurs, les revenus financiers liés au patrimoine administratif (comme les loyers ou les rentes issues de droits de superficie) doivent aussi être inscrits à l'intérieur du groupe de compte 44 *Revenus financiers*.

2.4.5 Autres comptabilisations

Comptabilisation des prêts du patrimoine administratif

Le MCH2 prévoit une harmonisation des pratiques en matière de comptabilisation des prêts. En particulier, MCH2 prévoit des règles de comptabilisation différentes pour trois types de prêts :

- les prêts à durée déterminée et avec obligation de remboursement ;
- les prêts à durée indéterminée avec interdiction de changement d'affectation ; et
- les prêts à durée indéterminée de type « à fonds perdus ».

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 dans le groupe de comptes 144 *Prêts PA* (pour l'entité qui prête) et le compte 2064 *Prêts, reconnaissance de dettes* (pour l'entité qui emprunte). Ces prêts peuvent être accordés contre rémunération (intérêts) ou non. En cas de rémunération inférieure aux taux du marché, une revalorisation peut être enregistrée sur la base d'une procédure d'actualisation tenant compte de la différence de taux.

Les prêts à durée indéterminée avec interdiction de changement d'affectation sont des prêts accordés pour l'acquisition d'une immobilisation ayant un but particulier et pour lesquels un remboursement est prévu uniquement en cas de changement d'affectation. Ces prêts doivent être traités comme des subventions d'investissement, tant par l'entité qui prête que par celle qui emprunte (voir sous-section 2.3.1).

Les prêts à durée indéterminée de type « à fonds perdus » se caractérisent par l'existence d'une convention par laquelle la partie qui prête renonce à leur remboursement. Ces prêts doivent être traités comme des subventions d'investissement accordées et donc être inscrites dans les groupes de comptes 363 *Subventions à des collectivités et à des tiers* (pour l'entité qui prête) et 463 *Subventions de collectivités et de tiers* (pour l'entité qui emprunte).

Comptabilisation des leasings financiers et PPP

Un contrat de leasing financier est un contrat de location ayant pour effet de transférer de la partie bailleuse du leasing à la partie preneuse du leasing la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Selon les normes IPSAS, la présence d'au moins un des indicateurs suivants permet de considérer qu'un contrat de leasing comporte un leasing financier :

- il y a un transfert de l'actif de la partie bailleuse à la partie preneuse à la fin du leasing,
- il y a une option de rachat de l'actif particulièrement favorable à la partie preneuse ;

- la durée du leasing financier couvre la grande partie de la durée de vie de l'actif concerné ;
- les coûts du contrat de leasing correspondent à une partie substantielle de la valeur de l'actif ;
- l'actif est spécialisé, c'est-à-dire qu'il ne peut pas être réadapté pour servir un autre utilisateur.

D'un point de vue économique, la substance du contrat prime sur la forme juridique. Ce sont donc non pas les droits liés à la propriété, mais les droits et les risques liés à l'usage économique de l'actif loué qui sont pris en considération. Dans son bilan, la partie preneuse du leasing doit inscrire, au début de la durée de validité du contrat de leasing financier, les actifs acquis en vertu de ce contrat en tant qu'actifs ; elle doit y inscrire les engagements correspondant à ce contrat en tant qu'engagements.

Quand il s'agit d'immobilisations du patrimoine administratif, les actifs ainsi acquis sont d'abord comptabilisés dans le compte des investissements à leur valeur intégrale. Ils sont ensuite reportés à l'actif du bilan dans le compte correspondant (groupe de comptes *14 Patrimoine administratif*). En principe, ces actifs sont amortis sur la base de leur durée d'utilisation. Toutefois, si le transfert de propriété à la partie preneuse, conformément à l'option d'achat prévue, ne paraît pas suffisamment certain au début de la validité du contrat de leasing, il convient d'amortir l'actif sur la durée de validité du contrat de leasing ou sur la durée d'utilisation, en choisissant la durée la plus courte des deux.

De leur côté, les engagements doivent être inscrits au passif du bilan dans le compte *2067 Contrats de leasing*. Les paiements liés au leasing financier doivent être comptabilisés en distinguant la part des frais de financement (charges d'intérêt) de la part relevant du remboursement. Les charges d'intérêt doivent être enregistrées dans le compte *3401 Intérêts passifs des engagements financiers*. En revanche, les paiements dus en raison d'un contrat de leasing à long terme et échus durant une année donnée doivent être présentés dans le compte *2015 Part à court terme des dettes de leasing à long terme*.

En revanche, les engagements résultant de contrats de leasing opérationnel ne doivent pas être portés au bilan. Ils sont traités de manière analogue aux contrats de location, à la différence près que les primes de leasing opérationnel sont enregistrées dans le compte *3162 Primes de leasing opérationnel*. Il est important de souligner que, la plupart du temps, les leasings opérationnels concernent des immobilisations de faible importance et avec un faible degré de spécialisation, comme des véhicules.

Dans les cas des PPP (partenariats public-privé) pour lesquels l'entité partenaire privée (exploitante) apporte un équipement qui aurait été comptabilisé dans le compte des investissements si l'entité partenaire publique avait réalisé elle-même l'équipement, se pose la question de savoir quelle partie doit inscrire l'actif et les engagements qui lui sont liés. La réponse à cette question dépend de la maîtrise dont la collectivité publique dispose sur la prestation que l'exploitante doit fournir et sur la part des risques présents et futurs qu'elle doit assumer. En principe, toute méthode de comptabilisation qui ne reflèterait pas la réalité économique du PPP devrait être écartée. De plus, un PPP ne doit pas permettre de contourner les dispositions relevant du droit des crédits, ainsi que les règles en matière de plafond d'endettement et de maîtrise des finances communales.

Comptabilisation des instruments financiers

Un instrument financier est un accord contractuel qui a simultanément pour effet de créer un actif financier pour une partie au contrat, et pour l'autre, de créer soit un engagement financier, soit un instrument de capital propre. Aucun traitement particulier n'est prévu pour les instruments financiers qui visent exclusivement une couverture du risque de change ou de taux. En revanche, la comptabilisation des autres instruments financiers doit se conformer à la totalité des dispositions prévues par la recommandation N° 21 du manuel MCH2 de la CDF. Aucune information supplémentaire au sujet des instruments financiers n'est fournie par le présent Manuel, car il s'agit d'instruments très spécialisés qui concernent évidemment un nombre extrêmement limité de communes vaudoises.

2.5 TABLEAU DE FLUX DE TRÉSORERIE

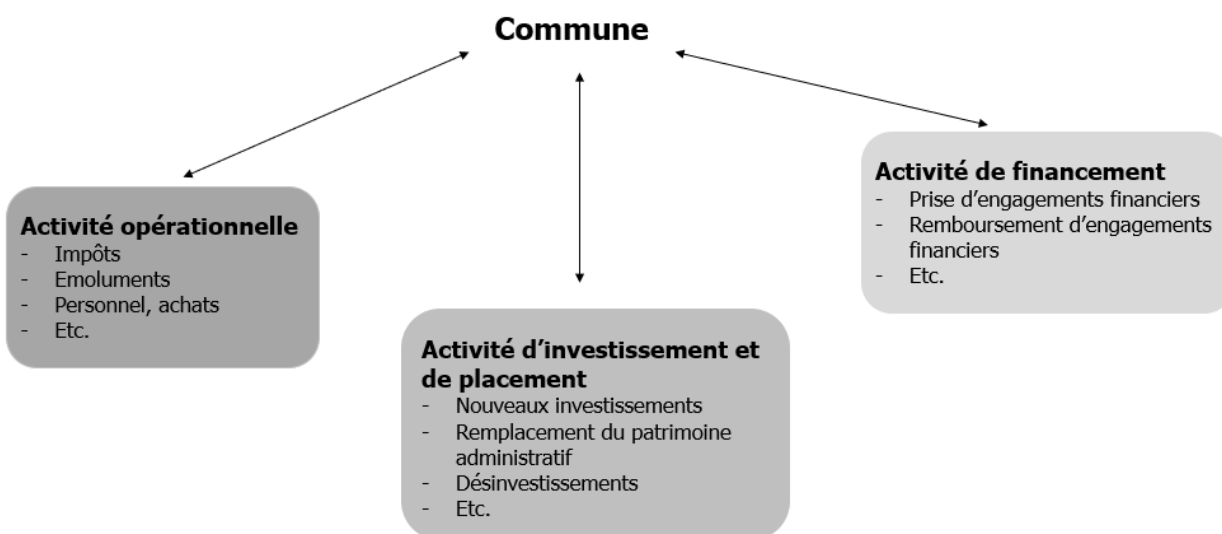
Le tableau des flux de trésorerie est un nouvel instrument figurant désormais dans les comptes annuels, au même titre que le bilan, le compte de résultats et le compte des investissements. Il s'agit d'une nouveauté du MCH2 par rapport au PCV qui ne prévoit pas de tableau des flux de trésorerie. Ce nouveau tableau est obligatoire pour toutes les communes et pour toutes les associations de communes. La publication de ce tableau peut être suspendue l'année de la présentation des premiers comptes tenus sur MCH2, si une différence persiste avec la variation des liquidités.

Le tableau des flux de trésorerie recense et classe, d'une part, les encaissements ou les recettes d'une période déterminée (entrées de trésorerie) et, d'autre part, les décaissements ou les dépenses de la même période (sorties de trésorerie). La notion de trésorerie se rapporte aux disponibilités au sens large, c'est-à-dire englobant non seulement les espèces en caisse et les avoirs sur les comptes bancaires et postaux qui sont immédiatement disponibles, mais aussi d'autres placements à court terme (moins de 90 jours), facilement convertibles en liquidités et qui sont peu soumis aux risques de fluctuation.

Le tableau des flux de trésorerie doit être organisé en trois parties, comme l'illustre la Figure 2-5. La première partie présente le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle. La deuxième partie présente, de manière distincte, le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et de l'activité de placement. La troisième et dernière partie du tableau présente le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement. La somme de ces trois flux de trésorerie doit correspondre à la variation des disponibilités nettes, c'est-à-dire à la variation des disponibilités et placements à court terme (groupe de comptes 100) après déduction de la valeur des objets semblables à de la monnaie (nature 1009 *Autres disponibilités*) et des engagements financiers envers des intermédiaires financiers (nature 2010)

Le Tableau 2-5-1 montre la présentation du tableau de flux de trésorerie recommandée par le MCH2. Le Tableau 2-5-2 fournit, lui, un exemple numérique avec plusieurs éléments à prendre en compte.

Figure 2-5 Représentation des différents flux de trésorerie



Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle [FTO]

Le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle indique dans quelle mesure cette activité permet à la collectivité publique de dégager davantage de trésorerie qu'elle n'en consomme. Si tel est le cas, alors cet apport de trésorerie pourra servir à financer ses activités d'investissement ou de placement, à réduire le montant de ses emprunts ou à accroître ses liquidités et ses placements à court terme.

Le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle se calcule souvent selon la méthode indirecte, c'est-à-dire en épurant le résultat total du compte de résultats des charges et des revenus n'ayant pas d'effet sur les disponibilités (voir charges et revenus concernés dans l'exemple numérique).

Les (rares) encaissements et décaissements provoqués par des événements extraordinaires sont enregistrés dans le tableau des flux de trésorerie comme provenant de l'activité opérationnelle.

N'entrent, en revanche, pas dans le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle :

- la sortie de liquidités suite à l'acquisition d'immobilisations appartenant au patrimoine administratif ; celle-ci fait partie du flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement ;
- la sortie de liquidités suite à l'acquisition d'immobilisations appartenant au patrimoine financier ; celle-ci fait partie du flux de trésorerie provenant de l'activité de placement.

Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et de placement [FTI+P]

Le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement correspond, selon la méthode directe, à la différence entre les recettes et les dépenses d'investissement ayant une incidence sur les liquidités. Les principales recettes et dépenses d'investissement n'ayant pas une incidence sur les liquidités sont notamment les recettes issues du transfert d'un actif du patrimoine administratif au patrimoine financier et les dépenses issues du transfert d'un actif du patrimoine financier au patrimoine administratif.

Ce flux de trésorerie est souvent négatif pour les collectivités publiques. L'importance du flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle par rapport à celui provenant de l'activité d'investissement revêt un intérêt particulier dans la mesure où il indique si les investissements consentis pendant la période considérée ont pu être financés par les ressources propres de la collectivité.

De son côté, le flux de trésorerie provenant de l'activité de placement renseigne sur les liquidités absorbées ou libérées par les placements dans des actifs appartenant au patrimoine financier.

Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement [FTF]

Le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement renseigne sur l'évolution des engagements à termes de la collectivité publique vis-à-vis de ses créanciers. Il englobe notamment :

- l'entrée de liquidités au moment de l'émission d'emprunts et la sortie de liquidités pour leur remboursement ;
- l'entrée de liquidités provenant d'emprunts hypothécaires contractés par la collectivité publique et la sortie de liquidités pour le remboursement.

Le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement se calcule sur la base du passif du bilan. Il s'agit de toutes les dépenses et les recettes occasionnées par les augmentations ou les diminutions des engagements financiers.

Tableau 2-5-1 Tableau des flux de trésorerie : Présentation recommandée

Méthode indirecte	Résultat total du compte de résultats
	+ Charges du compte de résultats sans incidence sur les liquidités
	– Revenus du compte de résultats sans incidence sur les liquidités
	+/- Variations des postes du bilan composant l'actif net circulant
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle [FTO]	
Méthode directe	Recettes du compte des investissements ayant une incidence sur les liquidités
	– Dépenses du compte des investissements ayant une incidence sur les liquidités
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement dans le patrimoine administratif [FTI]	
	Vente de placements financiers et immobilisations appartenant au patrimoine financier (groupes 102 <i>Placements financiers à court terme</i> , 107 <i>Placements financiers</i> et 108 <i>Immobilisations corporelles et incorporelles PF</i>)
	– Achat de placements financiers et immobilisations appartenant au patrimoine financier (groupes 102 <i>Placements financiers à court terme</i> , 107 <i>Placements financiers</i> et 108 <i>Immobilisations corporelles et incorporelles PF</i>)
Flux de trésorerie provenant de l'activité de placement dans le patrimoine financier [FTP]	
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et de placement [FTI+P]	
	Entrée de liquidités provenant de nouveaux engagements financiers à terme (hors subventions d'investissement)
	– Sortie de liquidités pour le remboursement d'engagements financiers à terme (hors subventions d'investissement)
Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement [FTF]	
Variation des disponibilités nettes durant l'exercice = [FTO] + [FTI+P] + [FTF]	

Tableau 2-5-2 Exemple chiffré d'un tableau des flux de trésorerie

Libellés	En CHF
Résultat total du compte de résultat (excédent de charges)	-755'707.-
+ Amortissements du patrimoine administratif et des subventions d'investissement	8'409'641.-
- Augmentation des créances et comptes courants	-1'260'562.-
- Augmentation des marchandises, approvisionnements et travaux en cours	-415'318.-
+ Diminution des actifs de régularisations	3'327'761.-
- Bénéfices sur la vente du PF	-1'168'700.-
- Diminution des engagements courants	-657'744.-
+ Augmentation de la dépréciation des créances fiscales	4'440'827.-
+ Augmentation des passifs de régularisation	297'847.-
+ Augmentation d'engagement pour les financements spéciaux, fonds, préfinancements et divers comptes de réserve du capital propre	1'237'287.-
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle [FTO]	13'455'332.-
+ Remboursements de prêts et de participations	774'243.-
+ Subventions acquises	6'220'530.-
+ Subventions à redistribuer	626'620.-
Recettes du compte des investissements ayant une influence sur les liquidités	7'621'393.-
- Immobilisations corporelles	-13'898'503.-
- Prêts et participations	-168'995.-
- Propres subventions d'investissement	-1'054'760.-
- Subventions d'investissement redistribuées	-626'620.-
Dépenses du compte des investissements ayant une influence sur les liquidités	-15'748'878.-
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement dans le PA [FTI]	-8'127'485.-
+ Diminution des placements financiers (à court terme)	40'697.-
- Augmentation des placements financiers (à long terme) et des autres immobilisations du PF	-17'397.-
Flux de trésorerie provenant de l'activité de placement dans le PF [FTP]	23'300.-
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et de placement [FTI+P]	-8'150'785.-
- Diminution des engagements financiers à court terme	-1'100'510.-
- Diminution des engagements financiers à long terme	-4'616'034.-
Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement [FTF]	-5'716'544.-
Variation des disponibilités nettes [FTO] + [FTI+P] + [FTF]	-411'997.-

3. ANNEXE AUX COMPTES ANNUELS

L'annexe aux comptes doit obligatoirement contenir les éléments suivants :

- une synthèse des principes régissant l'établissement des comptes annuels et des dérogations ;
- l'état du capital propre ;
- le tableau des associations de communes ;
- le tableau des titres et des participations ;
- le tableau des prêts et des engagements hors bilan ;
- le tableau des immobilisations ; et
- le tableau des indicateurs financiers ; ainsi que
- toute autre information complémentaire nécessaire pour apprécier correctement l'état des finances, du patrimoine et du résultat, ainsi que les risques financiers de la commune.

Ces différents points sont développés dans les prochaines sections qui proposent aussi des exemples de tableaux. Les versions modifiables de ces tableaux sont disponibles sur le site www.vd.ch/mch2. Une section est également consacrée au tableau de suivi du plafond d'endettement. Ce tableau ne constitue pas un élément obligatoire de l'annexe aux comptes annuels, mais il doit néanmoins être rempli et déposé sur la plateforme de l'AFF lors du dépôt des comptes annuels. Ce dernier tableau remplace l'onglet consacré au plafond d'endettement du résumé des comptes utilisé sous MCH1.

Un tableau relatif au respect du mécanisme de maîtrise des finances communales (voir art. 7 de l'[accord sur la participation à la cohésion sociale](#) du 25 août 2020) pourrait devenir obligatoire dans le cadre de la révision de la loi sur les communes. Le moment venu, le présent Manuel sera mis à jour de manière à fournir les instructions nécessaires à l'établissement de ce tableau supplémentaire.

De manière volontaire, chaque commune peut proposer des tableaux additionnels dans son annexe aux comptes. En raison du principe de l'image fidèle, il est néanmoins important que chaque commune prévoie tous les tableaux dont les informations sont nécessaires pour apprécier correctement l'état de ses finances, de son patrimoine et de son résultat. Tout risque ou engagement important (y compris les leasing) doit, d'une manière ou de l'autre, apparaître explicitement dans l'annexe aux comptes.

3.1 SYNTHÈSE DES PRINCIPES APPLIQUÉS

Le premier élément obligatoire de l'annexe est une synthèse des dispositions comptables décrites dans le présent Manuel. Quand ce dernier laisse le choix entre plusieurs options, la synthèse doit indiquer l'option retenue. L'encadré ci-dessous propose un modèle-type de synthèse des principes régissant l'établissement des comptes annuels. Les options sont indiquées en **bleu**. Les communes peuvent adapter ce modèle-type à leur guise. Lors de l'introduction de MCH2, les communes doivent aussi y indiquer les éventuelles divergences en cours de résolution entre leur pratique et celle prévue par le présent Manuel.

Principes régissant l'établissement des comptes annuels (exemple)

Bases légales appliquées

NB : la loi et le règlement seront bientôt mis à jour pour refléter le contenu du présent Manuel.

Les comptes sont présentés conformément à la loi sur les communes du 28 février 1956 (LC) et au règlement sur la comptabilité des communes du 14 décembre 1979 (RCCom), ainsi qu'aux dispositions du manuel de base MCH2 pour les communes vaudoises, manuel élaboré à partir des recommandations du manuel MCH2 publié par la Conférence des directrices et des directeurs des finances (CDF).

Principes comptables généraux

Les comptes sont établis de manière à donner une image de la situation financière qui soit la plus conforme possible à l'état réel des finances du patrimoine administratif. Ils respectent également les principes comptables suivants définis dans la recommandation n° 2 MCH2 : produit brut, comptabilité d'exercice, continuité, importance, clarté, fiabilité, comparabilité et permanence des méthodes.

Régularisation des recettes fiscales

Les recettes fiscales sont régularisées selon les principes de l'échéance. À la fin de l'année, toutes les créances fiscales relatives à l'année sont comptabilisées, même si elles ne sont pas encore payées. La différence entre l'impôt facturé et l'impôt définitivement dû ne fait l'objet d'aucune estimation.

Périmètre de présentation des comptes annuels

Ces comptes comprennent uniquement les comptes de la commune. Il n'y a pas de consolidation des comptes des associations de communes ou des autres organisations ou sociétés auxquelles elle est liée. L'annexe donne les informations nécessaires à apprécier les relations financières qui encourent entre la commune et lesdites associations de communes, organisations et sociétés.

Structure des comptes

Les comptes de la commune se composent d'un compte de résultat à deux niveaux, du compte des investissements, du bilan, du tableau des flux de trésorerie et de l'annexe aux comptes annuels.

Compte de résultats

A l'instar du budget, les natures du compte de résultats sont présentées principalement selon **[choisir ce qui s'applique : 1) la classification organique (qui reflète l'organisation communale) ; ou 2) selon la classification fonctionnelle.]** **[si option 1, indiquer qu'une présentation des comptes selon la classification fonctionnelle est également établie pour répondre aux exigences de la statistique financière.]**

En dérogation à la recommandation N° 8 MCH2, les excédents de charges ou de revenus des financements spéciaux, des fonds, des legs et des fondations constatés pour l'exercice font l'objet d'un prélèvement (groupe de comptes 45) ou d'une attribution (groupe compte 35) au capital propre (comptes 290 et 291).

Compte des investissements

Le compte des investissements repose essentiellement sur le plan comptable MCH2 de la CDF.

Bilan

La structure du bilan prévoit les dérogations suivantes au plan comptable MCH2 de la CDF :

1) Les engagements envers les fonds, les financements spéciaux, les legs et les fondations sans personnalité juridique sous capitaux de tiers n'ont pas de comptes spécifiques. Ceux-ci sont inscrits dans les groupes de comptes relatifs à ces mêmes éléments du capital propre (comptes 290 et 291).

[Pour les communes qui n'inscrivent pas de provisions au bilan. 2) Aucune provision n'est inscrite au bilan. Tous les états de fait ayant un caractère conditionnel qui, dans l'idéal, auraient nécessité la constitution d'une provision sont indiqués dans le tableau des engagements hors bilan de l'annexe.]

[Pour les communes qui inscrivent des provisions au bilan. 2) Les provisions sont inscrites au bilan en utilisant les écritures comptables relatives aux passifs de régularisation. Des sous-comptes séparés sont présentés au bilan pour chaque provision.]

3) Conformément à la pratique de l'Etat de Vaud, il n'y a pas de compte prévu pour l'enregistrement des excédents provenant des enveloppes budgétaires. Ces excédents influencent donc le résultat.

4) Les amortissements supplémentaires sont autorisés, mais traités comme des préfinancements. Il n'y a donc pas de compte prévu pour l'enregistrement des amortissements supplémentaires cumulés.

Annexe aux comptes

L'annexe présente l'état du capital propre, le tableau des associations de communes, le tableau des titres et des participations, le tableau des prêts et des engagements hors bilan, le tableau des immobilisations, ainsi que, **uniquement pour les communes**, le tableau des indicateurs financiers. Les informations suivantes sont également fournies pour permettre d'apprécier la situation financière de la commune : **[liste des informations complémentaires fournies]**

Patrimoine administratif

Les actifs du patrimoine administratif n'ont pas été retraités lors du passage à MCH2.

L'inscription à l'actif du patrimoine administratif des dépenses d'investissement doit passer par le compte des investissements, soit les groupes de comptes 5 et 6. Les dépenses inférieures à CHF 50'000.- par objet (**si le règlement de la commune prévoit un autre montant, indiquer cet autre montant**) sont portées au compte de résultats à travers le groupe de comptes 311.

Les immobilisations du patrimoine administratif sont inscrites au bilan, nettes des subventions d'investissement acquises et sont obligatoirement amorties de manière linéaire, dès...

[choisir un des trois : 1) le premier franc dépensé ; 2) la première utilisation de l'actif concerné ; ou 3) l'année successive à la première utilisation de l'actif concerné (N+1)]

La durée d'amortissement dépend de la catégorie d'immobilisation concernée, selon le tableau des durées d'amortissement présent dans l'annexe du Règlement sur la comptabilité des communes (RCCom). Si les circonstances l'exigent, un amortissement non planifié peut être comptabilisé.

Les crédits d'études en vue de l'acquisition, la réalisation ou la rénovation d'un actif appartenant au patrimoine administratif sont amortis, à condition d'être inscrits au bilan, **[Choisir une des trois 1) dès le premier franc dépensé, sur 10 ans ; 2) dès l'aboutissement des études financés par le crédit, également sur 10 ans ; ou 3) en même temps, et sur les mêmes durées, que le nouvel actif concerné par le crédit d'étude.]** [Indiquer également si les frais de planification et de projection avant crédit sont régularisés lors de l'obtention du crédit d'investissement]

Si le projet d'investissement concerné par le crédit d'étude est abandonné, la valeur résiduelle du crédit d'étude est amortie dans son intégralité l'année durant laquelle l'abandon du projet a été décidé.

[Indiquer ce qui s'applique : 1) Les prestations propres en lien avec les investissements du patrimoine administratif ne sont pas activées. 2) Le seuil d'importance pour déterminer l'activation des prestations propres en lien avec des investissements du patrimoine administratif est fixé à CHF xxx.]

Patrimoine financier

Les communes vaudoises ne sont pas autorisées à procéder à un retraitement du patrimoine financier au sens défini par le MCH2. En effet, les actifs du patrimoine financier ne peuvent pas être évalués au-dessus de leur prix de revient. Par conséquent, le principe de l'image fidèle n'est ici pas respecté.

[Indiquer ce qui s'applique : 1) les actifs du patrimoine financier ne font pas l'objet d'un amortissement planifié ; ou 2) les actifs du patrimoine financier font l'objet d'un amortissement planifié via le compte 344 selon les mêmes méthodes et durées que les actifs du patrimoine administratif.]. Si la valeur vénale d'un actif du patrimoine financier se trouve de manière durable en dessous de sa valeur au bilan, une correction est effectuée via le compte 344. Aucune correction à la hausse n'est en revanche autorisée si, par la suite, l'actif devait récupérer une partie ou la totalité de sa valeur d'avant la correction.

Financements spéciaux, fonds, legs et fondations sans personnalité juridique

Les financements spéciaux et les fonds sont des capitaux destinés à un but spécifique (affectés). Les financements spéciaux, à la différence des fonds, sont liés à des domaines qui doivent être obligatoirement autofinancés. Les deux doivent reposer sur une base légale. [Indiquer s'il y a des fonds sans base légale à régulariser ou à dissoudre]. Les financements spéciaux sont équilibrés par le biais de prélèvements (4510) et attributions (3510) inscrits dans le compte de résultats. Ils ne font donc pas l'objet d'écritures de clôture séparées comme préconisé par le plan comptable MCH2 de la CDF.

De leur côté, les legs et les fondations sans personnalité juridique correspondent à des capitaux cédés à la commune par des tiers avec obligation de les affecter aux buts voulus par ces mêmes tiers. [à mentionner uniquement si la commune gère effectivement des legs ou des fondations de ce type.]

Préfinancements et amortissements supplémentaires (si utilisés)

Un préfinancement est une constitution de réserve pour une immobilisation du patrimoine administratif pas encore concrétisée. Le préfinancement de charges courantes n'est pas autorisé. En revanche, un amortissement supplémentaire est une constitution de réserve visant une couverture anticipée des charges d'amortissement planifiées d'une immobilisation dont l'amortissement est déjà en cours.

La constitution de ces réserves peut être prévue au moment du bouclage, uniquement s'il existe un excédent de revenus. Son montant ne peut pas dépasser l'excédent constaté. Elle nécessite une validation du Conseil général/communal, validation qui peut avoir lieu dans le cadre de l'adoption des comptes annuels. Comptablement, la constitution de ces réserves passe par l'inscription d'une charge extraordinaire en faveur du capital propre (compte 2930). La dissolution se fait en même temps que les amortissements planifiés (qui ne sont pas modifiés), par l'inscription de revenus extraordinaires.

Réserve de politique budgétaire (si utilisée)

Les attributions à la réserve de politique budgétaire et les prélèvements sur celle-ci doivent être comptabilisés soit comme des charges extraordinaires soit comme des revenus extraordinaires. Au bilan, la réserve de politique budgétaire est inscrite au capital propre de la commune (compte 2940).

Les attributions à la réserve de politique budgétaire ne peuvent jamais dépasser l'excédent de revenus de l'exercice après la prise en compte des autres écritures extraordinaires. En revanche, un prélèvement sur la réserve de politique budgétaire doit obligatoirement être effectué lorsque l'exercice prévoit un excédent de charges, si possible de manière à le neutraliser. Dès que le résultat annuel est à l'équilibre, cette réserve peut financer des préfinancements ou des amortissements extraordinaires.

Autres remarques [Indiquer ici d'éventuelles particularités comptables de la commune et les corrections ou changements de pratique comptable par rapport aux comptes précédents].

3.2 ETAT DU CAPITAL PROPRE

L'état du capital propre renseigne de manière détaillée sur les raisons des changements ayant affecté le capital propre. La manière de structurer l'état du capital propre est présentée dans le Tableau 3-2, ci-après. De facto, il s'agit d'indiquer l'état de chaque compte du capital propre au début et à la fin de l'exercice, ainsi que les écritures comptables passées dans le compte de résultats l'ayant affecté.

Dans le tableau, il est nécessaire de mentionner l'état du capital propre (solde au 31.12.N) spécifique à chaque financement spécial (déchets, épuration, etc.) et à chaque fonds. De plus, il convient de mentionner les préfinancements relatifs à des projets n'ayant pas encore été réalisés. Il n'est pas nécessaire de détailler les préfinancements relatifs aux projets déjà réalisés et les amortissements supplémentaires, car leur suivi est assuré par le tableau des immobilisations (voir section y relative).

Tableau 3-2 Structure proposée de tableau de l'état du capital propre

Compte	Solde au 01.01.N	Augmentation par le compte	Diminution par le compte	Solde au 31.12.N
2900.x Financement spécial déchets	xxx	3510 Attributions aux financements spéciaux xxx	4510 Prélèvements sur les financements spéciaux xxx	xxx
2900.x Financement spécial épuration	xxx	3510 Attributions aux financements spéciaux xxx	4510 Prélèvements sur les financements spéciaux xxx	xxx
2900.x Financement spécial eau	xxx	3510 Attributions aux financements spéciaux xxx	4510 Prélèvements sur les financements spéciaux xxx	xxx
2910.x Fonds	xxx	3511 Attributions aux fonds xxx	4511 Prélèvements sur les fonds xxx	xxx
2911 Legs et fondations sans personnalité juridique	xxx	3512 Attributions aux legs et fondations sans personnalité juridique xxx	3512 Prélèvements provenant de legs et fondations sans personnalité juridique xxx	xxx
2930 Préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés	xxx	3893 Attributions aux préfinancements et amortissements supplémentaires xxx	4893 Prélèvements sur les préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés xxx	xxx
2940 Réserve de politique budgétaire	xxx	3894 Attributions à la réserve de politique budgétaire xxx	3894 Prélèvements sur la réserve de politique budgétaire xxx	xxx
2980 Autres capitaux propres	xxx	3898 Attributions aux autres capitaux propres xxx	4898 Prélèvements sur les autres capitaux propres xxx	xxx
2990 Résultat annuel de l'exercice N-1	xxx	2999 Résultats cumulés des années précédentes (si excédent de charges) xxx	2999 Résultats cumulés des années précédentes (si excédent de revenus) xxx	0
2999 Résultats cumulés des années précédentes	xxx	2990 Résultat annuel de l'exercice N-1 (si excédent de revenus) xxx	2990 Résultat annuel de l'exercice N-1 (si excédent de charges) xxx	xxx
2990 Résultat annuel de l'exercice N	0	9000 Excédent de revenus xxx	9001 Excédent de charges xxx	xxx
29 Capital propre	xxx	xxx	xxx	xxx
Variation nette du capital propre	xxx			

3.3 TABLEAU DES ASSOCIATIONS DE COMMUNES

Les associations de communes sont des relations de coopération formelle entre communes indépendantes afin d'accomplir ensemble des tâches relevant de la compétence des communes ou des tâches confiées aux communes. En principe, elles ont le statut de personne morale de droit public.

Chaque **association de communes** doit prévoir dans l'annexe à ses comptes annuels une liste de ses communes-membres. De surcroît, les associations de communes qui reçoivent des contributions des communes (c'est-à-dire les associations de communes qui ne s'autofinancent pas avec, par exemple, des taxes ou des ventes) doivent prévoir un tableau indiquant, pour chaque commune-membre :

- la proportion dans laquelle la commune-membre participe aux bénéfices ou aux déficits éventuels de l'association de communes (« quote-part à l'association ») ;
- le montant (en francs) de sa contribution annuelle à l'association ;
- les éventuels montants (en francs) qui lui ont été versés par l'association ;
- sa quote-part (en francs) de la dette nette (ou de la fortune nette) de l'association.

En complément, il convient de mentionner les éléments connus au moment de l'établissement des comptes qui pourront influencer l'une ou l'autre des colonnes du tableau dans les années à venir.

Chaque **commune** doit prévoir dans l'annexe à ses comptes annuels une liste des associations de communes dont elle est membre. Pour les associations de communes qui reçoivent des contributions de la commune, il est également nécessaire d'indiquer les informations relatives aux quotes-parts, aux contributions, aux éventuels versements et à la dette nette mentionnées plus haut.

La tableau 3-3 ci-après propose un exemple de tableau des quotes-parts communales ou des associations de communes (seul l'intitulé de la première colonne change entre les deux). Une colonne « commentaires » doit être ajoutée par les communes pour indiquer les tâches de l'association, une explication des liens financiers entre la commune et l'association, la présence d'éventuels cautionnements supérieurs au montant de l'endettement de l'association, ainsi que les éléments signalés par l'association pouvant influencer l'une ou l'autre colonne du tableau dans les années à venir.

Le transfert de tâches communales à une association intercommunale conduit les communes-membres à effectuer une débudgétisation. Or le niveau d'endettement joue un rôle significatif pour apprécier l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Pour cette raison, les indicateurs financiers communaux relatifs à la dette devraient idéalement tenir compte des quotes-parts des dettes intercommunales.

Tableau 3-3 Structure proposée pour tableau des quotes-parts communales (associations de communes) ou pour le tableau des associations de communes (communes)

Nom de la commune ou de l'association de communes	Quote-part à l'association ou de la commune (%)	Quote-part de la dette brute (francs)	Quote-part de la dette nette (francs)	Contribution de l'année N (francs)
...
...
...

3.4 TABLEAU DES TITRES ET DES PARTICIPATIONS

Les titres et les participations inscrites au bilan doivent être listés de manière exhaustive dans un tableau de l'annexe, cela indépendamment de leur appartenance au patrimoine financier (compte 1070) ou administratif (compte 145). Les titres et participations du patrimoine financier doivent être listées, même si leur valeur au bilan est de 0, cela pour pallier, en partie, à la non-réévaluation de ces actifs.

A minima, le tableau des titres et des participations doit indiquer les informations suivantes :

- le nom et la forme juridique de l'organisation concernée ;
- l'année d'acquisition du titre ou de la participation ;
- le nombre de titres ou participations détenues par la commune au 31.12 ;
- la valeur nominale du titre ou de la participation ;
- la valeur de marché (si connue) du titre ou de la participation au 31.12 ;
- la valeur comptable du titre ou de la participation au bilan, au 01.01 et au 31.12 ;
- les montants des éventuels flux financiers importants intervenus pendant l'année sous revue entre la commune et l'organisation concernée (par exemple le versement de subventions uniques ou annuelles, la distribution de bénéfices ou l'achat de prestations de service).

La manière de structurer le tableau des participations est présentée dans le Tableau 3-4 ci-après. Comme proposé, il convient de distinguer le patrimoine financier du patrimoine administratif. Dans la colonne « commentaires » il convient d'indiquer les informations utiles pour apprécier les activités de l'organisation concernée et les relations financières entre cette dernière et la commune.

Tableau 3-4 Structure proposée pour le tableau des titres et des participations

Nom et forme juridique de l'organisation	Année d'acquisition	Nombre de titres au 31.12.N	Valeur nominale du titre	Valeur de marché au 31.12.N	Valeur au bilan au 01.01.N	Valeur au bilan au 31.12.N	Flux financiers importants	Commentaires
1070 Actions et parts sociales (patrimoine financier)								
Société XY (SA)
...
145 Participations, capital social (patrimoine administratif)								
Société XY (SA)
...

3.5 TABLEAU DES PRÊTS ET DES ENGAGEMENTS HORS BILAN

Le tableau des prêts et des engagements hors bilan indique en particulier :

- les prêts accordés par la commune (détail du compte de bilan 144) ;
- tous les engagements conditionnels par lesquels la commune s'engage au bénéfice de tiers, en particulier les cautionnements, les garanties, les garanties de déficit, etc. (sauf quand celles-ci concernent une association intercommunale et sont déjà dans le tableau des associations) ;
- tous les autres états de fait ayant un caractère conditionnel qui, dans l'idéal, auraient nécessité la constitution d'une provision, tels que les peines conventionnelles, les dédits, etc.

Pour chaque prêt et engagement, le tableau des prêts et des engagements hors bilan doit indiquer :

- le nom de l'entité bénéficiaire ou du cocontractant ;
- le type de rapport juridique (type de prêt, garantie, cautionnement, autres) ;
- la date d'acceptation de l'engagement par l'autorité législative ;
- le montant de l'engagement au 01.01 et au 31.12.

Pour chaque engagement hors bilan, il est également nécessaire d'indiquer le risque d'activation (appréciation par la commune, exprimé en pourcent, du risque financier associé à l'engagement).

À noter que les garanties en faveur des caisses de pension doivent être indiquées avec les montants nécessaires pour atteindre la couverture totale (100%). Une inscription au bilan est nécessaire uniquement si une prestation d'assainissement évaluée de manière fiable est due par la commune. Cette situation peut se vérifier si la couverture de la caisse est inférieure à la couverture minimale imposée par la loi.

La manière de structurer le tableau des prêts et des engagements hors bilan est présentée dans le Tableau 3-5 ci-après. Dans la colonne « commentaires », il convient de prévoir une description plus détaillée de l'engagement en question et, si c'est pertinent, de proposer des informations qualitatives permettant une évaluation du risque. De manière générale, ce tableau ne doit omettre aucune information importante pour évaluer les risques financiers majeurs encourus par la commune. Les prêts et les engagements hors bilan peuvent être présentés par le biais de deux tableaux séparés.

Tableau 3-5 Structure proposée pour le tableau des prêts et des engagements hors bilan

Nom de l'entité bénéficiaire	Type de rapport juridique	Date de décision	Montant de l'engagement au 01.01.N	Montant de l'engagement au 31.12.N	Risque d'activation	Commentaires
Prêts						
...
Engagements hors bilan						
...

3.6 TABLEAU DES IMMOBILISATIONS

Le tableau des immobilisations doit fournir une image aussi complète et transparente que possible de tous les biens d'investissement de la collectivité publique. Il s'articule en deux sous-tableaux.

Dans le premier sous-tableau doivent figurer toutes les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif (tous les actifs inscrits dans les groupes de comptes 140 et 142), ainsi que toutes les subventions d'investissement (tous les actifs inscrits dans les groupes de comptes 146).

Dans le deuxième sous-tableau doivent figurer toutes les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier inscrites dans le groupe de comptes 108, mais aussi de toutes les immobilisations corporelles du patrimoine financier qui sont encore exploitées malgré une valeur au bilan de 0.

Le sous-tableau des immobilisations du patrimoine administratif prévoit les informations suivantes :

- le numéro du préavis et le montant du crédit d'investissement accordé dans ce cadre ;
- les dépenses nettes cumulées au 01.01.N ;
- les dépenses nettes de l'exercice ;
- les aliénations ou sorties du bilan de l'exercice ;
- les dépenses nettes cumulées au 31.12.N, ce qui correspond aux dépenses nettes cumulées au 01.01.N modifiées par les dépenses nettes et les aliénations ou sorties de l'exercice ;
- les amortissements cumulés au 01.01.N (amortissements planifiés et non planifiés du passé) ;
- les amortissements planifiés et non planifiés de l'exercice ;
- la valeur nette comptable au 31.12.N, ce qui correspond aux dépenses nettes cumulées au 31.12.N moins les amortissements cumulés au 01.01.N et moins les amortissements de l'exercice ;
- la durée d'amortissement restante (format : année restantes / années totales) ; et
- l'état des réserves de préfinancement (y compris les réserves liées aux amortissements supplémentaires) relatives à l'immobilisation au 01.01.N et au 31.12.N. Pour rappel, ces réserves ne peuvent jamais dépasser la valeur nette comptable de l'immobilisation.

Le sous-tableau des immobilisations du patrimoine financier reprend la plupart des informations déjà citées. Les principales différences par rapport au sous-tableau des immobilisations du patrimoine administratif sont les suivantes :

- ajout d'une colonne pour la valeur fiscale et d'une colonne pour les revenus générés par l'immobilisation. Si la collectivité publique le souhaite, elle peut également indiquer les charges engendrées par l'immobilisation. Ces éléments servent à donner un aperçu de la valeur du patrimoine financier ;
- ajout d'une colonne supplémentaire pour les réévaluations (moins-values) et suppression des colonnes pour la réserve de préfinancement (uniquement possible pour les immobilisations du PA).

Si la collectivité publique ne pratique pas l'amortissement des immobilisations du patrimoine financier, le sous-tableau concernant ces immobilisations ne doit pas faire mention des amortissements.

Tableau 3-6-1 Structure recommandée du sous-tableau des immobilisations du patrimoine administratif

Immobilisations	N° du préavis	Crédit accordé	Dépenses nettes cumulées au 01.01.N	Dépenses nettes en N (+/-)	Report des en cours, aliénations et sorties en N (+/-)	Dépenses nettes cumulées au 31.12.N	Amortissements cumulés au 01.01.N (-)	Amortissements planifiés en N (-)	Amortissements non planifiés en N (-)	Valeur nette comptable au 31.12.N	Durée restante de l' amortissement	Réserves de préfinancement au 01.01.N	Réserves de préfinancement au 31.12.N
140 Immobilisations corporelles PA													
1400 Terrains PA (liste)													
1401 Routes et voies de communication PA (liste)													
1402 Ports et aménagement des cours d'eau PA (liste)													
1403 Autres travaux de génie civil PA (liste)													
1404 Bâtiments PA (liste)													
1405 Forêts, alpages et vignes du PA (liste)													
1406 Biens meubles PA (liste)													
1407 Installations en construction PA (liste)													

Immobilisations	N° du préavis	Crédit accordé	Dépenses nettes cumulées au 01.01.N	Dépenses nettes en N (+/-)	Report des en cours, aliénations et sorties en N (+/-)	Dépenses nettes cumulées au 31.12.N	Amortissements cumulés au 01.01.N (-)	Amortissements planifiés en N (-)	Amortissements non planifiés en N (-)	Valeur nette comptable au 31.12.N	Durée restante de l'amortissement	Réserves de préfinancement au 01.01.N	Réserves de préfinancement au 31.12.N
1409 Autres immobilisations corporelles PA (liste)													
Total immobilisations corporelles													
142 Immobilisations incorporelles PA													
1420 Logiciels PA (liste)													
1421 Licences, droits d'utilisation, droits des marques PA (liste)													
1427 Immobilisations incorporelles en cours PA (liste)													
1429 Autres immobilisations incorporelles PA (liste)													
Total immobilisations incorporelles													
146 Subventions d'investissement													
1460 Subventions d'investissement à la Confédération													

Immobilisations	N° du préavis	Crédit accordé	Dépenses nettes cumulées au 01.01.N	Dépenses nettes en N (+/-)	Report des en cours, aliénations et sorties en N (+/-)	Dépenses nettes cumulées au 31.12.N	Amortissements cumulés au 01.01.N (-)	Amortissements planifiés en N (-)	Amortissements non planifiés en N (-)	Valeur nette comptable au 31.12.N	Durée restante de l'amortissement	Réserves de préfinancement au 01.01.N	Réserves de préfinancement au 31.12.N
(liste)													
1461 Subventions d'investissement aux cantons et concordats													
(liste)													
1462 Subventions d'investissement aux communes et associations intercommunales													
(liste)													
1463 Subventions d'investissement aux assurances sociales publiques													
(liste)													
1464 Subventions d'investissement aux entreprises publiques													
(liste)													
1465 Subventions d'investissement aux entreprises privées													
(liste)													
1466 Subventions d'investissement aux organisations privées à but non lucratif													
(liste)													
1467 Subventions d'investissement aux ménages privés													
(liste)													
1468 Subventions d'investissement à l'étranger													
(liste)													

Immobilisations	N° du préavis	Crédit accordé	Dépenses nettes cumulées au 01.01.N	Dépenses nettes en N (+/-)	Report des en cours, aliénations et sorties en N (+/-)	Dépenses nettes cumulées au 31.12.N	Amortissements cumulés au 01.01.N (-)	Amortissements planifiés en N (-)	Amortissements non planifiés en N (-)	Valeur nette comptable au 31.12.N	Durée restante de l' amortissement	Réserves de préfinancement au 01.01.N	Réserves de préfinancement au 31.12.N
1469 Subventions d'investissement aux installations en construction (liste)													
Total subventions d'investissement													
Total immobilisations du PA													

Tableau 3-6-2 Structure recommandée du sous-tableau des immobilisations du patrimoine financier

Immobilisations	N° du préavis (si applicable)	Crédit accordé (si applicable)	Dépenses nettes cumulées au 01.01.N	Dépenses nettes en N (+/-)	Allénations et sorties en N (-)	Dépenses nettes cumulées au 31.12.N	Amortissements et réévaluations cumulées au 01.01.N(+)	Amortissements planifiés en N (-)	Réévaluations (moins- values) en N (-)	Valeur nette comptable au 31.12.N	Durée restante de l' amortissement (si applicable)	Valeur fiscale	Revenus générés en N
108 Immobilisations corporelles et incorporelles PF													
1080 Terrains PF (avec n° de parcelle) <i>(liste)</i>													
1084 Bâtiments PF <i>(liste)</i>													
1087 Installations en construction PF <i>(liste)</i>													
1089 Autres immobilisations corporelles et incorporelles PF <i>(liste)</i>													
Total immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier													

3.7 TABLEAU DES INDICATEURS FINANCIERS

Le tableau des indicateurs financiers est obligatoire pour les communes, mais pas pour les associations de communes. Ce tableau doit obligatoirement mentionner les indicateurs financiers suivants :

- **taux d'endettement net** : différence entre capitaux de tiers et patrimoine financier (y compris quotes-parts communales de la dette nette des associations de communes qui ne sont pas autofinancées) exprimée en pourcent des revenus fiscaux après péréquation ;
- **degré d'autofinancement** : part des investissements nets de la commune financée directement par la marge d'autofinancement provenant de son exploitation annuelle ;
- **degré de couverture des charges** : rapport entre revenus courants et charges courantes ;
- **taux d'autofinancement** : part des revenus courants disponible pour les investissements ;
- **proportion des investissements** : investissements exprimés en pourcent des charges totales ;
- **dette brute par rapport aux revenus** : dette brute (y compris quotes-parts communales de la dette brute des associations de communes qui ne sont pas autofinancées) exprimée en pourcent des revenus courants de la commune ;
- **part des charges d'intérêts** : part des revenus courants consacrée aux intérêts nets ;
- **part du service de la dette** : part des revenus courants consacrée aux intérêts nets et aux amortissements obligatoires des investissements du patrimoine administratif.

Pour chaque indicateur financier, l'annexe doit mentionner :

- une brève description de l'indicateur ;
- les valeurs de l'exercice concerné et des quatre exercices précédents ;
- la moyenne sur cinq ans (trois ans pour la couverture des charges) ;
- les seuils permettant d'interpréter les valeurs ;
- un commentaire concernant l'interprétation et/ou l'évolution de l'indicateur (facultatif).

Au début de chaque année, la Direction des finances communales (DFC) met à disposition des communes un fichier de calcul permettant de générer un tableau des indicateurs financiers pour l'exercice écoulé. Ce fichier est disponible, avec un memento expliquant chaque indicateur, sur la page internet relative au tableau de bord interactif (www.vd.ch/finances-communales-tableau).

Des présentations alternatives sont autorisées si elles contiennent les éléments obligatoires mentionnés plus haut et utilisent à la fois les formules de calcul et les seuils interprétatifs prévus par le fichier de calcul de la DFC. De surcroît, les communes sont libres d'ajouter des indicateurs supplémentaires.

Si la commune ne dispose pas à temps des quotes-parts aux dettes des associations de communes pour l'exercice écoulé, elle laissera vide la valeur relative à l'exercice écoulé pour les indicateurs du taux d'endettement net et de la dette brute par rapport aux revenus. Dans ce cas, l'évolution sur cinq ans de ces deux indicateurs sans quotes-parts devra être présentée dans un tableau supplémentaire.

3.8 TABLEAU DE SUIVI DU PLAFOND D'ENDETTEMENT

Le tableau de suivi du plafond d'endettement reprend la structure de l'onglet consacré à ce plafond du résumé des comptes annuels utilisé jusqu'à maintenant par les communes et les associations de communes sous MCH1. Ce tableau doit indiquer à minima les informations suivantes :

- type de plafond (plafond au brut ou plafond au net) ;
- montant fixé par le conseil (communes) ou par les statuts (associations de communes) ;
- montant du plafond des cautionnements (si toujours présent selon ancien droit) ;
- montant effectif de la dette de la commune, respectivement de l'association, au 31 décembre ;
- total au 31 décembre des quotes-parts communales de la dette (brute ou nette selon type de plafond) des associations de communes qui ne sont pas autofinancées (information à renseigner uniquement par les communes) ;
- autres cautionnements accordés (autres que ceux en faveur des associations intercommunales) en tenant compte du degré du risque selon l'appréciation de la commune, au 31 décembre.

La **dette brute** correspond à la somme des groupes de comptes 200 « Engagements courants », 201 « Engagements financiers à court terme », 206 « Engagements financiers à moyen et à long terme ».

La **dette nette** correspond aux capitaux de tiers (20) moins le patrimoine financier (10) et les actifs du patrimoine administratif financés par des taxes affectées (éléments contenus dans le compte 1403). Cette définition est différente de celle utilisée pour les indicateurs MCH2, car spécifique au plafond.

La [page internet relative au plafond d'endettement](#) fournit des explications supplémentaires.

Plafond	fixé par le conseil	CHF	
<i>(si applicable)</i> La commune dispose également d'un plafond pour les cautionnements et autres garanties de		CHF	

Montant effectif de l'endettement	CHF	
Total des quotes-parts communales de l'endettement des associations de communes (hors associations autofinancées)	CHF	
Autres cautionnements accordés (sauf en faveur des associations de communes), en tenant compte du degré de risque estimé	CHF	

4. RESSOURCES UTILES

- Canton de Vaud, Loi sur les communes du 28 février 1956 (LC)
- Canton de Vaud, Loi sur les impôts communaux du 5 décembre 1956 (LICom)
- Canton de Vaud, Règlement sur la comptabilité des communes du 14 décembre 1979 (RCCom)
- Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (2008), Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (Manuel MCH2), Berne.
<https://www.srs-cspcp.ch/fr/manuel-mch2-version-integrale-n18360> (09.08.2024)
- Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales (CACSF). Documents de travail en lien avec l'introduction du MCH2.
<https://www.kkag-cacsfc.ch/fr/questions-techniques/presentation-des-comptes-publics-mch2/39-documents-de-travail.html> (09.08.2024)
- Office des affaires communales et de l'organisation du territoire du Canton de Berne, Guide des finances communales – Modèle comptable harmonisé 2, Berne.
<https://www.gemeinden.dij.be.ch/fr/start/arbeitshilfen/gemeindefinanzen.html> (09.08.2024)
- Service des communes de l'Etat de Fribourg, Modèle comptable harmonisé MCH2, Fribourg.
<https://www.fr.ch/etat-et-droit/communes/modele-comptable-harmonise-mch2> (09.08.2024)
- Service de surveillance des communes de l'Etat de Genève, Manuel d'utilisateur MCH2 pour les communes genevoises et exemples de comptes annuels MCH2, Genève.
<https://www.ge.ch/normes-comptables-mch2> (09.08.2024)
- G. SAITTA - UCV, Manuel d'introduction à la gestion financière communale, 2^{ème} édition, Pully.
<https://www.ucv.ch/formations/manuel> (09.08.2024)
- N. SOGUEL, Comprendre et gérer les finances de votre collectivité, EPFL Press, Lausanne.
<https://www.unil.ch/idheap/fr/home/menuinst/unitescompetences/finances-publiques/comprendre-et-gerer-les-finances.html> (09.08.2024)