CONFERENCE DES
DIRECTRICES ET DIRECTEURS
CANTONAUX DES FINANCES

MANUEL

MODÈLE COMPTABLE HARMONISÉ

POUR LES CANTONS ET LES COMMUNES

MCH2

Publié par la

Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances

CONFERENCE DES
DIRECTRICES ET DIRECTEURS
CANTONAUX DES FINANCES

Recommandation de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances

La Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances recommande aux cantons et aux communes de mettre en œuvre la présente recommandation aussi rapidement que possible, soit au cours des dix prochaines années.

CONFERENCE DES DIRECTRICES ET DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES

Le président :

Christian Wanner
Directeur des finances
du canton de Soleure

CONFERENCE DES DIRECTRICES ET DIRECTEURS CANTONAUX DES FINANCES

Le secrétaire :

Kurt Stalder

Berne, le 25 janvier 2008
Etat au 1er janvier 2024

Sommaire

Introduction | Cadre général		
Recommandations	Eléments du modèle comptable	01
	Principes comptables	02
	Plan comptable et classification fonctionnelle	03
	Compte de résultats	04
	Actifs et passifs de régularisation	05
	Corrections de valeur des actifs	06
	Recettes fiscales	07
	Financements spéciaux et préfinancements	08
	Provisions et engagements conditionnels	09
	Compte des investissements	10
	Bilan	11
	Immobilisations et comptabilité des immobilisations	12
	Vision consolidée	13
	Tableau des flux de trésorerie	14
	Etat du capital propre	15
	Annexe aux comptes annuels	16
	Objectifs et instruments de politique budgétaire	17
	Indicateurs financiers	18
	Procédure lors du passage au MCH2	19
	Instruments financiers	21
Annexes	Plan comptable	A
	Classification fonctionnelle	B
	Indicateurs financiers : Définitions et calculs	C
	Compléments aux recommandations	D
	Loi-modèle sur les finances des collectivités publiques	E
	Modifications des recommandations	F
	Glossaire	G
	Liste des abréviations	H

Conseil pour imprimer et tenir à jour le Manuel

Impression

La mise en page du Manuel est prévue pour une impression recto-verso. Chaque chapitre, recommandation et annexe, débute en belle page, c'est-à-dire sur un recto. C'est pourquoi la dernière page de certains chapitres reste blanche.

Tenue à jour

La version la plus à jour du Manuel est à disposition gratuitement sur le site internet du Conseil suisse de présentation des comptes publics (www.srs-cspcp.ch). Le Conseil publie une, voire deux fois, par année une *newsletter* dans laquelle les dernières modifications apportées au Manuel sont mentionnées. La *newsletter* est envoyée aux personnes qui y sont abonnées. Il est possible de s'y abonner en tout temps et gratuitement via le site internet du Conseil.

Introduction

Le présent manuel abroge la recommandation de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances contenue dans le *Manuel de comptabilité publique* de 1981/2[1]. Ce modèle comptable harmonisé de première génération (ou MCH1) a été révisé en tenant compte des normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS) et en coordination avec le nouveau modèle comptable de la Confédération (NMC).

Le présent manuel a pour objectif de renforcer l'harmonisation de la présentation des comptes des collectivités publiques et des autres entités publiques en Suisse[2]. Avec le modèle comptable harmonisé de deuxième génération (ou MCH2), publié pour la première fois en 2008, il présente la version actualisée des recommandations émises à ce propos par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances.

Le Manuel se compose de trois parties :

- La première partie est consacrée au *cadre général* du modèle comptable. Elle rappelle les principaux éléments du modèle comptable harmonisé MCH1, publié en 1981/2. Elle évalue brièvement ce modèle, notamment à la lumière des développements récents en matière de comptabilité publique. Partant de là, elle fixe les objectifs pour le développement du modèle comptable harmonisé et les critères auxquels ce développement doit satisfaire. Elle indique notamment comment le MCH2 réconcilie le principe de l'image fidèle avec les impératifs de la politique budgétaire. L'organisation et la mission du Conseil suisse de présentation des comptes publics y sont décrites. Cet organe a notamment pour mission de promouvoir l'harmonisation, la comparabilité et la transparence dans la présentation des comptes publics.
- La deuxième partie contient le cœur du Manuel, c'est-à-dire les recommandations de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances. Chaque recommandation s'accompagne de notes explicatives, d'exemples et d'illustrations.

  Le modèle comptable s'articule autour du bilan, du compte de résultats, du compte des investissements, du tableau des flux de trésorerie et de l'annexe (Recommandation 01). La clôture du compte de résultats comporte deux niveaux (Recommandation 04). Le premier niveau montre le résultat opérationnel, le deuxième niveau le résultat extraordinaire, conduisant ainsi au résultat total. Le résultat extraordinaire permet d'isoler les charges et les revenus véritablement extraordinaires. Il permet aussi de présenter d'éventuelles opérations relevant de la politique budgétaire (par exemple : amortissements supplémentaires du patrimoine administratif, amortissement du découvert du bilan, attributions au capital propre ou

[1] Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (1982), *Manuel de comptabilité publique*, Berne : Editions Paul Haupt. La version allemande date de 1981.

[2] Dans la mesure du possible, le Manuel utilise une terminologie applicable à tous les niveaux institutionnels. Pour des raisons pratiques, la terminologie du niveau cantonal est parfois employée (Conseil d'Etat, Grand conseil, etc.). Evidemment, le Manuel est également conçu pour les autres entités publiques et en particulier pour les communes. Ces dernières pourront adapter la terminologie en fonction de leur situation.

prélèvements sur le capital propre ; Recommandation 17). Une régularisation systématique et cohérente des actifs et des passifs est recommandée (Recommandation 05). Il en va de même des constitutions et dissolutions de provisions (Recommandation 09). Aucune limite n'est prescrite concernant le montant à partir duquel une dépense pour une immobilisation ayant une durée d'utilisation de plusieurs années doit être comptabilisée dans le compte des investissements. Chaque collectivité publique doit fixer sa propre limite en fonction du critère de l'importance (Recommandation 10). Les immobilisations du patrimoine administratif sont initialement évaluées à la valeur d'acquisition, puis amorties en fonction de leur durée d'utilisation. Cela implique d'introduire une comptabilité des immobilisations (Recommandation 12). Les actifs du patrimoine financier sont initialement évalués à leur valeur d'acquisition. Ensuite leur valeur est corrigée périodiquement sur la base de leur valeur vénale (Recommandations 06 et 12). Afin d'offrir une vue financière d'ensemble, incluant toutes les entités relevant de la collectivité publique concernée, il est nécessaire de présenter un tableau des participations dans l'annexe aux comptes, à défaut de présenter des comptes consolidés (Recommandation 13). L'annexe aux comptes annuels comprend le tableau des flux de trésorerie, un état du capital propre, un tableau des immobilisations, un tableau des provisions et des indicateurs financiers (Recommandations 14, 15, 16 et 18). Il n'est pas obligatoire de retraiter le patrimoine administratif au moment du passage du MCH1 au MCH2. En revanche, le patrimoine financier doit faire l'objet d'un retraitement sur la base de sa valeur vénale (Recommandation 19). La numérotation du plan comptable prévoit quatre positions dont les trois premières sont identiques à celles du plan comptable de la Confédération. La classification fonctionnelle est adaptée pour tenir compte de l'évolution des activités étatiques, des exigences internationales et des besoins d'information en matière de péréquation financière (Recommandation 03).

Ces recommandations constituent des normes minimales que toutes les collectivités publiques sont tenues de respecter. Toute dérogation doit impérativement être spécifiée dans l'annexe aux comptes.

– La troisième partie contient diverses annexes. Ces annexes précisent et complètent les recommandations. Elles détaillent en particulier le plan comptable et la classification fonctionnelle. Elles comprennent également les modalités de calcul des indicateurs financiers et les compléments apportés par le Conseil suisse de présentation des comptes publics aux recommandations. On y trouve aussi la chronologie des modifications apportées aux recommandations depuis leur publication en 2008.

Cadre général

Objectifs pour le développement du modèle comptable harmonisé

Diverses considérations plaident pour une harmonisation de la présentation des comptes publics :

- *Coordination en matière de politique budgétaire :* La comparabilité des comptes publics facilite la coordination de la politique budgétaire des cantons et des communes. Cette coordination se trouve grandement facilitée si des éléments fondamentaux, tels que le plan comptable, sont définis de manière uniforme. Un système uniforme offre aux cantons une vision consolidée dans la collaboration avec les communes.
- *Péréquation financière :* La péréquation financière intercantonale et intercommunale exige que les collectivités publiques fournissent des données comparables afin que les bases de calcul soient cohérentes. En particulier, différents mécanismes de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons (RPT) (y compris la collaboration intercantonale assortie d'une compensation de charges) nécessitent des données comparables.
- *Transparence :* Pour les citoyennes et les citoyens, pour la Confédération, pour le monde politique et pour les milieux de la recherche, les différences entre cantons et entre communes doivent apparaître en toute transparence. En l'absence de correspondance entre les états financiers, toute comparaison des politiques budgétaires menées par les différents cantons et communes est impossible.
- *Statistique financière :* La qualité des données à disposition de la statistique financière peut être significativement améliorée en harmonisant la présentation des comptes. La Confédération peut ainsi mener une politique budgétaire plus précise et plus cohérente. D'autres activités, qui utilisent également les données de la statistique financière, en bénéficient. Pensons à l'établissement des comptes nationaux ou à la recherche en finance publique. Qui plus est, la normalisation des systèmes comptables permet de collecter les données plus rapidement et plus efficacement, permettant ainsi de réaliser des économies.

Critères pour le développement du modèle comptable harmonisé

La comptabilité publique se distingue en de nombreux points de la comptabilité du secteur privé. Le droit des crédits et les droits découlant de la démocratie directe, pour ne mentionner que ces deux éléments, sont propres au secteur public. Le contexte particulier dans lequel s'inscrit la comptabilité publique découle des fonctions qu'elle doit assumer et de ses destinataires. La comptabilité publique intéresse un cercle de destinataires internes et un cercle de destinataires externes. Le cercle de destinataires internes comprend les organes suivants :

- organes de direction de la ligne hiérarchique ;
- états-majors centraux ;
- organes de contrôle des finances ;
- instances parlementaires.

Le cercle des destinataires externes comprend les intéressés suivants :

- grand public ;
- organe de surveillance des collectivités publiques de l'échelon institutionnel supérieur ;
- instances d'autorisation de rang supérieur ;
- collectivités publiques de même niveau ;
- services économiques en général ;
- créanciers ;
- marché des capitaux ;
- agences de notation ;
- institutions internationales.

Les besoins de ces divers destinataires doivent être pris en compte dans le développement du MCH2 et si possible de manière différenciée.

La comptabilité publique suisse doit assumer des fonctions particulières qui ne trouvent pas d'équivalent à l'étranger. Ces besoins découlent d'un degré de fédéralisme élevé et des droits découlant de la démocratie directe. Ces fonctions sont principalement les suivantes :

- *Permettre la mise en œuvre du droit budgétaire et du droit des crédits :* Seuls les crédits budgétaires et les crédits additionnels autorisent la dépense. L'administration en est tributaire : un crédit ne peut être utilisé que dans le but pour lequel il a été autorisé. Le respect des crédits et l'affectation des fonds aux fins prévues doivent être attestés dans la présentation des comptes. C'est pourquoi le principe de spécialité, prévu par le MCH, revêt une grande importance. Alors que la NGP interprète ce principe de manière très large, le MCH en donne une interprétation plutôt étroite.

- *Servir de support pour la gestion financière :* Des dispositifs comme les plans financiers, la planification des tâches, les freins à l'endettement ou les systèmes d'indicateurs aident les organes compétents à gérer le budget de manière appropriée et à empêcher un surendettement. Les données nécessaires proviennent de la comptabilité publique. Elles doivent donc être fiables et non biaisées. Si les données mises à disposition sont inadéquates, des suites indésirables comme des hausses d'impôts, des baisses de dépenses peuvent en résulter.
- *Servir d'aide à la conduite managériale :* Par le biais des imputations internes et des financements spéciaux, le MCH1 a déjà permis une certaine forme de comptabilité analytique. La NGP met un accent particulier sur une approche managériale ; elle prévoit de développer la comptabilité analytique. Combiner gestion budgétaire et approche managériale centrée sur la performance est complexe. Cela renforce le besoin de considérer ces deux fonctions conjointement pour développer la comptabilité.
- *Permettre l'analyse macroéconomique :* Les dépenses et les recettes de l'Etat sont un élément important des comptes nationaux. La quote-part de l'Etat, la quote-part fiscale, la quote-part du déficit, le taux d'endettement, le taux d'investissement et le taux de croissance des dépenses sont des informations-clés, par exemple pour juger du respect des critères de Maastricht. Conduire une politique macroéconomique de manière coordonnée constitue un défi majeur dans un état fédéral. En effet, les données nécessaires ne sont pas générées partout de la même manière. C'est pourquoi l'harmonisation est particulièrement importante.
- *Servir de support à l'élaboration de la statistique financière :* La comptabilité publique est la base de la statistique financière. Le MCH2 en a tenu tout particulièrement compte à travers la classification par nature et la classification fonctionnelle. La NGP s'est traduite par une perte de qualité de la statistique financière (forte agrégation des données, débudgétisation, groupes de prestations sans lien avec la classification fonctionnelle). La statistique financière est importante pour les analyses économiques, pour les comparaisons à travers le temps et pour les comparaisons entre entités (*benchmarking*). La statistique financière doit être adaptée à cette nouvelle situation et ses besoins doivent être pris en compte par le MCH2.
- *Faciliter la protection des intérêts des créanciers :* Le MCH1 mettait l'accent sur le compte de fonctionnement, sur le compte des investissements et sur le degré d'autofinancement. Les créanciers sont davantage intéressés par l'analyse du bilan, des participations dans des entités tierces et des engagements conditionnels. Les agences de notation et d'autres instances ont mis sur pied des classements pour juger de la bonité de nombreuses collectivités publiques.

Partant de l'analyse des cercles de destinataires et des multiples fonctions à remplir par la comptabilité publique, il est possible de dégager les critères à satisfaire dans le cadre du développement du modèle comptable harmonisé :

- La pluralité des enjeux de la comptabilité publique doit occuper le premier plan.
- Il est essentiel que la solution retenue soit compatible avec le système de milice en place en Suisse de manière à ce que le modèle reste compréhensible, même pour le citoyen qui, au niveau communal, dispose souvent de compétence budgétaire. Donc le degré de complexité doit rester raisonnable.
- Les propositions doivent être applicables aux trois niveaux institutionnels ; sans quoi l'harmonisation serait encore plus menacée qu'elle ne l'est aujourd'hui.
- Les modèles étrangers ne sont que partiellement transposables à la Suisse, en raison de son organisation fédéraliste et des institutions fondées sur la démocratie directe.
- Les innovations proposées doivent apporter une plus-value pour l'Etat.
- Les coûts engendrés par la réforme doivent être pris en compte.
- Une succession perpétuelle de réformes doit être évitée, en particulier afin de permettre les comparaisons à travers le temps.

Réconciliation du principe de l'image fidèle avec les impératifs de politique budgétaire

Pour pouvoir certifier que les comptes sont établis en conformité avec les normes IPSAS et dans le respect du principe de l'image fidèle, il est impératif d'appliquer l'intégralité de ces normes de présentation comptable. Le principe de l'image fidèle veut que les états financiers présentent une situation conforme en tout point à la réalité. Le hiatus entre le MCH2 et le principe de l'image fidèle provient du fait que les objectifs à atteindre sont différents. Il en découle une approche différente du capital propre. Aujourd'hui encore la manière d'évaluer le patrimoine d'un Etat –et par voie de conséquence la façon d'évaluer son capital propre en tenant compte des réserves latentes– n'est pas réglée. Contrairement au MCH2, les normes IPSAS n'autorisent pas de sous-évaluer le patrimoine. Pour des raisons de politique budgétaire, de nombreuses collectivités publiques ont constitué des réserves grâce à des amortissements conséquents du patrimoine administratif, cela sans en faire état explicitement. Aux termes du MCH1 et du droit budgétaire suisse, le patrimoine administratif ne peut être réalisé : il n'est pas possible de l'aliéner tant qu'il est nécessaire à la réalisation de tâches publiques. C'est pourquoi, s'agissant de ces réserves liées au patrimoine administratif, on ne saurait parler de « réserves latentes », comme on le ferait dans une entreprise privée. Pour atténuer cependant l'inconvénient du manque de transparence de telles réserves (par ex. résultant d'amortissements supplémentaires), le MCH2 prévoit que celles-ci soient désormais mises en évidence à la fois dans le compte de résultats, dans le bilan et dans l'annexe aux comptes.

Dans le secteur privé, la pratique qui consiste à créer délibérément des réserves latentes n'a plus cours, car elle permet de dissimuler les bénéfices. Comme nous l'avons mentionné plus haut, les réserves latentes sont aussi interdites dans le cas d'actifs incorporels même si leur valeur est difficile à évaluer. Quel que soit le domaine, on aspire à représenter le plus fidèlement possible la réalité de la situation financière.

Conseil suisse de présentation des comptes publics

La création du Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) en 2008 répond à l'objectif de promouvoir l'harmonisation, la comparabilité et la transparence avec lesquelles les collectivités publiques suisses présentent leurs comptes.

Les nouvelles normes de présentation des comptes que sont le NMC et le MCH2 ont impliqué d'importants changements pour la Confédération, pour les cantons et pour les communes. La mise en œuvre des nouvelles méthodes d'évaluation et d'amortissement, pour ne mentionner qu'elle, présente immanquablement des difficultés. Le Conseil suisse de présentation des comptes publics a en particulier pour tâche d'émettre des recommandations afin d'apporter une réponse aux questions qui se posent.

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics doit observer comment les recommandations sont appliquées. Il établit régulièrement un rapport sur l'état de mise en œuvre des recommandations. Il apporte une attention particulière pour coordonner la position des collectivités publiques suisses vis-à-vis de l'étranger. Ceci est d'autant plus important que la Suisse est membre de l'ISASB.

Le Conseil est également chargé d'observer l'évolution des normes comptables suisses et étrangères applicables au secteur privé et, cas échéant, d'en tenir compte dans ses recommandations. En Suisse, la Fondation pour les recommandations relatives à la présentation des comptes (RPC) s'occupe de développer les normes de présentation comptable des entreprises domiciliées en Suisse. Parallèlement aux RPC, l'évolution des normes internationales d'information financière (*International Financial Reporting Standards* – IFRS) doit être prise en considération afin d'harmoniser, jusqu'à un certain point, la présentation des comptes du secteur public avec celle des entreprises privées.

Par ailleurs, le Conseil doit tenir compte des exigences des normes de la statistique financière internationale. Il s'agit en particulier du système statistique du Fonds monétaire international-FMI (Manuel Statistiques des Finances Publics - Manuel SFP) et de celui de l'Union européenne (Système Européen des Comptes-SEC).

Recommandation 01
Eléments du modèle comptable

Recommandation

1 **Les éléments principaux du modèle comptable sont le bilan, le compte de résultats, le compte des investissements, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe aux comptes.**

2 **Le bilan présente la situation patrimoniale.**

3 **Le compte de résultats présente la situation en matière de charges et de revenus.**

4 **Le compte des investissements met les dépenses d'investissement en face des recettes d'investissement.**

5 **Le tableau des flux de trésorerie renseigne sur le niveau des liquidités et sur l'évolution de la structure du capital et du patrimoine.**

6 **L'annexe aux comptes contient :**

- **les principes régissant la présentation des comptes, en particulier lorsque ces principes dérogent au MCH2 ;**
- **des explications relatives au compte de résultats, au compte des investissements, au bilan et au tableau des flux de trésorerie ;**
- **l'état du capital propre ;**
- **d'autres indications importantes pour pouvoir apprécier l'état des finances, du patrimoine et du résultat, ainsi que la situation en matière de risques.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

7 Les éléments principaux du MCH2 constituent ensemble les comptes annuels.

8 *Différence par rapport au MCH1* : Le modèle comptable MCH1 repose sur trois éléments principaux : le bilan, le compte de fonctionnement et le compte des investissements (cf. Figure 01-1 ci-après). Dans le MCH2, le modèle est complété par un tableau des flux de trésorerie, une présentation échelonnée du résultat faisant partie intégrante du compte de résultats et d'une annexe nettement plus étoffée (comprenant notamment un état détaillé du capital propre) (cf. Figure 01-1). Cela permet d'améliorer l'information, d'accroître la transparence et d'offrir une image précise de la situation patrimoniale et du résultat.

Concernant le Point 2

9 Le bilan met en face les actifs (patrimoines) et les passifs (capitaux de tiers et capital propre) (cf. également Recommandation 11 relative au bilan).

10 *Différence par rapport au MCH1* : La structure de base du bilan (valeurs patrimoniales d'un côté, capitaux de tiers et capital propre de l'autre) est inchangée. Les groupes par nature « Engagements envers des entités particulières » et « Engagements envers les financements spéciaux » disparaissent. Ces postes sont désormais répartis dans d'autres groupes par nature (cf. Recommandation 03 relative au plan comptable et à la classification fonctionnelle).

Concernant le Point 3

11 Le compte de résultats est structuré en deux niveaux (cf. également Recommandation 04 relative au compte de résultats).

12 *Différence par rapport au MCH1* : Le compte de fonctionnement du MCH1 est remplacé par le compte de résultats à deux niveaux dans le MCH2. Le compte administratif regroupant le compte de fonctionnement et le compte des investissements n'existe plus dans le MCH2.

Concernant le Point 4

13 Le Point 4 précise les éléments constitutifs du compte des investissements, à savoir les dépenses et les recettes d'investissement. Les dépenses d'investissement sont définies comme des dépenses ayant une durée d'utilisation de plusieurs années et qui seront inscrites à l'actif. Les recettes correspondantes sont qualifiées de recettes d'investissement[1].

14 *Différence par rapport au MCH1* : La définition donnée par le MCH1 est quelque peu différente : « Les investissements groupent toutes les dépenses d'une collectivité publique pour l'achat de biens administratifs, ils ont une utilité nouvelle ou accrue, des points de vue quantitatif et qualitatif, sur plusieurs années. La définition ne vaut pas seulement pour les investissements propres mais aussi pour les subventions aux investissements ». L'idée d'utilité nouvelle ou accrue manque de clarté et est supprimée dans le MCH2. La séparation entre investissements propres et subventionnés est remplacée par une typologie plus précise (cf. Recommandation 10 relative au compte des investissements).

Concernant le Point 5

15 Le tableau des flux de trésorerie présente de manière échelonnée le flux de liquidités provenant de l'activité opérationnelle (compte de résultats épuré des opérations sans incidence sur les liquidités), le flux provenant de l'activité d'investissement (d'après le compte des investissements), le flux provenant de l'activité de placement et le flux provenant de l'activité de financement (cf. Recommandation 14 relative au tableau des flux de trésorerie).

16 *Différence par rapport au MCH1* : Le MCH1 ne prévoit pas de tableau détaillé des flux de trésorerie.

---

[1] Par définition, les opérations relatives au compte des investissements sont qualifiées de recettes ou de dépenses. La Recommandation 05 prévoit une régularisation par rapport à l'exercice non seulement pour le compte de résultats, mais aussi pour le compte des investissements (cf. remarques concernant la Recommandation 05, Point 1).

Concernant le Point 6

17 L'annexe aux comptes apporte en majorité des informations additionnelles. Parmi ces dernières on trouve l'état du capital propre, le tableau des participations et des garanties, le tableau des provisions et le tableau des immobilisations (cf. Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels).

18 *Différence par rapport au MCH1* : Le MCH1 prévoyait une annexe qui devait contenir des éléments comme l'état du patrimoine et de la dette, une liste des crédits d'engagement, un compte consolidé, un tableau de financement. L'annexe aux comptes est encore étoffée dans le cadre du MCH2.

Exemples et illustrations

Figure 01-1 Comparaison entre le MCH1 et le MCH2

Recommandation 02
Principes de présentation régulière des comptes

Recommandation

1 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.

2 Le MCH1 est remplacé. La présentation des comptes reposera à l'avenir sur le MCH2. Les dérogations à ces normes doivent être indiquées et motivées dans l'annexe aux comptes annuels. Le MCH2 va toutefois continuer à évoluer. Le Conseil suisse de présentation des comptes publics, instauré par la Confédération et les cantons, doit coordonner cette évolution et émettre périodiquement des recommandations additionnelles.

3 La présentation des comptes repose sur les principes du produit brut, de la comptabilité d'exercice, de la continuité, de l'importance, de la clarté, de la fiabilité, de la comparabilité et de la permanence des méthodes.

4 Selon le principe du 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.

5 Selon le principe de la 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.

6 Lorsque les comptes sont présentés selon le principe de la continuité, il convient de partir de l'idée de la continuité des activités des collectivités publiques.

7 Selon le principe de l'importance, il convient de présenter toutes les informations qui, du point de vue de l'utilisateur, sont nécessaires pour apprécier rapidement et complètement l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Les informations non pertinentes doivent être laissées de côté.

8 Selon le principe de la clarté, les informations doivent être claires et compréhensibles.

9 Selon le principe de la fiabilité, les informations doivent correspondre aux faits et être fiables (exactitude). La réalité économique doit déterminer la présentation des comptes (approche économique). Les informations doivent exclure l'arbitraire et être objectives (neutralité). Aucune information importante ne doit être omise (exhaustivité).

10 Selon le principe de la comparabilité, les comptes de la collectivité publique et des entités administratives qui la composent doivent être comparables à la fois entre eux et à travers le temps.

11 Selon le principe de la permanence des méthodes, les principes régissant la présentation des comptes doivent rester inchangés aussi longtemps que possible et autant que faire se peut.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

12 Le Point 1 définit le principe fondamental qui, dans le secteur public, doit présider à la présentation des comptes au moment de la clôture. Ainsi, la raison d'être de la présentation des comptes est définie. Cette présentation 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 est inspiré du principe de l'image fidèle utilisé dans les normes IPSAS.

13 Différentes conséquences découlent de l'adoption partielle du principe de l'image fidèle utilisé par les normes IPSAS (cf. Point 15 relatif aux différences par rapport aux normes IPSAS) :

- La constitution de réserves latentes, notamment à travers des amortissements supplémentaires, des attributions aux préfinancements, doit figurer dans l'annexe aux comptes. Les principaux postes du compte de résultats et du compte des investissements doivent être accompagnés d'une explication dans l'annexe : cela concerne les charges de personnel, les transferts, les amortissements ou les charges financières, ainsi que les dépenses ou les contributions d'investissement, etc.
- Les évaluations et les amortissements se conforment à la durée d'utilisation économique.
- Le patrimoine financier est évalué à la valeur vénale, sous réserve des recommandations s'appliquant à des postes particuliers du patrimoine financier (cf. également la Recommandation 11 relative au bilan).
- La constitution de provisions et la dissolution de provisions en cas de non-utilisation doivent être comptabilisées par le compte de résultats (cf. Recommandation 04 relative au compte de résultats). L'utilisation de provisions est comptabilisée par le compte de résultats (cf. exemple dans le Tableau 09-1 de la Recommandation 09).
- Les comptes de régularisation permettent de délimiter de manière cohérente les charges et les revenus entre les exercices comptables. Ces opérations affectent le compte de résultats (cf. Recommandation 05 relative aux actifs et aux passifs de régularisation).
- L'annexe aux comptes annuels informe sur les principes utilisés pour évaluer et délimiter. Elle commente les principaux postes du bilan et du compte de résultats. En outre, elle contient des éléments complémentaires importants comme l'état du capital propre, le tableau des immobilisations, les engagements conditionnels et la liste des crédits d'engagement ouverts. Les principales informations financières relatives aux participations doivent aussi figurer dans l'annexe (cf. Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels).

– Un tableau complet des flux de trésorerie renseigne sur l'évolution des liquidités, sur les opérations d'investissement et les mesures prises en matière de financement (cf. aussi la Recommandation 14 relative au tableau des flux de trésorerie).
– En outre, les comptes annuels présentent le résultat de façon échelonnée avec un résultat opérationnel et un résultat extraordinaire (cf. en outre la Recommandation 04 relative au compte de résultats).

14 *Différence par rapport au MCH1* : Dans le MCH1, la raison d'être de la présentation des comptes était définie comme suit dans l'art. 9 de la loi-modèle MCH1 traitant des principes de la comptabilité : « La comptabilité doit donner une situation claire, complète et véridique de la gestion financière, du patrimoine et des dettes. La planification financière, le budget, le bilan, le compte administratif et la statistique financière sont établis dans ce but ». Le MCH1 ne parle donc pas de « l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat », mais il définit plutôt la présentation des comptes comme devant suivre les principes de clarté, d'universalité et de sincérité. Notons que la notion de « situation véridique » est moins claire que celle « d'état réel ». En outre, le MCH1 assigne également ces objectifs à la planification financière, au budget et à la statistique financière. Or, ces éléments ne font pas directement partie des comptes à présenter à la clôture. Ainsi, le MCH1 est plutôt axé sur la politique budgétaire. Dans le MCH2, en revanche, la gestion financière, la budgétisation, la tenue et la présentation des comptes ont un autre caractère avec des lignes directrices et des définitions plus précises.
Sur le plan matériel, le MCH2 apporte d'autres modifications essentielles par rapport au MCH1. Il s'agit en particulier de la distinction entre les financements spéciaux dans le capital propre ou ceux dans les capitaux de tiers, de la comptabilisation des travaux d'entretien du patrimoine financier dans les charges financières, de l'amortissement des contributions d'investissement octroyées dans les charges de transferts des réévaluations de créances, le retraitement du patrimoine financier.

15 *Différence par rapport aux normes IPSAS* : La formulation retenue reprend celle utilisée par les normes IPSAS, mais avec une marge de liberté (voir aussi la LFC de la Confédération). Pour pouvoir certifier que les comptes sont établis en conformité avec les normes IPSAS et dans le respect du principe de l'image fidèle, il est impératif d'appliquer l'intégralité de ces normes de présentation comptable. Certaines divergences ne peuvent être évitées. Par conséquent, la définition des normes IPSAS n'est pas reprise intégralement et la formulation suivante a été choisie : « 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 ». Ainsi, l'objectif visé est défini de manière similaire à ce que l'on trouve à l'article 47 de la LFC de la Confédération. En revanche, les normes IPSAS parlent d'« offrir une présentation conforme à la réalité ». Le Point 1 s'approche le plus possible de la philosophie des normes IPSAS, sans exclure tout écart par rapport à ces normes.

Concernant le Point 2

16 La présentation des comptes s'articule autour de divers principes. Cela signifie qu'elle doit se conformer à cette norme reconnue.

Concernant le Point 3

17 Le Point 3 énumère les principes régissant la présentation des comptes. Le MCH2 contient par ailleurs des principes relatifs à la gestion financière, à l'établissement du budget et à la tenue de la comptabilité. Ces types de principes sont clairement différenciés.

18 Les principes du produit brut, de la comptabilité d'exercice et de la continuité constituent les postulats de base de la présentation des comptes. Les principes de l'importance, de la clarté, de la fiabilité, de la comparabilité et de la permanence des méthodes sont, quant à eux, des caractéristiques qualitatives de la présentation des comptes.

19 *Différence par rapport au MCH1* : Le MCH1 ne distinguait pas clairement les principes relatifs à la présentation des comptes de ceux relatifs à la gestion financière ou à l'établissement du budget ou encore à la tenue de la comptabilité. Il contenait surtout des principes relatifs à la gestion financière et à la présentation des comptes. Ces derniers apparaissaient dans l'art. 9 de la loi-modèle relatif aux principes de la comptabilité (cf. Point 1 ci-dessus) : annualité ; universalité ; clarté ; exactitude ; sincérité ; produit brut ; échéance ; spécialités qualitative, quantitative et temporelle des montants inscrits au budget, ainsi que l'antériorité du budget.

Concernant le Point 4

20 Le principe du produit brut s'étend à l'établissement du budget. Toutes les charges et tous les revenus doivent être inscrits pour l'intégralité de leur montant. Cela évite que tout biais soit introduit. En effet, les montants nets ne permettent pas toujours de se rendre compte de l'étendue réelle d'un projet. Le principe du produit brut doit être distingué de la méthode brute et nette utilisée pour déterminer si un crédit est soumis ou non au référendum financier. Dans ce second cas et sous certaines conditions, la méthode nette peut être retenue. Ainsi, un crédit d'engagement peut être accordé pour un montant correspondant à la différence entre les dépenses et les recettes si le montant des contributions de tiers est légalement assuré ou si le crédit est autorisé pour autant que des prestations de tiers bien déterminées soient obtenues.

Concernant le Point 5

21 Le principe de la comptabilité d'exercice prévoit que les montants doivent être imputés sur l'exercice comptable adéquat. Il faut le respecter pour connaître l'incidence financière complète des opérations de l'année. Imputer un montant sur un exercice inadéquat nuit au principe de l'image fidèle.

22 *Différence par rapport au MCH1* : La comptabilité d'exercice n'est pas citée explicitement dans le MCH1. Elle en constitue cependant un principe implicite. En effet, le MCH1 mentionne à la fois le principe de l'annualité et le principe de l'échéance. Or, individuellement, chacun de ces deux principes représente une composante du principe de comptabilité d'exercice.

Concernant le Point 6

23 Le principe de la continuité signifie que l'on part de l'idée que l'existence des collectivités publiques s'inscrit dans la durée. La question de son application se pose dans le cas par exemple des fusions de communes. Il faut alors comptabiliser les informations comme si la commune devait continuer d'exister et cela jusqu'à ce que la fusion s'achève et qu'un nouveau système comptable prenne le relais.

24 *Différence par rapport au MCH1* : Le MCH1 partait également du principe que l'Etat perdure. Cependant, il ne faisait pas explicitement mention du principe de la continuité.

Concernant le Point 7

25 Le principe de l'importance va de pair avec l'exigence faite de présenter des informations pertinentes. Des informations sont importantes lorsque leur disponibilité, leur absence, leur rectification, leur présentation erronée peuvent avoir une influence sur la décision de l'utilisateur.

26 *Différence par rapport au MCH1 :* Le principe de l'importance n'existait pas dans le MCH1.

Concernant le Point 8

27 Le principe de la clarté exige des informations qu'elles soient claires et compréhensibles. Il exclut de dissimuler des informations en recourant à des formulations imprécises et il exige que les informations soient compréhensibles également pour les personnes extérieures à l'entité.

28 *Différence par rapport au MCH1* : Aucune en français. En allemand, le principe de « *Verständlichkeit* » remplace dans le MCH2 celui de « *Klarheit* » présent dans le MCH1.

Concernant le Point 9

29 Le principe de la fiabilité inclut les principes de la véracité, de l'approche économique, de la neutralité, de la prudence et de l'exhaustivité. Une présentation fiable doit refléter la réalité des faits économiques davantage que les aspects juridiques. Elle doit être neutre, c'est-à-dire ne pas être biaisée par des intérêts particuliers ou des jugements de valeur. Elle 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 signifie plutôt que tous les risques susceptibles d'affecter la valeur présentée soient pris en considération.

30 *Différence par rapport au MCH1* : Dans le MCH1 le principe de la fiabilité n'existait pas en tant que tel. Seul le principe de l'universalité (ou exhaustivité) –qui aux termes du MCH2 est inclus dans le principe de la fiabilité– y figurait et disposait donc d'un poids plus important.

Concernant le Point 10

31 Le principe de la comparabilité est important : les comptes du canton et des communes doivent pouvoir être comparés entre eux et à travers le temps. Ceci va également dans le sens de la statistique financière et des efforts d'harmonisation.

32 *Différence par rapport au MCH1*. Le principe de la comparabilité n'apparaît pas en tant que principe dans le MCH1. Mais il est tout de même implicitement prescrit par le fait que l'harmonisation est évoquée comme ligne directrice de la réforme comptable (MCH1, p. 20).

Concernant le Point 11

33 Le principe de la permanence des méthodes prévoit que les modalités comptables ne doivent pas être constamment modifiées. On évite ainsi les confusions et les incohérences.

34 *Différence par rapport au MCH1* : Le principe de la permanence des méthodes était implicitement présent dans le MCH1. En effet, l'art. 9 de l'ancienne loi-modèle sur les finances des collectivités publiques (LMFC), prévoyait que la comptabilité donne une situation claire, complète et véridique de la gestion financière. Le principe n'a donc pas été formulé explicitement.

Recommandation 03
Plan comptable et classification fonctionnelle

Recommandation

1 Le plan comptable fournit la classification à utiliser pour établir le bilan (Rubriques 1 et 2), le compte de résultats (Rubriques 3 et 4) et le compte des investissements (Rubriques 5 et 6).

2 Une statistique financière basée sur la classification fonctionnelle doit être établie.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

3 Le plan comptable est annexé au Manuel sous forme d'un tableau. La dernière colonne de ce tableau contient, pour chaque rubrique comptable, des remarques concernant l'inscription au bilan, l'évaluation et l'amortissement.

4 *Différences par rapport au MCH1 :* La classification par nature est considérablement modifiée et cela pour toutes les catégories de comptes : bilan, compte de résultats et compte des investissements. Certaines natures de comptes sont conservées, mais se voient attribuer de nouveaux numéros. Le plan comptable est largement harmonisé avec celui de la Confédération (cf. également Tableau 03-1). Afin de satisfaire les besoins supplémentaires, en particulier au niveau de la statistique financière, le plan comptable comprend dès à présent quatre positions.

Concernant le Point 2

5 La classification fonctionnelle permet de catégoriser les dépenses et les recettes des collectivités publiques en fonction de la statistique financière (Tableau 03-2). Elle se base sur la COFOG (*Classification of Functions of Government*). Chaque collectivité publique tenant sa propre comptabilité doit également produire une statistique financière basée sur la classification fonctionnelle.

Exemples et illustrations

Tableau 03-1 Plan comptable[1]

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 patrimoine financier
		31 Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	41 Patentes et concessions	51 Investissements pour le compte de tiers	61 Remboursements
		32 Charges d'armement (Confédération uniquement)	42 Taxes et redevances	52 Immobilisations incorporelles	62 Transferts d'immobilisations incorporelles dans le patrimoine financier
		33 Amortissements du patrimoine administratif	43 Revenus divers		63 Subventions d'investissement acquises
14 Patrimoine administratif		34 Charges financières	44 Revenus financiers	54 Prêts	64 Remboursements de prêts
		35 Attributions aux fonds et financements spéciaux	45 Prélèvements sur les fonds et financements spéciaux	55 Participations et capital social	65 Transferts de participations
		36 Charges de transferts	46 Revenus de transferts	56 Propres 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	68 Recettes d'investissement extraordinaires
	29 Capital propre	39 Imputations internes	49 Imputations internes	59 Report au bilan	69 Report au bilan
					9 Comptes de clôture

[1] Le plan comptable détaillé figure en annexe.

Tableau 03-2 Classification fonctionnelle[2]

Fonction	Désignation
0	ADMINISTRATION GENERALE
01	Législatif et exécutif
02	Services généraux
03	Relations avec l'étranger
08	R&D administration publique
1	ORDRE ET SECURITE PUBLICS, DEFENSE
11	Sécurité publique
12	Justice
13	Exécution des peines
14	Questions juridiques
15	Service du feu
16	Défense
18	R&D ordre et sécurité publics, défense
2	FORMATION
21	Scolaire obligatoire
22	Ecoles spéciales
23	Formation professionnelle initiale
25	Ecoles de formation générale
26	Formation professionnelle supérieure
27	Hautes écoles
28	Recherche
29	Autres systèmes éducatifs
3	CULTURE, SPORT ET LOISIRS, EGLISE
31	Héritage culturel
32	Culture, autres
33	Medias
34	Sport et loisirs
35	Eglises et affaires religieuses
38	R&D culture, sports et loisirs, église
4	SANTE
41	Hôpitaux homes médicalisés
42	Soins ambulatoires
43	Prévention de la santé
48	R&D santé
49	Santé publique, non mentionné ailleurs

[2] La classification fonctionnelle détaillée figure en annexe.

Fonction	Désignation
5	PREVOYANCE SOCIALE
51	Maladie et accident
52	Invalidité
53	Vieillesse et survivants
54	Famille et jeunesse
55	Chômage
56	Construction de logements sociaux
57	Aide sociale et domaine de l'asile
58	R&D prévoyance sociale
59	Prévoyance sociale, non mentionné ailleurs
6	TRAFIC ET TELECOMMUNICATIONS
61	Circulation routière
62	Transports publics
63	Trafics, autres
64	Télécommunications
68	R&D trafic et télécommunications
7	PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT ET AMENAGEMENT DU TERRITOIRE
71	Approvisionnement en eau
72	Traitement des eaux usées
73	Gestion des déchets
74	Aménagements
75	Protection des espèces et du paysage
76	Lutte contre la pollution de l'environnement
77	Protection de l'environnement, autres
78	R&D protection de l'environnement et aménagement du territoire
79	Aménagement du territoire
8	ECONOMIE PUBLIQUE
81	Agriculture
82	Sylviculture
83	Chasse et pêche
84	Tourisme
85	Industrie, artisanat et commerce
86	Banques et assurances
87	Combustibles et énergie
88	R&D activités économiques
89	Autres exploitations artisanales
9	FINANCES ET IMPOTS
91	Impôts
92	Conventions fiscales
93	Péréquation financière et compensation des charges
94	Quotes-parts aux recettes de la Confédération
95	Quotes-parts, autres
96	Administration de la fortune et de la dette
99	Postes non répartis

Recommandation 04
Compte de résultats

Recommandation

1 Le compte de résultats renseigne sur les gains (revenus) et les pertes (charges) de substances enregistrés au cours de la période comptable.

2 L'objectif du compte de résultats est de présenter le résultat annuel de la collectivité publique selon le principe de l'image fidèle.

3 Le résultat total du compte de résultats modifie l'excédent ou le découvert au bilan.

4 Le premier niveau du compte de résultats montre le résultat opérationnel et le second niveau le résultat extraordinaire. Chaque niveau peut présenter un excédent de charges ou de revenus. Le résultat total du compte modifie l'excédent ou le découvert au bilan.

5 Charges et revenus sont considérés comme extraordinaires s'ils ne pouvaient en aucune manière être prévus, s'ils échappent à toute influence ou contrôle et s'ils ne relèvent pas de l'activité opérationnelle (fourniture des prestations).

6 Le recours à des instruments de politique budgétaire est comptabilisé comme des charges ou des revenus extraordinaires. Il s'agit des amortissements supplémentaires, de l'amortissement du découvert du bilan, ainsi que des opérations sur les fonds, des réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires, des préfinancements et des autres réserves (attributions ou prélèvements).

Notes explicatives

Concernant le Point 1

7 Le principe du produit brut a les conséquences suivantes sur le compte de résultats (cf. également la Recommandation 02 relative aux principes régissant la présentation des comptes) :

- La compensation entre charges et revenus n'est pas admise.
- Les prestations reçues d'assurances sociales (par ex. allocations pour pertes de gain, indemnités journalières de maladie pendant la durée du maintien du salaire) et les indemnités reçues pour le personnel mis à disposition peuvent cependant venir diminuer les charges.
- Les prélèvements sur le capital propre ou les attributions au capital propre affecté, par ex. pour couvrir le résultat annuel d'entités ou d'unités administratives liées à un financement spécial, doivent être comptabilisés dans le compte de résultats : Attributions dans la rubrique comptable (35) ; Prélèvements dans la rubrique comptable (45).

Concernant le Point 2

8 Pour déterminer objectivement le résultat de la période, charges et revenus doivent être enregistrés et régularisés pour garantir une comptabilisation cohérente dans le temps.

9 Le montant des amortissements à comptabiliser doit être fixé de manière à correspondre au mieux à la dépréciation de l'objet concerné. Cela concerne uniquement le patrimoine administratif qui doit être amorti en fonction de sa durée d'utilisation. Le patrimoine financier est toujours évalué à la valeur vénale.

10 Les versements de leasing doivent être répartis en une composante de remboursement et une composante d'intérêts.

Concernant les Points 3 et 4

11 Le solde du compte de résultats est un chiffre-clé d'autant plus important qu'il est décisif en matière de politique budgétaire. C'est pourquoi le résultat total prévaut. Les soldes intermédiaires offerts par la présentation échelonnée du résultat sont utiles pour l'analyse de détail.

Concernant le Point 5

12 En principe, une charge ou un revenu est extraordinaire s'il ne pouvait en aucune manière être prévu, s'il échappe à toute influence ou contrôle et s'il ne relève pas de l'activité d'exploitation liée à la fourniture de prestations. Le Tableau 04-1 ci-après indique comment présenter les charges et revenus extraordinaires dans le compte de résultats.

Concernant le Point 6

13 Les amortissements supplémentaires (383) et l'amortissement du découvert du bilan (3899) font partie des instruments de politique budgétaire. Ils doivent être présentés de manière séparée dans le compte de résultats pour pouvoir être identifiés comme tels. Ils sont extraordinaires par le fait qu'ils sont sans lien avec l'amortissement normal découlant de la durée d'utilisation.

14 *Différence par rapport au MCH1 :* Le MCH1 permettait également des amortissements supplémentaires. Cependant, la distinction entre amortissements réguliers et amortissements supplémentaires était différente. Dans le MCH1, les amortissements réguliers du patrimoine administratif ne tenaient pas compte de la durée d'utilisation : « Les biens du patrimoine administratif sont amortis selon le principe d'un autofinancement approprié compte tenu de la situation économique et financière » (MCH1, art. 18, Loi-modèle sur les finances des collectivités publiques, LMFC). Au-delà de cela, des amortissements supplémentaires pouvaient encore s'ajouter : « Pour autant que la situation financière et conjoncturelle le permette, le budget peut contenir ces amortissements supplémentaires » (MCH1, art. 18, LMFC). S'agissant de l'amortissement du découvert, le MCH1 précise : « Le découvert doit être amorti à moyen terme compte tenu de la situation conjoncturelle » (MCH1, art. 18, LMFC). Dans le MCH2, la rubrique 33 ne concerne plus que les amortissements reflétant la perte de valeur, par usure ou obsolescence, des éléments du patrimoine administratif.

Exemples et illustrations

Tableau 04-1 Compte de résultats : Présentation échelonnée

	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
		42	Taxes
33	Amortissements du patrimoine administratif	43	Revenus divers
35	Attributions aux fonds et financements spéciaux	45	Prélèvements sur les fonds et financements spéciaux
36	Charges de transferts	46	Revenus de transferts
37	Subventions redistribuées	47	Subventions à redistribuer
Résultat 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]			

Recommandation 05
Actifs et passifs de régularisation

Recommandation

1 **Les actifs de régularisation du compte des investissements[1] et du compte de résultats 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.**

2 **Les 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 que ces derniers ne factureront qu'au cours de la période suivante.**

3 **Il est possible, à titre exceptionnel, de renoncer à une régularisation des charges ou des revenus lorsqu'une prestation est récurrente. Pour pouvoir y renoncer, il faut 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.**
   - **Considérée individuellement, la transaction ne dépasse pas une valeur minimale dont le niveau dépend de la taille de la collectivité publique ou de sa surface financière.**
   - **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.**

4 **Lorsqu'un lien étroit existe entre une charge et un revenu, tous deux doivent être régularisés selon les mêmes règles.**

5 **Le montant à inscrire à l'actif ou au passif dépend du fait générateur de la régularisation (valeur nominale).**

---

[1] Le compte des investissements est une spécificité du secteur public. Pour l'essentiel, il n'enregistre que des recettes et des dépenses. Cependant, il exige que ces opérations soient attribuées à la période adéquate. Par exemple, une construction achevée au cours de l'année n devrait être portée entièrement à l'actif du bilan de l'année t et cela même si une partie des travaux ne sera facturée qu'en t+1. C'est pourquoi la présente recommandation parle également de recettes et de dépenses.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

6 Les actifs de régularisation, aussi appelés « actifs transitoires », sont classés dans le groupe de comptes « Actifs de régularisation » (104) du plan comptable. Le Tableau 05-1 en présente un aperçu. Leur passation s'effectue par le biais de la rubrique correspondante à l'intérieur du compte de résultats ou du compte des investissements. Leur extourne s'effectue par le biais des mêmes rubriques. Des exemples relatifs à la comptabilisation des actifs de régularisation figurent ci-après.

7 Les actifs de régularisation sont en principe intégralement extournés après la date de clôture des comptes, c'est-à-dire au début de l'exercice suivant. Les actifs 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 ex. au moment de la comptabilisation du revenu correspondant). A cette fin, il faut les comptabiliser dans une rubrique séparée au sein du groupe des actifs de régularisation. Les recettes fiscales, reposant sur des estimations, nécessitent par exemple une telle procédure de régularisation. Lorsque les montants régularisés touchent plusieurs exercices, seule la partie du montant qui concerne l'année en cours doit faire l'objet d'une extourne pendant l'exercice. C'est la fourniture de la prestation qui détermine l'extourne.

8 La présentation des actifs de régularisation s'effectue au bilan.

Concernant le Point 2

9 Les passifs de régularisation, aussi appelés « passifs transitoires », sont classés dans le groupe « Passifs de régularisation » (204) du plan comptable. Le Tableau 05-2 en présente un aperçu. Leur passation s'effectue par le biais de la rubrique correspondante à l'intérieur du compte de résultats ou du compte des investissements. Leur extourne s'effectue par le biais des mêmes rubriques. Des exemples relatifs à la comptabilisation des passifs de régularisation figurent ci-après. En fonction de leurs caractéristiques, les soldes importants de vacances et d'heures supplémentaires peuvent être traités de deux manières : soit ils font l'objet d'une régularisation, soit ils sont comptabilisés sous forme de provisions à court terme. Si leur montant et le moment de leur dénouement sont certains, alors une régularisation est préférable (cf. Recommandation 09 et l'annexe relative au plan comptable, comptes 2040 et 2050 du plan comptable).

10 Les passifs de régularisation sont en principe intégralement extournés après la date de clôture des comptes, c'est-à-dire au début de l'exercice suivant. Les passifs de régularisation représentant des montants particulièrement élevés doivent faire l'objet d'un suivi spécial afin de pouvoir les dissoudre lorsque la transaction se dénoue (par ex. au moment de la comptabilisation de la charge correspondante). A cette fin, il faut les comptabiliser dans une rubrique séparée au sein du groupe des passifs de régularisation. Lorsque les montants régularisés touchent

plusieurs exercices, seule la partie du montant qui concerne l'année en cours doit faire l'objet d'une extourne pendant l'exercice.

11 La présentation des passifs de régularisation s'effectue au bilan.

Concernant le Point 3

12 Il est nécessaire de définir la valeur à partir de laquelle les régularisations doivent avoir lieu. Cette valeur est fonction de la taille de la collectivité publique concernée ou de sa surface financière. Les grands cantons et les grandes villes pourraient considérer une valeur de 100'000 francs. Les cantons et communes de taille plus modeste devraient envisager un montant inférieur, toujours en fonction de leur taille. Cette décision est du ressort de chaque collectivité publique, mais la valeur retenue doit être divulguée dans l'annexe aux comptes.

Exemples et illustrations

Tableau 05-1 Groupe de comptes « Actifs de régularisation »

104	**Actifs de régularisation**
1040	Charges de personnel
1041	Charges de biens, services et autres charges d'exploitation
1042	Impôts
1043	Transferts du compte de résultats
1044	Charges financières, revenus financiers
1045	Autres revenus d'exploitation
1046	Actifs de régularisation relatifs au compte des investissements
1049	Autres actifs de régularisation relatifs au compte de résultats

Tableau 05-2 Groupe de comptes « Passifs de régularisation »

204	**Passifs de régularisation**
2040	Charges de personnel
2041	Charges de biens, services et autres charges d'exploitation
2042	Impôts
2043	Transferts du compte de résultats
2044	Charges financières, revenus financiers
2045	Autres revenus d'exploitation
2046	Actifs de régularisation relatifs au compte des investissements
2049	Autres actifs de régularisation relatifs au compte de résultats

Exemple 05-1 Comptabilisation d'actifs de régularisation lorsqu'une dépense de l'année précédente correspond à une charge de la nouvelle année

La collectivité publique loue un immeuble à un tiers. Elle lui paie un loyer de CHF 300'000 au 30.11 de l'année 1 pour la période allant de décembre à février. Une partie, soit CHF 200'000, concerne donc la nouvelle année. Cette somme doit être régularisée. Au début de l'année suivante, l'opération de régularisation est extournée à hauteur de CHF 200'000.

Tableau 05-3 Comptabilisation d'actifs de régularisation : Une dépense de l'année précédente correspond à une charge de la nouvelle année

Charges de loyers	Année 1	Année 2
Avec incidence sur les liquidités	❶ CHF 300'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie	CHF 0 présenté dans le tableau des flux de trésorerie
Sans incidence sur les liquidités	❷ —CHF 200'000	❸ CHF 200'000
Total	CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats	CHF 200'000 présentés dans le compte de résultats
Ecritures au journal	Débit	Crédit
❶ Comptabilisation du loyer payé (Année 1)	Charges de loyers	Caisse
❷ Comptabilisation de la régularisation (Année 1)	Actifs de régularisation	Charges de loyers
❸ Extourne de la régularisation (Année 2)	Charges de loyers	Actifs de régularisation

Exemple 05-2 Comptabilisation d'actifs de régularisation lorsqu'un revenu de l'année précédente correspond à une recette de la nouvelle année

La collectivité publique a accordé un prêt d'un montant de CHF 1 million à un taux d'intérêt de 5%. L'échéance de l'intérêt dû annuellement par l'emprunteur est fixée au 30 juin. Le montant à créditer sur l'année 1 est régularisé à la fin de l'année 1, soit CHF 25'000. Au début de l'année 2, la régularisation est extournée. Au 30 juin de l'année 2, l'intérêt est facturé à l'emprunteur qui le paie de suite.

Tableau 05-4 Comptabilisation d'actifs de régularisation : Un revenu de l'année précédente correspond à une recette de la nouvelle année

Revenus des intérêts	Année 1	Année 2
Avec incidence sur les liquidités	CHF 0 présenté dans le tableau des flux de trésorerie	❸ CHF 50'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie
Sans incidence sur les liquidités	❶ CHF 25'000	❷ —CHF 25'000
Total	CHF 25'000 présentés dans le compte de résultats	CHF 25'000 présentés dans le compte de résultats
Ecritures au journal	Débit	Crédit
❶ Comptabilisation de la régularisation (Année 1)	Actifs de régularisation	Revenus d'intérêts
❷ Extourne de la régularisation (Année 2)	Revenus d'intérêts	Actifs de régularisation
❸ Comptabilisation des intérêts payés (Année 2)	Caisse	Revenus d'intérêts

Exemple 05-3 Comptabilisation de passifs de régularisation lorsqu'une charge de l'année précédente correspond à une dépense de la nouvelle année

Au cours de l'année 1, des tiers fournissent à la collectivité publique des prestations d'un montant de CHF 100'000. Ces tiers facturent CHF 80'000 immédiatement à la collectivité publique qui les paie, le solde est facturé seulement au cours de l'année 2, en même temps que CHF 100'000 pour des nouvelles prestations fournies au cours de l'année 2. La collectivité publique s'acquitte du total de CHF 120'000 au cours de l'année 2. Au début de l'année 2, la régularisation de CHF 20'000 est extournée.

Tableau 05-5 Comptabilisation de passifs de régularisation : Une charge de l'année précédente correspond à une dépense de la nouvelle année

Prestations de tiers	Année 1	Année 2
Avec incidence sur les liquidités	❶ CHF 80'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie	❹ CHF 120'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie
Sans incidence sur les liquidités	❷ CHF 20'000	❸ —CHF 20'000
Total	CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats	CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats
Ecritures au journal	Débit	Crédit
❶ Comptabilisation du paiement (Année 1)	Prestations de tiers	Caisse
❷ Comptabilisation de la régularisation (Année 1)	Prestations de tiers	Passifs de régularisation
❸ Extourne de la régularisation (Année 2)	Passifs de régularisation	Prestations de tiers
❹ Comptabilisation du paiement (Année 2)	Prestations de tiers	Caisse

Exemple 05-4 Comptabilisation de passifs de régularisation lorsqu'une recette de l'année précédente correspond à un revenu de la nouvelle année

La collectivité publique loue un de ses biens-fonds à des tiers. Elle leur facture au mois de novembre de l'année 1 un loyer de CHF 300'000 dont ils s'acquittent immédiatement. Ce montant couvre la location pour la période allant de décembre à février. Une partie, soit CHF 200'000, concerne donc la nouvelle année. Cette somme doit être régularisée. Au début de l'année 2, la régularisation est extournée.

Tableau 05-6 Comptabilisation de passifs de régularisation : Une recette de l'année précédente correspond à un revenu de la nouvelle année

Revenus de loyers	Année 1	Année 2
Avec incidence sur les liquidités	❷ CHF 300'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie	CHF 0 présenté dans le tableau des flux de trésorerie
Sans incidence sur les liquidités	❶ —CHF 200'000	❸ CHF 200'000
Total	CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats	CHF 200'000 présentés dans le compte de résultats
Ecritures au journal	Débit	Crédit
❶ Comptabilisation du loyer encaissé (Année 1)	Caisse	Revenus de loyers
❷ Comptabilisation de la régularisation (Année 1)	Revenus de loyers	Passifs de régularisation
❸ Extourne de la régularisation (Année 2)	Passifs de régularisation	Revenus de loyers

Recommandation 06
Corrections de valeur des actifs

Recommandation

1 **Les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier sont initialement portées au bilan à leur valeur d'acquisition. L'évaluation ultérieure s'effectue à la valeur vénale.**

2 **Chaque immobilisation corporelle et incorporelle du patrimoine financier doit périodiquement faire l'objet d'une nouvelle évaluation, à moins qu'un évènement particulier exige une réévaluation immédiate.**

3 **Les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif sont initialement portées au bilan à leur valeur d'acquisition.**

4 **Les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif sont amorties selon leur durée d'utilisation. Il s'agit là des amortissements planifiés.**

5 **Toutefois, lorsqu'une immobilisation corporelle ou incorporelle du patrimoine administratif ne peut plus être utilisée autant que prévu par suite d'une destruction, d'une vétusté prématurée ou d'une autre raison technique réduisant son potentiel d'utilisation, un amortissement non planifié doit être enregistré pour corriger la valeur de l'actif au bilan. Le montant de l'amortissement équivaut à la réduction du potentiel d'utilisation ainsi encourue.**

6 **Chaque contribution d'investissement (subvention d'investissement) est initialement portée au patrimoine administratif de la collectivité publique subventionnante pour le montant de la contribution octroyée.**

7 **La valeur des contributions d'investissement est corrigée sur la durée d'utilisation des actifs subventionnés au rythme de l'amortissement planifié. En cas d'une destruction, d'une vétusté prématurée ou d'une autre raison technique réduisant le potentiel d'utilisation des actifs subventionnés concernés, un amortissement non planifié doit être enregistré pour corriger la valeur de la contribution d'investissement. Le montant de l'amortissement équivaut à la réduction du potentiel d'utilisation de l'actif subventionné concerné.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

8 Une correction de valeur d'une immobilisation corporelle ou incorporelle du patrimoine financier ne peut être enregistrée que si la valeur vénale varie effectivement. Par contre, aucune correction de valeur ne peut intervenir lorsqu'une variation de la valeur n'est qu'attendue (survenance du fait générateur économique après la date de clôture). Toutefois, il convient d'envisager la présentation dans l'annexe aux comptes.

9 Les corrections de valeur sont comptabilisées par le biais des comptes correspondants dans le compte de résultats. Pour une diminution de valeur, on utilise le compte 3441 Réévaluations des immobilisations corporelles et incorporelles PF. Pour une augmentation de valeur on utilise soit le compte 4443 Réévaluations d'immeubles PF, soit le compte 4449 Réévaluations d'autres immobilisations corporelles et incorporelles PF.

10 Les modalités d'évaluation des instruments financiers inscrits au patrimoine financier, notamment celles des placements financiers, sont réglées dans la Recommandation 21.

Concernant le Point 3

11 Les modalités d'évaluation des instruments financiers inscrits au patrimoine administratif, notamment celles des prêts et participations, sont réglées dans la Recommandation 21.

Concernant le Point 4

12 Les corrections sont enregistrées comme amortissements planifiés des immobilisations corporelles du PA (compte 3300) ou comme amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA (compte 3320).

Concernant le Point 5

13 Le potentiel d'utilisation correspond à la capacité technique d'un actif du patrimoine administratif à contribuer à la fourniture des prestations publiques. Comme le potentiel d'utilisation est basé sur une capacité technique, l'estimation du potentiel se fonde sur la quantité ou la qualité des prestations pouvant être fournies. Elle ne doit pas se fonder sur les flux de trésorerie futurs liés à ces prestations. Dans le cas d'une école, si de nouvelles exigences légales (p.ex. en matière de protection contre l'incendie) réduisent durablement d'un tiers le taux d'occupation admissible des locaux, alors le potentiel d'utilisation est réduit d'autant. Dans ce cas, un amortissement non planifié doit être comptabilisé pour un montant correspondant à la réduction du potentiel d'utilisation (ici un tiers de la valeur figurant au bilan). Il en va, par exemple, de même d'une maison de retraite ou d'un hôpital, lorsque la collectivité décide de réduire le nombre de places disponibles. L'amortissement non planifié doit refléter la réduction du potentiel d'utilisation en proportion de la valeur figurant au bilan.

14 En revanche, à capacité technique inchangée, la seule modification du prix des prestations fournies (dans l'hypothèse où la fourniture donne lieu au paiement d'un prix) n'entraîne pas de changement du potentiel d'utilisation (que le prix soit un prix de marché ou un prix administré). Par conséquent, aucune correction de valeur ne doit être enregistrée et aucun amortissement, en particulier non planifié, ne doit être comptabilisé. Ceci vaut également pour des actifs financés majoritairement ou en partie par des recettes affectées ou spécifiques (financements spéciaux).

15 Les corrections sont enregistrées comme amortissements non planifiés des immobilisations corporelles du PA (compte 3301) ou comme amortissements non planifiés des immobilisations incorporelles PA (compte 3321).

16 Dans de rares cas, un actif qui a été amorti de manière non planifiée parce qu'il était devenu inutilisable en totalité ou en partie peut retrouver un potentiel d'utilisation. Le potentiel d'utilisation ainsi recouvré doit être comptabilisé comme une reprise de valeur dans le compte 4391 Réévaluations PA.

Concernant les Points 6 et 7

17 Si l'entité récipiendaire comptabilise les contributions d'investissement reçues en suivant le principe du produit brut (cf. Recommandation 10), la subvention figurant au passif dans ses capitaux de tiers doit être dissoute sur la durée d'utilisation planifiée de l'immobilisation concernée ou, en cas de réduction du potentiel d'utilisation de cette immobilisation, pour un montant équivalant à l'amortissement non planifié.

Recommandation 07
Revenus fiscaux

Recommandation

1 **Les revenus fiscaux sont régularisés entre les exercices au minimum selon le principe de l'échéance des impôts. Dans la mesure du possible, ils doivent être régularisés selon le principe de la délimitation des impôts**.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

2 Afin de respecter les principes régissant la présentation des comptes, il est nécessaire de régulariser tous les revenus fiscaux entre les exercices concernés.

3 Quel que soit l'impôt ou la redevance, la question-clé est de savoir dans quelle mesure l'information sur le montant définitif de la créance fiscale relative à l'exercice est disponible à temps. Cela est nécessaire pour pouvoir établir le bilan (et l'évaluation des postes concernés) et procéder aux régularisations conformément aux exigences des normes IPSAS. De manière générale, trois méthodes sont actuellement utilisées et doivent être distinguées :

- *Principe de caisse :* Les revenus fiscaux sont comptabilisés lorsque l'argent est encaissé. Seuls les revenus fiscaux perçus sont comptabilisés à la fin de l'année. Par conséquent, ce ne sont pas les revenus fiscaux dus pour l'année qui sont comptabilisés. Par ailleurs, aucune estimation n'est effectuée pour régulariser les impôts. Ainsi, le principe de la comptabilité de caisse ne permet pas une comptabilisation cohérente dans le temps.
- *Principe de l'échéance des impôts :* Le principe de l'échéance des impôts représente le mode de comptabilisation préconisé par le MCH1. Selon ce principe et contrairement au principe de caisse, les revenus fiscaux sont comptabilisés au moment de leur facturation plutôt qu'au moment de leur encaissement. Ceci signifie qu'à la fin de l'année toutes les créances fiscales relatives à l'année sont facturées et comptabilisées (1012 créances fiscales), même si elles ne sont pas encore payées. En cas de trop-payé, le compte débiteur du contribuable concerné est négatif à hauteur de la différence entre l'impôt dû et le montant reçu. Au 31 décembre, les montants correspondant à ce type de contribuables constituent un engagement courant. Ils doivent donc être viré au compte Impôts (2002). Alternativement à la comptabilisation individuelle, une comptabilisation sommaire est possible. Cela étant, le principe de l'échéance des impôts ne permet pas une comptabilisation parfaitement cohérente dans le temps. En effet, la différence entre l'impôt facturé et l'impôt définitivement dû ne fait l'objet d'aucune estimation. Le Tableau 07-1 montre comment s'opère la comptabilisation selon le principe de l'échéance des impôts.

– *Principe de la délimitation des impôts :* Comptabiliser les revenus fiscaux selon le principe de la délimitation des impôts permet de mieux respecter le principe de la comptabilité d'exercice (voir Recommandation 02). Les décomptes fiscaux établis à la fin de l'année sont souvent provisoires. En effet, ils sont établis sur la base des données de l'année précédente. Ils diffèrent donc de la taxation définitive qui, quant à elle, n'intervient qu'ultérieurement, lorsque les données de l'année seront connues.

Lorsque le principe de la délimitation des impôts est appliqué, les revenus fiscaux spécifiquement dus pour l'année concernée sont comptabilisés. Mais comme à ce moment-là on ne dispose pas encore de données précises, il faut recourir à des estimations ou des approximations. Se faisant une certaine imprécision existe au sujet des revenus fiscaux qui résulteront de l'année considérée. Cependant, par le biais d'une estimation, les revenus fiscaux peuvent être attribués le plus fidèlement possible à l'exercice concerné. Ainsi, le principe de la délimitation des impôts permet une comptabilisation cohérente dans le temps. Si, pour chaque type d'impôt, les revenus fiscaux estimés conformément au principe de l'échéance des impôts sont supérieurs au total des montants facturés pour l'année fiscale concernée, alors la différence est comptabilisée comme un actif de régularisation dans le compte Impôts (1042). En revanche, si les montants facturés sont supérieurs aux revenus estimés, alors la différence est comptabilisée comme un passif de régularisation dans le compte Impôts (2042). Ainsi, les opérations de régularisation des impôts peuvent avoir un effet positif ou négatif sur les revenus fiscaux. Le Tableau 07-2 montre comment s'opère la comptabilisation selon le principe de la délimitation des impôts.

4 Les créances et engagements courants découlant des impôts comptabilisés selon le principe de l'échéance des impôts ne peuvent pas faire l'objet d'une compensation avec les régularisations découlant des impôts qui eux sont comptabilisées selon le principe de la régularisation des impôts. Dans le premier cas, cela découle de bordereaux fiscaux déjà établis individuellement pour certains assujettis. Dans le second cas, la régularisation fiscale découle d'une estimation effectuée pour l'ensemble des assujettis et cela n'a pas de conséquence sur les créances fiscales individuelles. De la même manière, les régularisations concernant différents types d'impôts ne peuvent mutuellement se compenser.

5 Idéalement et conformément au principe de la comptabilité d'exercice, la régularisation des revenus fiscaux devrait toujours s'effectuer en suivant les principes économiques de gestion et être dénuée de considérations de politique budgétaire. Cela garantirait une comptabilisation cohérente dans le temps. La comptabilisation et la régularisation des revenus fiscaux selon le principe de l'échéance des impôts (comme dans le MCH1) constituent la norme minimale.

6 En cas de passage du principe de l'échéance des impôts au principe de la délimitation des impôts, la plus-value qui en résulte doit être comptabilisée dans la réserve liée au retraitement.

Exemples et illustrations

Tableau 07-1 Principe de l'échéance des impôts

Lorsque le principe de l'échéance des impôts est appliqué, aucune régularisation des impôts n'est effectuée. Conformément à cela, les créances fiscales doivent être comptabilisées sur la base des bordereaux envoyés et des montants encaissés avant la fin de l'année. Le trop-payé global[1] est comptabilisé comme un engagement courant.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Bordereaux fiscaux envoyés au cours de l'année n concernant les impôts dus pour l'année n	Créances fiscales (1012)	Revenus fiscaux (40XX)	300
Cas 1 (pas de trop-payé global) : Paiements des contribuables = 300			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
Cas 2 (trop-payé global) : Paiements des contribuables = 320			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	320
Virement du trop-payé global	Créances fiscales (1012)	Impôts (2002)	20

Tableau 07-2 Principe de la délimitation des impôts

Lorsque le principe de la délimitation des impôts est appliqué, les comptes de régularisation 1042 et 2042 sont utilisés. Les régularisations ne s'effectuent pas de manière individualisée, par rapport à chaque contribuable, mais globalement par rapport à l'ensemble des contribuables. Les écritures comptables mentionnées ci-dessous concernent différents cas qui se différencient les uns des autres en fonction des estimations globales concernant l'ensemble des revenus fiscaux présumés et en fonction du total des montants encaissés venant des contribuables. Dans tous les cas, le total des bordereaux provisoires envoyés en cours d'année s'élève à 300. Les bordereaux finaux avec les montants définitifs n'ont par définition pas été envoyés à la clôture : ils seront envoyés lorsque les décomptes fiscaux seront établis, c'est-à-dire en cours d'année n+1, voire plus tard encore.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Bordereaux fiscaux envoyés au cours de l'année n concernant les impôts dus pour l'année n	Créances fiscales (1012)	Revenus fiscaux (40XX)	300

[1] Le trop-payé correspond soit à des avances de la part des contribuables pour la période fiscale suivante, soit à des versements de la part des contribuables qui dépassent les montants leur ayant été facturés. Il s'agit donc de montants en faveur des contribuables.

Cas 1 (pas de régularisation, pas de trop-payé global) : Paiement des contribuables = 300 Revenus fiscaux présumés = 300 Globalement, les contribuables paient un montant équivalant au montant total des bordereaux provisoires. Et globalement l'estimation faite à la clôture concernant le total de l'impôt dû s'avère correspondre au total du montant des bordereaux provisoires.			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
Cas 2 (pas de régularisation, avec trop-payé global) : Paiements des contribuables = 320 Revenus fiscaux présumés = 300 Les contribuables paient globalement 20 de plus que le montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû globalement s'avère correspondre au montant total des bordereaux provisoires.			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	320
Virement du trop-payé global	Créances fiscales (1012)	Impôts (2002)	20
Cas 3 (actif de régularisation, pas de trop-payé global) : Paiements des contribuables = 300 Revenus fiscaux présumés = 400 Globalement, les contribuables paient un montant équivalant au montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû globalement s'avère supérieure de 100 au montant total des bordereaux provisoires.			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
Impôts probablement dus pour l'année n et pour lesquels aucun bordereau final n'a encore été envoyé à la fin de l'année n	Actifs de régularisation : Impôts (1042)	Revenus fiscaux (40XX)	100
Cas 4 (passif de régularisation, pas de trop-payé global) : Paiements des contribuables = 300 Revenus fiscaux présumés = 200 Globalement, les contribuables paient un montant équivalant au montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû s'avère globalement inférieure de 100 au montant total des bordereaux provisoires.			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	300
Impôts probablement dus pour l'année n et pour lesquels aucun bordereau final n'a encore été envoyé à la fin de l'année n	Revenus fiscaux (40XX)	Passifs de régularisation Impôts (2042)	100

Cas 5 (actif de régularisation, avec trop-payé global) : Paiements des contribuables = 320 Revenus fiscaux présumés = 400 Les contribuables paient globalement 20 de plus que le montant total des bordereaux provisoires. Et l'estimation faite à la clôture concernant l'impôt dû s'avère globalement supérieure de 100 au montant total des bordereaux provisoires.			
Paiement des bordereaux	Disponibilités et placements à court terme (100x)	Créances fiscales (1012)	320
Virement du trop-payé global par rapport au total des bordereaux provisoires	Créances fiscales (1012)	Impôts (2002)	20
Impôts probablement dus pour l'année n et pour lesquels aucun bordereau final n'a encore été envoyé à la fin de l'année n	Actifs de régularisation : Impôts (1042)	Revenus fiscaux (40XX)	100

Recommandation 08
Financements spéciaux et préfinancements

Recommandation

1 **Un financement spécial correspond à une allocation complète ou partielle de recettes à une tâche spécifique (recettes affectées). Cette allocation doit reposer sur une base légale. Les impôts généraux ne peuvent pas être affectés.**

2 **Un préfinancement est une constitution de réserve pour un projet qui n'a pas encore été adopté. Cette constitution peut être prévue au budget ou être opérée au moment du bouclement. Elle nécessite une décision de l'autorité formellement compétente. Elle est présentée comme une charge extraordinaire dans le compte de résultats.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

3 Le financement spécial est un mode de financement courant dans le secteur public. Par ce biais, des ressources sont affectées à l'accomplissement de tâches publiques spécifiques.

4 Le fait qu'une base légale soit nécessaire pour instaurer un financement spécial montre que la mise en place d'un tel financement ne doit pas du tout se décider à la légère.

5 Un financement spécial ne peut être instauré que s'il existe un rapport causal entre la prestation fournie et le montant payé par le bénéficiaire (par exemple les émoluments pour le stationnement). Les impôts généraux ne doivent pas être affectés. Il serait préjudiciable que le volume des prestations publiques fluctue sous l'effet de variations de la charge fiscale décidées par ailleurs (par exemple impôts sur le revenu ou le bénéfice). Les moyens budgétaires ne pourraient par ailleurs plus être alloués en fonction des priorités. Une affectation n'est possible que pour les émoluments, les patentes, les contributions ou les redevances causales.

6 A l'instar des autres charges et des autres revenus, les opérations relatives à des financements spéciaux doivent être comptabilisées dans le compte de résultats. Par analogie, les dépenses et les recettes d'investissement relatives à des financements spéciaux doivent figurer dans le compte des investissements. Le solde des financements spéciaux doit apparaître au bilan. S'il est positif, le solde correspond à une avance de la collectivité publique envers le financement spécial concerné. S'il est négatif, il correspond à un engagement de la collectivité publique envers le financement spécial. Si le solde représente un engagement, il est classé en fonction de la nature du financement spécial soit dans les « Engagements envers des financements spéciaux sous capitaux de tiers » (Compte 2090), soit dans les « Financements spéciaux sous capital propre » (Compte 2900). Si le solde représente une avance, il doit être classé soit à l'actif du bilan dans les « Créances envers des financements spéciaux sous capitaux de tiers »

(Compte 1090) avec un signe positif, soit au passif du bilan dans les « Financements spéciaux sous capital propre » (Compte 2900) avec un signe négatif.

7 Les financements spéciaux (et les fonds spéciaux) sont rattachés au capital propre lorsque
(1) la collectivité publique est compétente pour modifier la base légale concernée ou
(2) lorsque la base légale repose certes sur le droit de rang supérieur mais que celle-ci laisse une marge de manœuvre considérable à la collectivité publique.
Le Tableau 08-1 donne des exemples de financements spéciaux classés dans les capitaux de tiers et le Tableau 08-2 des exemples de financements spéciaux classés dans le capital propre.

8 Même lorsque le droit de rang supérieur prescrit un financement spécial basé sur une taxe, la collectivité publique dispose d'une marge de manœuvre importante dans la fixation du montant de la taxe et dans l'utilisation des recettes qui en découlent. C'est pourquoi un rattachement au capital propre se justifie.

9 La transparence des coûts doit prévaloir autant que possible s'agissant des financements spéciaux. Par conséquent, toutes les charges et toutes les dépenses concernées, qu'elles soient directes ou calculatoires doivent être portées à leur débit. Il en va de même des revenus et des recettes qui doivent être portés à leur crédit. Les modalités doivent être réglées dans les dispositions légales spécifiques qui normalement offrent la base légale nécessaire pour créer un financement spécial.

Concernant le Point 2

10 Les préfinancements permettent en particulier aux communes de répartir les charges financières de gros projets sur plusieurs années. La décision de recourir à un préfinancement relève de l'organe disposant de la compétence décisionnelle en matière d'autorisation de dépense. Donc, cela ne nécessite pas une base légale spécifique. Par contre, la décision est soumise aux exigences normales découlant de la répartition des compétences en vigueur. Au niveau cantonal, le parlement décide avec, selon les cantons, un référendum facultatif ou obligatoire. Au niveau communal, une décision de l'assemblée communale suffit, cas échéant soumise à référendum. Ceci garantit la transparence, car une décision séparée doit être obtenue pour instaurer un préfinancement.

Exemples et illustrations

Tableau 08-1 Financements spéciaux classés dans les capitaux de tiers

Exemples à l'échelon cantonal	Exemples à l'échelon communal
Fonds de sport Fonds de loterie	Taxes d'exemption pour locaux de protection civile

Tableau 08-2 Financements spéciaux classés dans le capital propre

Exemples à l'échelon cantonal	Exemples à l'échelon communal
Fonds d'investissement	Services publics divers Compte de stationnement Service de ramassage des ordures Domaines gérés par enveloppes budgétaires

Recommandation 09
Provisions et engagements conditionnels

Recommandation

1 Une provision est un engagement juridique ou implicite probable, 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 estimés.

2 Une provision ne peut être utilisée que dans le but pour lequel elle a été créée.

3 Un engagement conditionnel est un engagement possible découlant d'un événement passé (avant la date de clôture des comptes). Toutefois cet engagement ne deviendra effectif que lorsqu'il aura été confirmé par un événement à venir.

4 Les évènements se produisant après la date de clôture des comptes devraient généralement être mentionnés dans l'annexe aux comptes dès lors qu'ils ont une importance pour l'évaluation des comptes. Dans des cas exceptionnels, il est également possible de procéder à une adaptation ultérieure des comptes, auquel cas les règles de procédure de l'exécutif et du législatif s'appliquent.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

5 Comme les passifs de régularisation, les provisions permettent d'enregistrer les charges de manière cohérente entre les exercices. Elles sont constituées en raison de faits qui devraient entraîner des charges et cela avec une probabilité suffisante. Cette obligation justifie d'enregistrer un engagement. La provision peut reposer sur une obligation juridique ou implicite (par analogie au Swiss GAAP RPC 23, ch. 2).

6 Contrairement aux passifs de régularisation, les provisions ont les caractéristiques suivantes :

- Elles peuvent être à court terme ou à long terme.
- Le montant ou l'échéance (le moment du paiement) ne peuvent être définis précisément.

7 Un revenu ou une charge qui se produit à l'avenir ne nécessite que rarement la création d'une provision. De même les engagements dus par la collectivité publique, mais qui ne lui ont pas été facturés ne sont pas des provisions mais des passifs de régularisation.

8 Les passifs de régularisation relèvent uniquement du court terme, par le fait qu'ils concernent deux exercices consécutifs. Quant à elles, les provisions peuvent être à la fois à court terme et à long terme. En outre, et contrairement aux passifs de régularisation, le montant ou l'échéance des provisions ne peuvent pas être définis précisément à l'avance. Pour ce qui est des soldes importants de vacances ou d'heures supplémentaires, ils peuvent être comptabilisés de deux

manières : soit ils font l'objet d'une régularisation, soit ils sont comptabilisés comme des provisions à court terme. En effet, ils peuvent présenter des caractéristiques de l'une ou l'autre de ces deux possibilités. Cependant, si le montant ou l'échéance sont indéterminés, on constituera de préférence une provision (cf. Recommandation 05 et l'annexe relative au plan comptable, comptes 2040 et 2050).

9 Contrairement à d'autres engagements, les provisions se distinguent par une incertitude quant à leur montant ou quant au moment de la sortie des fonds. Donc si le montant peut être déterminé de manière fiable et si aucune facture n'a encore été reçue, alors on recourra à des passifs de régularisation afin de délimiter les deux exercices consécutifs concernés.

10 Le critère de l'importance doit être pris en compte. On ne constituera donc une provision que si cela est nécessaire pour garantir la fiabilité des comptes de la collectivité publique.

11 Les provisions doivent être gérées en observant les règles suivantes :

- Les provisions doivent être réévaluées régulièrement (à chaque clôture des comptes).
- Le montant d'une provision est déterminé par l'analyse de l'événement passé pour lequel elle a été créée.
- Lorsqu'un événement justifiant la création d'une provision se produit après la clôture des comptes, il doit faire l'objet d'une provision s'il est clair qu'en raison de cet événement la collectivité publique avait déjà un engagement à la date de clôture des comptes.
- Les provisions doivent être dissoutes dans les mêmes rubriques que celles utilisées au moment de leur constitution.
- Les variations de provisions doivent être enregistrées et présentées dans le résultat d'exploitation ou dans le résultat financier. Elles apparaissent dans la présentation indirecte du flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle à l'intérieur du tableau des flux de trésorerie et cela en tant que charges ou revenus n'ayant pas d'incidence sur les liquidités.
- Le montant doit être évalué selon le risque économique. Ce risque doit être envisagé le plus objectivement possible. Par exemple, si des garanties sont données pour d'éventuels dommages pour un total de CHF 1'000'000 et si l'expérience montre qu'appel à garantie est fait pour 5% du total, alors le montant de la provision devrait s'élever à CHF 50'000.
- Des provisions pour des risques isolés ne sont constituées que lorsqu'elles sont importantes et que la probabilité de survenance est supérieure à 50%.
- Aucune provision ne doit être constituée pour des charges futures qui sont liées à une contre-prestation future à recevoir.
- La comptabilisation des provisions s'effectue par le biais des comptes de charges concernés. Les augmentations et les dissolutions des provisions sont comptabilisées dans les mêmes comptes que ceux utilisés pour les constituer. L'utilisation d'une provision est également comptabilisée par le biais du compte de charges concerné, mais avec une contre-écriture, afin que l'impact sur le compte de résultats reste neutre (principe du produit brut).

12 Le Tableau 09-1 illustre le traitement comptable des provisions à l'exemple de provisions pour créances salariales pendantes devant un tribunal. Le cas particulier des frais de restructuration en cas de suppression d'emplois planifiée et de préretraites est également abordé (cf. Exemple 09-1).

Concernant le Point 3

13 Les engagements existant fondé sur un événement survenu dans le passé peuvent constituer des engagements conditionnels. Ces engagements ne sont pas inscrits au passif :

– s'il est probable qu'aucune prestation ne doive être fournie pour s'acquitter de l'obligation ; ou
– si le montant de l'engagement ne peut pas être estimé de manière fiable.

14 Contrairement aux provisions, les engagements conditionnels ne présentent pas la caractéristique d'être des engagements juridiques ou implicites. Tel est le cas lorsqu'une incertitude subsiste concernant l'entrée en force des engagements ou des créances. Le diagramme décisionnel offert par la Figure 09-1 montre comment distinguer les provisions des engagements conditionnels.

15 *Distinction par rapport à la notion de réserves* : Les réserves appartiennent au capital propre.

Exemples et illustrations

Figure 09-1 Diagramme décisionnel permettant de distinguer les provisions des engagements conditionnels

Tableau 9-1 Traitement comptable des provisions

Opération	Comptabilisation	
	Débit	**Crédit**
Formation de la provision	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)	Provisions à long terme pour les prétentions du personnel (2081)
Augmentation de la provision	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)	Provisions à long terme pour les prétentions du personnel (2081)
Dissolution de la provision	Provisions à long terme pour les prétentions du personnel (2081)	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)
Utilisation de la provision	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)	Caisse (1000)
	Provisions à long terme pour les prétentions du personnel (2081)	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)

Exemple 09-1 Cas particulier des frais de restructuration en cas de suppression d'emplois planifiée et de préretraites

Des frais de restructuration sont occasionnés par la cessation d'une quelconque activité de la collectivité publique. Les mesures à prendre (arrêt des installations d'exploitation, suppression d'emplois, transferts de postes, modification de la durée des contrats de travail, etc.) doivent être planifiées et consignées dans un document. Les frais directs généralement associés à une restructuration sont les suivants : paiement de dédommagements, de rentes-ponts AVS, de prestations de caisse de pension, d'autres frais de personnel (prestations en rapport avec les licenciements, frais occasionnés par un changement de poste), coûts liés à l'arrêt d'exploitation des installations (par exemple démantèlement) et autres coûts directement imputables. L'existence d'un plan de restructuration constitue la condition préalable à la constitution d'une provision. Qui plus est, pour pouvoir constituer une provision, l'organe compétent doit avoir arrêté les mesures de mise en œuvre y relatives.

Recommandation 10
Compte des investissements

Recommandation

2 Le compte des investissements enregistre les dépenses d'un montant important et d'une durée d'utilisation de plusieurs années, ainsi que les recettes y afférant. Ces dépenses permettent à la collectivité publique d'acquérir un capital productif de prestations publiques. Ces dépenses sont par conséquent portées à l'actif du bilan dans le patrimoine administratif.

3 Les entrées et les sorties de liquidités enregistrées dans le compte des investissements se retrouvent dans le tableau des flux de trésorerie et en particulier dans le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement.

4 L'entité récipiendaire d'une contribution d'investissement –souvent appelée en français 'subvention' d'investissement– peut choisir entre deux modèles de comptabilisation différents :

- **L'Option 1 correspond au mode de comptabilisation prévu par le MCH1, c'est-à-dire à l'activation du montant de l'investissement net (investissement déduction faite de la contribution d'investissement). On applique pour l'occasion le principe du produit net.**
- **L'Option 2 prévoit d'activer le montant de l'investissement brut et, parallèlement, d'inscrire la contribution d'investissement au passif comme un engagement financier à long terme. On applique le principe du produit brut.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

5 Le compte des investissements est un compte spécifique qui enregistre les recettes et les dépenses d'investissement liées au patrimoine administratif. Il doit offrir une vue d'ensemble des projets d'investissement de la collectivité publique. Le plan comptable MCH2 indique quelles sont les dépenses et les recettes à porter au compte des investissements. Le Tableau 10-1 résume les comptes appartenant au compte des investissements.

6 Le seuil d'inscription des investissements à l'actif peut différer entre collectivités publiques. Compte tenu de la diversité des collectivités publiques, il ne serait pas pertinent de stipuler un seuil unique dans ce Manuel. Au contraire, le seuil doit être adapté pour respecter le critère de l'importance.

7 Le compte des investissements enregistre uniquement 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. C'est pourquoi aucune opération liée au patrimoine financier n'est saisie dans le compte des investissements. La terminologie financière recourt également à la notion d'investissement pour qualifier une dépense dans un actif financier, sous la forme de placements (placements financiers, immobilisations corporelles du patrimoine financier, etc.). Toutefois, il ne s'agit pas d'investissement dans le capital productif. Par conséquent, ces placements ne sont pas comptabilisés dans le compte des investissements.

Concernant le Point 2

8 Le transfert d'un actif du patrimoine administratif au patrimoine financier, par exemple dans la perspective d'une vente, est enregistré comme une recette dans le compte des investissements. Cependant il n'a pas d'incidence sur les liquidités. Par conséquent, aucun flux n'apparaît dans le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement. De la même manière, le transfert d'un actif du patrimoine financier au patrimoine administratif, par exemple pour employer cet actif à fournir des prestations publiques, est enregistré comme une dépense dans le compte des investissements. Mais il n'a pas d'incidence sur les liquidités (aucune incidence sur le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement).

9 Les dépenses et les recettes associées aux placements (investissements selon la terminologie financière par opposition aux investissements dans le capital productif) ne sont pas enregistrées dans le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement, mais dans celui provenant de l'activité de placement. Outre le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et le flux provenant de l'activité de placement, le tableau des flux de trésorerie englobe le flux provenant de l'activité d'exploitation et celui provenant de l'activité de financement.

Concernant le Point 3

10 Une contribution d'investissement est une contribution en espèces permettant à l'entité subventionnée de créer un actif durable à caractère d'investissement. Elle doit être comptabilisée et amortie de manière différente selon que l'entité est l'entité qui verse la contribution (entité subventionnante) ou l'entité qui reçoit la contribution (entité subventionnée).

11 L'entité subventionnante amortit la contribution d'investissement en se basant sur la durée d'utilisation de l'immobilisation financée. Tout amortissement supplémentaire de la part de l'entité subventionnante doit être comptabilisé comme une charge extraordinaire. L'entité subventionnante comptabilise la correction de la valeur (autrement dit la réévaluation) de la contribution d'investissement accordée comme une « charge de transferts » (366).

12 Deux possibilités s'offrent à l'entité subventionnée pour comptabiliser une contribution d'investissement :

- Option 1 : Inscription à l'actif de l'investissement net de la contribution, c'est-à-dire du montant de l'investissement déduction faite de la contribution d'investissement (norme identique à celle que prévoyait le MCH1).
- Option 2 : Inscription simultanée à l'actif du montant de l'investissement (brut) et au passif de la contribution d'investissement comme engagement financier à long terme.

Les deux options requièrent de l'entité subventionnée qu'elle amortisse l'investissement durant les années suivantes en fonction de la durée d'utilisation de l'immobilisation. Avec l'Option 1, l'amortissement s'effectue par rapport au montant de l'investissement net de la contribution ; avec l'Option 2, par rapport au montant de l'investissement brut. Avec l'Option 2, le montant de la contribution doit en outre être inscrit au passif comme un engagement financier à long terme et être amorti sur une durée correspondant à la durée d'utilisation du bien d'investissement. Ces tranches d'amortissement doivent être enregistrées chaque année dans le compte de résultats comme un revenu de transferts (46).

13 *Exemple de comptabilisation et différence par rapport au MCH1 :* Le Tableau 10-2 indique comment les contributions d'investissement sont traitées dans le MCH2. Hormis des modifications de libellé et de numéro de comptes, les trois premières opérations comptables sont identiques à ce qui existait sous MCH1 et elles sont identiques quelle que soit l'option choisie (1 ou 2).

Une différence apparaît pour la comptabilisation de la quatrième opération par l'entité subventionnée, lorsque cette dernière applique le principe du produit brut (Option 2). Dans ce cas, la contribution acquise (ici CHF 100) est comptabilisée pour elle-même, comme un engagement, dans un compte passif « Subventions d'investissement inscrites au passif » (2068).

Lorsque l'entité subventionnée applique le principe du produit net (Option 1), l'opération est par essence identique à celle qui était passée avec le MCH1 : la contribution reçue (ici CHF 100) est portée au crédit –en diminution– du compte « Immobilisations corporelles » (140) (compte équivalant sous MCH2 au compte « Investissements » (14) sous MCH1).

Les amortissements constituent la cinquième opération. Du côté de l'entité subventionnante, le MCH2 requiert d'enregistrer la tranche d'amortissement de la contribution d'investissement accordée (ici CHF 10) comme une charge de transferts sur le compte « Amortissements de subventions d'investissement » (366). Par conséquent, la charge ne passe plus sur le compte « Amortissements » (33) comme cela était le cas avec le MCH1.

Lorsque l'entité subventionnée applique le principe du produit brut (Option 2), le MCH2 requiert de passer deux opérations. D'une part, l'immobilisation tenue à sa valeur brute est amortie selon la durée d'utilisation en comptabilisant la charge correspondante (ici CHF 15) dans le compte « Amortissements du patrimoine administratif » (33). D'autre part, la contribution d'in-

vestissement inscrite au passif est amortie en respectant la durée d'utilisation de l'immobilisation concernée (ici CHF 10). Cet amortissement correspond à un revenu de transferts comptabilisé dans le compte « Dissolution des subventions d'investissement » (466). Il diminue d'autant les engagements financiers à long terme de l'entité (« Subventions d'investissement inscrites au passif » (2068).

Lorsque l'entité subventionnée applique le principe du produit net (Option 1), l'amortissement s'effectue de la même manière qu'avec le MCH1 : la charge (ici CHF 5) est comptabilisée dans les « Amortissements du patrimoine administratif » (33) et réduit d'autant la valeur à l'actif de l'investissement net classé dans les « immobilisations corporelles » (140).

Exemples et illustrations

Tableau 10-1 Compte des investissements

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

Tableau 10-2 Comptabilisation de subventions d'investissement selon l'Option 1 et l'Option 2

Opération	Comptabilisation par l'entité subventionnante * (analogue au MCH1, hormis les changements de libellés)			Comptabilisation par l'entité subventionnée *					
				Option 1 Principe du produit net (analogue au MCH1)			Option 2 Principe du produit brut		
	Débit	Crédit	**	Débit	Crédit		Débit	Crédit	**
Entité subventionnée : Dépense pour une immobilisation corporelle				Immobilisations corporelles (50)	Disponibilités (100)	150	Immobilisations corporelles (50)	Disponibilités (100)	150
Entité subventionnée : Activation de l'immobilisation corporelle				Immobilisations corporelles (140)	Report à l'actif (690)	150	Immobilisations corporelles (140)	Report à l'actif (690)	150
Entité subventionnante : Paiement de la contribution Entité subventionnée : Encaissement de la contribution	Propres subventions d'investissement (56)	Disponibilités (100)	100	Disponibilités (100)	Subventions d'investissement acquises (63)	100	Disponibilités (100)	Subventions d'investissement acquises (63)	100
Entité subventionnante : Activation de la contribution accordée Entité subventionnée : Si Option 1 : inscription de la contribution reçue en diminution (crédit) des investissements Si Option 2 : inscription de la contribution reçue au passif en tant qu'engagement	Subventions d'investissement (146)	Report à l'actif (690)	100	Report au passif (590)	Immobilisations corporelles (140)	100	Report au passif (590)	Subventions d'investissement inscrites au passif (2068)	100
Entité subventionnante : Amortissement annuel de la contribution accordée (charge de transferts) Entité subventionnée : Si Option 1, amortissement annuel de l'investissement net de la subvention Si Option 2, (a) amortissement annuel de l'investissement brut et (b) amortissement annuel de la contribution reçue (revenu de transferts).	Amortissements de subventions d'investissement (366)	Subventions d'investissement (146)	10	Amortissements du patrimoine administratif (33)	Immobilisations corporelles (140)	5	Amortissements du patrimoine administratif (33)	Immobilisations corporelles (140)	15
							Subventions d'investissement inscrites au passif (2068)	Dissolution des subventions d'investissement (466)	10

Notes relatives au Tableau 10-2 :

* Les cellules grisées les plus foncées indiquent les éléments touchant le compte des investissements, celles grisées plus légèrement les éléments touchant le bilan et celles non grisées les éléments touchant le compte de résultats.

** Montant investi : CHF 150, Contribution d'investissement : CHF 100, Amortissement annuel : 10 % de la valeur comptable résiduelle. NB ! Il s'agit d'une simplification inspirée de la pratique du MCH1, une pratique qui ne tenait pas compte de la durée d'utilisation du bien. Il s'agit également d'une simplification par le fait que le taux d'amortissement de l'immobilisation corporelle par l'entité subventionnée peut être différent du taux d'amortissement de la contribution pratiqué par l'entité subventionnante.

.

Recommandation 11
Bilan

Recommandation

1 Le bilan met en regard le patrimoine et les capitaux de tiers. Le solde du bilan représente le capital propre.

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

3 Les capitaux de tiers sont des engagements de l'entité résultant d'événements passés et susceptibles de donner lieu à l'avenir à une sortie de fonds.

4 La structure du bilan est dictée par le plan comptable.

Notes explicatives

Concernant le point 1

5 Des normes généralement admises, le modèle comptable harmonisé reprend le concept habituel de l'approche résiduelle. Le capital propre correspond à la différence entre le patrimoine et les capitaux de tiers.

6 L'excédent ou le découvert du bilan correspond au cumul des excédents de revenus ou de charges du compte de résultats de l'exercice et des exercices précédents. Un découvert du bilan est présenté comme du capital propre, mais son montant porte un signe négatif.

Concernant le point 2

7 Les ressources sont des valeurs corporelles ou incorporelles qui offrent un avantage potentiel soit pour l'entité elle-même, soit pour des tiers (p.ex. pour la population). L'avantage potentiel peut être de différentes natures : avantage non financier ou financier ; avantage matériel ou immatériel.

8 Le patrimoine administratif comprend tous les actifs qui servent directement à exécuter une tâche publique (cf. Tableau 11-1).

9 Les tâches publiques sont les tâches que l'entité doit accomplir en vertu de dispositions du droit public (Constitution, loi, ordonnance, règlement, etc.).

10 Le patrimoine financier comprend tous les actifs qui ne servent pas directement à exécuter une tâche publique (cf. Tableau 11-1).

11 Même si les disponibilités ou les autres moyens de paiement équivalents sont impliqués d'une manière ou d'une autre dans l'accomplissement des tâches publiques, ils n'en demeurent pas moins intégrés dans le patrimoine financier.

12 Les actifs du patrimoine administratif et ceux du patrimoine financier sont présentés en fonction de leur degré de liquidité.

13 Le droit budgétaire et le droit des crédits imposent de distinguer le patrimoine administratif du patrimoine financier. La distinction se retrouve tant dans la présentation des comptes que dans l'attribution des compétences financières.

14 Outre la classification dans le patrimoine administratif et dans le patrimoine financier (cf. Tableau 11-2), une classification secondaire séparant l'actif circulant et l'actif immobilisé est possible (cf. Tableau 11-3).

15 L'actif circulant regroupe les disponibilités ainsi que les autres actifs qui, dans les 12 mois suivant la date de clôture du bilan, sont convertibles en disponibilités ou sont réalisables d'une autre manière. Tout autre actif doit être présenté dans le bilan comme élément de l'actif immobilisé.

Concernant le point 3

16 La nature de l'évènement passé, susceptible de donner lieu à une sortie de fonds, peut être juridique ou implicite.

17 Les capitaux de tiers incluent les passifs de régularisation, les engagements et les provisions.

18 Les capitaux de tiers sont présentés en fonction de leur degré d'exigibilité (court terme, long terme). Les capitaux de tiers à court terme correspondent à tous les engagements et provisions dont l'entité doit s'acquitter dans les 12 mois qui suivent la date d'établissement du bilan. Tout autre engagement et provision doivent être présentés, au bilan, dans les capitaux de tiers à long terme.

Exemples et illustrations

Tableau 11-1 Exemples de postes du patrimoine administratif et du patrimoine financier

Patrimoine administratif	Patrimoine financier
– Bâtiments scolaires – Bâtiments administratifs – Routes (cantonales) – Participation dans des entreprises sous-traitantes qui exécutent des tâches publiques – Forêts, pâturages, communaux (Allmenden) ou cours d'eaux	– Immeubles locatifs (sans lien avec une quelconque tâche publique) – Réserves de terrain – Papiers valeur (à des fins de placement) – Immeubles destinés à la vente – Instruments financiers dérivés (à des fins de couverture de risques)

Tableau 11-2 Bilan : Classification des actifs dans le patrimoine administratif et dans le patrimoine financier

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	205	Provisions à court terme
107	Placements financiers à long terme		… **à long terme**
108	Immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier	206	Engagements financiers à long terme
		208	Provisions à long terme
109	Créances envers les financements spéciaux et fonds sous capitaux de tiers	209	Engagements envers les financements spéciaux et fonds sous capitaux de tiers
14	**Patrimoine administratif**	**29**	**Capital propre**
140	Immobilisations corporelles PA	290	Financements spéciaux sous capital propre
142	Immobilisations incorporelles PA	291	Fonds sous capital propre
144	Prêts PA	292	Réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires
145	Participations, capital social PA	293	Préfinancements
146	Subventions d'investissement	294	Réserve de politique budgétaire
148	Amortissements supplémentaires cumulés	295	Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif
		296	Réserves liées au retraitement du patrimoine financier
		298	Autres capitaux propres
		299	Excédent / Découvert du bilan

Tableau 11-3 Bilan : Possibilité de 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		
104	Actifs de régularisation	204	Passifs de régularisation
106	Marchandises, fournitures et travaux en cours	205	Provisions à court terme
	Actif immobilisé		**… à long terme**
	Patrimoine financier	206	Engagements financiers à long terme
107	Placements financiers à long terme	208	Provisions à long terme
108	Immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier		
109	Créances envers les financements spéciaux et fonds sous capitaux de tiers	209	Engagements envers les financements spéciaux et fonds sous capitaux de tiers
	Patrimoine administratif (14)	**29**	**Capital propre**
140	Immobilisations corporelles PA	290	Financements spéciaux sous capital propre
142	Immobilisations incorporelles PA	291	Fonds sous capital propre
144	Prêts PA	292	Réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires
145	Participations, capital social PA	293	Préfinancements
146	Subventions d'investissement	294	Réserve de politique budgétaire
148	Amortissements supplémentaires cumulés	295	Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif
		296	Réserves liées au retraitement du patrimoine financier
		298	Autres capitaux propres
		299	Excédent / Découvert du bilan
10	**Patrimoine financier**	**20**	**Capitaux étrangers**
14	**Patrimoine administratif**	**29**	**Capital propre**

Recommandation 12
Immobilisations et comptabilité des immobilisations

Recommandation

1 **La comptabilité des immobilisations consiste en 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. Ces actifs immobilisés (immobilisations) incluent les prêts et les participations.**

2 **Chaque actif immobilisé doit être classé dans la catégorie d'immobilisation qui le concerne.**

3 **Lorsqu'il s'agit d'actifs appartenant au patrimoine financier, les nouvelles immobilisations sont portées au bilan à leur valeur d'acquisition. Les évaluations ultérieures s'effectuent à la valeur vénale.**

4 **Lorsqu'il s'agit d'actifs appartenant au patrimoine administratif, les nouvelles immobilisations sont aussi activées au bilan à leur valeur d'acquisition. Mais elles sont ensuite amorties selon les modalités prévues. Les prêts et les participations du patrimoine administratif sont portés au bilan au maximum à leur valeur d'acquisition. Si, par la suite, leur valeur se réduit, alors le montant porté au bilan est diminué d'autant ; et cela dans le cadre d'un réexamen périodique.**

5 **Lorsque la valeur d'une immobilisation atteint la limite d'activation fixée par la collectivité publique pour la catégorie d'actifs correspondants, l'immobilisation est portée à l'actif. Dans le cas contraire, elle doit être directement amortie par l'intermédiaire du compte de résultats.**

6 **L'amortissement des actifs appartenant au patrimoine administratif s'effectue en fonction de la durée d'utilisation et de la catégorie d'immobilisations. Outre les amortissements économiques, des amortissements supplémentaires sont possibles. Ceux-ci doivent cependant être comptabilisés comme une charge extraordinaire.**

7 **Un tableau des immobilisations doit être établi pour documenter la manière dont les actifs immobilisés sont évalués et pour informer à ce sujet. Il répond au besoin de transparence sur les principes régissant la présentation des comptes. Cette nécessaire transparence concerne autant la comptabilité des immobilisations que les documents relatifs à chaque immobilisation.**

Notes explicatives

Concernant le Point 2

8 Les catégories d'immobilisations suivantes doivent, en particulier, être utilisées :

- Terrains ;
- constructions/bâtiments ;
- travaux de génie civil ;
- installations d'évacuation des eaux, installations de traitement des déchets ;
- biens meubles, véhicules, machines ;
- immobilisations incorporelles ;
- matériel informatique ;
- marchandises et fournitures ;
- contributions d'investissement ;
- prêts :
- participations / capital social.

Concernant le Point 3

9 *Evaluation initiale des immobilisations appartenant au patrimoine financier :* Les immobilisations sont initialement portées au bilan à leur valeur d'acquisition. Lorsque l'entité acquiert gratuitement une nouvelle immobilisation, l'immobilisation, à son entrée au bilan, est évaluée à sa valeur vénale.

10 *Evaluations ultérieures des immobilisations appartenant au patrimoine financier :* Les évaluations ultérieures se fondent sur la valeur vénale à la date de clôture des comptes. Ces évaluations ont lieu périodiquement, tous les 3 à 5 ans. On pourrait évidemment imaginer procéder à une adaptation dès que la valeur d'une immobilisation se modifie. Mais cela demanderait un effort excessif de la part des collectivités publiques.

11 *Correction de valeur des immobilisations appartenant au patrimoine financier :* Comme l'évaluation des immobilisations appartenant au patrimoine financier se fonde en principe sur la valeur vénale, ces immobilisations ne sont pas amorties selon l'usure et l'obsolescence, comme le sont les immobilisations du patrimoine administratif.

Concernant le Point 4

12 Les immobilisations appartenant au patrimoine administratif sont portées au bilan à la valeur d'acquisition ou de réalisation. La valeur vénale sert de référence si l'entité acquiert gratuitement une nouvelle immobilisation (sans coût ou prix à payer)

Concernant le Point 5

13 S'agissant des limites d'inscription à l'actif du bilan, le critère de l'importance s'applique. Aucune limite péremptoire n'est fixée. Les limites doivent donc être déterminées par les collectivités publiques elles-mêmes en fonction de leur taille et des conditions particulières auxquelles elles sont soumises (cf. Tableau 12-1). En outre, la nature de la dépense (dépense d'investissement ou de consommation) doit être prise en compte pour décider d'inscrire ou non une immobilisation à l'actif. Les notions d'investissement et de consommation se distinguent comme suit :

- *Investissement :* un investissement est une dépense qui crée un actif ayant une durée d'utilisation attendue de plusieurs années. La dépense peut être liée à l'acquisition, à la création ou l'amélioration d'un actif durable constituant un capital productif de prestations publiques.
- *Consommation :* la consommation est une dépense qui n'a pas pour finalité de créer un actif durable. Ce type de dépenses concerne des biens et services qui sont consommés immédiatement ou dans un délai limité.

Concernant le Point 6

14 Deux types d'amortissements du patrimoine administratif sont prévus : les amortissements économiques et les amortissements supplémentaires. Il s'agit d'un compromis entre, d'une part, la solution préconisée par les normes IPSAS et, d'autre part, un amortissement volontairement conservateur dans le cadre d'une politique budgétaire privilégiant le principe de prudence. Les amortissements économiques doivent cependant être présentés séparément des amortissements supplémentaires. Dans une perspective économique, les immobilisations du patrimoine administratif sont amorties en fonction de leur durée d'utilisation. Les amortissements supplémentaires, parce qu'il s'agit d'un instrument de politique budgétaire, doivent être comptabilisés comme une charge extraordinaire. Ce faisant, ils n'exercent aucune influence sur le résultat opérationnel. En outre, ils doivent être présentés dans l'annexe aux comptes.

15 *Immobilisations achetées :* Les immobilisations achetées sont amorties à compter du moment où elles sont utilisées.

16 *Méthode d'amortissement :* Les amortissements peuvent s'effectuer selon la méthode de l'amortissement linéaire ou dégressif. La méthode, une fois choisie, doit être conservée. Le taux d'amortissement, est déterminé en fonction de la durée d'utilisation des immobilisations. L'amortissement reflète la perte de valeur de l'immobilisation. Il débute dès que l'immobilisation est utilisée. Les taux d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations sont présentés dans le Tableau 12-1, selon que la méthode est linéaire ou dégressive. Dans le cas où les contributions d'investissement sont comptabilisées au brut (Option 2 selon Recommandation 10), l'amortissement de la contribution portée au passif s'effectue au même taux que l'immobilisation correspondante. La Figure 12-1 illustre comment le taux d'amortissement permet d'atteindre une valeur résiduelle nulle avec la méthode linéaire lorsque la durée d'utilisation s'achève. Elle montre en parallèle comment la valeur résiduelle tend vers zéro avec la méthode

dégressive. Si la méthode dégressive est choisie, dans l'année correspondant à la fin de la durée d'utilisation de l'immobilisation concernée, la valeur résiduelle est intégralement amortie afin de porter la valeur à un franc pour mémoire, voire à zéro franc. Les collectivités publiques et les autres entités publiques sont, de par leur nature et leur taille, soumises à des conditions variables. C'est pourquoi le Tableau 12-1 présente souvent des intervalles, plutôt que des valeurs de référence uniques. Outre ces amortissements économiques, des amortissements supplémentaires sont possibles. Ceux-ci doivent être comptabilisés comme une charge extraordinaire.

17 *Définition de la durée d'utilisation :* Les prescriptions relatives à la durée d'utilisation découlent des taux d'amortissement figurant dans le « Manuel Modèle de comptabilité analytique harmonisé pour les cantons et les communes »[1]. Elles sont énoncées sous forme d'intervalles de manière à ce qu'un taux d'amortissement approprié à chaque objet puisse être fixé.

18 *Correction de valeur des immobilisations classées dans le patrimoine administratif :* Conformément aux normes IPSAS, une correction de valeur doit immédiatement être apportée au patrimoine administratif en cas de perte durable de valeur (par exemple lorsqu'un bien est détruit). Cette correction prend la forme d'un amortissement non planifié.

Exemples et illustrations

Figure 12-1 Valeur résiduelle d'un investissement : Comparaison des méthodes d'amortissement linéaire et dégressif

[1] Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (2003), *Manuel Modèle de comptabilité analytique harmonisé pour les cantons et les communes,* Lucerne : Groupe d'étude pour les finances cantonales.

Tableau 12-1 Taux d'amortissement par catégorie d'immobilisations[2]

Catégories d'immobilisations		Durée d'utilisation (en années)	Taux d'amortissement (en %)		Limite d'inscription à l'actif
			Linéaire	Dégressif	
Terrains		Aucun amortissement			
Bâtiments, terrains bâtis		25-50	2.0 - 4.0	8.0 - 15.0	Critère de l'importance
Travaux de génie civil	Route	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Critère de l'importance
	Canaux	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Critère de l'importance
	Ponts	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Critère de l'importance
Biens meubles, machines, véhicules		4-10	10.0 - 25.0	35.0 - 60.0	Critère de l'importance
Immobilisations incorporelles (droit de brevet, de raison de commerce, d'édition, de concession, de licence et autres droits d'utilisation, goodwill)		5	20.0	50.0	Critère de l'importance
Informatique	Matériel	3	33.3	60.0	Critère de l'importance
	Logiciel	5	20.0	50.0	Critère de l'importance
Installations d'évacuation des eaux (valeurs indicatives)		15	6.5	25.0	Critère de l'importance
Installations de traitement des déchets (valeurs indicatives)		40	2.5	10.0	Critère de l'importance

[2] Les catégories de placements, les durées d'utilisation et les taux d'amortissement (linéaire ou dégressif) proposés se basent sur les taux de l'Administration fédérale des contributions. Ces taux sont repris dans le Manuel Modèle de comptabilité analytique harmonisé pour les cantons et les communes.

Recommandation 13
Vision consolidée

Recommandation

1 **La vision consolidée offre une vue financière d'ensemble sur les entités prises en compte dans la consolidation.**

2 **On distingue trois « cercles » pour lesquels il faut décider comment la présentation dans les comptes de la collectivité publique concernée doit s'effectuer :**
- **Cercle 1 : le Parlement, le gouvernement et l'administration au sens strict ;**
- **Cercle 2 : l'organisation judiciaire et autres autorités cantonales indépendantes ;**
- **Cercle 3 : les établissements et autres organismes.**

3 **Les organisations et les unités organisationnelles appartenant au cercle 1 et au cercle 2 doivent faire l'objet d'une consolidation globale dans les comptes de la collectivité publique concernée.**

4 **Pour les organisations qui relèvent du cercle 3, la consolidation n'est pas obligatoire. Si elles ne sont pas prises en compte dans la consolidation, ces organisations doivent au moins être présentées de manière transparente dans le tableau des participations ou dans le tableau des garanties figurant dans l'annexe aux comptes. S'il est décidé de les prendre en compte dans la consolidation, cela peut se faire en recourant soit à la méthode de la consolidation globale, soit à la méthode de la mise en équivalence.**

5 **Pour être désignée comme appartenant au cercle 3, une organisation doit satisfaire les critères suivants, sachant que ces critères ne sont pas cumulatifs :**
- **L'organisation concernée est structurellement liée à la collectivité publique.**
- **La collectivité publique est impliquée de manière déterminante dans l'organisation concernée.**
- **La collectivité publique contribue de façon déterminante aux frais d'exploitation de l'organisation concernée.**
- **La collectivité publique peut influencer l'organisation concernée de façon déterminante.**
- **La collectivité publique a une responsabilité envers l'organisation concernée.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

6 La raison d'être des comptes annuels des collectivités publiques est de présenter l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Conformément au MCH1, ne sont englobées dans les comptes des collectivités publiques que les organisations ne bénéficiant pas de la personnalité juridique. Afin d'offrir une vue d'ensemble, d'autres organisations doivent être incluses.

Concernant les Points 2 et 3

7 Les trois cercles à considérer sont représentés dans la Figure 13-1. Le cercle 1 comprend le Parlement, le gouvernement et l'administration au sens strict. Pour offrir une vision consolidée, les comptes annuels doivent également comprendre le cercle 2, cercle auquel appartiennent l'organisation judiciaire, ainsi que les autres autorités cantonales indépendantes. Parmi ces autres autorités, mentionnons les établissements non autonomes ou les commissions étatiques. Finalement, dans le cercle 3, on trouve certains établissements autonomes, ainsi que d'autres autorités et organismes relevant du droit cantonal. Les cercles 1 et 2 doivent obligatoirement être consolidés à l'aide de la méthode de l'intégration globale. Concernant le cercle 3, il appartient à l'autorité compétente de décider des modalités de consolidation, en tenant compte en particulier des indications ci-après.

8 S'agissant des communes, les cercles à considérer sont analogues. Les organisations à prendre en compte ont des caractéristiques analogues à celles mentionnées pour l'échelon cantonal.

Concernant les Points 4 et 5

9 La décision sur les modalités de consolidation du cercle 3 devrait être prise de manière similaire à ce qui est prévu par les normes IPSAS.

10 Suivant les normes IPSAS, la Figure 13-2 présente un diagramme décisionnel qui peut s'avérer utile pour déterminer les modalités de consolidation. La question est tout d'abord de savoir si la collectivité publique profite –ou tire avantage– des activités de l'organisation considérée. Elle repose donc sur le critère de l'avantage. Si la réponse est « oui », alors il faut se poser successivement les questions suivantes : D'abord, la collectivité publique dispose-t-elle du pouvoir de diriger les comportements à la fois financier et opérationnel de l'organisation concernée ? Ensuite, ce pouvoir peut-il concrètement être exercé ? Si la réponse à l'une ou l'autre de ces trois questions est « non », alors l'organisation doit être exclue de la consolidation. Le MCH2 conseille de consolider dans les comptes de la collectivité publique toutes les organisations pour lesquelles la réponse à chaque question est positive. Cependant, il est aussi possible de présenter ces organisations dans l'annexe aux comptes. Cette solution constitue toutefois une obligation minimale.

11 La consolidation n'a lieu que pour la présentation des comptes. Elle n'a pas lieu dans le cadre de l'élaboration du budget.

12 La méthode de l'intégration globale exige que les actifs et les passifs de l'organisation concernée soient complètement intégrés dans les comptes consolidés. Fondamentalement, les points ci-après doivent être observés[1].

Retraitement des états financiers individuels : Les états financiers individuels doivent être retraités afin de respecter les normes comptables fixées par le modèle comptable harmonisé et par la collectivité publique qui présente des comptes consolidés.

Cumul des états financiers : Les états financiers sont additionnés ligne par ligne.

Elimination des opérations internes au bilan : Les créances et les engagements de l'organisation à consolider vis-à-vis de la collectivité publique d'une part et de la collectivité publique vis-à-vis de l'organisation à consolider d'autre part doivent être éliminés.

Elimination des opérations internes au compte de résultats : Les revenus et les charges entre les deux entités doivent aussi être éliminés. Par exemple, lorsque la collectivité publique présentant des comptes consolidés verse une contribution à une organisation à consolider, cette contribution doit être éliminée du côté des charges de la collectivité publique consolidant ou du côté des revenus de l'organisation consolidée. Il faut procéder inversement lorsqu'une contribution provenant d'une organisation à consolider est versée à la collectivité publique consolidant. Il en va de même pour les concessions, les taxes, les droits d'eau et autres opérations similaires.

Elimination des bénéfices internes : Les résultats internes provenant d'opérations entre la collectivité publique consolidant et l'organisation consolidée (bénéfices et pertes) doivent être éliminés.

Elimination de la participation : La participation de la collectivité publique au capital de l'organisation consolidée doit être éliminée. On compare pour cela le montant de la participation dans les comptes de la collectivité publique consolidant avec le montant des fonds propres dans l'entité consolidée. Généralement dans le cadre des entités publiques, il n'y a pas de différence de valeur (voir Tableau 13-1). Si toutefois, une différence existe, elle doit être traitée comme indiqué dans le Tableau 13-2 (élimination des réserves latentes puis traitement (comptabilisation) du *goodwill* restant).

L'écart d'acquisition ou *goodwill* indique le montant, supérieur à la valeur réelle, payé pour une participation (après épuration des réserves/charges latentes). Un écart d'acquisition positif est inscrit à l'actif et un montant négatif doit être inscrit au passif en tant que réserve liée au retraitement des comptes consolidés.

Si la collectivité publique qui présente des comptes consolidés ne détient pas 100 % de l'organisation consolidée et que l'intégration est globale, la part des minoritaires doit être présentée

---

[1] Voir également le détail des prescriptions offertes par les normes IPSAS et les normes SWISS GAAP RPC.

séparément, tant au bilan (entre les fonds propres et les fonds étrangers) que dans le compte de résultats.

13 Lorsqu'une participation est consolidée selon la méthode de la mise en équivalence, les opérations internes qui ont un impact sur les fonds propres ou le résultat (profits ou pertes internes) doivent aussi être éliminées.

14 Concernant le tableau des participations et des garanties, cf. la Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels.

Exemples et illustrations

Figure 13-1 Cercles de consolidation

Figure 13-2 Arbre de décision pour la consolidation

Tableau 13-1 Exemple de consolidation du capital pour une collectivité publique

Valeur comptable de la participation		200'000
Part du capital propre	par ex. 100% de 200'000	200'000
Réserves latentes		0
Charges latentes		0
Capital propre corrigé	200'000 + 0 – 0 =	200'000
Ecart d'acquisition (goodwill)	200'000 - 200'000 =	0

Tableau 13-2 Exemple de consolidation du capital des participations inférieures à 100%

Valeur comptable de la participation		180'000
Part du capital propre	par ex. 80% de 200'000	160'000
Réserves latentes		20'000
Charges latentes		10'000
Capital propre corrigé	160'000 + 20'000 - 10'000 =	170'000
Ecart d'acquisition (goodwill)	180'000 - 170'000 =	10'000

Recommandation 14
Tableau des flux de trésorerie

Recommandation

1 Le tableau des flux de trésorerie recense 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).

2 Les entrées et les sorties de trésorerie font varier les liquidités et placements à court terme. Ces derniers englobent les avoirs en caisse, à la poste et en banque (crédits en comptes courants), les placements à court terme sur le marché monétaire, les cartes de débit et de crédit ainsi que les autres liquidités.

3 Il est recommandé d'organiser le tableau des flux de trésorerie en trois parties. La première partie présente le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle. La deuxième partie présente le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et de placement. Dans cette partie, on distingue explicitement le flux provenant de l'activité d'investissement d'une part et le flux provenant de l'activité de placement d'autre part. La troisième et dernière partie du tableau présente le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

4 Le tableau des flux de trésorerie renseigne sur l'origine des variations de trésorerie. Le flux de trésorerie correspond soit à une entrée de trésorerie dans les liquidités et les placements à court terme, soit à une sortie de trésorerie. Le Tableau 14-3 donne un exemple numérique de la manière de présenter un tableau des flux de trésorerie.

Concernant le Point 2

5 Les placements à court terme, sont des placements à moins de 3 mois qui sont facilement convertibles en liquidités et qui sont soumis à des fluctuations de valeur négligeables.

Concernant le Point 3

6 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 les autres activités ou à accroître les liquidités et les placements à court terme.

7 Dans une collectivité publique, le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle est typiquement généré par :

- les recettes fiscales ;
- les produits des émoluments ;
- les dépenses de personnel et d'achat de biens et services.

N'entrent pas, en revanche, 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.

8 Le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle peut être calculé selon la méthode directe ou selon la méthode indirecte. La méthode directe met en évidence les encaissements et les décaissements liés à l'activité opérationnelle. Le flux de trésorerie correspond directement à la différence entre ces deux éléments. La méthode indirecte reprend le résultat total du compte de résultats. Ce solde est ensuite épuré des charges et des revenus n'ayant pas d'incidence sur les liquidités ainsi que des variations des postes du bilan composant l'actif circulant net. Les tableaux ci-après illustrent la manière de présenter le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle.

9 Les encaissements et les décaissements provoqués par des événements extraordinaires sont enregistrés dans le tableau des flux de trésorerie comme des encaissements et des décaissements provenant de l'activité opérationnelle. Ils ne sont donc pas présentés séparément.

10 Le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement indique la proportion des dépenses (nettes des recettes) qui ont été effectuées pour acquérir des ressources, c'est-à-dire du capital productif, devant engendrer une utilité future. Ces dépenses correspondent à des investissements dans des actifs du patrimoine administratif, autrement dit à des investissements qui permettent à la collectivité publique de remplir les obligations conférées par le droit public.

11 Le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement correspond aux recettes d'investissement desquelles on soustrait les dépenses d'investissement (méthode directe). Il coïncide avec le solde du compte des investissements après avoir épuré ce solde des opérations n'ayant pas d'incidence sur les liquidités (méthode indirecte). Ce flux de trésorerie peut être présenté de manière soit directe, soit indirecte. En règle générale, ce flux de trésorerie est négatif pour les collectivités publiques. Les tableaux ci-après illustrent la manière de présenter le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement.

12 Le flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de l'aliénation d'autres entités opérationnelles fait partie du flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement.

13 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. Cela nous indique si le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle (en général positif) suffit à couvrir le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement (en général négatif).

14 Le flux de trésorerie provenant de l'activité de placement dans le patrimoine financier renseigne sur les liquidités absorbées ou libérées par les placements dans des actifs appartenant au patrimoine financier. La vente de ces actifs est possible puisqu'elle ne remet pas en cause la capacité de la collectivité publique de remplir les obligations conférées par le droit public. Les tableaux ci-après illustrent la manière de présenter le flux de trésorerie provenant de l'activité de placement.

15 Le transfert d'un actif du patrimoine administratif au patrimoine financier, par exemple dans la perspective d'une vente à venir, n'a pas d'incidence sur les liquidités. Par conséquent, aucun flux n'apparaît ni dans le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement, ni dans le flux de trésorerie provenant de l'activité de placement. De la même manière, le transfert d'un actif du patrimoine financier au patrimoine administratif, par exemple pour employer cet actif à fournir des prestations publiques, n'a pas d'incidence sur les liquidités (aucune incidence sur le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement ou de l'activité de placement).

16 Le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement permet d'expliquer l'évolution des engagements à terme de la collectivité publique vis-à-vis de ses créanciers.

17 Le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement englobe notamment (cf. tableaux ci-après) :

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

18 Le total des flux de trésorerie provenant des différentes activités renseigne sur la variation des liquidités et des placements à court terme entre le début et la fin de l'exercice.

19 La seconde partie du tableau des flux de trésorerie regroupe à la fois le flux provenant de l'activité d'investissement et le flux provenant de l'activité de placement (cf. Tableau 14-1). Ce regroupement est conforme aux pratiques du secteur privé, notamment aux normes Swiss GAAP|RPC. Elle est également conforme aux IPSAS. En effet, pour ces normes, l'activité d'investissement correspond à l'acquisition, à la vente d'actifs à long terme et d'autres placements qui ne sont pas inclus dans les placements à court terme.

20 Une présentation alternative consiste à catégoriser le flux provenant de l'activité de placement, non pas dans la seconde partie du tableau, mais dans la troisième partie, donc avec le flux provenant de l'activité de financement (cf. Tableau 14-2). Cette présentation est tolérable dans la mesure où elle s'inspire du schéma de bouclement du compte administratif qui existait dans le MCH1 (parfois nommé tableau de financement). Selon cette présentation, dans la deuxième partie du tableau, le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement exclut explicitement le décaissement pour l'acquisition de placements, y compris celle permettant d'acquérir des immobilisations corporelles appartenant au patrimoine financier. Le flux de trésorerie d'investissement se limite ainsi au flux lié à l'acquisition de capital productif. Il se rapproche donc de la notion d'investissements nets telle qu'utilisée pour mesurer le degré d'autofinancement (voir Recommandation 18 relative aux indicateurs financiers). Dans la troisième partie du tableau, le flux de trésorerie provient à la fois de l'activité de placement et de l'activité de financement. Il reflète par conséquent l'évolution de la dette nette au bilan. Dans cette partie, on distingue explicitement le flux provenant de l'activité de placement d'une part et le flux provenant de l'activité de financement d'autre part.

Exemples et illustrations

Tableau 14-1 Tableau des flux de trésorerie : Présentation recommandée

Méthode directe	Méthode indirecte
Encaissements provenant de l'activité opérationnelle – décaissements provenant de l'activité opérationnelle	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 (+ augmentations des comptes passifs + diminutions des comptes actifs – augmentations des comptes actifs – diminutions des comptes passifs)
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle [FTO]	

Méthode directe	Méthode indirecte
Recettes du compte des investissements ayant une incidence sur les liquidités – Dépenses du compte des investissements ayant une incidence sur les liquidités	Solde du compte des investissements (investissements nets) + Dépenses du compte des investissements sans incidence sur les liquidités – Recettes du compte des investissements sans incidence sur les liquidités
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement dans le patrimoine administratif [FTI]	
Vente de placements financiers et d'immobilisations corporelles appartenant au patrimoine financier (comptes 107 et 108) – Achat de placements financiers et d'immobilisations corporelles appartenant au patrimoine financier (comptes 107 et 108)	
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 contributions d'investissement) – Sortie de liquidités pour le remboursement d'engagements financiers à terme (hors contributions d'investissement)
Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement [FTF]

Variation des liquidités et placements à court terme (compte 100) entre le 1.1.XX et le 31.12.XX = [FTO] + [FTI+P] + [FTF]

Tableau 14-2 Tableau des flux de trésorerie : Présentation alternative

Méthode directe	Méthode indirecte
Encaissements provenant de l'activité opérationnelle – décaissements provenant de l'activité opérationnelle	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 (+ augmentations des comptes passifs + diminutions des comptes actifs – augmentations des comptes actifs – diminutions des comptes passifs)
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle [FTO]	

Méthode directe	Méthode indirecte
Recettes du compte des investissements ayant une incidence sur les liquidités – Dépenses du compte des investissements ayant une incidence sur les liquidités	Solde du compte des investissements (investissements nets) + Dépenses du compte des investissements sans incidence sur les liquidités – Recettes du compte des investissements sans incidence sur les liquidités
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement [FTI]	

Vente de placements financiers et d'immobilisations corporelles appartenant au patrimoine financier (comptes 107 et 108) – Achat de placements financiers et d'immobilisations corporelles appartenant au patrimoine financier (comptes 107 et 108)
Flux de trésorerie provenant de l'activité de placement dans le patrimoine financier [FTP]
Entrée de liquidités provenant de nouveaux engagements financiers à terme emprunts (hors contributions d'investissement) – Sortie de liquidités pour le remboursement d'engagements financiers à terme (hors contributions d'investissement)
Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement [FTF]
Flux de trésorerie provenant de l'activité de placement et de financement [FTP+F]

Variation des liquidités et placements à court terme (compte 100) entre le 1.1.XX et le 31.12.XX = [FTO] + [FTI] + [FTP+F]

Tableau 14-3 Exemple numérique d'un tableau des flux de trésorerie

Année	**20XX**
Résultat total du compte de résultats (excédent de charges)	**-47'557'072**
+ Amortissements du patrimoine administratif et des contributions d'investissement (planifiées, non planifiées, supplémentaires)	84'096'417
+ Réévaluations des prêts et participations PA	61'116'606
– Augmentation / + diminution des créances ou des engagements courants	-12'605'625
– Augmentation / + diminution des marchandises, approvisionnements et travaux en cours	-4'153'181
– Augmentation / + diminution des actifs de régularisation	33'277'618
+ Pertes / – bénéfices sur la vente du PF ou pertes / bénéfices de change	-11'687'000
+ Augmentation / – diminution des engagements courants (CC, créanciers)	-6'577'447
+ Augmentation / – diminution des provisions	44'408'271
+ Augmentation / – diminution des passifs de régularisation	2'978'474
+ Attributions / – prélèvements d'engagements pour les financements spéciaux, fonds, préfinancements et divers comptes de réserve du capital propre	12'372'873
Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle [FTO]	**155'669'934**
+ Remboursements de prêts et de participations	7'742'438
+ Contributions acquises	62'205'302
+ Contributions à redistribuer	6'266'206
Recettes du compte des investissements ayant une influence sur les liquidités	**76'213'946**
– Immobilisations corporelles	-138'985'031
– Prêts et participations	-1'689'950
– Propres contributions d'investissement	-10'547'608
– Contributions d'investissement redistribuées	-6'266'206
Dépenses du compte des investissements ayant une influence sur les liquidités	**-157'488'795**
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement dans le PA [FTI]	**-81'274'849**
– Augmentation / + diminution des placements financiers et des immobilisations corporelles du PF (à court terme)	40'697
– Augmentation / + diminution des placements financiers et des immobilisations corporelles du PF (à long terme)	-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]	**-81'251'549**
+ Augmentation / – diminution des engagements financiers à long terme	-21'005'101
+ Augmentation / – diminution des engagements financiers à court terme	-76'160'342
Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement [FTF]	**-97'165'443**
Variation des liquidités et placements à court terme [FTO] + [FTI+P] + [FTF]	**-22'747'058**

Recommandation 15
Etat du capital propre

Recommandation

1 L'état du capital propre fait partie de l'annexe aux comptes. Il renseigne de manière détaillée sur les raisons des changements ayant affecté le capital propre.

2 En vertu du plan comptable, le capital propre est présenté de manière plus détaillée que ce n'était le cas avec le MCH1. En particulier, les financements spéciaux doivent être subdivisés entre le capital propre et les capitaux de tiers. Par ailleurs, le retraitement des différentes composantes du patrimoine peut faire varier le niveau des réserves liées à ce retraitement. En outre, les réserves accumulées dans les domaines bénéficiant d'enveloppes budgétaires doivent être mentionnées séparément.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

3 La manière de structurer l'état du capital propre est présentée dans le Tableau 15-1 ci-après.

Concernant le Point 2

4 Dans le MCH1, le capital propre était un compte que seul le solde du compte de fonctionnement modifiait. Dans le bilan, les engagements envers les financements spéciaux apparaissaient comme un poste *sui generis*, à côté du capital propre. Aucun poste n'existait, par exemple, pour les préfinancements, pour les réserves accumulées dans les domaines bénéficiant d'enveloppes budgétaires, pour les réserves liées au retraitement. L'état détaillé du capital propre prévu par le MCH2 augmente la transparence. Comme par le passé, le résultat total du compte de résultats modifie le capital propre au sens strict, c'est-à-dire l'excédent ou le découvert du bilan (299). Les attributions ou les prélèvements touchant les financements spéciaux (290), les fonds (291) ou les préfinancements (293) influencent, quant à eux, le capital propre au sens large.

Exemples et illustrations

Tableau 15-1 Structure de l'état du capital propre

29	Capital propre	Augmentation par …		Réduction par …	
290	Engagements ou avances sur financements spéciaux classés dans le capital propre	3510	Attributions aux financements spéciaux classés dans le capital propre	4510	Prélèvements sur les financements spéciaux classés dans le capital propre
291	Fonds classés dans le capital propre	3511	Attributions aux fonds classés dans le capital propre	4511	Prélèvements sur des fonds classés dans le capital propre
292	Réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires	3892	Attributions aux réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires	4892	Prélèvements sur les réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires
293	Préfinancements	3893	Attributions aux préfinancements du capital propre	4893	Prélèvements sur les préfinancements du capital propre
294	Réserves de politique budgétaire	3894	Attributions à la réserve de politique budgétaire	4894	Prélèvements sur la réserve de politique budgétaire
295	Réserves liées au retraitement du patrimoine administratif	-	Pas d'attributions. La réserve est créée lors du passage au MCH2	4895	Prélèvements sur la réserve liée au retraitement du patrimoine administratif
296	Réserves liées au retraitement du patrimoine financier	3896	Attributions aux réserves liées au retraitement du patrimoine financier	4896	Prélèvements sur les réserves liées au retraitement du patrimoine financier
298	Autres capitaux propres	3898	Attributions aux autres capitaux propres.	4898	Prélèvements sur les autres capitaux propres
299	Excédent / ou découvert du bilan	2990	Résultat de l'exercice : Excédent de revenus	2990	Résultat de l'exercice : Excédent de charges

Recommandation 16
Annexe aux comptes annuels

Recommandation

1 L'annexe aux comptes annuels présente :

- **les règles régissant la présentation des comptes, ainsi que les raisons qui motivent d'éventuelles dérogations par rapport aux normes présentées ici ;**
- **les principes régissant la présentation des comptes, y compris les principaux principes relatifs à l'établissement du bilan et à l'évaluation (en particulier les méthodes et les taux d'amortissement) ;**
- **l'état du capital propre (cf. Recommandation 15) ;**
- **le tableau des provisions ;**
- **le tableau des participations et des garanties ;**
- **le tableau des immobilisations ;**
- **les indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état des finances, du patrimoine et du résultat, ainsi que les risques financiers (contrats de leasing, liste des crédits d'engagement, etc.).**

2 Dans le tableau des provisions, toutes les provisions existantes doivent apparaître individuellement.

3 Dans le tableau des participations doivent apparaître à la fois les participations au capital et les organisations que la collectivité publique influence significativement. La collectivité publique influence significativement une entité dès lors que sa part ou son apport au financement lui permettent unilatéralement de prendre des mesures ou de procéder à des changements.

4 Dans le tableau des garanties doivent apparaître toutes les activités pouvant conduire à un engagement important de la collectivité publique à l'avenir.

5 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 est, pour partie, organisé en suivant la classification par nature.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

6 L'état du capital propre est régi par la Recommandation 15, la comptabilité des immobilisations par la Recommandation 12.

7 Pour permettre d'apprécier l'état des finances, du patrimoine et du résultat, les indications supplémentaires peuvent porter sur les thèmes suivants :

- modifications des principes relatifs à l'établissement du bilan et à l'évaluation ainsi que leurs répercussions ;
- situation en matière de risques et gestion des risques ;
- contrats de leasing ;
- liste des crédits d'engagement n'ayant pas encore fait l'objet d'un décompte ;
- constat sur le respect d'un éventuel frein à l'endettement ;
- promesses financières et engagements financiers ;
- différences entre d'une part les valeurs comptables ou d'acquisition et d'autre part la valeur vénale.

Concernant le Point 2

8 Le tableau des provisions doit indiquer, pour chaque provision, les éléments suivants :

- indication du type de provisions concerné ;
- commentaire sur le type de provisions ;
- niveau de la provision en francs à la fin de l'année précédente ;
- niveau de la provision en francs à la fin de l'année en cours ;
- commentaire sur l'évolution de la provision ;
- justification du maintien de la provision.

Concernant le Point 3

9 Le tableau des participations indique pour chaque organisation concernée :

- nom et forme juridique de l'organisation ;
- activités et tâches publiques à fournir par l'organisation ;
- capital total de l'organisation et part de la collectivité publique dans ce capital ;
- valeur d'acquisition et valeur comptable de la participation ;
- principales autres parties intéressées ;
- participations que l'organisation concernée possède de son côté ;
- flux financiers importants intervenus pendant l'année sous revue entre la collectivité publique et l'organisation concernée, ainsi que des indications sur les prestations fournies par l'organisation ;
- constats sur les risques spécifiques qui en découlent, en incluant les engagements conditionnels et les obligations de garantie de l'organisation concernée ;
- bilan et compte de résultats consolidés du dernier exercice comptable avec indication des normes de présentation des comptes qui sont appliquées.

Le Tableau 16-1 et le Tableau 16-2 présentent des exemples sur la manière de présenter l'information relative à des participations.

Concernant le Point 4

10 Le tableau des garanties indique en particulier :

- engagements conditionnels par lesquels la collectivité publique s'engage au bénéfice de tiers, en particulier les cautionnements, les garanties, les garanties de déficit, etc. ;
- autres états de fait ayant un caractère conditionnel, à condition qu'ils n'aient pas fait l'objet d'une provision, tels que les peines conventionnelles, les dédits, etc.

11 Le tableau des garanties indique pour chaque engagement :

- nom de l'entité bénéficiaire ou du cocontractant ;
- propriétaire ou copropriétaires les plus importants de l'entité bénéficiaire ;
- le type de rapport juridique ;
- flux financiers intervenus au cours de l'année sous revue entre la collectivité publique et l'entité bénéficiaire ;
- indications sur les prestations couvertes par la garantie ;
- indications supplémentaires particulières sur l'entité bénéficiaires ou le cocontractant, selon l'étendue et la nature de la garantie.

Le Tableau 16-3 présente un exemple sur la manière de présenter le tableau des garanties dans le cas d'un canton.

Concernant le Point 5

12 Les catégories d'immobilisations à utiliser sont régies par la Recommandation 12. Les Tableaux 16-4 à 16-8 offrent des exemples de tableaux des immobilisations.

13 Le tableau des immobilisations recense l'ensemble des actifs immobilisés devant être présentés dans le bilan. Il contient toutes les informations nécessaires à déterminer la valeur de ces actifs telle qu'elle doit apparaître dans les comptes.

14 Les informations devant figurer dans le tableau des immobilisations sont les suivantes :

- principe d'évaluation qui est appliqué pour déterminer de la valeur brute comptable des immobilisations. Si les principes appliqués varient en fonction des catégories d'immobilisations, on indiquera quel principe s'applique à quelle catégorie ;
- méthode d'amortissement utilisée (linéaire, dégressif), pour chaque catégorie d'immobilisations ;
- taux d'amortissement et durée d'utilisation correspondante, pour chaque catégorie d'immobilisations ;
- limites d'inscription à l'actif ;
- modifications intervenues dans la méthode d'estimation des valeurs résiduelles, de frais de remise en état, de durées d'utilisation ainsi que de méthodes d'amortissement, dès lors que ces modifications ont un impact au cours de la période ou au cours des périodes subséquentes.

15 La présentation en fonction des catégories d'immobilisations doit permettre d'apporter les informations suivantes :

- total des immobilisations de la catégorie concernée ;
- amortissements cumulés (incluant l'ensemble des pertes de valeur) enregistrés au début et à la fin de l'exercice.

16 Les valeurs brutes comptables sont obtenues en tenant compte des éléments suivants :

- entrées ;
- sorties ou aliénations ;
- augmentations ou diminutions découlant de retraitements, d'augmentations de valeur ou de pertes de valeur intervenus au cours de l'exercice ;
- amortissements ;
- différences de change ;
- autres mouvements.

Exemples et illustrations

Tableau 16-1 Exemple de présentation des informations relatives à une organisation dans laquelle un canton a des intérêts

Nom de l'entité ou de l'organisation	Banque cantonale X
Forme juridique de l'entité ou de l'organisation	Institution autonome de droit public
Activités, tâches publiques accomplies	En vertu de l'article « but » de la loi, la Banque Cantonale X contribue à l'accomplissement des tâches du canton en matière économique et sociale et soutient un développement respectueux de l'environnement dans le canton. La Banque cantonale X satisfait les besoins de placement et de financement par une politique commerciale axée sur la continuité. Elle développe son offre de prestations en direction de la clientèle privée, des besoins des petites et moyennes entreprises, des salariés, de l'agriculture et des entités de droit public. Elle encourage l'accès à la propriété et la construction de logement à loyer abordable.
Part du canton	100% du capital de dotation d'un total de XXX millions de francs est en possession du canton
Autres principaux copropriétaires de l'organisation	Aucun
Filiales consolidées de l'entité ou de l'organisation	Finance X Ltd
Flux financiers dans l'année de référence entre le canton et l'entité/la participation	Distribution des bénéfices XX millions de francs
Charge totale pour la fourniture des prestations	XXXX francs (= charges de personnel, de biens et services)
Information sur les risques spécifiques	Garantie de l'Etat : le canton est responsable de l'ensemble des engagements de la banque, dès lors que son capital propre n'est pas suffisant. La responsabilité ne s'étend pas aux engagements subordonnés et au capital de participation. Plafond non limité dans le temps pour une augmentation du capital social à X milliards de francs.
Information sur les principales interrelations entre le canton et l'organisation (participation de représentants du canton, représentation de l'Etat)	Le Grand Conseil élit les membres du Conseil de banque et de la Présidence de la banque pour un mandat de quatre ans. Le mandat commence au moment de la constitution des organes, mais au plus le 1er juillet de l'année de l'élection. Le Grand conseil se base sur les traits de personnalité, comme la rigueur, la crédibilité et l'intégrité, sur les connaissances techniques et sur la représentation proportionnelle des partis.
Autres indicateurs importants	Nombre de salariés : XXX (année précédente XXX)

Tableau 16-2 Exemple de présentation des informations relatives à une organisation dans laquelle une commune a des intérêts

Nom de l'entité ou de l'organisation	STEP B
Forme juridique de l'entité ou de l'organisation	Organisation sous la forme d'une association des communes
Activités, tâches publiques accomplies	Epuration des eaux usées des communes de la région qui sont raccordées
Part de la commune de XXX	La commune de XXX est l'une des Y communes de l'association de communes Participation aux coûts : 14,3% de l'ensemble des coûts 8 voix sur un total de 93
Autres principaux copropriétaires de l'organisation	Y autres communes ayant : Participation aux coûts : 85,7% de l'ensemble des coûts 85 voix sur un total de 93
Filiales de l'entité ou de l'organisation	Participation de l'association de communes à : - la STEP C - la station de séchage des boues d'épuration - différentes autres participations
Flux financiers dans l'année de référence entre la commune et l'entité/la participation	La commune a payé sur la base des comptes une somme d'environ 789'000.- francs suisses à la STEP B (sans amortissements)
Charges totales pour la fourniture de prestations	15'135'121.- francs suisses
Information sur les risques spécifiques	La STEP a une participation importante dans la station de séchage des boues d'épuration. En outre, la STEP est tenue de prendre en charge une éventuelle perte liée aux activités de séchage des boues, en fonction d'une clé de répartition des coûts.

Tableau 16-3 Exemple de tableau des garanties dans le cas d'un canton

	Etat au 31.12.xx CHF	**Etat au 31.12.xx+1 CHF**
Découvert technique de la caisse de pension : au total - 20xx CHF 795'104'418.- (dont env. 63,3% à charge du canton) - 20xx+1 CHF 824'227'714.- (dont env. 61,7 % à charge du canton)	503'206'662.00	508'320'416.00
Garantie d'Etat donnée la Banque Cantonale		
Dette envers la Confédération pour les crédits à recouvrer de la caisse de crédit agricole	34'115'080.00	36'321'492.00
Dette envers la Confédération Aide aux exploitations agricoles de la caisse de crédit agricole	1'058'016.00	1'058'016.00
Cautionnement pour la construction d'un nouveau foyer d'accueil pour adultes handicapés mentaux	302'000.00	302'000.00

Tableau 16-4 Exemple de tableau des immobilisations : Immobilisations corporelles classées dans le patrimoine administratif

Valeurs en 1000 CHF	Terrains		Constructions				Autres immobilisations corporelles (biens meubles, véhicules, machines,…)		Total	
			Bâtiments		Travaux de génie civil					
	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1
Valeur d'acquisition										
Etat au 1.1.	53'000	56'000	850'000	865'000	…	…	…	…	…	…
Entrées	8'000	5'000	20'000	12'000	…	…	…	…	…	…
Reclassifications	0	0	0	0	…	…	…	…	…	…
Sorties	-5'000	-6'000	-5'000	-4'000	…	…	…	…	…	…
Etat au 31.12.	56'000	55'000	865'000	873'000	…	…	…	…	…	…
Amortissements cumulés										
Etat au 1.1.	-5'000	-4'000	-240'000	-260'350	…	…	…	…	…	…
Amortissements planifiés	0	0	-21'625	-21'825	…	…	…	…	…	…
Amortissements non planifiés (*impairments*)	-1'000	-2'000	-300	-200						
Reprises de valeur (*reversed impairments*)	2'000	1'000	1'700	1'300						
Amortissements par suite de sorties	0	0	-125	-100	…	…	…	…	…	…
Reclassifications	0	0	0	0	…	…	…	…	…	…
Etat au 31.12.	-4'000	-5'000	-260'350	-281'175	…	…	…	…	…	…
Valeur comptable au 31.12.	52'000	50'000	604'650	591'825	…	…	…	…	…	…
dont immobilisations en leasing	0	0	500	500	…	…	…	…	…	…
dont actifs mis en gage	0	0	0	0	…	…	…	…	…	…
Valeur d'assurance-incendie (information optionnelle)			950'000	970'000	…	…	…	…	…	…

Tableau 16-5 Exemple de tableau d'immobilisations : Immobilisations incorporelles classées dans le patrimoine administratif

Valeurs en 1000 CHF	Immobilisations incorporelles (droits, logiciels, autres immobilisations)		Différence par rapport à l'année précédente	
	20xx	20xx+1	En 1000 CHF	En %
Valeur d'acquisition				
Etat au 1.1.	…	…	…	…
Entrées	…	…	…	…
Reclassifications	…	…	…	…
Sorties (-)	…	…	…	…
Etat au 31.12.	…	…	…	…
Amortissements cumulés				
Etat au 1.1. (-)	…	…	…	…
Amortissements planifiés (-)	…	…	…	…
Amortissements non planifiés (*impairments*) (-)	…	…	…	…
Reprises de valeur (*reversed impairments*)				
Amortissements par suite de sorties	…	…	…	…
Reclassifications	…	…	…	…
Etat au 31.12. (-)	…	…	…	…
Valeur comptable au 31.12.	…	…	…	…
dont actifs mis en gage	…	…	…	…

Tableau 16-6 Exemple de tableau d'immobilisations : Immobilisations en construction classées dans le patrimoine administratif

Valeurs en 1000 CHF	Immobilisations en construction		Différence par rapport à l'année précédente	
	20xx	20xx+1	En 1000 CHF	En %
Coût des immobilisations en construction				
Etat au 1.1.	…	…	…	…
Entrées	…	…	…	…
Reclassifications	…	…	…	…
Sorties (-)	…	…	…	…
Etat au 31.12.	…	…	…	…
Amortissements cumulés				
Etat au 1.1. (-)	…	…	…	…
Amortissements non planifiés (*impairments*) (-)	…	…	…	…
Reprises de valeur (*reversed impairments*)				
Reclassifications	…	…	…	…
Etat au 31.12. (-)	…	…	…	…
Valeur comptable au 31.12.	…	…	…	…
dont actifs mis en gage	…	…	…	…

Tableau 16-7 Exemple de tableau d'immobilisations : Contributions d'investissement classées dans le patrimoine administratif

Valeur en 1000 CHF	Contributions d'investissement à des communes		Contributions d'investissement à des entreprises d'économie mixte		Contributions d'investissement à des institutions privées		Contributions d'investissement à des ménages privés		Total	
	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1	20xx	20xx+1
Coût des actifs immobilisés correspondant aux contributions d'investissement										
Etat au 1.1.	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Entrées	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Reclassifications	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Sorties (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Etat au 31.12.	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Amortissements cumulés										
Etat au 1.1. (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Amortissements planifiés (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Amortissements non planifiés (*impairments*) (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Reprises de valeur (*reversed impairments*)										
Amortissements par suite de sorties	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Reclassifications	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Etat au 31.12. (-)	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…
Valeur comptable au 31.12.	…	…	…	…	…	…	…	…	…	…

Au cours de la période sous revue, les contributions d'investissement suivantes, importantes de par leur montant, ont été nouvellement accordées :

Organisation/Institution	Montant	Investissement total	Part de la contribution d'investissement dans l'investissement total en %
Organisation X	…	…	…
Institution Y	…	…	…
Organisation Z	…	…	…

Tableau 16-8 Exemple de tableau d'immobilisations : Patrimoine financier

Valeur en 1000 CHF	**Terrains**		**Constructions**		**Immobili-sations en construction**		**Autres immobili-sations. corporelles (bien meubles, véhicules machines, etc.)**		**Total**	
	20xx	**x+1**	**20xx**	**x+1**	**20xx**	**x+1**	**20xx**	**x+1**	**20xx**	**x+1**
Valeur comp-table au 1.1.	25'000	29'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Entrées	5'000	3'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Reclassifications	0	0	…	…	…	…	…	…	…	…
Diminution de la valeur vénale (*impairments*)	-1'000	-2'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Augmentation de la valeur vénale (*reversed impairments*)	2'000	1'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Sorties	-2'000	-2'000	…	…	…	…	…	…	…	…
Valeur comp-table au 31.12.	29'000	29'000	…	…	…	…	…	…	…	…
dont immobilisa-tions en leasing	0	0	…	…	…	…	…	…	…	…
dont actifs mis en gage	0	0	…	…	…	…	…	…	…	…

Recommandation 17
Objectifs et instruments de politique budgétaire

Recommandation

1 **En matière de politique budgétaire, ce Manuel recommande divers objectifs qui devraient permettre d'équilibrer durablement les finances des collectivités publiques.**

2 **En principe, il appartient à chaque collectivité publique de fixer elle-même les objectifs, les instruments et les limites qui sont adaptés à sa situation. Par exemple, ces dispositions peuvent différer selon que la collectivité publique est un canton ou une commune. Elles doivent également tenir compte de la situation actuelle (par ex. le niveau d'endettement actuel) et des prévisions.**

3 **La conduite de la politique budgétaire est d'autant plus durable qu'elle est codifiée au niveau juridique le plus élevé possible (Constitution ou loi sur les finances). En effet, tous les organes doivent respecter le droit de rang supérieur. Les principes fondamentaux ainsi codifiés peuvent ensuite être complétées par un système d'indicateurs, en particulier dans le cadre de l'établissement de prévisions. Voir également sur ce point la Recommandation 18 relative aux indicateurs financiers.**

4 **Les organes de surveillance, qu'il s'agisse des organes parlementaires ou des organes cantonaux chargés de la surveillance financière des communes, doivent vérifier le respect des objectifs fixés en matière de politique budgétaire. En cas de non-respect, ces organes devraient exiger des mesures correctives.**

5 **Pour les communes, la Conférence des autorités cantonales de surveillances des finances communales propose un système d'indicateurs harmonisés. Il est pertinent de faire des comparaisons intercantonales de ces indicateurs. Chaque collectivité publique devrait évaluer sa propre situation sur la base d'un système d'indicateurs de ce type. Par ailleurs, chaque collectivité publique devrait comparer sa situation en se basant sur des séries temporelles.**

6 **La Recommandation 18 mentionne les trois indicateurs les plus importants au plan intercantonal. Dans tous les cas, ces trois indicateurs devraient être calculés à des fins de comparaison. Il s'agit des indicateurs suivants :**

- **Taux d'endettement net ;**
- **Degré d'autofinancement ;**
- **Part des charges d'intérêts.**

Ces indicateurs devraient être recensés et publiés chaque année sur une base intercantonale.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

7 Par exemple, le solde du résultat cumulé du compte de résultats doit être équilibré à moyen terme.

8 En cas de surendettement, une règle particulière devrait être fixée concernant le degré d'autofinancement des investissements nets. Dans un tel cas, il est recommandé d'exiger un degré d'autofinancement de 80% au minimum. On peut considérer qu'une collectivité publique est surendettée lorsque les capitaux de tiers, déduction faite du patrimoine financier, sont plus de deux fois plus élevés que les revenus fiscaux. Cette règle prend en considération le niveau d'endettement courant. Il se peut qu'une collectivité publique lourdement endettée présente un degré d'autofinancement plus faible que le taux recommandé. Cela peut se produire lorsque des investissements importants sont planifiés. Cela relève toutefois de sa marge de manœuvre en matière de politique budgétaire.

Concernant le Point 2

9 Pour chaque indicateur prescrit par la Recommandation 18, le Manuel préconise, dans ses annexes, des valeurs indicatives correspondant à une bonne situation financière. Les collectivités publiques devraient fixer leurs propres objectifs en fonction de ces valeurs indicatives. Elles devraient veiller à ne pas s'écarter de ces valeurs indicatives. En cas de non-respect, elles devraient prendre des mesures correctives.

Concernant le Point 3

10 De nombreux cantons et communes disposent de freins constitutionnels ou légaux à l'endettement. De manière générale, ces freins ont fait leur preuve. Se doter de lignes directrices en matière financière ou d'objectifs financiers dans le cadre de programmes gouvernementaux ou de législature est également tout à fait pertinent.

Recommandation 18
Indicateurs financiers

Recommandation

1 **Pour évaluer la situation financière, il convient de faire appel en première priorité aux indicateurs suivants (par ordre alphabétique des libellés en allemand) :**
   - **Taux d'endettement net ;**
   - **Degré d'autofinancement ;**
   - **Part des charges d'intérêts.**

2 **En deuxième priorité ou pour des analyses sectorielles spécifiques, il convient de faire appel aux indicateurs suivants (par ordre alphabétique des libellés en allemand) :**
   - **Dette brute par rapport aux revenus ;**
   - **Proportion des investissements ;**
   - **Part du service de la dette ;**
   - **Dette nette par habitant en francs ;**
   - **Taux d'autofinancement.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

3 Quel que soit le niveau institutionnel, le calcul d'indicateurs est indissociable de la conduite budgétaire. De ce point de vue, les données et les indicateurs établis grâce à la comptabilité doivent apporter à leurs différents utilisateurs les informations dont ces derniers ont besoins. Les principaux destinataires de l'information générée grâce à la comptabilité publique sont :
   - l'opinion publique et les responsables politiques, afin de définir les priorités politiques ;
   - le pilotage interne, afin de s'assurer que les tâches sont accomplies de manière efficiente ;
   - le bailleur de fonds, afin d'évaluer le risque inhérent à la collectivité publique concernée ;
   - la statistique financière (Confédération, FkF), afin de pouvoir se prononcer sur le climat économique et de comparer les collectivités publiques entre elles.

4 Les préoccupations sont propres à chaque utilisateur. Les indicateurs retenus répondent à ces préoccupations différenciées. D'autres systèmes d'indicateurs existent, mais ils ne sont pas considérés ici. Il s'agit en particulier :
   - d'indicateurs économiques globaux comme la quote-part de l'Etat ou la quote-part fiscale ;
   - d'indicateurs visant à évaluer la bonité ou la solvabilité d'une collectivité publique (par exemple les notations) ;
   - d'indicateurs de gestion (par ex. nombre d'élèves par classe, coût d'entretien des routes par mètre carré).

5 Le rôle de l'opinion publique et des responsables politiques est de définir les priorités politiques. La qualité de la gestion financière peut être évaluée en analysant comment les moyens financiers sont alloués aux différentes tâches. Il est par conséquent primordial de classifier en toute conformité les dépenses par nature, par fonction et/ou par groupe de prestations (voir également la Recommandation 03 relative au plan comptable et à la classification fonctionnelle). Compte tenu du rôle que doivent jouer l'opinion publique et les responsables politiques, divers besoins particuliers doivent être satisfaits.

6 *Gestion des budgets par entité* : la gestion du budget d'ensemble s'effectue à l'échelon de la collectivité publique. En revanche, la gestion des prestations doit avoir lieu à l'échelon de chacune des unités (non consolidée) fournissant un service à des bénéficiaires. Les indicateurs de la politique budgétaire doivent être établis par rapport au budget et par rapport aux comptes. Puisque certains indicateurs financiers recourent à des chiffres provenant du bilan, un bilan prévisionnel doit être systématiquement établi.

7 *Equilibre à moyen terme du résultat cumulé du compte de résultats* : Pour la politique budgétaire, le facteur déterminant est finalement le résultat cumulé sur plusieurs années du compte de résultats. Au sortir d'un cycle conjoncturel, le niveau du capital propre doit être au même niveau qu'en début de cycle. Exiger un équilibre annuel du compte de résultats encouragerait une vision à court terme, ce qui ne serait pas cohérent d'un point de vue économique. En l'occurrence, on doit s'intéresser au solde global du compte de résultats. Quant à eux, les soldes partiels figurant dans la présentation échelonnée du résultat servent plus particulièrement à l'analyse détaillée.

8 *Financement des investissements* : Le MCH1 mettait l'accent, non seulement sur l'équilibre du compte de fonctionnement, mais également sur le financement des investissements. Un degré d'autofinancement d'environ 60% était jugé suffisant. A l'époque, ces 60% pouvaient sembler raisonnables compte tenu du fait que l'inflation alors relativement élevée réduisait la valeur réelle de la dette de l'Etat. Les préoccupations croissantes liées à la dette étatique justifient de revoir cet objectif. D'un point de vue économique, cet objectif doit tenir compte de la situation conjoncturelle. Dans ce domaine, il est généralement admis qu'une politique des dépenses adaptée à la conjoncture est pratiquement impossible (délais d'ajustement, oppositions aux diminutions des dépenses). En revanche, il est possible, grâce une gestion adéquate de l'excédent de revenus ou des amortissements supplémentaires, de financer les investissements en tenant compte de la politique conjoncturelle. Le principe consiste à maintenir un niveau élevé d'amortissements supplémentaires en période de haute conjoncture et d'y renoncer en cas de crise économique. Cela permet de maintenir la pression fiscale à un niveau constant. Les collectivités publiques de taille modeste ont parfois du mal à atteindre ces objectifs. En effet, certains projets ponctuels d'investissement pèsent lourdement sur leurs finances.

9 *Comparabilité entre collectivités publiques* : En analysant les choses sous l'angle microéconomique, on constate que les comparaisons entre collectivités publiques ne jouent qu'un rôle mineur dans les décisions de politique budgétaire. La construction d'un hôpital, d'une école ou d'une route ne dépend pas de comparaisons avec d'autres collectivités publiques. Elle dépend des coûts et des avantages de l'investissement pour la population. Un canton, une commune se comparera, par exemple, sur la base de l'endettement, de l'autofinancement, du service de la dette et de la charge fiscale. Ces éléments constituent donc les indicateurs clés pour une collectivité publique. Des comparaisons réalisées au niveau de sous-rubriques budgétaires peuvent apporter des informations additionnelles. Toutefois, ces comparaisons doivent s'accompagner d'explications car les collectivités publiques évoluent dans des contextes différents. Par conséquent, il est préférable d'utiliser de telles comparaisons plutôt dans le cadre de la gestion interne.

10 *Gestion interne :* Les collectivités publiques –en fonction des tâches qui leur incombent et de leur taille– disposent de divers instruments :

- le compte de résultats (par nature, par fonction), ainsi que les indicateurs par prestations ;
- les budgets globaux et les indicateurs par prestations ;
- la comptabilité analytique.

La question du financement conformément au principe de causalité de certains domaines de prestation relève également de la gestion interne. Pour cela, la comptabilité doit fournir les informations nécessaires. Les coûts et les revenus doivent pouvoir être mis en évidence au niveau le plus désagrégé possible, c'est-à-dire au niveau d'une prestation ou d'un produit particulier (coût d'un élève en classe primaire, coût d'entretien des routes par m², etc.). Le degré de détail nécessaire dépend du domaine de prestations. Chaque collectivité publique est compétente pour le définir. Il n'est donc pas possible de proposer ou de prescrire ici des indicateurs. Une autre tâche propre à la gestion interne est de garantir la solvabilité de la collectivité publique. Pour ce faire, elle dispose du tableau des flux de trésorerie.

11 *Bailleurs de fonds :* Pour les bailleurs de fonds, la garantie du service de la dette et de la solvabilité est primordiale. Pour eux, la dette nette par habitant ou en proportion des revenus fiscaux, la part du service de la dette et l'évolution des liquidités constituent des chiffres-clés. Dans la mesure où les collectivités publiques peuvent renoncer à retraiter leur patrimoine administratif, les indicateurs portant sur les capitaux propres ne peuvent pas être déterminants. Ceci est d'autant plus vrai que le capital propre est lié en grande partie au patrimoine administratif. Le capital propre ne constitue donc pas une garantie.

12 *Statistique financière :* Tous les indicateurs mentionnés ci-dessus sont mis à disposition de la statistique financière. Il s'agit tout particulièrement du solde du compte de résultats, du solde du compte financier et du niveau d'endettement. Dans le compte de financement de la statistique financière ne sont retenus que les postes du compte de résultats et du compte des investissements ayant une incidence sur les liquidités. Outre une présentation par nature, la statistique offre une présentation par groupe de tâches (classification par fonction).

13 Afin d'évaluer la situation financière, différentes définitions de la dette sont pertinentes :

- *Dette brute* : La « dette brute » est définie dans les annexes du Manuel. Elle est avant tout pertinente pour la statistique financière de la Confédération. Ne sont pas contenus dans la définition de la statistique financière les passifs de régularisation (204), les provisions (205/208), les engagements envers des financements spéciaux et envers des fonds classés dans les capitaux de tiers (209) et en particulier les instruments financiers dérivés (2016). Par ailleurs, cette définition du niveau de la dette étatique, en référence aux critères de l'UE (Maastricht), prévoit que les engagements doivent être évalués à leur valeur nominale. Elle prévoit également que la délimitation (sectorisation ou consolidation) du budget public doit satisfaire aux critères de la statistique financière et économique. Les prescriptions correspondantes sont données par la statistique financière. Cette définition de la dette reflète le point de vue du débiteur.
- *Dette nette I* : La « dette nette I » est un chiffre clé pour l'analyse du bilan. Elle est définie dans les annexes du Manuel. Elle peut être calculée de deux manières : soit en déduisant des capitaux de tiers (20) les subventions d'investissement inscrites au passif (2068) et le patrimoine financier (10) (approche 1), soit en déduisant du patrimoine administratif (14) les subventions d'investissement (2068) et le capital propre (29) (approche 2). Les financements spéciaux sont maintenant dûment classés soit dans le capital propre, soit parmi les capitaux de tiers. Du coup, la confusion entretenue par le MCH1 n'existe plus. Par conséquent, les deux approches sont mathématiquement identiques. Sous l'angle de la clarté et du contenu, elles ne sont cependant pas identiques. L'approche 1 est plus intuitive, puisqu'elle se base sur l'élément fondamental de la dette que sont les capitaux de tiers
- *Dette nette II :* La « dette nette II » est définie comme étant le patrimoine administratif (14) duquel sont soustraits les prêts et les participations/capital social (144 et 145), ainsi que les subventions d'investissement (2068) et le capital propre (29). Différentes raisons expliquent que les prêts et les participations/capital social sont déduits. D'une part, ils ne sont pas amortis, mais uniquement réévalués. D'autre part et en principe, ils génèrent un revenu. Cela dit, pour une approche basée sur le risque, on recourra plutôt à l'indicateur Dette nette I.

14 Les trois indicateurs à utiliser en première priorité sont ceux qui sont les plus révélateurs et les plus pertinents pour la plupart des parties prenantes.

Concernant le Point 2

15 Les indicateurs financiers à utiliser en deuxième priorité sont également importants. Aujourd'hui, ils sont surtout utilisés à l'échelle des communes. Il serait souhaitable que l'ensemble des huit indicateurs financiers mentionnés ici soient systématiquement calculés, exploités de manière centralisée et publiés, tant pour les cantons que pour les communes.

16 Les informations détaillées sur la manière de calculer les huit indicateurs sont présentées dans les tableaux dans les annexes du Manuel.

Exemples et illustrations

Tableau 18-1 Résumé des questions concernant les indicateurs

Destinataire	Questionnement	Instruments / Indicateurs principaux
Opinion publique et responsables politiques	- Quels moyens sont alloués à quels buts ?	- Détails du compte de résultats - Classification fonctionnelle - Budget global

	- Les charges peuvent-elles être couvertes ?	- Solde du compte de résultats
		  - Niveau du résultat opérationnel
		  - Niveau du résultat total

	- Les investissements peuvent-ils être financés ?	- Degré d'autofinancement
	- Quel est le niveau de la capacité financière et de la marge de manoeuvre financière de la collectivité publique	- Taux d'autofinancement
	- Quelle est la proportion des investissements réalisés par la collectivité publique ?	- Proportions des investissements

	- Comment évolue la dette nette/brute ?	- Dette nette/brute :
		  - absolue
		  - par habitant
		  - par rapport aux revenus
		  - taux d'endettement net

	- Quelle part des moyens est affectée aux charges d'intérêts ?	- Part des charges d'intérêts
	- Quelle part des moyens est affectée au service de la dette dans son ensemble ?	- Part du service de la dette
Gestion interne	- Quels moyens sont utilisés dans quels buts ?	- Détails du compte de résultats - Classification fonctionnelle
	- Les prestations sont-elles fournies de manière économique ?	- Comptabilité analytique
	- La solvabilité est-elle garantie ?	- Autofinancement - Rapport entre l'autofinancement et les investissements
	- Quelle est la rentabilité du patrimoine financier ?	- Rendements bruts et autres indicateurs

Tableau 18-1 (Suite)

Destinataire	Questionnement	Instruments / Indicateurs principaux

Bailleurs de fonds	- La dette est-elle couverte par le patrimoine financier ?	- Dette nette :
		  - absolue
		  - par habitant
		  - par rapport aux revenus
		  - taux d'endettement net

	- Les investissements peuvent-ils être financés ?	- Degré d'autofinancement
	- Quel est le niveau de la capacité financière et de la marge budgétaire de la collectivité publique ?	- Taux d'autofinancement
	- Quelle est la proportion des investissements réalisés par la collectivité publique par rapport aux charges courantes ?	- Proportion des investissements
	- La solvabilité est-elle garantie ?	- Revenus financiers par rapport aux charges financières
	- Quelle part des moyens est affectée au service de la dette ?	- Part des charges d'intérêts - Autofinancement - Rapport entre l'autofinancement et les investissements - Part du service de la dette
Statistique financière	- Charges/dépenses et revenus/recettes selon une classification économique (classification par nature)	- Compte de résultats - Compte des investissements - Compte de financement
	- Dépenses et recettes par fonction	- Classification fonctionnelle
	- Bilan (en tant qu'origine et résultante du compte de résultats)	- Dette

Recommandation 19
Procédure lors du passage au MCH2

Recommandation

1 **La norme minimale exige un retraitement (*restatement*) du patrimoine financier sur la base de la valeur vénale.**

2 **La norme minimale n'exige pas un retraitement du patrimoine administratif.**

3 **Les provisions et les comptes de régularisation doivent faire l'objet d'un retraitement complet (*restatement*).**

4 **Un retraitement pour respecter le principe de l'image fidèle est facultatif dans la mesure où il va au-delà de la norme minimale.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

5 Le patrimoine financier est évalué à sa valeur vénale. Le retraitement du patrimoine financier conduit soit à une augmentation, soit à une diminution de la valeur des actifs immobilisés. Par conséquent, le montant du capital propre au passif augmente ou diminue.

6 Ces corrections d'évaluation sont comptabilisées dans le compte des immobilisations correspondant et par le biais du compte passif « Réserve liée au retraitement du patrimoine financier » (296).

7 Dans le cadre du retraitement, une diminution de la valeur des immobilisations du patrimoine financier entraîne une diminution du capital propre. Elle est comptabilisée de la manière suivante : « Réserve liée au retraitement » (296) à « Immobilisations corporelles du patrimoine financier » (108). Une augmentation de valeur donne lieu à l'opération inverse : « Immobilisations corporelles du patrimoine financier » (108) à « Réserve liée au retraitement » (296).

8 La réserve liée au retraitement est utilisée pour les futures corrections de valeur du patrimoine financier.

Concernant le Point 2

9 S'agissant du patrimoine administratif, le retraitement n'est pas obligatoire. En l'absence de retraitement, les valeurs résiduelles des immobilisations figurant au bilan sont portées telles quelles dans le bilan nouvellement établi.

Concernant le Point 3

10 Les provisions et les comptes de régularisation doivent être intégralement retraités. Lorsque les provisions ou les passifs de régularisation précédemment constitués s'avèrent trop élevés, leur montant doit être réduit dans le cadre du retraitement. Il en résulte une augmentation du capital propre. Cette augmentation est comptabilisée de la manière suivante : « Provisions » (205/208) à « Réserve liée au retraitement » (295) ou « Passifs de régularisation » (204) à « Réserve liée au retraitement » (295). Par contre, lorsque les provisions ou les passifs de régularisation s'avèrent insuffisants, leur montant doit être augmenté. Il en résulte une diminution du capital propre. Cette diminution est comptabilisée de la manière suivante : « Réserve liée au retraitement » (295) à « Provisions » (205/208) ou « Réserve liée au retraitement » (295) à « Passifs de régularisation » (204).

11 Les directives suivies en matière d'évaluation et d'amortissement du patrimoine financier, de l'ancien et du nouveau patrimoine administratif, des provisions et des passifs de régularisation doivent être documentés à la fois dans les commentaires relatifs au bilan et dans l'annexe aux comptes annuels.

Concernant le Point 4

12 La Recommandation 19 fixe la norme minimale à appliquer dans le cadre du modèle comptable harmonisé. Le principe de l'image fidèle est plus ambitieux. Il peut cependant servir de directive à titre facultatif.

13 Lorsque le patrimoine administratif fait l'objet d'un retraitement, le groupe par nature « Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif » (295) sert à couvrir par la suite le surcroît d'amortissement découlant de l'augmentation de valeur. Ainsi, le surcroît d'amortissement n'a pas d'effet sur le résultat des années suivantes et n'influence pas particulièrement la charge fiscale.

14 Les corrections d'évaluation du patrimoine administratif peuvent donner lieu à trois cas de figure. Ces trois cas sont présentés ci-après.

Exemples et illustrations

Cas de figure pouvant survenir suite à la mise en œuvre du principe de l'image fidèle lors du passage au MCH2

Cas 1 **La valeur du patrimoine administratif est significativement plus élevée après qu'avant le retraitement et le niveau de la réserve de retraitement s'accroît de manière importante**

Les corrections d'évaluation dans le cadre du retraitement du patrimoine administratif sont comptabilisées sur groupe de compte « Réserve liée au retraitement » à l'aide du jeu d'écritures suivant :

Patrimoine administratif (14X) à Réserve liée au retraitement (295)

Dans ce cas, un problème surgit car le montant des amortissements s'accroît du fait de l'augmentation de valeur du patrimoine administratif ; cela représente une charge supplémentaire particulièrement élevée à supporter dans le compte de résultats. Le problème est résolu en deux temps. D'abord, les amortissements sont comptabilisés conformément aux nouvelles modalités et aux nouveaux taux d'amortissement. Ensuite et afin de neutraliser le surcroît de charges d'amortissement provoqué par l'augmentation de valeur du patrimoine administratif, une contre-écriture réduit la « Réserve liée au retraitement » et crédite un compte de revenus :

Réserve liée au retraitement (295) à Prélèvements sur la réserve liée au retraitement (4895)

La réserve liée au retraitement est ainsi progressivement dissoute. Simultanément on évite de déséquilibrer le compte de résultats. Il convient de déterminer à la fois dans quel laps de temps la réserve est dissoute et les tranches annuelles de dissolution. Il n'existe aucune règle générale en la matière. Les tranches doivent être fixées de manière pragmatique en fonction du montant total de la réserve liée au retraitement et de manière à dissoudre la réserve dans les délais requis et à adapter la charge annuelle d'amortissement. La réserve liée au retraitement devrait être dissoute dans un délai de 10 ans, pour autant que cela soit possible et que les montants à charge du compte de résultats soient adéquats. Ces dispositions ont un caractère indicatif. Si le montant de la réserve liée au retraitement le requiert, la durée de la dissolution doit pouvoir être prolongée. Par souci de transparence, le nombre d'années considéré devrait être indiqué dans l'annexe aux comptes annuels.

Cas 2 La valeur du patrimoine administratif est significativement plus élevée après qu'avant le retraitement, mais un relèvement des provisions et des passifs de régularisation est nécessaire

Les corrections d'évaluation dans le cadre du retraitement du patrimoine administratif sont comptabilisées comme dans le cas précédent. S'y ajoute une correction d'évaluation du montant des provisions et des passifs et actifs de régularisation, également par le biais du groupe de compte « Réserve liée au retraitement » (295). Le jeu d'écriture est le suivant :

Réserve liée au retraitement (295) à Provisions (205/208)

Réserve liée au retraitement (295) à Passifs de régularisation (204)

Réserve liée au retraitement (295) à Actifs de régularisation (104)

Si, suite à ces diverses opérations, la réserve liée au retraitement présente un solde positif important, il convient de procéder de la même manière que dans le cas précédent (dissolution de la réserve liée au retraitement au cours des années suivantes). La situation est différente si le solde est faible. Dans ce cas, la réserve liée au retraitement peut être entièrement dissoute à la fin du premier exercice comptable bouclé à l'aide des nouvelles normes comptables et être ajoutée au capital propre. Il n'y a donc pas dans ce cas de dissolution par tranche annuelle. Le jeu d'écriture est le suivant :

Réserve liée au retraitement (295) à Résultat cumulé des années précédentes (2999)

Cas 3 La valeur du patrimoine administratif est significativement plus faible après qu'avant le retraitement (ou le montant des provisions et des passifs de régularisation est significativement plus élevé) ; la réserve liée au retraitement est donc négative

Lorsque le solde des opérations de retraitement est négatif, ce solde peut être directement porté en diminution du capital propre à la fin du premier exercice comptable bouclé à l'aide des nouvelles normes comptables. Le jeu d'écriture est le suivant :

Résultat cumulé des années précédentes (2999) à Réserve liée au retraitement (295)

Si le solde négatif est très important, il faut prévoir d'éliminer ce solde par tranches annuelles et cela dans un délai maximal de 10 ans. En pareilles circonstances, des mesures d'assainissement peuvent s'avérer nécessaires pour dégager, à l'intérieur du compte de résultats, une marge de manœuvre permettant de maîtriser le découvert du bilan.

Recommandation 21
Instruments financiers

Recommandation

1 Un instrument financier est un accord contractuel qui a simultanément pour effet de créer un actif financier pour l'une partie au contrat et, pour l'autre partie, de créer soit un engagement financier, soit un instrument de capital propre.

2 Un actif est inscrit au bilan s'il est vraisemblable que son avantage économique futur ira à l'entité publique et s'il est possible d'en déterminer de manière fiable les coûts d'acquisition ou la valeur.

3 Un engagement est inscrit au bilan s'il est vraisemblable que l'entité publique devra, pour s'en acquitter, transférer des ressources représentant pour elle un avantage économique et s'il est possible de déterminer de manière fiable le montant nécessaire pour s'en acquitter.

4 Un instrument financier est inscrit au bilan si et seulement si l'entité publique est partie prenante au contrat de l'instrument financier en question.

5 L'instrument financier est initialement inscrit au patrimoine financier à la valeur d'acquisition. En l'absence de valeur d'acquisition, l'instrument est évalué à sa valeur vénale au moment de l'activation. L'évaluation ultérieure s'effectue à la valeur vénale correspondant à la cotation sur un marché actif. Si un tel prix de marché n'est pas disponible, la valeur vénale de l'instrument financier sera estimée selon une procédure d'évaluation. Dans les cas de peu d'importance, on utilisera la valeur d'acquisition duquel on déduira d'éventuelles diminutions de valeur. Les placements financiers dans des obligations, des prêts ou assimilés qui sont destinés à être détenus jusqu'à échéance et pour lesquels le montant payé correspond au montant à rembourser, peuvent être portés au bilan à leur valeur nominale.

6 La valeur d'acquisition des éléments du patrimoine administratif correspond au prix de la transaction auquel s'ajoutent les frais de transaction directement liés à l'achat. L'évaluation ultérieure s'effectue à la valeur d'acquisition en tenant compte d'une éventuelle réduction durable de la valeur. En l'absence de valeur d'acquisition, on recourra à la valeur vénale.

7 Les engagements à court terme sont inscrits au bilan à la valeur nominale. Les engagements à long terme, pour lesquels la valeur d'acquisition correspond au prix de remboursement, sont évalués à ce montant et ne font pas l'objet d'une actualisation.

8 Les placements financiers à long terme ou les engagements à long terme qui comportent un agio respectivement un disagio sont évalués selon la méthode du taux d'intérêt effectif. Selon cette méthode, la différence entre la valeur d'acquisition et le prix de remboursement (agio ou disagio) est répartie tout au long de la durée de la créance ou de l'engagement de telle sorte que le taux d'intérêt reste constant sur la période. Une solution alternative, également admissible, consiste à répartir uniformément l'agio ou le disagio sur toute la période.

9 Les instruments financiers font l'objet d'une décomptabilisation (contre-passation) dès que les droits contractuels sur les flux de trésorerie qui en découlent sont échus ou acquittés, ou si pratiquement tous les risques et opportunités qui découlent de ces instruments financiers sont transférés à un tiers.

10 Un produit dérivé est un instrument financier dont le prix est influencé principalement par le prix d'un ou de plusieurs produits sous-jacents (actifs ou taux de référence), qui requiert un investissement initial minime par rapport à celui qu'exigerait l'achat direct du produit sous-jacent et qui est dénoué dans le futur.

11 Un produit dérivé est inscrit au bilan dès qu'il correspond à la définition d'un actif ou d'un engagement au sens du chiffre 2 ou du chiffre 3.

12 Les opérations à terme fixe, comme par exemple des *forwards* ou des *futures*, sont initialement portées au bilan à la valeur vénale.

La prime liée à des options acquises est inscrite à l'actif ; la prime liée à des options émises est inscrite au passif.

13 Les produits dérivés sont inscrits au bilan à la valeur vénale à la date de clôture des comptes. La variation de valeur intervenue depuis l'évaluation précédente est enregistrée au compte de résultats.

14 Si les produits dérivés sont utilisés par l'entité pour se couvrir contre des risques, alors ils peuvent être évalués selon les mêmes principes que l'opération sous-jacente couverte, plutôt que d'être évalués à la valeur vénale. Les variation de valeur ne sont pas enregistrées au compte de résultats, mais modifient directement le capital propre.

15 Le produit dérivé fait l'objet d'une décomptabilisation (contre-passation) dès qu'il est échu, ou si une option est exercée de manière anticipée ou encore si le droit à des prestations futures (paiement ou livraison du produit sous-jacent par exemple) n'existe plus en raison de la cession ou du défaut de la contrepartie. Au moment de la contre-passation, la différence entre la valeur figurant au bilan et la valeur reçue ou versée – frais de transaction inclus– est enregistrée au compte de résultats.

16 Les instruments financiers sont présentés dans le bilan en respectant les rubriques du plan comptable.

17 Les actifs financiers (créances) et les engagements financiers ne peuvent faire l'objet d'une compensation et donc être présentés par un montant net au bilan qu'à une double condition : d'abord il doit exister à ce moment-là un droit à compenser les montants comptabilisés ; ensuite il doit être prévu, soit de procéder au règlement sur une base nette, soit de s'acquitter des engagements en réalisant simultanément les actifs.

18 L'annexe aux comptes annuels présente les principes d'évaluation et de présentation. Elle indique quels sont les principaux postes concernés au bilan et au compte de résultats. Si les principes d'évaluation varient selon les rubriques, alors ils sont présentés séparément pour chaque rubrique.

19 On détaillera dans l'annexe le montant des instruments financiers dont la valeur vénale est déterminée au moyen d'une procédure d'évaluation. On indiquera également dans l'annexe le montant des instruments financiers dont la valeur vénale ne peut pas être fixée de manière fiable et qui sont donc de ce fait évalués exceptionnellement à leur valeur d'acquisition moins d'éventuelles diminutions de valeur.

20 L'évolution des placements financiers est présentée dans l'annexe.

21 Le montant des produits dérivés inscrits au bilan est détaillé à l'annexe. Il doit être présenté compte tenu des produits sous-jacents dans l'ordre suivant :

- **taux d'intérêt ;**
- **devises ;**
- **instruments de capital propre et indices correspondants ;**
- **autres produits sous-jacents.**

Pour chaque catégorie, on présentera le total des actifs et des passifs (selon le bilan), ainsi que le motif pour lequel l'entité détient le produit dérivé.

22 S'il existe des instruments financiers gagés contre des engagements ou des engagements conditionnels, les valeurs au bilan correspondantes et les conditions contractuelles de la mise en gage sont énumérées à l'annexe.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

23 Un accord contractuel est un acte juridique consensuel et mutuel qui ne dépend pas d'une forme juridique. Une disposition peut également être réputée consensuelle dès le moment où elle est acceptée à l'isse d'une procédure à l'amiable et qu'elle prévoit un échange réciproque de prestations et de contreprestations d'un niveau comparable (par exemple, adjudication d'emprunt par voie d'enchère de gré à gré).

24 Des engagements ou des actifs qui ne découlent pas d'un accord contractuel ne sont pas considérés comme des instruments financiers (comme par exemple des engagements fiscaux ou des créances fiscales -qui reposent sur des prescriptions légales- ou des provisions pour

des engagements fictifs). De même, des provisions pour engagements contractuels ne sont pas des instruments financiers si elles n'entraînent pas d'engagement financier.

25 Un actif financier est un actif qui comprend plus particulièrement :

- un moyen de paiement ;
- un instrument de capital propre d'une autre partie ; ou
- un droit contractuel à :
  - recevoir d'une autre partie des moyens de paiement ou d'autres actifs financiers ; ou
  - échanger avec une autre partie des actifs financiers ou des engagements financiers à des conditions potentiellement avantageuses.

26 Un engagement financier est un engagement qui comporte une obligation contractuelle à :

- livrer à une autre partie des moyens de paiement ou d'autres actifs financiers ; ou
- échanger avec une autre partie des actifs financiers ou des engagements financiers à des conditions potentiellement désavantageuses.

27 Un instrument de capital propre est un droit résiduel aux actifs d'une entreprise ou d'une entité publique après déduction de tous les engagements qui en font partie.

Concernant les Points 5, 6, 12 à 14 et 19

28 La meilleure référence pour la valeur vénale est la cotation sur un marché actif.

29 En l'absence de cotation sur un marché, la valeur vénale est estimée au moyen d'une procédure d'évaluation. Cette procédure d'évaluation a pour but de déterminer le prix de la transaction qui se serait établi à la date de référence entre des partenaires contractuels indépendants et dans des conditions habituelles. Font partie des procédures d'évaluation :

- le recours à des transactions récemment effectuées pour un actif identique dans des conditions de concurrence normale, entre des parties indépendantes, connaissant le domaine et désireuses de conclure un contrat ;
- la comparaison avec la valeur vénale d'un autre instrument financier possédant les mêmes caractéristiques intrinsèques ; et
- la méthode du flux de trésorerie actualisé (*discounted cash flow*) ainsi que des modèles de valorisation des options.

30 S'il n'est pas possible de connaître la valeur vénale d'un instrument financier ou de la déterminer de manière fiable, on utilisera exceptionnellement la valeur d'acquisition duquel on déduira d'éventuelles diminutions de valeur.

Concernant le Point 6

31 À chaque date de clôture des comptes, l'entité publique détermine s'il existe des éléments objectifs signalant une diminution durable de la valeur des instruments financiers du patrimoine administratif.

32 Une atteinte est réputée durable si on peut conclure, selon toute probabilité, que la valeur inscrite au bilan ne pourra plus être atteinte dans un avenir proche.

33 En cas d'atteinte durable à la valeur, le montant de la diminution de valeur est égal à la différence entre la valeur d'acquisition (moins d'éventuels remboursements ou amortissements) et la valeur vénale, moins d'éventuelles diminutions de valeur de ces instruments financiers déjà enregistrées à travers le compte de résultats. La diminution de valeur est comptabilisée dans le compte de résultats.

Concernant le Point 10

34 Font partie des produits dérivés : les produits financiers négociables comme les futures, les options put et les options call, les certificats ainsi que les produits financiers standardisés que sont les opérations à terme « classiques » (les forwards), les options, les swaps et les options sur swaps.

35 Les produits sous-jacents sont par exemple des taux d'intérêt, des cours de devises, des cours d'instruments de capital propre (en particulier actions et indices d'actions) ainsi que d'autres produits sous-jacents (en particulier risques crédit, cours des métaux précieux). Les instruments de capital propre de l'entité considérée ne peuvent par contre pas être utilisés comme sous-jacent.

Concernant le Point 17

36 Le droit de compenser des actifs financiers (créances) par des engagements financiers existe pour autant que la contrepartie soit la même et que la créance et l'engagement soient libellés dans la même monnaie. De plus, la créance doit être échue ; pour ce qui est de l'engagement, il suffit qu'il puisse être tenu.

Exemples et illustrations

Concernant les Points 12 et 13

Exemple 1 **Comptabilisation d'une opération de couverture (*Hedge Accounting*) à la valeur vénale** (Source : Swiss GAAP RPC 27)

La couverture d'un achat en devises étrangères (DE) réalisé pendant l'année en cours, mais payable l'exercice suivant, d'un montant de DE 1'000'000 est effectué à l'aide d'une opération à terme sur devises. On obtient ainsi, selon l'évolution des taux de change, les élément suivants :
(Ne sont présentées ici que les éléments concernant les opérations à terme sur devises; le poste du bilan « Engagements provenant de livraisons et de prestations » est soumis à des fluctuations de cours identiques, mais de sens contraire, qui sont compensées par l'évolution de la valeur de l'opération à terme sur devises).

Évaluation du produit dérivé en cas de hausse du cours du sous-jacent

Date	Cours	Valeur vénale	Mention au compte de résultats
à la conclusion du contrat en 20x1	CHF 1,40/DE*	0	0
au moment de l'évaluation au 31.12.20x1	CHF 1,35/DE*	CHF 50'000 (passif)	CHF - 50'000
à l'échéance du contrat, en 20x2 (avant la prochaine date de clôture des comptes)	CHF 1,42/DE*	CHF 20'000 (actif)	CHF + 70'000

Évaluation du produit dérivé en cas de baisse du cours du sous-jacent

Date	Cours	Valeur vénale	Mention au compte de résultats
à la conclusion du contrat en 20x1	CHF 1,40/DE*	0	0
au moment de l'évaluation au 31.12.20x1	CHF 1,42/DE*	CHF 20'000 (actif)	CHF + 20'000
à l'échéance du contrat en 20x2 (avant la prochaine date de clôture des comptes)	CHF 1,33/DE*	CHF 70'000 (passif)	CHF - 90'000

* DE = devise étrangère

Concernant le Point 20

Exemple 2 Evolution des placements financiers

En 1000 francs	Dépôts à terme	Prêts	Participa-tions (actions/ parts sociales)	Autres placements portant intérêt	Créances à long terme	Autres place-ments financiers	Total
Placements financiers au 1.1	34’000	126’494	10’281	162’366	9’760	949	343’850
Acquisitions	13'860'238	11'721	647	62'487	6'636	2'443	13'944'172
Sorties	-13'822'238	-8'706	-6'270	-73'536	-2'097	-2'293	-13'915'140
Diminution de la valeur vénale (*Impairment*)	–	–	–	–	-5'065	–	-5'065
Augmentation de la valeur vénale	–	–	–	492	–	–	492
Reclassifications	–	-5'080	–	5'206	–	-126	–
Placements financiers au 31.12.	72'000	124'429	4'658	157'015	9'234	973	368'309
dont à court terme	–	111'902	–	86'397	–	773	199'072
dont à long terme	72'000	12'527	4'658	70'618	9'234	200	169'237
dont avec affectation	–	280	4'211	73'541	–	200	78'232

Concernant les Points 18 à 22

Exemple 3 Annexe aux instruments financiers

Disponibilités et placements à court terme (partimoine financier)

Les disponibilités et placements à court terme comprennent les avoirs en caisse, les avoirs postaux, les avoirs bancaires à vue, les paiements en cours, les placements à court terme –inférieurs à 90 jours- sur le marché monétaire et les placements sur le marché monétaire qui peuvent être convertis en liquide en tout temps. Tous ces éléments sont évalués à la valeur nominale.

Placements financiers du patrimoine financier

Les placements financiers du patrimoine financier comprennent les dépôts à terme, les instruments financiers dérivés, ainsi que tous les placements financiers qui ne peuvent pas être classés dans le groupe de comptes des prêts à l’actif et des participations.

Les dépôts à terme sont des placements portant intérêt, ayant une durée résiduelle comprise entre 90 et 360 jours, et qui servent à placer des liquidités dont l’entité n’a momentanément pas besoin. Ils sont évalués à la valeur nominale. Les positions dont le taux d’intérêt s’écarte des conditions usuelles du marché doivent être actualisées. Les dépôts à terme d’une durée résiduelle supérieure à 360 jours doivent être détaillés dans les autres placements financiers à long terme.

Instruments financiers dérivés

Les instruments financiers dérivés sont utilisés pour effectuer des opérations de couverture des risques de change et des risques de taux d'intérêt. Ces opérations de couverture des risques sont inscrites au bilan à leur valeur de marché. Les variations de valeur sont comptabilisés directement dans le capital propre (et non pas dans le compte de résultats) et font l'objet d'une décomptabilisation (contre-passation) au moment de la comptabilisation de l'opération sous-jacente dans le compte de résultats. Pour les produits dérivés qui ne sont pas utilisés à des fins de couverture, les variations de leur valeur de marché sont comptabilisées dans le compte de résultats à la date de clôture des comptes.

Participations

Participations appartenant au patrimoine administratif

Les participations qui font partie du patrimoine administratif sont évaluées à la valeur d'acquisition déduction faite d'éventuelles corrections d'actifs. Chaque année, la valeur des participations est réexaminée.

Participations appartenant au patrimoine financier

Les participations qui font partie du patrimoine financier sont évaluées à la valeur vénale. Pour les sociétés cotées en bourse, la valeur vénale correspond à la valeur boursière. Pour les sociétés non cotées en bourse, des offres d'achat ou des modèles fondés sur la valeur de rendement peuvent par exemple être utilisées pour l'évaluation. Il en va de même pour évaluer les diverses participations dans des entreprises.

Concernant le Point 5

Exemple 4 Évaluation d'une participation

Une approche très répandue pour déterminer la valeur d'une entreprise est la méthode des flux de trésorerie actualisés (*discounted cash flow*-DCF). Pour évaluer une participation par cette méthode, il faut estimer les flux de trésorerie disponibles dans le futur ainsi que la rente perpétuelle. Ces éléments sont actualisés au moment de l'évaluation avec un taux correspondant au coût du capital. La méthode de la valeur de rendement en est une variante simplifiée. Elle repose sur des éléments financiers provenant du passé. On peut ainsi se baser sur les deux derniers comptes annuels et pondérer les bénéfices de ces deux exercices. Le solde annuel moyen ainsi calculé est capitalisé en utilisant le coût moyen pondéré du capital (*Weighted Average Cost of Capital*-WACC) :

Exercice comptable	**Résultat**	**Pondération***	**Déterminant**
20.x0	98'154	1	98'154
20.x1	104'243	2	208'486
Total			306‘640
Solde annuel moyen déterminant (:3)			102‘213
Total de la valeur de rendement simple (capitalisé à 4,9%)**			**2'085'980**

* Si la pondération varie selon les exercices, c'est qu'avec la méthode de la valeur de rendement on surpondère en général les résultats plus proches du moment présent. Mais il est aussi possible d'appliquer la même pondération aux deux exercices. De plus, il est aussi envisageable d'intégrer dans le calcul le résultat de l'exercice précédent l'exercice 20.X0; ainsi, le résultat moyen porte sur les trois exercices qui précèdent le moment de l'évaluation.

** WACC de 4,9% = 2,7% (taux d'intérêt sans risque, par exemple le rendement moyen des obligations de la Confédération au cours des 60 derniers mois) + 2,2% (supplément pour la rémunération du risque).

Concernant le Point 8

Exemple 5 Méthode du taux d'intérêt effectif

Un papier-valeur est acquis le 01.01.x1 ; sa valeur nominale est de 100, le taux d'intérêt nominal est de 10% et l'échéance est à trois ans. Un disagio de 5% prévaut à l'achat. Les paiements qui en découlent sont les suivants :

01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
-95	+10	+10	+110

Le taux d'intérêt effectif est le taux d'intérêt avec lequel on actualise les paiements attendus jusqu'à l'échéance de manière à ce que ces paiements coïncident avec la valeur comptable correspondant à la valeur d'acquisition au moment de l'achat. Ce taux d'intérêt doit être calculé en incluant tous les paiements effectués entre les parties, y compris les taxes. Le taux d'intérêt effectif correspond au taux d'intérêt interne de l'instrument financier ; il se détermine de manière itérative et se monte ici à 12,08 %.

	Produit effectif des intérêts durant la période	Dont disagio	Valeur du papier-valeur au bilan
01.01.x1	-	-	95,00
31.12.x1	95 · 12,08% = 11,48	1,48	95 · 1,1208 - 10 = 96,48
31.12.x2	96,48 · 12,08% = 11,66	1,66	96,48 · 1,1208 - 10 = 98,14
31.12.x3	98,14 · 12,08% = 11,86	1,86	98,14 · 1,1208 - 10 = 100,00
Total	**35,00**	**5,00**	**–**

Le produit effectif des intérêts d'un exercice donné est obtenu en multipliant la valeur au bilan du papier-valeur par le taux d'intérêt effectif. Quant à elle, la valeur au bilan du papier-valeur à la fin de l'exercice correspond à la valeur au bilan en début d'exercice rémunérée au taux d'intérêt effectif moins le produit nominal des intérêts (ici chaque fois +10 pour les années x1 à x3). La différence entre le produit effectif des intérêts et le produit nominal des intérêts donne le revenu découlant de la répartition du disagio sur toute la période.

Concernant le Point 8

Exemple 6 Répartition uniforme du disagio

Considérons le papier-valeur de l'exemple 5, acquis le 01.01.x1 pour une valeur nominale de 100 avec un taux d'intérêt nominal de 10%, un disagio de 5% et une échéance à trois ans.
Si le disagio est réparti de manière uniforme, il produit des intérêts annuels constants à hauteur de 1,67 (= 5 divisé par 3 ans).

	Total du produit des intérêts durant la période	dont disagio	Valeur au bilan du papier-valeur
01.01.x1	-	-	95,00
31.12.x1	11,67	1,67	96,67
31.12.x2	11,67	1,67	98,34
31.12.x3	11,66	1,66	100,00
Total	**35,00**	**5,00**	**–**

Annexe A
Plan comptable

Cette annexe présente le plan comptable à quatre positions tel qu'il est prévu par la Recommandation 03. Ce plan comptable fait l'objet d'une actualisation périodique (en principe annuelle). C'est pourquoi il est vivement conseillé aux collectivités publiques de s'assurer qu'elles sont toujours en possession de la toute dernière version de cette annexe, respectivement de mettre à jour régulièrement le plan comptable qu'elles utilisent. Il est aussi conseillé aux autorités cantonales de surveillance des finances communales de régulièrement mettre à jour leurs prescriptions en la matière.

La version la plus à jour de cette annexe est à disposition gratuitement sur le site internet du Conseil suisse de présentation des comptes publics (www.srs-cspcp.ch). Le site internet offre également un document permettant de visualiser l'ensemble des modifications apportées au plan comptable depuis sa première publication en 2008. Mentionnons que la Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales (CACSFC) met à disposition, sur son site internet, un index permettant d'identifier aisément, à l'intérieur du plan comptable, les natures de comptes (seulement en allemand).

Groupes par nature réservés

Le plan comptable est harmonisé avec celui de la Confédération. Les groupes par nature à l'usage spécifique par la Confédération sont signé en conséquence dans le plan. Les autres collectivités publiques sont priées de ne pas utiliser ces groupes par nature dans leurs propres plans comptables. L'utilisation de ces groupes entraverait fortement les travaux d'élaboration de la statistique financière et les analyses intercantonales.
Pendant une période transitoire prolongée, certaines collectivités publiques tiennent encore leurs comptes selon le MCH1 alors que d'autres collectivités publiques ont déjà passé au MCH2. La statistique financière a adopté le présent plan comptable (MCH2) dès 2008. Afin de pouvoir inclure les comptes encore tenus selon MCH1 dans la statistique, des groupes par nature spécifique sont utilisés et réservés. Ces groupes sont signalés par la mention « Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons ».

Comptes détaillés

La colonne « inscription au compte » offre des précisions concernant les comptes détaillés à mettre en place pour satisfaire aux exigences de la statistique financière. Lorsque des numéros de comptes détaillés sont spécifiquement indiqués, les collectivités publiques sont tenues d'utiliser **exactement ces numéros là** (avec ou sans ponctuation au niveau de la position correspondante du numéro de compte).

Exemple

Plan comptable MCH2	Plan comptable de la collectivité publique concernée
3602.1 Parts des communes aux impôts cantonaux	3602.101 Parts des communes aux impôts sur le revenu 3602.102 Parts des communes aux impôts sur la fortune 3602.103 …

Ceci implique que les collectivités publiques doivent, dans leurs propres plans comptables, reprendre telles quelles les 5 premières positions prévues par le plan comptable MCH2. Il est nécessaire de respecter strictement cette exigence pour permettre l'élaboration de la statistique financière.

Sectorisation et délimitation du secteur des administrations publiques

La Suisse se caractérise par sa structure fédéraliste et par une grande variété dans les dispositifs de péréquation financière. Identifier correctement quelle est l'entité qui fournit une prestation et quelle est l'entité qui reçoit la prestation correspondante, respectivement quelles sont les parties en présence dans le cadre d'une créance ou d'un engagement, est un enjeu important pour la statistique financière. C'est à cette condition que des consolidations fiables peuvent être établies à l'échelon des différentes entités territoriales ou niveaux institutionnels. C'est à cette condition également que des comparaisons fiables entre les cantons et leurs communes ainsi qu'avec la Confédération peuvent être réalisées. Pour la comptabilisation, on considère en principe que les transferts payés (contributions, dédommagements) vont au destinataire du paiement et non pas au bénéficiaire final. Des exceptions peuvent survenir dans les domaines de la protection de l'environnement, de la prévoyance sociale et de la santé, lorsqu'une entité économique autre qu'une administration publique (Confédération, canton, commune, assurances sociales publiques) agit comme intermédiaire (chambre de compensation) pour répartir les transferts concernés. Par exemple les contributions pour alléger les primes d'assurance-maladie, lorsqu'elles sont distribuées par l'intermédiaire des caisses-maladie, devrait être comptabilisées comme contributions aux ménages privés.

Pour catégoriser les agents économiques, le MCH2 utilise donc les mêmes critères de répartition que les statistiques financière et économique. Les agents économiques sont catégorisés de la manière suivante entre les secteurs économiques et les sous-secteurs :

Secteur public
Secteur des administrations publiques
- Confédération - Cantons et concordats - Communes et associations intercommunales - Assurances sociales publiques
Entreprises publiques (sociétés de capitaux)

Secteur privé
Entreprises privées (sociétés de capitaux)
Ménages privés
Institutions privées sans but lucratif au service des ménages privés (ISBLSM)
Etranger

Les agents économiques catégorisés dans les sous-secteurs 'Confédération, 'cantons et concordats', 'communes et associations intercommunales' et 'assurances sociales publiques' forment le secteur économique des administrations publiques. Leur regroupement en une seule catégorie représentant le 'secteur des administrations publiques' se justifie puisque l'on souhaite disposer d'une vue d'ensemble de leur situation financière et pouvoir effectuer des comparaisons. Cela n'est possible que si toutes les entités, appartenant économiquement à la même entité, sont consolidées. Les comptes consolidés d'une entité publique se composent des propres comptes de l'entité (maison mère) auxquels s'ajoutent les comptes des entités particulières devant être consolidées en prenant soin d'éliminer les transactions internes. Les entités à consolider sont celles qui sont soumises au contrôle de l'exécutif et du législatif de l'entité publique concernée et qui font partie du secteur des administrations publiques selon les critères de la statistique financière[1].

Afin savoir si une entité appartient au secteur des administrations publiques, il est nécessaire de clarifier les limites entre le secteur privé et le secteur public et -à l'intérieur du secteur public- les limites entre le secteur des administrations publiques et les entreprises publiques. En effet, les entités appartenant au secteur des administrations publiques et les entreprises publiques forment ensemble le secteur public[2]. La délimitation répond à une vision économique. Le principe « *substance over form* ! » (prééminence de la réalité économique sur l'aspect juridique) s'applique.

---

[1] Pour la statistique financière, le Système européen des comptes (SEC 2010) est déterminant pour la délimitation, respectivement la sectorisation du secteur des administrations publiques.

[2] En anglais, le *General Government Sector* et les *Government Business Enterprises* (ou *Public Corporations*) forment ensemble le *Public Sector*. A ce jour, il n'existe pas de statistiques d'ensemble, que ce soit pour la Suisse ou pour l'Union européenne.

Le critère du contrôle permet d'attribuer un agent économique au secteur privé ou au secteur public. Par contrôle, on entend la possibilité de déterminer la politique financière et opérationnelle de l'entité contrôlée et d'ainsi tirer avantage de son activité. Si l'on parvient à la conclusion qu'une entité économique est contrôlée par une entité publique, il faut ensuite établir si l'entité qui exerce le contrôle appartient au secteur des administrations publiques ou est une entreprise publique.

Les entreprises privées comme les entreprises publiques sont des entités économiques ayant des activités commerciales et qui offrent leurs produits (biens ou services) à un prix significatif économiquement. Un prix est réputé économiquement significatif dès lors qu'il influence d'une manière déterminante la quantité de produits offerts par le producteur et la quantité de produits demandés par le client ou l'utilisateur. Selon la statistique financière, les entreprises publiques sont essentiellement des entités qui se financent à travers la vente de biens et de services ou des entités particulières majoritairement financées par des redevances ou des taxes. Mentionnons comme exemple, au niveau fédéral, Swissmedic ou l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA). Selon les critères de catégorisation de la statistique financière, les centrales électriques et les stations d'épuration (STEP) des cantons et des communes font également partie des entreprises publiques dès lors qu'elles sont principalement financées par des taxes. Par contre, une entité n'a pas un caractère commercial, si elle n'exige pas un prix significatif économiquement en échange du produit qu'elle offre. Autrement dit, le prix exigé n'a pas ou peu d'influence sur la quantité offerte ou demandée. Si, par ailleurs, cette entité est sous contrôle d'une entité appartenant au secteur des administrations publiques, alors elle fait partie de ce secteur. Les entités du secteur des administrations publiques sont en général constituées de l'administration centrale (la maison mère) et des entités de l'administration décentralisée ou des entités particulières financées majoritairement par la fiscalité. Les hautes écoles suisses en sont des exemples.

Par conséquent, outre le contrôle et l'importance de la participation financière, c'est surtout le mode de financement qui détermine si une entité économique sous contrôle des autorités publiques fait partie du secteur des administrations publiques 'Confédération, 'cantons et concordats', 'communes et associations intercommunales' et 'assurances sociales publiques') ou des entreprises publiques. Si une entité finance plus de 50 % de ses coûts de production par des taxes ou d'autres rétributions (y compris des recettes sur ventes), elle appartient au secteur des entreprises (publiques). Le prix exigé est alors considéré comme économiquement significatif et cette entité apparaît comme un producteur dont les activités sont commerciales. Si tel n'est pas le cas, alors l'entité est essentiellement financée par la fiscalité et elle doit être catégorisée dans le secteur des administrations publiques, à moins qu'il ne s'agisse d'une institution (de droit privé) sans but lucratif au service des ménages privés (ISBLSM). Le schéma décisionnel suivant aide pour classifier les entités selon les critères ci-dessus.

Figure 1 Diagramme décisionnel permettant de classifier les entités

* ISBLSM : Institutions privées à but non lucratif au service des ménages privés.

En Suisse, le secteur des administrations publiques comprend donc exclusivement les sous-secteurs suivants dont les activités ne sont pas commerciales : Confédération, 'cantons et concordats', 'communes et associations intercommunales' et 'assurances sociales publiques'. Chacun de ces sous-secteurs, ainsi que les autres secteurs économiques, sont brièvement décrits ci-après[3].

Confédération : Outre les diverses entités composant l'Administration fédérale centrale et décentralisée (entre autres les services du Parlement et les tribunaux fédéraux), le sous-secteur 'Confédération' englobe les entités suivantes qui sont essentiellement financées par la fiscalité : le domaine des EPF, le Fonds d'infrastructure ferroviaire (FIF)[4], le Fonds d'infrastructure (FI), la Régie fédérale des alcools (RFA), l'Institut fédéral des hautes études en formation professionnelle (IFFP), l'Institut fédérale de métrologie (METAS), le Musée national suisse, Pro Helvetia, le Fonds national suisse (FNS), Suisse Tourisme, la Fondation des immeubles pour les Organisations Internationales

[3] Des exemples pour classifier les entités de manière adéquate sont disponibles dans un tableau sous format Excel sur le site internet du SRS-CSPCP (www.srs-cspcp.ch). On y trouve également les rubriques comptables à utiliser (groupes par nature).

[4] Précédemment Fonds pour les grands projets ferroviaires (FTP) et Fonds d'infrastructure. Dès 2016, le fonds permettant la rétribution de l'énergie au prix coûtant (RPC) est également inclus dans les comptes de la Confédération (maison mère).

(FIPOI). Par contre l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA), Swissmedic ou La Poste et Postfinance ainsi que les Chemins de fer fédéraux (CFF) sont des entités considérées comme 'entreprises publiques'.

Cantons et concordats : Outre les administrations cantonales et les organisations cantonales principalement financées par la fiscalité, la catégorie 'cantons et concordats' englobe les concordats intercantonaux, les universités, les écoles hautes écoles spécialisées et autres institutions cantonales de formation. Les hôpitaux publics et autres institutions du domaine de la santé sont exclus de cette catégorie. En effet, à l'échelon national, ils sont financés principalement, c'est-à-dire à plus de 50%, par les contributions et les remboursements des patients et de leurs assureurs. Ils font donc partie de la catégorie 'entreprises publiques' et non pas de la catégorie 'cantons et concordats'.

Communes et associations intercommunales : Cette catégorie réunit toutes les administrations communales et des institutions communales financées par la fiscalité. Elle englobe également Les établissements scolaires et les associations intercommunales du domaine de la formation. Du point de vue de la statistique financière, sont exclues de cette catégorie les associations intercommunales des domaines de l'épuration, de l'environnement (p.ex. incinération et élimination des déchets, STEP) ainsi que les associations intercommunales du domaine de la santé (hôpitaux, maisons de retraite et établissements médico-sociaux). En effet, ces entités sont financées principalement par des taxes, des émoluments ou des ventes. Par conséquent, la statistique financière considère qu'elles font partie de la catégorie 'entreprises publiques'. La même logique s'applique aux services industriels, en particulier dans le secteur de la production d'énergie.

Lorsqu'une commune est ce que l'on appelle la commune-siège d'une association intercommunale et que cette association est financée principalement par des redevances, cette association est décomptée afin de ne pas influencer le compte de résultats et du compte des investissements utilisés pour la statistique financière. En effet, l'association ne fait pas partie du sous-secteur des communes (p.ex. STEP, incinération et élimination des ordures), Pour garantir une meilleure transparence des comptes des communes et spécialement des villes et pour garantir une meilleure comparabilité, les associations intercommunales intégrées dans les comptes communaux, par exemple en raison d'un contrat, devraient être comptabilisées en tant que financement spécial ou à l'intérieur d'une fonction spécifique. Dans l'annexe aux comptes, il faut présenter la liste de toutes les participations de la collectivité publique dans des associations intercommunales. Dans la mesure du possible, il faut également mentionner le pourcentage de chaque participation.

Assurances sociales publiques : En vertu de la classification actuellement en vigueur, cette catégorie englobe l'assurance vieillesse et survivants (AVS), l'assurances-invalidité (AI), le régime des allocations pour perte de gain comprenant l'assurance maternité (APG/AM), les allocations familiales dans l'agriculture et l'assurance chômage (AC), de même que le fonds cantonal de compensation de l'assurance maternité de Genève. La SUVA (caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents), les caisses de pension publiques (entre autres PUBLICA ou les institutions de prévoyance

cantonales) ou les caisses de compensations cantonales sont des entreprises publiques. Elles ne font donc pas partie de la catégorie 'assurances sociales publiques'. Notons qu'en Suisse les assurances maladie font partie du secteur 'entreprises privées' (assurances).

Entreprises publiques : Les entités indépendantes contrôlées par les pouvoirs publics (Confédération, cantons, communes) font partie de la catégorie 'entreprises publiques'. Les entreprises publiques sont des entreprises et des établissements détenus à plus de 50% par les pouvoirs publics[5], indépendamment du fait qu'elles accomplissent ou non des tâches publiques. Le contrôle par les pouvoirs publics existe dès lors que plusieurs collectivités publiques –Confédération, cantons, communes- détiennent ensemble plus de 50% de l'entreprise, étant entendu qu'individuellement l'une ou l'autre collectivité publique peut détenir moins de 50%.

Outre le contrôle, un deuxième critère doit être rempli cumulativement pour que l'entité soit englobée dans la catégorie 'entreprise publique' : l'entité doit couvrir plus de 50% de ses coûts de production par des contributions, par des dédommagements ou par d'autres produits des ventes. Si tel n'est pas le cas, l'entité doit être englobée dans le secteur des administrations publiques et cela, même si la collectivité publique qui la détient ne la consolide pas dans ses comptes (comptes de la maison mère).

Dans la statistique financière, à l'échelon cantonal et communal, les hôpitaux tels que mentionnés ci-dessus, les STEP et les centrales électriques se trouvent en particulier dans cette situation. Les banques cantonales et les caisses de pensions de droit public sont également considérées comme entreprises publiques.

Entreprises privées : Au contraire des entreprises publiques, les 'entreprises privées' appartiennent ou sont contrôlées par des privés, indépendamment du fait que l'entité se finance ou non par ses propres moyens. Les entreprises artisanales (familiales), y compris les entreprises agricoles, sont également englobées dans la catégorie des entreprises privées. Il en va de même des indépendants et des raisons individuelles. Il est particulièrement important de respecter cette catégorisation lorsque des dédommagements ou des contributions sont versées. Les associations au service du secteur des entreprises font également partie de la catégorie des entreprises privées. Mentionnons à titre d'exemples l'Union des arts et des métiers, economiesuisse et toute autre association ou groupe d'intérêts patronaux.

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

---

[5] Si une administration publique, parce qu'elle est actionnaire majoritaire, définit la politique commerciale d'une entité ayant des activités commerciales, cette entité est quoi qu'il en soit considérée comme entreprise privée.

Institutions privées à but non lucratif au service des ménages privés (ISBLSM) : Ce secteur regroupe toutes les entités, à but non lucratif, possédant une personnalité juridique propre et dont le but est de mettre des marchandises et des services à disposition des ménages privés. Selon le diagramme ci-dessus, elles sont considérées comme des producteurs non marchands, mais à l'extérieur du secteur des administrations publiques. Leurs ressources proviennent principalement de contributions volontaires des ménages privés ou de contributions de l'Etat. Les ISBLSM sont en règle générale exonérées des impôts sur le bénéfice et la fortune. Il s'agit notamment des syndicats, des associations de consommateurs, des partis politiques, des églises, des organisations d'utilité publique et de fondations des domaines de la santé et du social. En font également partie les bourgeoisies. Par contre, les associations patronales sont considérées comme entreprises privées.

Etranger : Dans la catégorie 'étranger' on regroupe toutes les entités non résidentes qui effectuent des transactions avec les entités résidentes mentionnées ci-dessus. Les entités étrangères (ambassades) et des organisations internationales appartiennent également à cette catégorie, même si elles ont leur siège en Suisse.

Plan comptable par nature

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
BILAN			
1		**Actif**	
10		**Patrimoine financier**	
100		Disponibilités et placements à court terme	– Fonds et avoirs à vue disponibles à tout moment.
	1000	Caisse	—
	1001	Poste	– Les comptes postaux avec solde créanciers sont tenus sous le compte 2010 Engagements envers des instituts financiers.
	1002	Banque	– Les comptes bancaires avec solde créanciers sont tenus sous le compte 2010 Engagements envers des instituts financiers.
	1003	Placements à court terme sur le marché monétaire	– Dépôts à terme à 90 jours.
	1004	Cartes de débit et de crédit	– Poste débiteur des ventes par carte de débit et de crédit. Créditer les encaissements en tant que postes créanciers ; comptabiliser la différence (commissions) à titre de charge.
	1009	Autres disponibilités	– Autres objets semblables à la monnaie comme les monnaies commémoratives, les médailles, etc., qui sont cependant autorisés comme moyens de paiement.
101		Créances	– Crédits à recouvrer et prétentions envers des tiers, qui sont facturés ou dus. Les créances pas encore facturées sont portées au bilan comme actifs de régularisation. – Présenter la réévaluation de créances (ducroire) à chaque fois par un compte détaillé sous le compte de groupe par nature correspondant, ne pas tenir de compte commun.
	1010	Créances résultant de livraisons et de prestations envers des tiers	– Livraisons et prestations envers des tiers. Les prétentions qui ne sont pas encore facturées à la fin de l'exercice sont également portées au bilan en tant que créances (comptes de régularisation). – Séparer les réévaluations (ducroire) par un compte détaillé.
	1011	Comptes courants avec tiers	– Créances occasionnées par compensation réciproque avec des tiers (sans comptes postaux ou bancaires). – Tenir les partenaires internes et à consolider dans le compte 1015 Comptes courants internes pour raison de consolidation.
	1012	Créances fiscales	– Prétentions (facturées ou à disposition) envers des contribuables de personnes physiques ou juridiques. Tenir les actifs de régularisation sous le compte 1042 Impôts.
	1013	Acomptes à des tiers	– Acomptes à des tiers (paiements anticipés, avances sur salaire entre autres), avant qu'une contre-prestation économique ne soit fournie. Une fois la prestation effectuée, l'acompte est reporté sur le compte approprié.
	1014	Créances sur transferts	– Quote-part des recettes, indemnités et contributions réclamées ou attribuées. Tenir les prétentions éventuelles comme actifs de régularisation sous le compte 1043.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	1015	Comptes courants internes	– Comptes de gestion et de transferts, comptes courants avec services propres. Utilisés uniquement pour les virements par compte courant entre les services de la propre collectivité publique ou avec des unités entièrement consolidées. Les comptes doivent être soldés si possible avant la clôture des comptes.
	1016	Avances pour frais administratifs provisoires	– Les avances au personnel pour la contestation provisoire de frais administratifs (par ex. excursions, camps, voyages d'affaires prolongés, etc.). Les avances sur salaire sont saisies sous le compte matériel 1013 Acomptes à des tiers.
	1019	Autres créances	– Paiements par dépôt, dépôts qui ne sont pas jugés comme avances. Impôt préalable de la TVA, avoirs auprès des assurances sociales. – Séparer la réévaluation (ducroire) par un compte détaillé (produit brut).
102		Placements financiers à court terme	– Durée 90 jours à 1 an ; – Séparer les réévaluations (ducroire) par un compte détaillé (principe du produit brut).
	1020	Prêts à court terme	– Prêts à des tiers ou au personnel pour une période de 90 jours à 1 an.
	1022	Placements à intérêts	– Placements à intérêts pour une période de 90 jours à moins d'un an. Durée résiduelle de placements financiers à long terme de moins d'un an.
	1023	Dépôts à terme	– Durée de moins d'un an ; les durées résiduelles de moins de 90 jours ne sont pas reportées sur le compte 1003.
	1026	Instruments financiers dérivés à court terme	– Valeurs de remplacement positives provenant des évaluations de marché d'autres instruments financiers dérivés (compte de contrepartie des modifications de la valeur marchande : 2961). Le solde de tous les instruments dérivés doit être comptabilisé (voir compte 2016).
	1029	Autres placements financiers à court terme	– Tous les placements financiers à court terme qui ne sont pas comptabilisés dans les comptes 1020 à 1026. – Droits de souscription.
104		Actifs de régularisation	– Créances ou prétentions résultant de livraisons et de prestations de l'exercice budgétaire, qui n'ont pas été pas facturées ou sollicitées, mais qui doivent être affectées à la période comptable. – Dépenses effectuées avant la date de clôture des comptes ou des charges, qui doivent être grevées à la période comptable suivante. – Pour déterminer les valeurs, des estimations partielles (délimitations des impôts, régularisations de transferts, etc.) sont nécessaires (voir Recommandation 05).
	1040	Charges de personnel	– Régularisations du groupe par nature 30.
	1041	Charges de biens, services et autres charges d'exploitation	– Régularisations du groupe par nature 31.
	1042	Impôts	– Impôts à recouvrer, non facturés (délimitations des impôts du groupe par nature 40, selon la Recommandation 07).
	1043	Transferts du compte de résultats	– Régularisations des charges et des revenus des groupes par nature 36, 37 et 46, 47.
	1044	Charges financières ou revenus financiers	– Intérêts actifs et passifs (intérêts courus en tout genre), régularisations des groupes par nature 34 et 44.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	1045	Autres revenus d'exploitation	– Régularisations des groupes par nature 41, 42, 43.
	1046	Actifs de régularisation, compte des investissements	– Régularisations des groupes par nature 5 et 6.
	1049	Autres actifs de régularisation, compte de résultats	– Régularisations des groupes par nature 38 Charges extraordinaires et 48 Revenus extraordinaires (il est cependant très peu probable que les charges extraordinaires ou les revenus extraordinaires doivent être régularisés).
106		Marchandises, fournitures et travaux en cours	– Marchandises et matériel nécessaires à la fourniture des prestations.
	1060	Articles de commerce	– Marchandises et objets destinés au commerce, qui seront vendus en l'état. Le matériel de bureau figure uniquement comme stocks si le service s'en sert pour son activité (centrale du matériel).
	1061	Matières premières et auxiliaires	– Matériel et marchandises qui sont traités ou consommés au cours du processus de fabrication ou de la fourniture des prestations (par ex. fournitures).
	1062	Produits semi-finis et finis	– Produits de fabrication propre qui sont finis ou partiellement finis et destinés à la vente ou à l'usage personnel.
	1063	Travaux en cours	– Travaux débutés sur une prestation ou une mission pour des tiers qui ne sont facturés qu'une fois achevés. Il peut s'agir d'ouvrages ou de prestations de service. Prendre en considération la différenciation par rapport aux actifs de régularisation.
	1068	Avances et acomptes versés	– Paiements effectués avant échange de prestations. Lorsque la prestation est effectuée, reporter sur les comptes matériels correspondants.
	1069		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
107		Placements financiers à long terme	– Placements financiers d'une durée supérieure à un an ; reporter les durées résiduelles inférieures à un an sur le groupe par nature 102 Placements financiers à court terme. – L'évaluation a lieu à la valeur du marché, pour cette raison, aucun compte de réévaluation n'est tenu.
	1070	Actions et parts sociales	– Participations en tout genre (actions, titres de participation, parts de fonds de placement, bons de jouissance, parts sociales de sociétés coopératives, etc.).
	1071	Placements à intérêts	– Obligations, hypothèques, prêts, etc. variables et à intérêt fixe.
	1072	Créances à long terme	– Créances sur plusieurs années provenant de livraisons et de prestations.
	1076	Instruments financiers dérivés à long terme	– Instruments financiers dérivés, options, produits structurés reposant sur des actions ou d'autres titres, mais ne donnant pas droit au vote, etc. – Valeurs de remplacement positives provenant des évaluations de marché d'autres instruments financiers dérivés (compte de contrepartie des modifications de la valeur marchande : 2961). Le solde de tous les instruments dérivés doit être comptabilisé (voir compte 2066).
	1079	Autres placements financiers à long terme	– Tous les placements financiers à long terme qui ne sont pas comptabilisés dans les comptes 1070 à 1076.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
108		Immobilisations corporelles et incorporelles PF	– L'évaluation a lieu aux valeurs vénales, pour cette raison, aucun compte de réévaluation n'est tenu.
	1080	Terrains PF	– Terrains non bâtis (entre autres aussi des terrains agricoles), acquisition de réserve de terrain, terrains tenus pour la compensation en nature et terrains similaires. Terrains cédés en droit de superficie.
	1084	Bâtiments PF	– Immeubles, incluant ses terrains, tenus à des fins de placement ou dans le cadre de la politique d'implantation pour une revente. Immeubles plus nécessaires pour des tâches publiques.
	1086	Biens meubles PF	– Véhicules et appareils tenus exclusivement pour l'exploitation et l'entretien de patrimoines financiers. – Bétail d'exploitations agricoles.
	1087	Installations en construction PF	– Inscription à l'actif des investissements annuels dans le patrimoine financier avant l'utilisation de l'immobilisation.
	1088	Avances PF	– Paiements anticipés pour des investissements dans le patrimoine financier, avant qu'une contrepartie ne soit fournie.
	1089	Autres immobilisations corporelles et incorporelles PF	– Immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier, qui ne peuvent être attribuées à aucun compte matériel nommé.
109		Créances envers les financements spéciaux et les fonds sous capitaux de tiers	– Les financements spéciaux et les fonds nécessitent une base légale. Ils sont affectés selon la Recommandation 08 aux capitaux de tiers ou au capital propre.
	1090	Créances envers les financements spéciaux sous capitaux de tiers	– Découverts cumulés des financements spéciaux sous capitaux de tiers. – Emoluments ou taxes déterminés ayant un rapport causal avec l'utilisation et qui sont affectés par la loi.
	1091	Créances envers les fonds sous capitaux de tiers	– Découverts cumulés des fonds sous capitaux de tiers. – Pour les fonds, les revenus ou les fonds publics communs sans rapport causal avec l'affectation sont affectés par la loi.
	1092	Créances envers les legs et les fondations sous capitaux de tiers	– Legs et fondations sans personnalité juridique sous capitaux de tiers dont le compte du bilan 2092 présente un solde à l'actif. Dans la mesure où les legs et fondations sont affectés à un but spécifique, il n'y pas de compensation possible avec d'autres legs et fondations présentant un solde au passif. Un solde à l'actif doit être résorbé aussi vite que possible.
	1093	Créances envers d'autres capitaux de tiers affectés	– Des créances de tiers et d'autres créances envers des capitaux de tiers classés dont le compte du bilan 2093 présente un solde à l'actif. Il n'y a pas de compensation possible avec des soldes au passif d'autres postes. Un solde à l'actif doit être résorbé aussi vite que possible.
	1099		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
14		**Patrimoine administratif**	– Les entrées dans le patrimoine administratif peuvent uniquement avoir lieu par une inscription à l'actif à partir du compte des investissements. – Les diminutions ont lieu par amortissement (planifié, non planifié et extraordinaire) et par report dans le patrimoine financier en cas d'aliénation ou de déclassement. En cas de produit net, les recettes d'investissement réduisent les valeurs du bilan.
140		Immobilisations corporelles PA	– Un compte « Réévaluations… » est affecté à chaque compte à 4 chiffres en tant que compte actif négatif. Les valeurs d'acquisition initiales sont conservées dans le bilan interne ; les valeurs brutes doivent être indiquées en annexe dans le tableau des immobilisations. – Si la comptabilité des immobilisations est tenue, un compte de réévaluation est tenu pour chaque immobilisation.
	1400	Terrains PA	– Terrains non bâtis (espaces verts, parcs, biotopes et géotopes, surfaces agricoles, entre autres) ; terrains bâtis (immeubles administratifs, installations sportives entre autres) sans terrains pour les routes, de chemins, de ponts [1401], d'aménagements des cours d'eau [1402], forêts [1405] et montagnes [1409]. Terrains cédés en droit de superficie. – Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 510 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 600 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1401	Routes et voies de communication PA	– Surfaces, incluant les terrains des surfaces routières ouvertes au trafic général. – Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 501 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 601 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1402	Aménagements des cours d'eau PA	– Y compris terrains, étendues d'eau véritables (lacs, rivières, etc.) ne sont pas des immobilisations corporelles. – Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 502 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 602 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1403	Autres travaux de génie civil PA	– Séparer les installations d'épuration, les canalisations, les décharges, les installations d'alimentation en eau, les paravalanches, etc. par un compte détaillé. – Les terrains parcellisés doivent être portés au bilan sous le compte 1400 (Terrains PA). – Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 503 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 603 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1404	Bâtiments PA	– Bâtiments en tout genre, incluant les équipements (chauffage, technique du bâtiment, installations, etc.) cependant sans mobilier. – Les terrains parcellisés doivent être portés au bilan sous le compte 1400 (Terrains PA)

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 504 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 604 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1405	Forêts PA	– Forêts incluant les terrains. – Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 505 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 605 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1406	Biens meubles PA	– Véhicules, appareils, machines, installations, matériel informatique, etc. – Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 506 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 606 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1407	Installations en construction PA	– Inscription à l'actif des investissements annuels dans le patrimoine administratif avant utilisation des installations. Au début de l'utilisation, un report pendant l'année est effectué sur le compte du bilan correspondant.
	1409	Autres immobilisations corporelles PA	– Inscription à l'actif des dépenses d'investissement saisies dans le groupe par nature 509 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 609 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
141			– Rubrique réservée à la Confédération.
142		Immobilisations incorporelles PA	– Un compte « Réévaluations... » est affecté à chaque compte à 4 chiffres en tant que compte actif négatif. Les valeurs d'acquisition initiales sont conservées dans le bilan interne ; les valeurs brutes doivent être indiquées en annexe dans le tableau des immobilisations. – Si la comptabilité des immobilisations est tenue, un compte de réévaluation est tenu pour chaque immobilisation.
	1420	Logiciels PA	– Logiciels d'application et d'exploitation sur lesquels il réside une propriété. Licences d'utilisation de logiciel de plusieurs années sur immobilisations propres. – Inscriptions à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 520 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 620 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.
	1421	Licences, droits d'utilisation, droits des marques PA	– Licences et droits d'utilisation de plusieurs années acquis et droits d'utilisation accordés sur des marques et des développements propres.
	1427	Immobilisations incorporelles en cours PA	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 52 et inscription au passif à partir du groupe par nature 63 à la fin de l'exercice d'immobilisations pas encore utilisées.
	1429	Autres immobilisations incorporelles PA	– Inscription à l'actif d'immobilisations utilisées à partir du groupe par nature 529 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 629 ainsi qu'en cas de méthode nette selon la Recommandation 10 à partir du groupe par nature 63.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– Niveau communal : par ex. aménagement du territoire et des zones, Plan général d'évacuation des eaux (PGEE), etc.
143			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
144		Prêts PA	– Prêts à durée déterminée et avec obligation de remboursement. – Les prêts conditionnellement remboursables au sens strict doivent être comptabilisés au bilan comme des prêts, les prêts conditionnellement remboursables avec interdiction de changement d'affectation dans le groupe de comptes 146 « Subventions d'investissement »). Voir le Complément relatif à la comptabilisation des prêts conditionnellement remboursables (annexe). – Si le remboursement est menacé, des réévaluations doivent être effectuées.
	1440	Prêts à la Confédération	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 540 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 640.
	1441	Prêts aux cantons et aux concordats	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 541 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 641.
	1442	Prêts aux communes et aux associations intercommunales	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 542 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 642.
	1443	Prêts aux assurances sociales publiques	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 543 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 643. – Les assurances sociales publiques sont : AVS, AI, APG, AC. – Les institutions publiques d'assurance sociale, les caisses de compensation AVS et les caisses de chômage des cantons et des organisations professionnelles sont considérées comme entreprises publiques.
	1444	Prêts aux entreprises publiques	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 544 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 644. – Les entreprises publiques sont des entreprises et des institutions détenues à plus de 50% par les pouvoirs publics, indépendamment du fait que l'entreprise accomplisse ou non des tâches publiques. – Les entreprises à consolider doivent être tenues en tant que compte détaillé.
	1445	Prêts aux entreprises privées	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 545 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 645. – Entreprises privées du droit privé.
	1446	Prêts aux organisations privées à but non lucratif	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 546 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 646. – Les organisations à but non lucratif sont en règle générale exonérées d'impôts sur les bénéfices et la fortune.
	1447	Prêts consentis aux ménages privés	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 547 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 647. – Les prêts non remboursables aux ménages privés sont comptabilisés dans le compte de résultats sous le groupe par nature 3637.
	1448	Prêts à l'étranger	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 548 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 648.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	1449		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
145		Participations, capital social PA	– Participations en tout genre, qui justifient des droits de propriété (copropriété). Les participations sont comptabilisées et inscrites à l'actif indépendamment d'une limite d'investissement éventuelle dans le compte des investissements.
	1450	Participations à la Confédération	– Poste tenu par souci d'exhaustivité. Des possibilités de participations à la Confédération n'existent pas.
	1451	Participations aux cantons et aux concordats	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 551 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 651. – Participations (capital social) aux concordats et autres institutions dont la responsabilité commune appartient aux cantons et qui ne relèvent pas des entreprises de droit public. Les contributions d'investissement aux institutions exploitées en commun ne sont pas comptabilisées ici.
	1452	Participations aux communes et aux associations intercommunales	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 552 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 652. – Participation (capital social) aux associations intercommunales et autres institutions supportées en commun par des communes.
	1453	Participations aux assurances sociales publiques	– Poste tenu par souci d'exhaustivité. Des possibilités de participation aux assurances sociales publiques n'existent pas. – Les institutions publiques d'assurance sociale, les caisses de compensation AVS et les caisses de chômage des cantons et des organisations professionnelles sont considérées comme entreprises publiques.
	1454	Participations aux entreprises publiques	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 554 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 654. – Banque nationale, banques cantonales, Swisslos, institutions d'assurance sociale, entreprises détenues à plus de 50% par les pouvoirs publics (séparer les unités consolidées par un compte détaillé).
	1455	Participations aux entreprises privées	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 555 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 655. – Entreprises privées du droit privé.
	1456	Participations aux organisations privées à but non lucratif	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 556 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 656. – Les organisations privées à but non lucratif sont en général exonérées d'impôts.
	1457	Participations aux ménages privés	– Un compte est présenté pour des raisons systématiques. Des possibilités de participations aux ménages privés n'existent pas.
	1458	Participations à l'étranger	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 558 ; inscription au passif à partir du groupe par nature 658.
	1459		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
146		Subventions d'investissement	– Contributions d'investissement selon la Recommandation 10. – Les réévaluations doivent être tenues en tant que compte détaillé (poste négatif), pour pouvoir établir en annexe le tableau des immobilisations. – Les prêts conditionnellement remboursables avec interdiction de changement d'affectation doivent être portés au bilan comme des contributions d'investissement. Voir le Complément relatif à la comptabilisation des prêts conditionnellement remboursables (annexe). – La différence entre valeur comptable et valeur nominale est présentée comme avoir conditionnel tant que la clause de détournement s'applique.
	1460	Subventions d'investissement à la Confédération	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 560 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 660.
	1461	Subventions d'investissement aux cantons et aux concordats	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 561des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 661.
	1462	Subventions d'investissement aux communes et aux associations intercommunales	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 562 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 662.
	1463	Subventions d'investissement aux assurances sociales publiques	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 563 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 663.
	1464	Subventions d'investissement aux entreprises publiques	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 564 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 664.
	1465	Subventions d'investissement aux entreprises privées	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 565 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 665.
	1466	Subventions d'investissement aux organisations privées à but non lucratif	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 566 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 666.
	1467	Subventions d'investissement aux ménages privés	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 567 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 667.
	1468	Subventions d'investissement à l'étranger	– Inscription à l'actif à partir du groupe par nature 568 des immobilisations utilisées ; inscription au passif à partir du groupe par nature 668.
	1469	Subventions d'investissement aux installations en construction	– Inscription à l'actif à partir de tous les groupes par natures 56x ; inscription au passif à partir de tous les groupes par natures 66x, lorsque l'immobilisation financée n'a pas encore été utilisée.
147			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
148		Amortissements supplémentaires cumulés	– Amortissements supplémentaires cumulés à partir du groupe par nature 383. La structure du groupe par nature du patrimoine administratif doit être représentée par des comptes détaillés. Des amortissements supplémentaires ne doivent pas être comptabilisés directement dans l'immobilisation.
	1480	Amortissements supplémentaires cumulés, immobilisations corporelles	– Compte de contrepartie du groupe par nature 383.
	1482	Amortissements supplémentaires cumulés, immobilisations incorporelles	– Compte de contrepartie du groupe par nature 383.
	1484	Amortissements supplémentaires cumulés sur prêts	– Former un compte détaillé pour chaque groupe par nature à 4 chiffres du groupe par nature 144 prêts : – 1484.0 Amortissements supplémentaires cumulés sur des prêts à la Confédération. – 1484.1 Amortissements supplémentaires cumulés sur des prêts aux cantons. – etc.
	1485	Amortissements supplémentaires cumulés sur participations	– Former un compte détaillé pour chaque groupe par nature à 4 chiffres du groupe par nature 145 participations, capital social. – Voir compte 1484.
	1486	Amortissements supplémentaires cumulés, subventions d'investissement	– Créer un compte détaillé pour chaque type de contribution d'investissement pour raison de statistique financière – 1486.0 Amortissements supplémentaires cumulés, Subventions d'investissement à la Confédération. – 1486.1 Amortissements supplémentaires cumulés, Subventions d'investissement aux cantons. – etc.
	1489	Amortissements supplémentaires cumulés non attribués	– Amortissements supplémentaires non attribuables au patrimoine administratif.
2		**Passif**	
20		**Capitaux de tiers**	
200		Engagements courants	– Engagements provenant de livraisons et de prestations ou autres activités d'exploitation qui sont exigibles ou peuvent devenir exigibles en l'espace d'un an.
	2000	Engagements courants provenant de livraisons et de prestations de tiers	– Créances de tiers provenant de l'achat ou de l'utilisation de marchandises, de matériel ou de prestations de service.
	2001	Comptes courants avec tiers	– Engagements occasionnés par compensation réciproque avec des tiers (sans comptes postaux ou bancaires). – Tenir les partenaires internes et à consolider dans le compte 2005 Comptes courants internes pour raison de consolidation
	2002	Impôts	– Remboursement d'impôts, dette fiscale (par ex. TVA). – Paiements anticipés pour la période fiscale suivante.
	2003	Acomptes de tiers reçus	– Acomptes de tiers avant qu'une prestation ne soit fournie. Une fois la prestation fournie, effectuer un report sur le compte matériel correspondant. A ne pas confondre avec les dépôts.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	2004	Engagements de transferts	– Droits de transferts exigés ou acquis. Tenir les droits de transferts éventuels sous les passifs de régularisation.
	2005	Comptes courants internes	– Comptes de compensation et de gestion, comptes courants avec services de la même collectivité publique ou avec des unités consolidées (séparés par un compte détaillé pour raison de consolidation). – Les comptes doivent être soldés si possible avant la clôture des comptes.
	2006	Dépôts et cautions	– Fonds acceptés pour conserver ou pour garantir des prétentions éventuelles (par ex. garantie de construction, garanties en espèces, cautions légales, concurrences, dépôts clés entre autres).
	2009	Autres engagements courants	– Donations qui ne sont pas tenues en tant que legs avec compte propre, successions en cours (les collectivités publiques sont héritières légales), les écritures d'ordre en cours (versements qui ne peuvent pas être affectés aux bénéficiaires), entre autres.
201		Engagements financiers à court terme	– Engagement provenant des opérations de financement d'une durée d'un an au maximum.
	2010	Engagements envers des intermédiaires financiers	– Crédits-relais, financements ou autres emprunts d'argent des banques, courtiers, banques postales, etc. – Si les groupes par natures 1001 Compte postal et 1002 Compte bancaire présentent à la fin de l'exercice des soldes créanciers, le solde doit être reporté sur le compte 2010.
	2011	Engagements envers les collectivités publiques et les associations intercommunales	– Emprunts (dettes) auprès des collectivités publiques, des entreprises publiques et des assurances sociales publiques.
	2012	Engagements envers des entités consolidées	– Emprunts (dettes) auprès des entités à consolider.
	2013	Engagements envers des entités indépendantes	– Emprunts (dettes) auprès des entités de la propre collectivité publique, qui ne sont pas consolidés.
	2014	Part à court terme d'engagements à long terme	– Un engagement à long terme doit être rectifié la dernière année de sa validité résiduelle. Tranches d'amortissement d'engagements à long terme exigibles en l'espace d'un an.
	2015	Part à court terme des dettes de leasing à long terme	– Quote-part issue des contrats de leasing financier à long terme, exigible en l'espace d'une année. Les engagements provenant des contrats de leasing opérationnels ne sont pas inscrits au bilan, ils doivent être mis au même niveau que les contrats de location.
	2016	Instruments financiers dérivés à court terme	– Valeurs de remplacement négatives provenant de l'évaluation de la valeur marchande d'instruments financiers dérivés. Le solde de l'évaluation de tous les instruments dérivés doit être comptabilisé (voir compte 1026).
	2019	Autres engagements financiers à court terme envers des tiers	– Engagements financiers à court terme non inscrits dans les comptes 2010 à 2018.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
204		Passifs de régularisation	– Engagements provenant du rapport des livraisons et des prestations de l'exercice budgétaire, qui n'ont pas été pas facturées ou sollicitées, mais qui doivent être affectées à la période comptable. – Les revenus ou les recettes facturés avant la date de clôture des comptes, qui doivent être crédités dans la période comptable suivante. – Pour déterminer les valeurs, des estimations partielles (régularisations de transferts etc.) sont nécessaires. (voir Recommandation 05).
	2040	Charges de personnel	– Régularisations du groupe par nature 30. Si aucune régularisation n'est entreprise, il est également possible de comptabiliser les soldes de vacances, d'heures supplémentaires et de l'horaire mobile, les comptes courants heures enseignants, etc., dans le compte 2050 (cf. Recommandation 5, Recommandation 9 et le compte 2050). Une régularisation est préférable lorsque le montant et l'échéance peuvent être déterminés de façon relativement précise.
	2041	Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	– Régularisations du groupe par nature 31.
	2042	Impôts	– Régularisations du groupe par nature 40.
	2043	Transferts du compte de résultats	– Régularisations des charges et des revenus des groupes par natures 36, 37 et 46, 47.
	2044	Charges financières ou revenus financiers	– Régularisations des groupes par natures 34 et 44.
	2045	Autres revenus d'exploitation	– Régularisations des groupes par natures 41, 42, 43.
	2046	Passifs de régularisation, compte des investissements	– Régularisations des groupes par natures 5 et 6.
	2049	Autres passifs de régularisation, compte de résultats	– Régularisations des groupes par natures 38 Charges extraordinaires et 48 Revenus extraordinaires (il est cependant très peu probable que les charges extraordinaires ou les revenus extraordinaires doivent être régularisés).
205		Provisions à court terme	– Sortie de fonds probable ou attendue dans la période comptable suivante en raison d'un événement situé dans le passé (voir Recommandation 09).
	2050	Provisions à court terme provenant de prestations supplémentaires du personnel	– Soldes de vacances, d'heures supplémentaires, et de l'horaire mobile, comptes courants heures enseignants, etc. De tels engagements peuvent également être comptabilisés sous forme de régularisations (cf. Recommandation 5, Recommandation 9 et le compte 2040). Il est préférable de constituer une provision à court terme lorsque le montant de l'engagement est incertain. – Avoir d'heures qui ne sont pas utilisées au cours de l'année suivante, voir compte 2081.
	2051	Provisions à court terme pour autres droits du personnel	– Indemnités de départ, maintiens de la rémunération, plans sociaux, litiges en matière de personnel plaintes en matière salariale, etc.
	2052	Provisions à court terme pour procès	– Honoraires avocat, incluant le montant du dommage et les dépens éventuels.
	2053	Provisions à court terme pour les dommages non assurés	– Dommages matériels et responsabilité de l'Etat Le dommage doit avoir eu lieu avant la date de clôture des

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			comptes. Aucune provision pour d'autres dommages matériels survenant éventuellement ne peut être formée, car celle-ci aurait le caractère de réserves latentes. La diminution de valeur de l'objet endommagé doit être comptabilisée en tant que « amortissement non planifié » sur le compte 3301.
	2054	Provisions à court terme pour cautions et garanties	– En cas de cautionnements et de contrat de garantie, une obligation de paiement doit être probable. Si aucune obligation de paiement ne se dessine, les cautionnements et les garanties doivent être présentés en annexe en tant qu'engagements conditionnels.
	2055	Provisions à court terme pour autre activité d'exploitation	– Provisions pour garantie probable ou prestations de réfection provenant de l'activité d'exploitation de la collectivité publique. Risques provenant des engagements d'achat si ceux-ci ne peuvent être remplis.
	2056	Provisions à court terme pour engagements de prévoyance	– Risques provenant d'accords de prévoyance, qui deviennent exigibles au cours de la période comptable suivante.
	2057	Provisions à court terme pour charges financières	– Risques provenant des opérations en rapport avec le patrimoine financier et administratif, qui deviennent probablement des charges financières.
	2058	Provisions à court terme du compte des investissements	– Former des comptes détaillés pour chaque compte. – En cas d'immobilisations corporelles, des provisions peuvent éventuellement être comptabilisées pour, des réserves de garantie et des coûts de remise en état
	2059	Autres provisions à court terme	– Paiements probables dans la période comptable suivante pour des risques qui ne sont pas contenus dans les comptes 2050 à 2058.
206		Engagements financiers à long terme	– Engagements provenant des opérations de financement d'une durée supérieure à un an.
	2060	Hypothèques	– Dettes sous forme d'emprunts ou reconnaissances de dettes garanties par gage immobilier.
	2062	Bons de caisse	
	2063	Emprunts	– Emprunts collectifs de la commune auprès de la Centrale d'émission des Communes Suisses (CCS) ou autres ; emprunts de l'Etat, autres emprunts publics ou privés.
	2064	Emprunts, reconnaissances de dettes	– Également les emprunts conditionnellement remboursables au sens strict. Voir le Complément relatif à la comptabilisation des prêts conditionnellement remboursables (annexe). – Une part remboursable dans les 360 jours est enregistrée dans le groupe de comptes 2014 « Part à court terme d'engagements à long terme ».
	2066	Instruments financiers dérivés à long terme	– Valeurs de remplacement positives provenant des évaluations de marché d'autres instruments financiers dérivés (compte de contrepartie des modifications de la valeur marchande : 2961). Le solde de tous les instruments dérivés doit être comptabilisé (voir compte 1076).
	2067	Contrats de leasing	–
	2068	Subventions d'investissement inscrites au passif	– Selon la Recommandation 10, chiffre 3, le compte 2068 est uniquement tenu si des contributions d'investissement détaillées sont portées au passif (option 2). – Si l'investissement net est porté à l'actif (option 1), le compte est supprimé.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– Statistique financière : séparer la provenance par un compte détaillé : de la Confédération, des cantons, des communes, des unités consolidés ; de tiers.
	2069	Autres engagements financiers à long terme	– Tous les engagements financiers à long terme qui ne sont pas comptabilisés dans les comptes 2060 à 2068
207			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
208		Provisions à long terme	– Une sortie de fonds probable ou attendue en raison d'un événement situé dans le passé au cours d'une période comptable ultérieure (voir Recommandation 09).
	2080		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	2081	Provisions à long terme pour les prétentions du personnel	– Prétentions non compensées dans l'année suivante (par ex. crédit d'heures pour congés sabbatiques ou retraite anticipée).
	2082	Provisions à long terme pour procès	– Honoraire avocat, incluant le montant du dommage et les dépens éventuels qui ne deviennent probables qu'au cours d'une période comptable ultérieure.
	2083	Provisions à long terme pour les dommages non assurés	– Le dommage doit avoir eu lieu avant la date de clôture des comptes et la sortie de fonds pour l'indemnisation du dommage au profit de tiers a lieu au cours d'une période comptable ultérieure. Aucune provision pour d'autres dommages survenant éventuellement ne peut être formée, car celle-ci aurait le caractère de réserves latentes. La perte de valeur de l'objet endommagé ou détruit ne doit pas être saisie comme provision mais comme « amortissement non planifié d'immobilisations corporelles » dans le compte 3301.
	2084	Provisions à long terme pour cautions et garanties	– En cas de cautionnements et de contrat de garantie, une obligation de paiement au cours d'une période comptable ultérieure doit être probable. Si aucune obligation de paiement ne se dessine, les cautionnements et les garanties doivent être présentés en annexe en tant qu'engagements conditionnels.
	2085	Provisions à long terme provenant d'une autre activité d'exploitation	– Provisions pour une garantie probable ou prestations de réfection provenant de l'activité d'exploitation de la collectivité publique, qui conduisent à une sortie de fonds uniquement au cours d'une période comptable ultérieure. Risques provenant des engagements d'achat si ceux-ci ne peuvent être remplis, qui conduisent à une sortie de fonds uniquement au cours d'une période comptable ultérieure.
	2086	Provisions à long terme pour engagements de prévoyance	– Rentes transitoires pour préretraités jusqu'à l'âge ordinaire AVS, pour autant qu'il existe des accords correspondants. – En cas d'existence d'un plan d'assainissement, les provisions pour les cotisations d'assainissement des employeurs jusqu'à concurrence du taux de couverture légal.
	2087	Provisions à long terme pour charges financières	– Risques provenant des opérations en rapport avec le patrimoine financier et administratif, qui deviennent probablement des charges financières au cours d'une période comptable ultérieure.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	2088	Provisions à long terme du compte des investissements	– Former des comptes détaillés pour chaque compte. – En cas d'immobilisations corporelles, des provisions peuvent éventuellement être comptabilisées pour des réserves de garantie et des coûts de remise en état.
	2089	Autres provisions à long terme du compte de résultats	– Provisions pour risques qui ne peuvent pas être saisies dans les comptes 2080 à 2088.
209		Engagements envers les financements spéciaux et fonds sous capitaux de tiers	– Les financements spéciaux et les fonds nécessitent une base légale. Ils sont classés selon la Recommandation 08 aux capitaux de tiers ou au capital propre.
	2090	Engagements envers les financements spéciaux sous capitaux de tiers	– Excédents de revenus cumulés des financements spéciaux sous capitaux de tiers. – Emoluments ou des taxes déterminées ayant un rapport causal avec l'utilisation et qui sont affectés par la loi.
	2091	Engagements envers les fonds sous capitaux de tiers	– Excédents de revenus cumulés des fonds sous capitaux de tiers. – Pour les fonds, les revenus ou les fonds publics communs sans rapport causal avec l'affectation sont affectés par la loi.
	2092	Engagements envers les legs et fondations sans personnalité juridique sous capitaux de tiers	– Legs et fondations sans personnalité juridique (legs, dons de tiers à buts déterminés) sous capitaux de tiers.
	2093	Engagements envers d'autres capitaux de tiers affectés	– Fonds de tiers et autres capitaux de tiers affectés (fonds de tiers = contribution de recherche venant de privés et des institutions de la promotion de la recherche, crédits FNS, contributions de recherche de l'UE ; autres capitaux de tiers affectés = dons et donations etc., sous conditions et dont le capital peut être entièrement utilisé (ce qui les différencie des legs).
	2099		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
29		**Capital propre**	– Voir Recommandation 15
290		Financements spéciaux sous capital propre	– Excédents de revenus cumulés de financements spéciaux, considérés comme capital propre. (par ex. entreprises électriques, usines d'incinération des ordures, stations d'épuration, antennes communales, etc.) – Voir Recommandation 08. – Il s'agit soit d'engagements (+), soit d'avances (-)
	2900	Financements spéciaux sous capital propre	– Tenir un compte détaillé pour chaque exploitation.
	2909		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
291		Fonds sous capital propre	– Excédents de revenus cumulés de fonds, considérés comme capital propre (voir Recommandation 08).
	2910	Fonds sous capital propre	– Par ex. parkings ; tenir un compte détaillé pour chaque fonds.
	2911	Legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre	– Legs et fondations (legs, dons de tiers à but déterminé) enregistrés sous fortune nette.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
292		Réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires	
	2920	Réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires	– Réserves composées des excédents comptables ou des améliorations budgétaires des différents domaines, tenir un compte détaillé pour chaque domaine – Il s'agit de domaines gérés par contrats de prestations et enveloppes budgétaires.
293		Préfinancements	– Réserves pour projets à venir. Les préfinancements sont fixés par l'autorité formellement compétente (voir Recommandation 08).
	2930	Préfinancements	– Former un compte détaillé pour chaque projet
294		Réserve de politique budgétaire	
	2940	Réserve de politique budgétaire	– Réserve pouvant être utilisée pour couvrir de futurs déficits du compte de résultats et/ou pour contribuer au financement de nouveaux investissements (réserve conjoncturelle ou la réserve de compensation).
295		Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif (introduction MCH2)	– Solde de la modification du bilan par réévaluation (patrimoine administratif, créances, actifs et passifs de régularisation, engagements, provisions, contributions d'investissement inscrites au passif, etc. sans réévaluation du patrimoine financier) lors du passage au MCH2
	2950	Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif	– Le solde est utilisé pour diminuer les amortissements accrus en raison du patrimoine administratif revalorisé.
296		Réserves liées au retraitement du patrimoine financier	– Solde de la modification du bilan par réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles et placements financiers du patrimoine financier lors du passage au MCH2 et variations de valeur par réévaluation périodique du patrimoine financier pour éviter la volatilité ou l'influence des évaluations sur les freins à l'endettement et à la dépense.
	2960	Réserve liée au retraitement du patrimoine financier	– Réévaluation du patrimoine financier lors du passage au MCH2 et réévaluations n'exerçant pas d'effet sur les résultats des immobilisations corporelles et incorporelles et placements financiers dans le patrimoine financier.
	2961	Réserve de valeur marchande sur instruments financiers	– Variation de valeur des swaps et autres instruments financiers dérivatifs pendant la période afin d'éviter une volatilité excessive du compte de résultats.
298		Autres capitaux propres	
	2980	Autres capitaux propres	– Postes à ne tenir dans aucun autre groupe par nature du capital propre.
299		Excédent ou découvert du bilan	– Solde provenant des excédents et des déficits cumulés du compte de résultats. En cas de découvert (signe négatif), le poste reste du côté du passif.
	2990	Résultat annuel	– Résultat de l'exercice, sans le résultat des fonds enregistrés comme capital propre ni celui des legs et fondations enregistrés comme capital propre. – Le solde est reporté au début du nouvel exercice sur le compte 2999.
	2999	Résultat cumulé des années précédentes	– Solde du résultat cumulé du compte de résultats.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
COMPTE DE RÉSULTATS			
3		**Charges**	
30		**Charges de personnel**	– Charges qui sont fournies pour le personnel propre et les membres des autorités ainsi que les prestations au personnel inactif et pour les emplois temporaires.
300		Autorités, commissions et juges	– Organisme choisi par un organe de sélection ou par des bureaux administratifs compétents.
	3000	Salaires des autorités et juges	– Salaires, allocations et jetons de présence aux membres des autorités, commissions, conseillers aux Etats, conseillers d'Etat, membres de la commission scolaire, juges, salaires aux scrutateurs et aux fonctionnaires du service des votations entre autres. – Frais de déplacement et autres frais (remboursement de frais) sur compte 3170 Frais de déplacement et frais.
	3001	Paiements aux autorités et juges	– Paiements pour des opérations qui ne sont pas jugées comme salaire déterminant. – Frais de déplacement et autres frais (remboursement de frais) sur compte 3170 Frais de déplacement et frais.
	3009		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
301		Salaires du personnel administratif et d'exploitation	– Personnel salarié, qui est assujetti au droit du personnel de la collectivité publique.
	3010	Salaires du personnel administratif et d'exploitation	– Salaires incluant des majorations pour heures supplémentaires du personnel administratif et d'exploitation. Uniquement les salaires soumis à l'AVS et les éléments ou compléments de salaire. – Comptabiliser les maintiens de rémunération, les indemnités de départ en cas de plans sociaux sur le compte matériel correspondant ; allocations voir groupe par nature 304.
302		Salaires des enseignants	– Enseignants salariés qui sont assujettis au droit du personnel de la collectivité publique.
	3020	Salaires des enseignants	– Salaires des enseignants, vicariats, professeurs d'université, professorats de tous les degrés d'enseignement. Uniquement les salaires soumis à l'AVS et les éléments ou compléments de salaire. Allocations, voir groupe par nature 304. – Comptabiliser les maintiens de rémunération, les indemnités de départ en cas de plans sociaux sur le compte matériel correspondant.
303		Travailleurs temporaires	
	3030	Travailleurs temporaires	– Indemnités aux travailleurs temporaires pour lesquels l'AVS doit être décomptée. – Cadre de contrats de travail à durée déterminée à comptabiliser sous le groupe par nature 301 ou 302. – Indemnités aux agences d'emploi et aux travailleurs indépendants pour lesquels la collectivité publique ne doit pas décompter l'AVS sont comptabilisées dans le groupe par nature 313.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
304		Allocations	– Allocations sur une base légale ou pour des opérations supplémentaires, en particulier des travaux pénibles ou similaires. Les allocations peuvent être éventuellement soumises à l'AVS/AC/AI/APG.
	3040	Allocations pour enfants et allocations de formation	– Uniquement les allocations pour enfants et les allocations de formation à la charge de la collectivité publique. Les allocations pour enfants et les allocations de formation créditées par la caisse d'allocations familiales doivent être comptabilisées dans un compte courant du bilan.
	3042	Indemnités de repas	– Allocations rémunérées par l'employeur pour les repas pris à l'extérieur.
	3043	Indemnités de logement	– Allocation rémunérée par l'employeur à des fins d'habitation.
	3049	Autres indemnités	– Autres allocations pour des opérations de service comme l'allocation des planificateurs d'emploi du temps, allocation de danger, allocation pour travail en équipes, indemnité vestimentaire, etc.
305		Cotisations de l'employeur	– Cotisations de l'employeur aux assurances sociales et du personnel. – Tenir les remboursements par des indemnités journalières de l'assurance-accidents par ex., ou similaires, dans un compte détaillé séparé en tant que diminution des charges. – Lors de la comptabilisation au net, la part de la cotisation de l'employeur incluse dans l'indemnité journalière est comptabilisée comme diminution de charges.
	3050	Cotisations de l'employeur AVS, APG, AC, frais administratifs	– Cotisations de l'employeur aux assurances sociales publiques incluant la part de frais administratifs.
	3052	Cotisations de l'employeur aux caisses de pension	– Cotisations de l'employeur aux caisses de pension
	3053	Cotisations de l'employeur aux assurances-accidents	– Cotisations de l'employeur aux assurances-accidents obligatoires (SUVA ou assureurs privés) et aux assurances-accidents non professionnelles, si l'employeur participe à la prime. Assurance de responsabilité du personnel.
	3054	Cotisations de l'employeur aux caisses d'allocations familiales	– Cotisations de l'employeur aux caisses d'allocations familiales.
	3055	Cotisations de l'employeur aux assurances d'indemnités journalières pour maladie	– Cotisations de l'employeur aux assurances d'indemnités journalières en cas de maladie.
	3056	Cotisations de l'employeur aux primes de caisses maladie	– Cotisations de l'employeur aux primes de caisses maladie.
	3059	Autres cotisations de l'employeur	– Cotisations de l'employeur aux autres assurances sociales et de prévoyance.
306		Prestations de l'employeur	– Prestations au personnel inactif (pensions, rentes, allocations de renchérissement sur rentes, etc.). – Il faut utiliser la fonction 533.
	3060	Pensions	– Prestation de vieillesse supportée par la collectivité publique, y compris allocations de renchérissement.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	3061	Rentes ou parts de rente	– Prestation de vieillesse supportée par la collectivité publique, y compris allocations de renchérissement.
	3062	Allocations de renchérissement sur rentes et parts de rente	– Prestation de vieillesse supportée par la collectivité publique, y compris allocations de renchérissement.
	3063	Rentes d'accident et successions de rentes	– Rentes et successions de rentes supportées par la collectivité publique.
	3064	Rentes transitoires	– Rentes transitoires pour AVS manquante en cas de retraites anticipées jusqu'à atteinte de l'âge de la retraite.
	3069	Autres prestations de l'employeur	– Autres prestations de l'employeur au personnel inactif.
309		Autres charges de personnel	
	3090	Formation et perfectionnement du propre personnel	– Frais de formation initiale, continue et de perfectionnement pour la formation du propre personnel. Participations aux séjours d'études et de voyages d'études du propre personnel, honoraires aux conférenciers externes et directeurs de cours.
	3091	Recrutement du personnel	– Frais de recrutement du personnel, comme annonces, frais de déplacement des candidats, agences de placement, évaluations, expertises graphologiques et autres.
	3099	Autres charges de personnel	– Occasions solennelles, excursions de personnel, contributions à des commissions du personnel, cadeaux au personnel (hormis les gratifications pour ancienneté de service), examens médicaux, avantages pour chèques de voyage.
31		**Charges de biens et services et autres charges d'exploitation**	
310		Charges de matières et de marchandises	– Charges pour l'acquisition de biens de consommation, qui sont consommés par la collectivité publique au cours de la période comptable concernée.
	3100	Matériel de bureau	– Fournitures pour le bureau et les tâches administratives, incluant les fournitures de bureautique.
	3101	Matériel d'exploitation, fournitures	– Matériels d'exploitation, de consommation et de production ; matériels pour le gros entretien et l'entretien courant des immeubles du patrimoine administratif, dont s'occupe le personnel propre ; carburants, marchandises et objets pour la revente sauf les denrées alimentaires et les articles médicaux.
	3102	Imprimés, publications	– Frais d'impression et de copie pour les publications ou pour un usage interne, journal officiel et autres bulletins de la collectivité publique, brochures publicitaires et RP, relieurs, publications spécialisées, annonces d'offres et appels d'offres, journal du personnel, annonces hors recrutement du personnel, reproductions.
	3103	Littérature spécialisée, magazines	– Ouvrages spécialisés, magazines spécialisés (imprimés ou électroniques), journaux, Newsletter, répertoires d'adresses, recueils de lois, cartes, feuilles de norme, plans, acquisitions de livres, cahiers, magazines, etc. pour les bibliothèques.
	3104	Matériel didactique	– Fournitures pour l'enseignement et la recherche y.c. matériel didactique numérique.
	3105	Denrées alimentaires	– Denrées alimentaires et ingrédients, boissons, aliments pour la production de repas ou pour la revente.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	3106	Matériel médical	– Remèdes, médicaments, matériel de pansements, fournitures médicales.
	3109	Autres charges de matériel et de marchandises	– Fournitures qui ne peuvent pas être imputées aux comptes 3100 à 3106.
311		Immobilisations ne pouvant être portées à l'actif	– Acquisitions de biens meubles, appareils, véhicules, matériels informatiques,
	3110	Meubles et appareils de bureau	– Acquisition de meubles de bureau, de matériels de bureau, de machines de bureau (sans ordinateurs, imprimantes, etc.), photocopieuses, appareils de reproduction.
	3111	Machines, appareils et véhicules	– Acquisition d'appareils, véhicules en tout genre, machines, ustensiles, outils.
	3112	Vêtements, linge, rideaux	– Acquisitions de vêtements de travail, uniformes, vêtements pour personnes encadrées et patients, rideaux, literie, linge de table.
	3113	Matériel informatique	– Acquisition d'appareils IT, périphériques, imprimantes, composants réseau.
	3115	Bétail	– Acquisition et élevage de gros et petit bétail.
	3116	Appareils médicaux	– Acquisition d'appareils médicaux, de trousses médicales.
	3118	Immobilisations incorporelles	– Développement et acquisition de logiciel, acquisition de licences.
	3119	Autres immobilisations ne pouvant être portées à l'actif	– Acquisition de biens meubles qui ne peuvent être imputés à d'autres groupes thématiques.
312		Alimentation et élimination des biens-fonds PA	– Pour les biens-fonds du patrimoine administratif (propres ou loués). Pour les biens-fonds du patrimoine financier, voir groupe thématique 3439.
	3120	Alimentation et élimination des biens-fonds PA	– Matériel de chauffage, énergie, eau, eaux usées, taxes d'élimination des ordures, eau météorique, électricité, gaz.
313		Prestations de service et honoraires	
	3130	Prestations de services de tiers	– Prestations de service globales, qui ne sont pas fournies par le personnel propre. – Cotisations de membre et à des associations (les cotisations des membres passifs ou les sommes versées par des donateurs doivent être comptabilisées sous 363) ; – Les frais (commissions) de comptes bancaires et postaux ainsi que les frais pour l'ensemble des paiements électroniques sont comptabilisés au compte 3499.
	3131	Planifications et projections de tiers	– Planification et projections pour des projets de construction en vue de la préparation de l'octroi des crédits. Après l'octroi de crédit, la planification est comptabilisée sur le compte du crédit de l'objet.
	3132	Honoraires conseils externes, expertises, spécialistes, etc.	– Conseils externes et spécialistes, expertises, spécialistes d'entreprises tiers ou travailleurs indépendants. (travailleurs non temporaires).
	3133	Charges d'utilisation informatiques	– Utilisation de centres de calcul externe (outsourcing, cloud), hébergement de serveur, utilisation de serveur Web et de licences dans un centre de calcul externe entre autres.
	3134	Primes d'assurances choses	– Primes d'assurance de bâtiments pour biens-fonds du patrimoine administratif, primes d'assurance casco pour

Groupe	Compte	Désignation		Inscription au compte
				les courses officielles avec véhicule privé, assurance sur bétail, assurance grêle, assurance contre le vol et l'effraction, assurance de responsabilité du propriétaire d'immeuble, assurance de responsabilité pour les véhicules de service, assurances choses de type général.
	3135	Charges de prestations de service pour personnes en garde	–	Rémunérations pour patients dans des cliniques ou pour détenus et pensionnaires d'établissements, pécule ; primes de caisses maladie, frais médicaux et de dentiste pour détenus, demandeurs d'asile etc.
	3136	Charges de prestations de service pour l'activité de médecine privée	–	Part des médecins et du personnel sur les honoraires et les forfaits provenant de soins privés.
	3137	Impôts et taxes	–	Droits de circulation pour véhicules de service, taxe sur l'alcool, droits de timbres, versements TVA en cas de méthode de taux forfaitaire.
	3138	Cours, examens et conseils	–	Cours effectués par la collectivité publique pour des personnes extérieures (offres de perfectionnement, examens techniques, examens de capacité, formation des sapeurs-pompiers, cours de garde-chasse, etc.).
	3139	Examens de fin d'apprentissage	–	Examens de fin d'apprentissage pour apprentis industriels et commerciaux organisés par la propre collectivité, mais pour des personnes extérieures ; saisir les autres prestations de service sous le compte 3130.
314		Gros entretien et entretien courant	–	Des biens-fonds du patrimoine administratif.
	3140	Entretien des terrains	–	Travaux d'entretien des parcs, places, biotopes, installations sportives, terrains bâtis, toutes les immobilisations qui sont portées au bilan dans le compte 1400.
	3141	Entretien des routes	–	Travaux d'entretien de routes ouvertes au trafic général ; toutes les immobilisations qui sont portées au bilan dans le compte 1401.
	3142	Entretien des aménagements de cours d'eau	–	Entretien des eaux, entretien des rives et des talus, travaux d'entretien des aménagements des cours d'eau, nettoyage des lacs et des eaux ; toutes les immobilisations qui sont portées au bilan dans le compte 1402
	3143	Entretien d'autres travaux de génie civil	–	Travaux d'entretien des autres travaux de génie civil, canalisation, installations et conduites d'eau ; travaux d'entretien de toutes les immobilisations qui sont portées au bilan dans le compte 1403.
	3144	Entretien des bâtiments, immeubles	–	Travaux d'entretien de bâtiments et d'installations qui sont portées au bilan dans le compte 1404.
	3145	Entretien des forêts	–	Entretien des forêts qui sont portées au bilan dans le compte 1405.
	3149	Entretien d'autres immobilisations corporelles	–	Entretien des immobilisations corporelles qui sont portées au bilan dans le compte 1409.
315		Entretien des biens meubles et immobilisations incorporelles	–	Uniquement immobilisations corporelles du PA.
	3150	Entretien de meubles et appareils de bureau	–	Entretien de meubles de bureau, d'appareils de bureau, de machines de bureau (sans ordinateurs, imprimantes, etc.), photocopieuses, appareils de reproduction.
	3151	Entretien de machines, appareils, véhicules	–	Entretien d'appareils, véhicules en tout genre, machines, ustensiles, outils.
	3153	Entretien informatique (matériel)	–	Entretien d'appareils, périphériques, imprimantes, composants réseau, pièces de rechange.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	3156	Entretien des appareils médicaux	– Entretien d'appareils médicaux, de trousses médicales.
	3158	Entretien des immobilisations incorporelles	– Maintenance de logiciels (contrats de maintenance, patchs, service packs, mises à jour, etc.) Les changements de version sont considérés comme des acquisitions.
	3159	Entretien d'autres biens meubles	– Entretien de biens meubles qui ne sont pas affectés à d'autres groupes par nature.
316		Loyers, leasing, baux à ferme, frais d'utilisation	– Uniquement biens et immobilisations corporelles utilisées à des fins administratives.
	3160	Loyers et baux à ferme des biens-fonds	– Loyers et baux à ferme de locaux, terrains, surfaces en tout genre ; rentes du droit de superficie.
	3161	Loyers, frais d'utilisation des immobilisations	– Loyers et frais d'utilisation de véhicules, appareils, biens meubles, autres immobilisations corporelles.
	3162	Taux de leasing opérationnel	– Primes et taux de leasing pour le leasing opérationnel d'immobilisations corporelles en tout genre.
	3169	Autres loyers et frais d'utilisation	– Loyers et frais d'utilisation pour d'autres immobilisations corporelles et droits d'utilisation d'immobilisations incorporelles, qui ne peuvent être affectés à aucun autre compte.
317		Dédommagements	– Indemnités et dédommagements aux autorités, membres des commissions, juges, personnel, enseignants.
	3170	Frais de déplacement et autres frais	– Dédommagements des frais de déplacement, nuitée, subsistance, pour l'utilisation des véhicules motorisés privés, utilisation de locaux et appareils privés pour des opérations de service, avantages de l'employeur pour les abonnements ferroviaires.
	3171	Excursions, voyages scolaires et camps	– Dépenses pour excursions, camps, voyages scolaires et de fin d'études.
	3179		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
318		Réévaluations sur créances	
	3180	Réévaluations sur créances	– Réévaluations sur créances provenant de livraisons et de prestations (ducroire) du groupe par nature 101.
	3181	Pertes sur créance effectives	– Amortissements de créances irrécouvrables provenant de livraisons et de prestations du groupe par nature 101.
	3188		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
319		Autres charges d'exploitation	
	3190	Prestations de dommages et intérêts	– Paiements de dommages relevant de la responsabilité civile à des tiers, paiements de dommages causés aux cultures, prestations de dommages et intérêts à des tiers, dédommagements d'accident à des tiers, paiement pour des objets endommagés appartenant à des tiers, paiement pour des objets égarés appartenant à des tiers.
	3192	Indemnisations de droits	– Indemnisations de droits d'utilisation de tiers. – Y.c. concessions
	3199	Autres charges d'exploitation	– Indemnités à des personnes acquittées, assistances judicaires gratuites, indemnité de frais de parti, réduction

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			de l'impôt préalable TVA (pour la méthode de taux forfaitaire, voir le compte 3137), charges d'exploitation, qui ne peuvent être affectées à aucun autre compte. – L'aide aux victimes est comptabilisée au compte 3637
32		**Charges d'armement**	– Rubrique utilisée uniquement par la Confédération. Les dépenses militaires des cantons et des communes sont affectées aux comptes matériels correspondants.
33		**Amortissements du patrimoine administratif**	– Les amortissements planifiés sont effectués selon la Recommandation 12, chiffre 6, les réévaluations du patrimoine administratif selon la Recommandation 06. – Les amortissements supplémentaires sont tenus sous le groupe par nature 38.
330		Amortissements des immobilisations corporelles PA	– Amortissements et réévaluations du groupe par nature 140 Immobilisations corporelles PA.
	3300	Amortissements planifiés des immobilisations corporelles PA	– Les amortissements planifiés selon la durée d'utilisation (linéaires ou dégressifs) selon la Recommandation 12, chiffre 6, sont tenus dans des comptes détaillés pour chaque groupe par nature du bilan. La description détaillée doit être sélectionnée de manière à ce que les indications requises en annexe pour le tableau des immobilisations puissent être obtenues.
	3301	Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA	– Amortissements non planifiés (*impairment*) selon la Recommandation 06. La même structure de compte que pour le compte 3300 doit être utilisée.
331			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
332		Amortissements des immobilisations incorporelles PA	– Amortissements et réévaluations du groupe par nature 142 Immobilisations incorporelles.
	3320	Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA	– Les amortissements planifiés selon la durée d'utilisation (linéaires ou dégressifs) selon la Recommandation 12, chiffre 6, sont tenus dans des comptes détaillés pour chaque groupe par nature du bilan. La description détaillée doit être sélectionnée de manière à ce que les indications requises en annexe pour le tableau des immobilisations puissent être obtenues.
	3321	Amortissements non planifiés des immobilisations incorporelles PA	– Amortissements non planifiés (*impairment*) selon la Recommandation 06. La même structure de compte que pour le compte 3300 doit être utilisée.
337			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
338			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
34		**Charges financières**	– Les charges pour l'administration, l'acquisition et la tenue de patrimoine à des fins de placement, incluant les liquidités ainsi que les dettes et les engagements.
340		Charges d'intérêts	– Intérêts de la dette et passifs en tout genre pour l'utilisation de fonds empruntés.
	3400	Intérêts passifs des engagements courants	– Intérêts passifs du groupe par nature 200 Engagements courants.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	3401	Intérêts passifs des engagements financiers	– Intérêts passifs des groupes par nature 201 Engagements financiers à court terme et 206 Engagements financiers à long terme.
	3409	Autres intérêts passifs	– Intérêts passifs affectés différemment.
341		Pertes réalisées sur PF	
	3410	Pertes réalisées sur les placements financiers PF	– Pertes de valeur réellement survenues sur les placements financiers (groupes par nature 102 Placements financiers à court terme et 107 Placements financiers à long terme) en cas d'aliénation ou de transfert dans le patrimoine administratif. – Un compte détaillé est tenu pour chaque groupe par nature du bilan. Ainsi, les indications requises en annexe pour le tableau des immobilisations sont obtenues à partir de la comptabilité.
	3411	Pertes réalisées sur immobilisations corporelles et incorporelles PF	– Pertes de valeur réellement survenues sur les placements financiers (groupe par nature 108 immobilisations corporelles et incorporelles PF) en cas d'aliénation ou de transfert dans le patrimoine administratif. – Un compte détaillé est tenu pour chaque groupe par nature du bilan. Ainsi, les indications requises en annexe pour le tableau des immobilisations sont obtenues à partir de la comptabilité.
	3412		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	3419	Autres pertes réalisées à partir du patrimoine financier	– Pertes de change réalisées sur monnaies étrangères dans les opérations de paiement et les comptes en monnaie étrangère ; pas en cas d'aliénation de placements financiers en monnaie étrangère. – Pertes de changes non réalisées sur monnaies étrangères sont comptabilisées au compte 3440.
342		Frais d'approvisionnement en capitaux et frais administratifs	
	3420	Acquisition et administration de capital	– Commissions et émoluments lors de l'émission de bons de caisse, emprunts, obligations, etc. ainsi qu'à l'encaissement de coupons et à l'échéance d'emprunts ; taxes de gestion des dépôts, bulletins de souscription, commissions et taxes d'opérations de négoce ; entre autres.
343		Charges pour biens-fonds, patrimoine financier	– Travaux d'entretien, frais d'exploitation pour électricité, ordures ménagères, chauffage, etc., séparer éventuellement par compte à 4 chiffres.
	3430	Travaux d'entretien, biens-fonds PF	– Entretien courant des biens-fonds du patrimoine financier ne pouvant être porté à l'actif.
	3431	Entretien courant, biens-fonds PF	– Charges pour l'entretien des biens-fonds et installations du patrimoine financier ne pouvant être portées à l'actif tels que le service de conciergerie, le nettoyage, l'entretien de l'environnement, des pelouses et jardins, le déneigement, l'entretien des installations de chauffage, des ascenseurs, la technique du bâtiment, les appareils d'entretien, etc.
	3439	Autres charges des biens-fonds PF	– Primes d'assurance de bâtiments, primes d'assurance de responsabilité civile de bâtiments, alimentation en eau, électricité, taxes d'évacuation et d'épuration, taxes d'élimination des ordures, émoluments officiels, etc.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
344		Réévaluations des immobilisations PF	
	3440	Réévaluations des placements financiers PF	– Réévaluations, évaluations ultérieures des placements financiers PF par évaluation selon la Recommandation 06 et la Recommandation 12, chiffre 3. – Pertes de change non réalisées sur monnaies étrangères. – Pertes de change réalisées sur monnaies étrangères sont comptabilisées au compte 3419.
	3441	Réévaluation des immobilisations corporelles et incorporelles PF	– Réévaluation, évaluations ultérieures d'immobilisations corporelles et incorporelles PF par évaluation selon la Recommandation 06 et la Recommandation 12, chiffre 3.
	3449		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
349		Autres charges financières	
	3499	Autres charges financières	– Déduction de l'escompte lorsqu'elle est facturée en brut ; bonifications d'intérêts sur remboursements d'impôts ; différences de caisse, perte d'espèce pour cause de vol ; – Intérêts négatifs ; – Frais (commissions) de comptes bancaires et postaux ; – Frais pour l'ensemble des paiements électroniques.
35		**Attributions aux financements spéciaux et fonds**	
350		Attributions aux financements spéciaux et fonds sous capitaux de tiers	– Les financements spéciaux et fonds selon la Recommandation 08, chiffre 1, doivent être balancés au terme de la période comptable, en transférant les excédents de revenus dans le compte du bilan.
	3500	Attributions aux financements spéciaux sous capitaux de tiers	– Attributions dans le compte 2090 Engagements envers les financements spéciaux sous capitaux de tiers. L'attribution représente l'excédent de revenus de la période comptable.
	3501	Attributions aux fonds sous capitaux de tiers	– Attributions dans le compte 2091 Engagements envers les fonds sous capitaux de tiers. L'attribution représente l'excédent de revenus de la période comptable.
	3502	Attributions aux legs et fondations des capitaux de tiers	– Attributions dans le compte 2092 (Engagements envers les legs et fondations sous capitaux de tiers). L'attribution représente l'excédent de revenus de la période comptable.
	3503	Attributions à d'autres capitaux de tiers affectés	– Attributions dans le compte 2093 (Engagements envers d'autres capitaux de tiers affectés). L'attribution représente l'excédent de revenus de la période comptable.
	3509		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
351		Attributions aux financements spéciaux et fonds sous capital propre	– Par souci de transparence, la clôture des financements spéciaux et des fonds sous capital propre doit être effectuée dans les comptes 9010 et 9011.
	3510	Attributions aux financements spéciaux sous capital propre	– Attributions dans le compte 2900 Financement spéciaux sous capital propre.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	3511	Attributions aux fonds sous capital propre	– Attributions dans le compte 2910 Fonds sous capital propre.
	3512	Attributions aux legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre	– Attributions dans le compte 2911 Legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre.
	3519		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	3529		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
36		**Charges de transferts**	
360		Parts de revenus destinées à des tiers	– Parts légales d'autres collectivités publiques sur le revenu de redevances déterminées.

	3600	Parts de revenus destinées à la Confédération	– Les différentes parts de revenus à remettre à la Confédération doivent être séparées par un compte détaillé :
			  – 3600.0 Part de la Confédération aux émoluments du registre du commerce.
			  – 3600.1 Part de la Confédération aux émoluments pour passeport.
			– Les revenus sont comptabilisés selon le principe du produit brut.

	3601	Parts de revenus destinées aux cantons et aux concordats	– Les différentes parts de revenus des cantons (par ex. la part des cantons aux émoluments pour passeport) doivent être séparées par un compte détaillé. – Les revenus sont comptabilisés selon le principe du produit brut.

	3602	Parts de revenus destinées aux communes et aux associations intercommunales	– Séparer par un compte détaillé pour la statistique financière :
			  – 3602.0 Parts des communes aux impôts cantonaux.
			  – 3602.1 Parts des communes aux patentes et concessions cantonales.
			  – 3602.2 Parts des communes aux émoluments cantonaux.

	3603	Parts de revenus destinées aux assurances sociales publiques	– Les différentes parts de revenus des assurances sociales doivent être séparées par un compte détaillé. – Les revenus sont comptabilisés selon le principe du produit brut.
	3604	Parts de revenus destinées aux entreprises publiques	– Les différentes parts de revenus des entreprises publiques doivent être séparées par un compte détaillé. – Les revenus sont comptabilisés selon le principe du produit brut.
361		Dédommagements à des collectivités publiques	– Dédommagements à une collectivité publique, qui effectue partiellement ou dans son intégralité une tâche pour une autre, qui sert à des fins publiques, et qui selon la répartition des tâches donnée, est de la compétence de la propre collectivité. L'indemnité est en règle générale fixée en rapport avec les coûts.
	3610	Dédommagements à la Confédération	– Dédommagements à la Confédération, pour des tâches dans le domaine de compétence des cantons.
	3611	Dédommagements aux cantons et aux concordats	– Dédommagements aux cantons, pour des tâches dans le domaine de compétence de la Confédération ou des communes.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte

	3612	Dédommagements aux communes et aux associations intercommunales	– Dédommagements aux communes, pour des tâches dans le domaine de compétence des cantons.
			– Division recommandée :
			  – 3612.1 Dédommagements aux communes et aux associations intercommunales du même canton
			  – 3612.2 Dédommagements aux communes et aux associations intercommunales en dehors du canton
			  – 3612.3 Dédommagements aux communes et aux associations intercommunales de l'étranger limitrophe.

	3613	Dédommagements aux assurances sociales publiques	– Dédommagements aux assurances sociales publiques, pour des tâches dans le domaine de compétence des collectivités publiques.
	3614	Dédommagements aux entreprises publiques	– Dédommagements aux entreprises publiques, pour des tâches dans le domaine de compétence des collectivités publiques.
	3615		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	3616		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	3617		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	3618		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
362		Péréquation financière et compensation des charges	
	3620	A la Confédération	– Le poste n'est pas utilisé car aucune péréquation financière et compensation des charges n'est perçue par la Confédération. Les prestations des cantons dans le cadre de la RPT sont considérées comme compensation financière horizontale.

	3621	Aux cantons et concordats	– Pour les comptes de la Confédération :
			  – 3621.1 RPT : péréquation des ressources (paiement de la Confédération 10/17)
			  – 3621.2 RPT : compensation socio-démographique (paiement de la Confédération 100%)
			  – 3621.3 RPT : compensation géo-topographique (paiement de la Confédération 100%)
			  – 3621.4 RPT : compensation des cas de rigueur (paiement de la Confédération 2/3)
			  – 3621.7 RPT : autres péréquation de ressources et compensation des cas de rigueur des cantons bailleurs (la Confédération en tant que chambre de compensation, le solde doit correspondre au compte 4621.7)
			  – 3621.9 RPT : autres mesures liées à la péréquation financière.
			– Paiements des cantons bailleurs de fonds dans la RPT pour les comptes des cantons :
			  – 3621.1 RPT : péréquation des ressources (paiements des cantons bailleurs de fonds 7/17)
			  – 3621.4 RPT : compensation des cas de rigueur (paiement des cantons la première année 1/3)

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte

			– Pour les comptes des communes :
			  – 3621.5 Péréquation financière verticale des communes aux cantons
			  – 3621.6 Compensation verticale des charges des communes aux cantons

	3622	Aux communes et aux associations intercommunales	– Pour les comptes des cantons :
			  – 3622.1 RPT : transmission d'une part de la péréquation des ressources aux communes
			  – 3622.2 RPT : transmission d'une part de la compensation socio-démographique aux communes
			  – 3622.3 RPT : transmission d'une part de la compensation géo-topographique aux communes
			  – 3622.4 RPT : transmission d'une part de la compensation des cas de rigueur aux communes
			  – 3622.5 Péréquation financière financée par le canton au bénéfice des communes
			  – 3622.6 Compensation des charges communales par le canton
			  – 3622.7 Péréquation financière horizontale : transferts entre communes (lorsque le canton agit comme chambre de compensation, le total doit correspondre à celui du compte 4622.7)
			  – 3622.8 Compensation horizontale des charges : transferts entre communes (lorsque le canton agit comme chambre de compensation, le total doit correspondre à celui du compte 4622.8)
			– Pour les comptes des communes :
			  – 3622.7 Péréquation financière horizontale : transferts entre communes
			  – 3622.8 Compensation horizontale des charges : transferts entre communes

	3624	Aux entreprises publiques	– Dans les comptes du canton ou de la commune, tant qu'une compensation des charges est effectuée aux entreprises publiques.
	3629		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
363		Subventions à des collectivités publiques et à des tiers	– Les prêts conditionnellement remboursables de type à fonds perdus doivent être comptabilisés comme des charges de transferts. Voir le Complément relatif à la comptabilisation des prêts conditionnellement remboursables (annexe). – Y.c. subventions/contributions incitatives
	3630	Subventions à la Confédération	– Contributions d'exploitation courantes versées à la Confédération comme par ex. contributions aux allocations familiales agricoles ; remboursements de prestations complémentaires des années précédentes
	3631	Subventions accordées aux cantons et aux concordats	– Contributions d'exploitation courantes aux cantons et aux concordats.

	3632	Subventions accordées aux communes et aux associations intercommunales	– Contributions d'exploitation courantes aux communes et aux associations intercommunales.
			– Division recommandée :
			  – 3632.1 Subventions d'exploitation aux communes et aux associations intercommunales du même canton
			  – 3632.2 Subventions d'exploitation aux communes et aux associations intercommunales en dehors du canton

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– 3632.3 Subventions d'exploitation aux communes et aux associations intercommunales de l'étranger limitrophe
	3633	Subventions accordées aux assurances sociales publiques	– Contributions d'exploitation courantes aux assurances sociales publiques comme par ex. aux AVS/ AC.
	3634	Subventions accordées aux entreprises publiques	– Contributions d'exploitation courantes aux entreprises publiques.
	3635	Subventions accordées aux entreprises privées	– Contributions d'exploitation courantes aux entreprises privées.
	3636	Subventions accordées aux organisations privées à but non lucratif	– Contributions d'exploitation courantes aux organisations privées à but non lucratif comme par ex. les organisations religieuses, les œuvres d'entraide, les établissements sociaux, les foyers de jeunesse et de rééducation ; les partis politiques.
	3637	Subventions accordées aux ménages privés	– Contributions courantes aux ménages privés comme par ex. aide sociale, réduction de primes de caisses d'assurance maladie, aide aux victimes entre autres. – Tenir les bourses d'études dans un compte détaillé séparé en raison de la statistique financière.
	3638	Subventions à redistribuer à l'étranger	– Contributions d'exploitation courantes aux bénéficiaires à l'étranger ou pour l'utilisation à l'étranger comme par ex. les contributions aux œuvres d'entraide suisses à l'étranger.
	3639		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
364		Réévaluations des prêts PA	– Réévaluations selon la Recommandation 21, chiffre 6 et chiffres 31 à 33.
	3640	Réévaluations des prêts PA	– Des comptes détaillés doivent être tenus pour les réévaluations, conformément à la structure du groupe thématique 144 : – 3640.0 Réévaluations Prêts à la Confédération. – 3640.1 Réévaluations Prêts aux cantons et aux concordats. – etc.
	3649		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
365		Réévaluations des participations PA	– Réévaluations selon la Recommandation 21, chiffre 6 et chiffres 31 à 33.
	3650	Réévaluations des participations PA	– Des comptes détaillés doivent être tenus pour les réévaluations, conformément à la structure du groupe thématique 145 : – 3650.0 Réévaluations Participations à la Confédération. – 3650.1 Réévaluations Participations aux cantons et aux concordats. – etc.
366		Amortissements des subventions d'investissement	– Amortissements selon la Recommandation 12, chiffre 6.
	3660	Amortissements planifiés des subventions d'investissement	– Les amortissements planifiés selon la durée d'utilisation (linéaires ou dégressifs) selon la Recommandation 12, chiffre 6, sont tenus dans des comptes détaillés pour

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			chaque groupe par nature du bilan. La description détaillée doit être tenue conformément à la structure du groupe par nature 146 : – 3660.0 Amortissements planifiés, subventions d'investissement à la Confédération. – 3660.1 Amortissements planifiés, subventions d'investissement aux cantons. – etc.
	3661	Amortissements non planifiés des subventions d'investissement	– Les amortissements non planifiés selon la Recommandation 6, chiffre 1, sont tenus dans des comptes détaillés selon le groupe par nature du bilan. La description détaillée doit être tenue conformément à la structure du groupe par nature 146 : – 3661.0 Amortissements planifiés, subventions d'investissement à la Confédération. – 3661.1 Amortissements planifiés, subventions d'investissement aux cantons. – etc.
369		Autres charges de transferts	
	3690	Autres charges de transferts	– Charges de transferts non affectées différemment.
	3699	Redistributions	– Redistribution de taxes et impôts ; p.ex. taxe sur le CO2. – Chaque taxe ou impôt redistribué doit être isolé dans un sous-compte spécifique, p.ex. 3699.1 Redistribution taxe CO2.
37		**Subventions redistribuées**	– La collectivité publique transmet les contributions à redistribuer à des tiers. La collectivité publique a obtenu ces fonds de la part d'une autre collectivité publique. Les entrées sont saisies dans le groupe par nature 47. Les groupes par natures 37 et 47 doivent correspondre au terme de la période comptable, des comptes de régularisation doivent pour cela être établis. – Les mêmes opérations que celles du MCH1 doivent être comptabilisées en tant que contributions redistribuées.
370		Subventions redistribuées	
	3700	Subventions distribuées à la Confédération	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises à la Confédération.
	3701	Subventions distribuées aux cantons et concordats	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux cantons ou aux concordats.

	3702	Subventions distribuées aux communes et associations intercommunales	– Subventions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux communautés ou aux associations intercommunales.
			– Division recommandée :
			  – 3702.1 Subventions à redistribuer aux communes et aux associations intercommunales du même canton
			  – 3702.2 Subventions à redistribuer aux communes et aux associations intercommunales en dehors du canton
			  – 3702.3 Subventions à redistribuer aux communes et aux associations intercommunales de l'étranger limitrophe

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	3703	Subventions distribuées aux assurances sociales publiques	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux assurances sociales publiques.
	3704	Subventions distribuées aux entreprises publiques	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux entreprises publiques.
	3705	Subventions distribuées aux entreprises privées	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux entreprises privées.
	3706	Subventions distribuées aux organisations privées à but non lucratif	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux organisations privées à but non lucratif.
	3707	Subventions distribuées aux ménages privés	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux ménages privés.
	3708	Subventions distribuées l'étranger	– Contributions redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises aux bénéficiaires à l'étranger.
38		**Charges extraordinaires**	
380		Charges extraordinaires de personnel	– Charges de personnel qui ne pouvaient en aucun cas être envisagées et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	3800	Charges extraordinaires de personnel	– Y compris charges de l'employeur et cotisations d'assurances sociales.
	3809		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
381		Charges extraordinaires de biens, services et charges d'exploitation	– Charges de biens, services et charges d'exploitation, qui ne pouvaient en aucun cas être envisagées et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	3810	Charges extraordinaires de biens, services et charges d'exploitation	– Charges extraordinaires de biens, services et charges d'exploitation avec incidence sur les liquidités.
	3811	Charges extraordinaires de biens, services et charges d'exploitation ; réévaluations	– Charges extraordinaires de biens, services et charges d'exploitation comptables.
383		Amortissements supplémentaires	– Amortissements supplémentaires selon la Recommandation 12, chiffre 6. – Les amortissements supplémentaires ne sont pas justifiés par la gestion d'entreprise et ne représentent pas une perte effective de valeur (*impairment*). Ils ne reposent sur aucun flux de trésorerie, ce sont des opérations comptables.
	3830	Amortissements supplémentaires des immobilisations corporelles PA	– Amortissements supplémentaires sur le groupe par nature 140 Immobilisations corporelles classées dans le patrimoine administratif. Tenir un compte détaillé pour chaque groupe par nature du bilan à 4 chiffres, pour que le tableau des immobilisations puisse être établi en annexe.
	3832	Amortissements supplémentaires des	– Amortissements supplémentaires sur le groupe par nature 142 Immobilisations incorporelles. Tenir un compte détaillé pour chaque groupe par nature du bilan à 4

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
		immobilisations incorporelles	chiffres, pour que le tableau des immobilisations puisse être établi en annexe.
	3839	Amortissements supplémentaires du PA, non attribués	– Amortissements supplémentaires, qui ne sont pas attribués à un groupe par nature.
384		Charges financières extraordinaires	– Charges financières qui ne pouvaient en aucun cas être envisagées et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle ou qui ne relèvent pas du domaine opérationnel.
	3840	Charges financières monétaires extraordinaires	– Charges financières extraordinaires avec incidence sur les liquidités.
	3841	Charges financières comptables extraordinaires, réévaluations extraordinaires	– Charges financières extraordinaires sans incidence sur les liquidités.
386		Charges extraordinaires de transferts	– Charges de transferts qui ne pouvaient en aucun cas être envisagées transferts et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle ou qui ne relèvent pas du domaine opérationnel. Les charges de transferts extraordinaires sont toujours considérées comme flux de trésorerie.
	3860	Charges extraordinaires de transferts ; Confédération	– Charges extraordinaires de transferts à la Confédération.
	3861	Charges extraordinaires de transferts ; cantons	– Charges extraordinaires de transferts aux cantons ou aux concordats.
	3862	Charges extraordinaires de transferts ; communes	– Charges extraordinaires de transferts aux communes ou associations intercommunales.
	3863	Charges extraordinaires de transferts ; assurances sociales publiques	– Charges extraordinaires de transferts aux assurances sociales publiques.
	3864	Charges extraordinaires de transferts ; entreprises publiques	– Charges extraordinaires de transferts aux entreprises publiques.
	3865	Charges extraordinaires de transferts ; entreprises privées	– Charges extraordinaires de transferts aux entreprises privées.
	3866	Charges extraordinaires de transferts ; organisations privées à but non lucratif	– Charges extraordinaires de transferts aux organisations privées à but non lucratif.
	3867	Charges extraordinaires de transferts ; ménages privés	– Charges extraordinaires de transferts aux ménages privés.
	3868	Charges extraordinaires de transferts ; étranger	– Charges extraordinaires de transferts aux bénéficiaires à l'étranger.
387		Amortissements supplémentaires des prêts, participations et subventions d'investissement	– Amortissements supplémentaires sur les groupes par nature 144 Prêts, 145 Participations, capital social, 146 subventions d'investissement.
	3874	Amortissements supplémentaires des prêts PA	– Amortissements supplémentaires sur le groupe par nature 144 Prêts. Même structure de compte détaillée comme compte 1484.
	3875	Amortissements supplémentaires de participations, capital social PA	– Amortissements supplémentaires sur le groupe par nature 145 Participations, capital social. Même structure de compte détaillée comme compte 1485.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	3876	Amortissements supplémentaires des subventions d'investissement PA	– Amortissements supplémentaires sur le groupe par nature 146 Subventions d'investissement. Même structure de compte détaillée comme compte 1486.
389		Attributions au capital propre	– Attributions comptabilisées dans le capital propre avec effet sur le résultat.
	3890		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	3892	Attributions aux réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires	– Attributions comptabilisées dans les réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires avec effet sur le résultat.
	3893	Attributions aux préfinancements du capital propre	– Couverture préalable à des projets d'investissement à venir selon la Recommandation 08, chiffre 2. – Attributions dans le compte 2930 Préfinancements.
	3894	Attribution à la réserve de politique budgétaire	– Attribution à la réserve de politique budgétaire (comme la réserve conjoncturelle ou la réserve de compensation).
	3896	Attributions aux réserves de réévaluation	– Attributions dans le groupe par nature 296 Réserve liée au retraitement patrimoine financier, si des réévaluations dans le patrimoine financier entraînent un effet sur les résultats.
	3898	Attributions aux autres capitaux propres	– Attributions aux autres capitaux propres (selon compte de bilan 2980).
	3899	Amortissement du découvert du bilan	– La loi sur les finances de la collectivité publique concernée fixe les modalités d'un éventuel amortissement du découvert au bilan.
39		**Imputations internes**	– Les imputations internes peuvent être effectuées entre les services de la propre collectivité ou avec des entités à consolider. Au terme de la période comptable, les groupes par natures 39 et 49 doivent correspondre ; charges et revenus ne doivent pas être régularisés différemment.
390		Approvisionnement en matériel et en marchandises	– Imputations internes pour approvisionnements en marchandises, appareils, machines, biens meubles, articles de bureau en tout genre.
391		Prestations de service	– Imputations internes pour des prestations de service fournies en interne.
392		Baux à ferme, loyers, frais d'utilisation	– Imputations internes pour le loyer de biens-fonds, de locaux, de parkings et d'immobilisations corporelles, appareils, biens meubles, véhicules, etc.
393		Frais administratifs et d'exploitation	– Imputations internes pour des frais administratifs et d'exploitation de biens-fonds, installations et biens meubles utilisés en commun ou en sous-location. Fonds généraux pour l'indemnisation forfaitaire de prestations.
394		Intérêts et charges financières théoriques	– Indemnités pour les intérêts théoriques sur le patrimoine financier et administratif et sur les comptes d'engagement de financements spéciaux et fonds.
395		Amortissements planifiés et non planifiés	– Amortissements planifiés et non planifiés sur le patrimoine administratif, dès lors que ceux-ci ne sont pas imputés directement aux services.
398		Virements comptables	– Opérations comptables entre services sans qu'une prestation (approvisionnement en marchandises ou prestation de service, utilisation, etc.) n'existe.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
399		Autres imputations internes	– Imputations internes non affectés différemment aux autres services ou entités consolidées.
4		**Revenus**	
40		**Revenus fiscaux**	
400		Impôts directs, personnes physiques	
	4000	Impôts sur le revenu, personnes physiques	– Impôts cantonaux ou communaux directs sur le revenu des personnes physiques. – Impôts sur le gain de liquidation des sociétés de personnes ou raisons individuelles (loi d'harmonisation fiscale, art. 8). – Séparer par un compte détaillé l'année fiscale et la délimitation des impôts. – Tenir en tant que compte détaillé les répartitions fiscales et l'imputation forfaitaire d'impôt (diminution des revenus). – Y.c. rappels d'impôts – Les amendes fiscales sont comptabilisées au compte 4270.
	4001	Impôts sur la fortune, personnes physiques	– Impôts cantonaux ou communaux directs sur la fortune des personnes physiques. Tenir par analogie des comptes détaillés comme pour le compte 4000. – Y.c. rappels d'impôts – Les amendes fiscales sont comptabilisées au compte 4270.
	4002	Impôts à la source, personnes physiques	– Impôts cantonaux ou communaux directs sur le revenu de personnes physiques (selon l'art. 32 et 35 de la loi d'harmonisation fiscale).
	4008	Impôts des personnes	– Impôt pour les sapeurs-pompiers et autres « impôts sur la personne ».
	4009	Autres impôts directs, personnes physiques	– Impôts directs de personnes physiques affectés nulle part ailleurs.
401		Impôts directs, personnes morales	
	4010	Impôts sur le bénéfice, personnes morales	– Impôts cantonaux ou communaux directs sur le bénéfice de personnes morales. – Y compris les bénéfices de liquidation selon l'art. 24 de la loi d'harmonisation fiscale. – Tenir par analogie des comptes détaillés comme pour le compte 4000. – Y.c. rappels d'impôts – Les amendes fiscales sont comptabilisées au compte 4270.
	4011	Impôts sur le capital, personnes morales	– Impôts cantonaux ou communaux directs sur le capital de personnes morales. Tenir par analogie des comptes détaillés comme pour le compte 4000. – Y.c. rappels d'impôts – Les amendes fiscales sont comptabilisées au compte 4270.
	4012	Impôts à la source, personnes morales	– Impôts à la source de personnes morales conformément à l'art. 35 ss de la loi d'harmonisation fiscale. Les impôts à la source de personnes morales ne s'appliquent que pour quelques opérations peu nombreuses.
	4019	Autres impôts directs, personnes morales	– Impôts directs de personnes morales affectés nulle part ailleurs.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
402		Autres impôts directs	
	4020	Impôt anticipé (uniquement Confédération)	– Le compte est utilisé uniquement par la Confédération, les parts des cantons à l'impôt anticipé fédéral sont comptabilisées pour les revenus de transferts sur le compte 4600.1.x
	4021	Impôts fonciers	– Impôts périodiques réels sur la propriété immobilière ou sur les biens-fonds.
	4022	Impôts sur les gains en capital	– Impôts sur les gains immobiliers, impôts sur les gains en capital, impôts sur les gains de fortune, compensation des plus-values.
	4023	Droits de mutation et de timbre	– Impôts sur les mutations, droits d'émission et de négociation sur les titres, droits de timbre sur les quittances pour primes d'assurance, droits de timbre cantonaux.
	4024	Impôts sur les successions et donations	– Impôts cantonaux sur la délégation de droits sur les successions, les legs et les donations.
	4025	Impôts sur les maisons de jeu et machines à sous	– Impôts sur le bénéfice ou sur le revenu brut des maisons de jeu conformément à la loi fédérale sur les maisons de jeu ainsi que sur les machines à sous. – Les émoluments pour la délivrance d'autorisations pour l'installation de machines à sous sont comptabilisés dans le compte 4210 Emoluments pour actes administratifs.
403		Impôts sur la propriété et sur les charges	
	4030	Taxes routières	– Taxes sur les véhicules à moteur.
	4031	Impôts sur les bateaux	– Impôts sur les bateaux et les embarcations.
	4032	Impôts sur les divertissements	– Impôt sur les billets, impôts sur les divertissements, etc.
	4033	Impôts sur les chiens	– Taxes pour les chiens.
	4039	Autres impôts sur la propriété et les charges	– Taxes sur la propriété et les charges affectées nulle part ailleurs.
404			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
405			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
406			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
407			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
41		**Patentes et concessions**	
410		Patentes	– Revenus de patentes et de monopoles.
	4100	Patentes	– Régale du sel, régale des mines, régale de la pêche, régale de la chasse entre autres.
411		Banque nationale suisse	–
	4110	Part au bénéfice net de la BNS	– Parts de revenus et autres distributions de la Banque nationale Suisse - mais pas les dividendes de la BNS (voir compte 4464).
412		Concessions	– Revenus de la délivrance de concessions, de brevets ou de droits de jouissances de choses publiques (utilisation commune accrue), liés à des droits souverains.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	4120	Concessions	– Taxes sur les ventes petites et moyennes, concessions d'utilisation et de droit des eaux, puisage dans les cours d'eau, patentes d'auberge et de petit commerce, patentes de commerce du bétail, utilisation de la chaleur géothermique ou des eaux souterraines par des sondes géothermiques, extraction de gravier, cafés de rue, étals (emplacement), entre autres.
413		Parts de revenus à des loteries, Sport-Toto, paris	– Autorisations pour loteries et paris professionnels.
	4130	Parts de revenus à des loteries, Sport-Toto, paris	– Parts des recettes à des loteries (loterie intercantonale, loteries à numéros, etc.) ainsi qu'au Sport-Toto et paris professionnels.
42		**Taxes et redevances**	
420		Taxes de compensation	– Revenus provenant des taxes que les contribuables fournissent comme substitut, s'ils sont exonérés d'obligations de droit public.
	4200	Taxes de compensation	– Taxe de compensation de l'obligation de service chez les sapeurs-pompiers, taxes de compensation pour les constructions d'abris ou parkings, entre autres.
421		Emoluments pour actes administratifs	– Emoluments pour actes administratifs utilisés par chacun individuellement, incluant les dépenses et les émoluments d'écriture de la collectivité publique qui leur sont reliés (émoluments administratifs).
	4210	Emoluments pour actes administratifs	– Tous les émoluments et autorisations officiels.
422		Taxes pour hôpitaux et établissements médicaux sociaux, subventions aux frais de pension	
	4220	Taxes et subventions aux frais de pension	– Taxes et émoluments (rétributions) pour les prestations des hôpitaux et cliniques, établissements médico-sociaux et maisons de retraite, foyers de rééducation, centres de redressement, établissements d'exécution des peines, centres d'hébergement et accueils d'urgence de nuit, internats, hôpital des animaux et fourrières entre autres.
	4221	Paiements pour prestations particulières	– Paiements pour prestations de laboratoire, soins intensifs et gardes spéciales, frais extraordinaires pour personnes assistées, pensionnaires d'un centre et autre personnes assistées.
	4229		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
423		Frais d'écolage et taxes de cours	
	4230	Frais d'écolage	– Finances scolaires de particuliers pour écoles obligatoires et publiques comme les écoles professionnelles, écoles de maturité, droits de cours, hautes écoles spécialisées, etc. pour participer au cours. – Les participations aux frais d'autres collectivités publiques sont saisies dans le groupe par nature 461 Indemnités des collectivités publiques.
	4231	Taxes de cours	– Cours volontaires, ouverts à un large public. L'offrant propose ces cours en dehors du cours obligatoire

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			d'écoles publiques, il n'existe aucune obligation de proposer de tels cours.
	4239		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
424		Taxes d'utilisation et prestations de service	
	4240	Taxes d'utilisation et prestations de service	– Revenus provenant de l'utilisation d'équipements, appareils et biens meubles publics, et de prestations de service exigées, qui ne représentent pas d'actes administratifs.
425		Recettes sur ventes	
	4250	Ventes	– Ventes de marchandises et biens meubles en tout genre. Vente de biens meubles, véhicules, appareils plus utilisés (occasions), revalorisation d'objets trouvés, entre autres. – Par exemple également les revenus de ventes aux enchères de plaques minéralogiques.
426		Remboursements	
	4260	Remboursements et participations de tiers	– Remboursements de tiers pour des dépenses de la collectivité publique. Les remboursements assujettis à la TVA doivent être comptabilisés en brut comme revenu. – Si les remboursements peuvent être attribués aux charges correspondantes, ils peuvent être saisis comme diminution de charges (nette ou séparée par un compte détaillé).
427		Amendes	
	4270	Amendes	– Revenus provenant des amendes en tout genre – Rappels d'impôts, voir groupe par nature 40 Revenus fiscaux. – Amendes d'impôts
428			– Rubrique utilisée uniquement par la Confédération.
429		Autres taxes	
	4290	Autres taxes	– Entrée de créances amorties et rétributions affectées nulle part ailleurs.
43		**Revenus divers**	
430		Revenus d'exploitation divers	
	4300	Revenus de l'activité de médecine privée	– Honoraires et forfaits des médecins privés facturés aux patients. La part des honoraires et forfaits transmise aux médecins est saisie dans le compte 3136 (principe du produit brut).
	4301	Actifs saisis	– Actifs confisqués par voie pénale ou par la police (valeurs confisquées) et avantages patrimoniaux acquis de manière abusive ; bénéfices de liquidation, en cas de réalisation forcée et de faillite.
	4309	Autres revenus d'exploitation	– Revenus provenant des activités d'exploitation affectés nulle part ailleurs (entre autres remboursements de jetons de présence de conseils d'administration de l'exécutif ou de l'administration et autres).

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
431		Transferts au compte des investissements	
	4310	Prestations propres sur immobilisations corporelles portées à l'actif	– Prestations du personnel propre et livraisons de matériel et de marchandises provenant du patrimoine financier (par ex. stocks) à la création ou l'établissement d'immobilisations corporelles. L'écriture au débit a lieu dans le groupe par nature 50 du compte des investissements.
	4311	Prestations propres sur immobilisations incorporelles portées à l'actif	– Prestations du personnel propre et livraisons de matériel et de marchandises provenant du patrimoine financier (par ex. stocks) à la création ou l'établissement d'immobilisations incorporelles (développement de logiciels entre autres). L'écriture au débit a lieu dans le groupe par nature 52 du compte des investissements.
	4312	Frais de projection portés à l'actif	– Frais de projection courus du compte de résultats, qui sont imputés lors de l'octroi des crédits à l'objet d'investissement. L'écriture au débit a lieu dans le groupe par nature 50 du compte des investissements.
	4319		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
432		Variations de stocks	– Régularisations pour produits semi-finis et finis réalisés soi-même et travaux en cours et prestations de service.
	4320	Variations de stocks, produits semi-finis et finis	– Marchandises fabriquées au cours de la période comptable, qui ne sont vendues qu'au cours des périodes comptables suivantes. Evaluation aux coûts de fabrication ou d'acquisition, si ceux-ci sont en dessous du produit de vente net réalisable (principe de la valeur minimale).
	4321	Variations de stocks, travaux commencés (prestations de service)	– Prestations de service fournies au cours de la période comptable, qui ne sont vendues qu'au cours des périodes comptables suivantes. La participation à l'achèvement est évaluée en % du produit de ventes.
	4329	Autres variations de stocks	– Par exemple : bétail né au cours de la période comptable. Etablissement du bilan sous le compte 1086 Biens meubles classés dans le patrimoine financier.
439		Autres revenus	
	4390	Autres revenus	– Successions, donations, legs etc.
	4391	Réévaluations PA	– Réévaluations d'immobilisations corporelles et incorporelles, de prêts, de participations, de capital social et de contributions d'investissement du patrimoine administratif ; exceptionnellement par une réévaluation – Tenir des comptes détaillés pour chaque groupe thématique du bilan, car les réévaluations doivent être attestées dans le tableau des immobilisations de l'annexe.
44		**Revenus financiers**	
440		Revenus des intérêts	
	4400	Intérêts des liquidités	– Compte bancaire - postal, placements à court terme sur le marché monétaire.
	4401	Intérêts des créances et comptes courants	– Séparer éventuellement par un compte détaillé les comptes courants, les dépôts, les intérêts moratoires sur créances à court terme
	4402	Intérêts des placements financiers	– Intérêts des placements financiers des groupes par nature 102 et 107

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	4409	Autres intérêts du patrimoine financier	– Intérêts perçus et revenus des actifs du patrimoine financier classés nulle part ailleurs.
441		Gains réalisés PF	
	4410	Gains provenant des ventes des placements financiers PF	– Gains provenant de l'aliénation de placements financiers à court ou long terme. Tenir des comptes détaillés selon les types de placements financiers.
	4411	Gain provenant des ventes des immobilisations corporelles et incorporelles PF	– Gains réalisés provenant de l'aliénation d'immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier. Tenir des comptes détaillés selon les types d'immobilisations corporelles et incorporelles.
	4419	Autres gains réalisés à partir du patrimoine financier	– Gains de change réalisés sur monnaies étrangères – Les gains de change non réalisés sur monnaies étrangères sont comptabilisés au compte 4440. – Gains réalisés provenant de l'aliénation du patrimoine financier classés nulle part ailleurs.
442		Revenus de participations PF	
	4420	Dividendes	– Dividendes et autres distributions de parts de gain d'immobilisations dans le patrimoine financier.
	4429	Autres revenus de participations	– Droits de souscription, remboursements de la valeur nominale, etc.
443		Produits des immeubles du PF	
	4430	Loyers et fermages des immeubles du PF	– Fermages, loyers et rentes du droit de superficie provenant des biens-fonds et des terrains du patrimoine financier.
	4431	Paiements pour appartements de service PF	– Paiements du personnel propre pour appartements de service.
	4432	Paiements pour utilisations des immeubles PF	– Paiements pour la location et l'utilisation à court terme de locaux dans des biens-fonds du patrimoine financier (par ex. locations de salle).
	4439	Autres produits des immeubles, PF	– Revenus de biens-fonds du patrimoine financier classés nulle part ailleurs.
444		Réévaluations des immobilisations PF	– Les évaluations ultérieures ont lieu selon le principe de l'évaluation par objet. Des modifications positives ou négatives de l'évaluation peuvent être saisies en net dans le groupe par nature 444. Si un solde négatif en résulte (diminution de la valeur totale), le solde doit être reporté sur le groupe par nature 344.
	4440	Réévaluations d'autres placements financiers PF	– Adaptations aux valeurs marchandes, évaluations ultérieures des titres du patrimoine financier selon la la Recommandation 06 et la Recommandation 12, chiffre 3. – Sans prêts et participations – Gains de change non réalisés sur monnaies étrangères – Gains de change réalisés sur monnaies étrangères sont comptabilisés au compte 4419
	4441	Réévaluations des prêts PF	– Adaptations aux valeurs marchandes, évaluations ultérieures des prêts du patrimoine financier selon la Recommandation 06 et la Recommandation 12, chiffre 3.
	4442	Réévaluations des participations PF	– Adaptations aux valeurs marchandes, évaluations ultérieures des participations du patrimoine financier selon la Recommandation 06 et la Recommandation 12, chiffre 3.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	4443	Réévaluations des immeubles PF	– Adaptations aux valeurs marchandes, évaluations ultérieures des biens-fonds et terrains du patrimoine financier selon la Recommandation 06 et la Recommandation 12, chiffre 3.
	4449	Réévaluations d'autres immobilisations corporelles et incorporelles PF	– Adaptations aux valeurs marchandes, évaluations ultérieures des autres immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine financier selon la Recommandation 06 et la Recommandation 12, chiffre 3.
445		Revenus financiers de prêts et de participations PA	
	4450	Revenus provenant de prêts PA	– Intérêts de prêts du patrimoine administratif.
	4451	Revenus provenant de participations PA, hormis dans des entreprises publiques	– Dividendes et autres distributions de parts de gain d'immobilisations dans le patrimoine administratif. – N'est utilisé que pour des participations des comptes 1455, 1456 et 1458.
	4459		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
446		Revenus financiers d'entreprises publiques	– Revenus financiers des participations des compte 1450 Participations à la Confédération, 1451 Participations aux cantons et aux concordats, 1452 Participations aux communes et aux associations intercommunales, 1453 Participations aux assurances sociales publiques, 1454 Participations aux entreprises publiques.
	4460	Exploitations publiques de la Confédération	– Entreprises de droit public selon le droit fédéral.
	4461	Entreprises publiques des cantons avec forme juridique de droit public, concordats	– Institutions autonomes et non autonomes, concordats selon le droit cantonal.
	4462	Associations intercommunales, entreprises communales autonomes et non autonomes	– Etablissements de droit public des communes, associations intercommunales ; entreprises communales qui ne sont pas organisées comme des sociétés morales (de droit privé).
	4463	Entreprises publiques comme société anonyme ou autre forme d'organisation de droit privé	– SA, SA en statut juridique particulier, Sàrl, coopératives, association, société simple et autres personnes morales auprès desquelles les pouvoirs publics possèdent la majorité du capital.
	4464	Banque nationale suisse	– Dividendes sur actions (parts de revenus et distributions supplémentaires, voir compte 4110).
	4468	Entreprises publiques à l'étranger	– Revenus sur entreprises publiques à l'étranger, indépendamment de leur forme juridique.
	4469	Autres entreprises publiques	– Revenus d'autres entreprises publiques.
447		Produits des immeubles PA	
	4470	Loyers et fermages des biens-fonds PA	– Fermages, loyers et rentes du droit de superficie provenant des biens-fonds du patrimoine administratif.
	4471	Paiements pour appartements de service PA	– Paiements du personnel propre pour appartements de service du patrimoine administratif.
	4472	Paiements pour utilisation des immeubles PA	– Paiement pour la location et l'utilisation à court terme de locaux dans des biens-fonds du patrimoine administratif (par ex. locations de salle, gymnases, terrains de sport et installations sportives, salles polyvalentes, entre autres).

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	4479	Autres revenus des biens-fonds PA	– Revenus sur les biens-fonds du patrimoine administratif classés nulle part ailleurs.
448		Revenus des immeubles loués	– Revenus sur sous-location ou transfert de location à des tiers des biens-fonds loués
	4480	Loyers des immeubles loués	– Fermages et loyers pour la sous-location ou le transfert de location de biens-fonds loués à des fins administratives.
	4489	Autres revenus des biens-fonds loués	– Revenus pour location à court terme et utilisation de locaux dans des biens-fonds loués à des fins administratives.
449		Autres revenus financiers	
	4499	Autres revenus financiers	– Par exemple : intérêts négatifs.
45		**Prélèvements sur les financements spéciaux et fonds**	
450		Prélèvements sur les financements spéciaux et fonds sous capitaux de tiers	– Les fonds et financements spéciaux selon la Recommandation 08, chiffre 1, doivent être compensés au terme de la période comptable, en transférant les excédents de charges (déficits) dans le compte du bilan.
	4500	Prélèvements sur les financements spéciaux sous capitaux de tiers	– Les prélèvements sont inscrits au débit dans le compte 2090 Engagements envers les financements spéciaux sous capitaux de tiers. Le prélèvement représente l'excédent de charges de la période comptable.
	4501	Prélèvements sur les fonds sous capitaux de tiers	– Les prélèvements sont inscrits au débit dans le compte 2091 Engagements envers les fonds sous capitaux de tiers. Le prélèvement représente l'excédent de charges de la période comptable.
	4502	Prélèvements sur les legs et de fondation des capitaux de tiers	– Les prélèvements sont inscrits au débit dans le compte 2092 Engagements envers les legs et fondations sous capitaux de tiers. Le prélèvement représente l'excédent de charges de la période comptable.
	4503	Prélèvements sur d'autres capitaux de tiers affectés	– Les prélèvements sont inscrits au débit dans le compte 2093 Engagements envers d'autres capitaux de tiers affectés. Le prélèvement représente l'excédent de charges de la période comptable.
	4509		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
451		Prélèvements sur les fonds et financements spéciaux sous capital propre	– Par souci de transparence, la clôture des financements spéciaux et des fonds sous capital propre doit être effectuée dans les comptes 9010 et 9011.
	4510	Prélèvements sur les financements spéciaux sous capital propre	– Les prélèvements sont inscrits au débit dans le compte 2900 Financements spéciaux sous capital propre.
	4511	Prélèvements sur les fonds sous capital propre	– Les prélèvements sont inscrits au débit dans le compte 2910 Fonds sous capital propre.
	4512	Prélèvements sur les legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre	– Les prélèvements sont inscrits au débit dans le compte 2911 Legs et fondations sans personnalité juridique enregistrés comme capital propre.
	4519		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	4529		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
46		**Revenus de transferts**	
460		Parts à des revenus de tiers	
	4600	Part aux revenus de la Confédération	– Les comptes détaillés suivants doivent être tenus dans les comptes des cantons pour des raisons de statistique financière : – 4600.0 Part à l'impôt fédéral direct. – 4600.1 Part à l'impôt anticipé. – 4600.2 Part à la taxe d'exemption de l'obligation de servir. – 4600.3 Part au revenu de la régie fédérale des alcools. – 4600.4 Part au revenu des bus et taxis de la Confédération. – 4600.5 Part au revenu de l'impôt sur les huiles minérales. – 4600.6 Part au revenu sur les droits de timbre. – 4600.7 Part au revenu de l'imposition des intérêts dans l'Union européenne. – 4600.8 Part au revenu de la RPLP. – 4600.9 Part au revenu des autres recettes fédérales.
	4601	Part aux revenus des cantons et des concordats	– Les comptes détaillés suivants doivent être tenus dans les comptes des communes pour des raisons de statistique financière : – 4601.0 Part au revenu des impôts cantonaux – 4601.1 Part au revenu des patentes et concessions cantonales – 4601.2 Part aux émoluments cantonaux – 4601.9 Part aux autres revenus cantonaux – Pour les cantons, aucune part aux autres revenus cantonaux n'est connue. S'il en existe, un compte détaillé doit être tenu pour chaque catégorie de revenu ou concordat. – Il ne s'agit pas de parts dans le cadre d'une consolidation.
	4602	Part aux revenus des communes et des associations intercommunales	– Un compte détaillé par catégorie de revenu doit être tenu dans les comptes des cantons. – Un compte détaillé par catégorie de revenu et associations intercommunale doit être tenu dans les comptes des communes. – Il ne s'agit pas de parts dans le cadre d'une consolidation.
	4603	Part aux revenus des institutions publiques d'assurance sociale	
	4604	Part aux revenus des entreprises publiques	
461		Dédommagements de collectivités publiques	– Indemnité d'une collectivité publique, pour laquelle la propre collectivité effectue une tâche partiellement ou dans son intégralité, tâche qui sert à des fins publiques, et qui selon la répartition des tâches donnée, est de la compétence de l'autre collectivité publique. L'indemnité est en règle générale fixée en rapport avec les coûts.
	4610	Dédommagements de la Confédération	– Dédommagements de la Confédération, pour des tâches qui relèvent de son domaine de compétence.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	4611	Dédommagements des cantons et des concordats	– Dédommagements des cantons, pour des tâches qui relèvent du domaine de compétence des cantons.

	4612	Dédommagements des communes et des associations intercommunales	– Dédommagements des communes et des associations intercommunales, pour des tâches qui relèvent du domaine de compétence des communes ou des associations intercommunales.
			– Division recommandée :
			  – 4612.1 Dédommagements des communes et associations intercommunales du même canton
			  – 4612.2 Dédommagements des communes et associations intercommunales en dehors du canton
			  – 4612.3 Dédommagements des communes et associations intercommunales de l'étranger limitrophe

	4613	Indemnités des assurances sociales publiques	– Indemnités d'assurances sociales publiques pour des tâches qui relèvent du domaine de compétence des assurances sociales publiques.
	4614	Indemnités des entreprises publiques	– Indemnités d'entreprises publiques pour des tâches qui relèvent du domaine de compétence des entreprises publiques.
	4615		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	4616		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	4617		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	4618		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
462		Péréquation financière et compensation des charges	

	4620	de la Confédération	– Paiements de la Confédération dans la RPT pour les comptes du canton :
			  – 4620.1 RPT : péréquation des ressources (de la Confédération 10/17 ; reste des cantons [cantons bailleurs de fonds] voir compte 4621.1.
			  – 4620.2 RPT : compensation socio-démographique (paiement de la Confédération 100%).
			  – 4620.3 RPT : compensation géo-topographique (paiement de la Confédération 100%).
			  – 4620.4 RPT : compensation des cas de rigueur (paiement de la Confédération la première année 2/3 ; des cantons la première année 1/3 voir le compte 4621.4).
			  – 4620.9 RPT : autres mesures liées à la péréquation financière.

	4621	des cantons et des concordats	– Pour les comptes de la Confédération (en tant que chambre de compensation dans la RPT) :
			  – 4621.7 RPT : péréquation des ressources et des cas de rigueur des cantons bailleurs de fonds (le solde doit correspondre au compte 3621.7).
			– Paiements des cantons bailleurs de fonds dans la RPT pour les comptes des cantons :
			  – 4621.1 RPT : péréquation des ressources (des cantons 7/17 ; pour le reste, voir le compte 4620.1).

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– 4621.4 RPT : compensation des cas de rigueur (des cantons 1/3 ; pour le reste, voir le compte 4620.4). – Paiements des cantons aux communes pour les comptes des communes : – 4621.1 Part de la péréquation des ressources des cantons. – 4621.2 Part de la compensation socio-démographique du canton. – 4621.3 Part de la compensation géo-topographique du canton. – 4621.4 Part de la compensation des cas de rigueur – 4621.5 Péréquation financière verticale transferts du canton aux communes – 4621.6 Compensation verticale des charges transferts du canton aux communes. – 4621.9 Autres péréquation financière et compensation des charges (péréquation des charges verticale).
	4622	des communes et des associations intercommunales	– Pour les comptes des cantons (transferts verticaux des communes au canton) : – 4622.5 Péréquation financière financée par les communes au bénéfice du canton. – 4622.6 Compensation des charges cantonales par les communes. – 4622.7 Péréquation financière horizontale : transferts entre communes (lorsque le canton agit comme chambre de compensation, le total doit correspondre à celui du compte 3622.7). – 4622.8 Compensation horizontale des charges : transferts entre communes (lorsque le canton agit comme chambre de compensation, le total doit correspondre à celui du compte 3622.8). – Pour les comptes des communes (transferts horizontaux entre communes) : – 4622.7 Péréquation financière horizontale (transferts entre communes). – 4622.8 Compensation horizontale des charges (transferts entre communes).
	4624	des entreprises publiques	– Dans le compte des cantons ou des communes, dès lors que les entreprises publiques (par ex. banques cantonales) réalisent une compensation de charges.
	4629		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
463		Subventions de collectivités publiques et de tiers	– Les emprunts conditionnellement remboursables de type à fonds perdus doivent être comptabilisés comme des revenus de transfert. Voir le Complément relatif à la comptabilisation des prêts conditionnellement remboursables (annexe).
	4630	Subventions de la Confédération	– Contributions d'exploitation courantes de la Confédération.
	4631	Subventions des cantons et des concordats	– Contributions d'exploitation courantes des cantons et des concordats.
	4632	Subventions des communes et des associations intercommunales	– Contributions d'exploitation courantes des communes et des associations intercommunales – Division recommandée : – 4632.1 Subventions d'exploitation courantes des communes et associations intercommunales du même canton

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– 4632.2 Subventions d'exploitation courantes des communes et des associations intercommunales en dehors du canton – 4632.3 Subventions d'exploitation courantes des communes et des associations intercommunales de l'étranger limitrophe
	4633	Subventions des assurances sociales publiques	– Contributions d'exploitation courantes des assurances sociales publiques.
	4634	Subventions des entreprises publiques	– Contributions d'exploitation courantes des entreprises publiques.
	4635	Subventions des entreprises privées	– Contributions d'exploitation courantes des entreprises privées.
	4636	Subventions des organisations privées à but non lucratif	– Contributions d'exploitation courantes des organisations privées à but non lucratif.
	4637	Subventions des ménages privés	– Contributions d'exploitation courantes des ménages privés.
	4638	Subventions provenant de l'étranger	– Contributions d'exploitation courantes provenant de l'étranger.
466		Dissolutions des subventions d'investissement portées au passif	– Selon la Recommandation 10, chiffre 3, le groupe par nature 466 est uniquement tenu si des contributions d'investissement détaillées sont portées au passif (option 2). – Si l'investissement net est porté à l'actif (option 1), le groupe par nature est supprimé.

	4660	Dissolutions planifiées des subventions d'investissement portées au passif	– Amortissements planifiés des contributions d'investissement portées au passif dans le compte 2068 selon la durée d'utilisation de l'immobilisation correspondante.
			– Tenir un compte détaillé pour chaque origine :
			  – 4660.0 Dissolutions planifiées des subventions d'investissement de la Confédération portées au passif.
			  – 4660.1 Dissolutions planifiées des subventions d'investissement des cantons portées au passif.
			  – etc.

	4661	Dissolutions non planifiées des subventions d'investissement portées au passif	– Amortissements non planifiés des contributions d'investissement portées au passif dans le compte 2068, conformément à l'immobilisation correspondante.
			– Tenir un compte détaillé pour chaque origine :
			  – 4661.0 Dissolutions non planifiées des subventions d'investissement de la Confédération portées au passif.
			  – 4661.1 Dissolutions non planifiées des subventions d'investissement des cantons portées au passif.
			  – etc.

469		Autres revenus de transferts	
	4690	Autres revenus de transferts	– Remboursement de contributions d'investissement amorties. – Revenus de transferts affectés nulle part ailleurs.
	4699	Redistributions	– Recettes provenant de redistributions (y compris au sein d'une même collectivité publique) ; p.ex. taxe sur le CO2. – Chaque recette doit être isolée dans un sous-compte spécifique, p.ex. 4699.1 Redistribution taxe CO2.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
47		**Subventions à redistribuer**	– La collectivité publique transmet les contributions à redistribuer à des tiers (groupe par nature 37). La collectivité publique a obtenu ces fonds de la part d'une autre collectivité publique. Les entrées sont saisies dans le groupe par nature 47. Les groupes par natures 37 et 47 doivent correspondre au terme de la période comptable, des comptes de régularisation doivent pour cela être établis. – Les mêmes opérations que celles du MCH1 doivent être comptabilisées en tant que contributions à redistribuer.
470		Subventions à redistribuer	
	4700	Subventions à redistribuer reçues de la Confédération	– Contributions à redistribuer par la Confédération, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
	4701	Subventions à redistribuer reçues des cantons et les concordats	– Contributions à redistribuer par les cantons, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.

	4702	Subventions à redistribuer reçues des communes et associations intercommunales	– Contributions à redistribuer par les communes et (pas de propositions), qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
			– Division recommandée :
			  – 4702.1 Subventions reçues des communes et des associations intercommunales du même canton à redistribuer.
			  – 4702.2 Subventions reçues des communes et des associations intercommunales en dehors du canton à redistribuer en dehors du canton
			  – 4702.3 Subventions reçues des communes et des associations intercommunales de l'étranger limitrophe à redistribuer.

	4703	Subventions à redistribuer reçues des assurances sociales publiques	– Contributions à redistribuer par les assurances sociales publiques, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
	4704	Subventions à redistribuer reçues des entreprises publiques	– Contributions à redistribuer par les entreprises publiques, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
	4705	Subventions à redistribuer reçues des entreprises privées	– Contributions à redistribuer par les entreprises privées, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
	4706	Subventions à redistribuer reçues des organisations à but non lucratif	– Contributions à redistribuer par les organisations privées à but non lucratif, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
	4707	Subventions à redistribuer reçues des ménages privés	– Contributions à redistribuer des ménages privés, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
	4708	Subventions à redistribuer reçues de l'étranger	– Contributions à redistribuer provenant de l'étranger, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
48		**Revenus extraordinaires**	
481		Revenus extraordinaires de patentes, concessions	– Revenus de patentes, concessions et brevets, qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4810	Revenus extraordinaires de patentes	– Revenus de patentes, qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	4811	Revenus extraordinaires de concessions	– Revenus de concessions, qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
482		Contributions extraordinaires	– Contributions qui ne pouvaient en aucun cas être envisagées et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
483		Revenus extraordinaires divers	– Revenus divers qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
484		Revenus financiers extraordinaires	– Revenus financiers qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4840	Revenus financiers monétaires extraordinaires	– Revenus financiers extraordinaires avec incidence sur les liquidités.
	4841	Revenus financiers comptables extraordinaires, Réévaluations extraordinaires	– Revenus financiers extraordinaires sans incidence sur les liquidités.
486		Revenus extraordinaires de transferts	– Revenus de transferts qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4860	Revenus extraordinaires de transferts ; Confédération	– Revenus de transferts de la Confédération qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4861	Revenus extraordinaires de transferts ; cantons	– Revenus de transferts des cantons qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4862	Revenus extraordinaires de transferts ; communes	– Revenus de transferts des communes qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4863	Revenus extraordinaires de transferts ; assurances sociales publiques	– Revenus de transferts des assurances sociales publiques qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4864	Revenus extraordinaires de transferts ; entreprises publiques	– Revenus de transferts des entreprises publiques qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4865	Revenus extraordinaires de transferts ; entreprises privées	– Revenus de transferts des entreprises privées qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4866	Revenus extraordinaires de transferts ; organisations privées à but non lucratif	– Revenus de transferts des organisations privées à but non lucratif qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4867	Revenus extraordinaires de transferts ; ménages privés	– Revenus de transferts des ménages privés qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.
	4868	Revenus extraordinaires de transferts ; étranger	– Revenus de transferts provenant de l'étranger qui ne pouvaient en aucun cas être envisagés et qui se soustraient à toute influence et tout contrôle.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
487		Dissolutions supplémentaires des subventions d'investissement portées au passif	– Amortissements supplémentaires de contributions d'investissement portées au passif. En cas d'amortissement supplémentaire d'immobilisations auxquelles des contributions d'investissement portées au passif sont affectées (méthode du produit brut), ces dernières doivent faire l'objet d'un amortissement supplémentaire. Sinon, les immobilisations sont entièrement amorties avant que toutes les contributions d'investissement ne le soient.
	4870	Dissolutions supplémentaires des subventions d'investissement portées au passif	– Amortissements supplémentaires de contributions d'investissement portées au passif. Structure de détail identique au compte 4660.
489		Prélèvements sur le capital propre	
	4890		– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
	4892	Prélèvements sur les réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires	– Les charges supplémentaires des domaines gérés par enveloppes budgétaires sont saisies dans les groupes thématiques correspondants. Pour compenser ces charges, le montant correspondant est prélevé sur les réserves (principe du produit brut).
	4893	Prélèvements sur les préfinancements du capital propre	– Prélèvements sur les préfinancements du capital propre selon la Recommandation 08, chiffre 2.
	4894	Prélèvement sur la réserve de politique budgétaire	– Prélèvement sur la réserve de politique budgétaire (comme la réserve conjoncturelle ou la réserve de compensation).
	4895	Prélèvements sur la réserve liée au retraitement du PA	– Prélèvements sur réserves liée au retraitement servant à compenser les amortissements accrus par la réévaluation du patrimoine administratif lors du passage au modèle MCH2.
	4896	Prélèvements sur les réserves liées au retraitement du PF	– Prélèvements sur les réserves liées au retraitement du patrimoine financier pour compenser des fluctuations causées par l'évaluation à la valeur vénale.
	4898	Prélèvements sur les autres capitaux propres	– Prélèvements sur les autres capitaux propres (selon compte de bilan 2980).
	4899	Prélèvements sur le résultat cumulé de l'année précédente	– Dans certains cantons, les communes doivent compenser les budgets par un prélèvement sur le capital propre.
49		**Imputations internes**	– Les imputations internes peuvent être effectuées entre les services de la même collectivité publique ou avec des entités à consolider. Au terme de la période comptable, les groupes par natures 39 et 49 doivent correspondre ; charges et revenus ne doivent pas être régularisés différemment.
490		Approvisionnement en matériel et en marchandises	– Imputations internes pour approvisionnements en marchandises, appareils, machines, biens meubles, articles de bureau en tout genre.
491		Prestations de service	– Imputations internes pour des prestations de service fournies en interne.
492		Baux à ferme, loyers, frais d'utilisation	– Imputations internes pour le loyer de biens-fonds, de locaux, de parkings et d'immobilisations corporelles, appareils, biens meubles, véhicules, etc.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
493		Frais administratifs et d'exploitation	– Imputations internes pour des frais administratifs et d'exploitation de biens-fonds, installations et biens meubles utilisés en commun ou en sous-location. Fonds généraux pour l'indemnisation forfaitaire de prestations.
494		Intérêts et charges financières théoriques	– Indemnités pour les intérêts théoriques sur le patrimoine financier et administratif et sur les comptes d'engagement de financements spéciaux et fonds.
495		Amortissements planifiés et non planifiés	– Amortissements planifiés et non planifiés sur le patrimoine administratif, dès lors que ceux-ci ne sont pas imputés directement aux services.
498		Virements comptables	– Opérations comptables entre bureaux administratifs sans qu'une prestation (approvisionnement en marchandises ou prestation de service, utilisation, etc.) n'existe.
499		Autres imputations internes	– Imputations internes non affectés différemment aux autres services ou entités consolidées.
COMPTE DES INVESTISSEMENTS			
5		**Dépenses d'investissement**	– Recommandation 10. – Les dépenses d'investissement entraînent un flux de capital à venir ou présentent une utilité publique de plusieurs années. – Les dépenses sont portées à l'actif au terme de la période comptable, c'est-à-dire qu'elles sont saisies en tant qu'entrées dans le groupe par nature 14 Patrimoine administratif (compte de contrepartie : 690). – Il est judicieux de fixer une limite d'investissement pour certaines immobilisations corporelles. En dessous de cette limite, les immobilisations corporelles ne sont pas saisies sous le groupe thématique 311 Immobilisations ne pouvant être portées à l'actif.
50		**Immobilisations corporelles**	– Dépenses d'investissement pour l'acquisition ou l'établissement d'immobilisations corporelles, qui sont requises pour la réalisation des tâches publiques.

500		Terrains	– Surfaces bâties et non bâties.
			– Comptes détaillés possibles :
			  – Terrains non bâtis.
			  – Surfaces agricoles.
			  – Espaces naturels protégés et biotopes.
			  – Parcs.
			  – Autres.
			– Les surfaces bâties sont portées au bilan comme terrains car elles ne font pas l'objet d'amortissements planifiés.

501		Routes et voies de communication	– Comptes détaillés possibles :
			  – Zones piétonnes, pistes cyclables.
			  – Routes.
			  – Routes nationales (selon l'ancien droit).
			  – Routes forestières.
			  – Voies ferrées.
			  – Chemins de fer de montagne, installations de transport.
			  – Voies navigables.
			  – Autres voies de communication.
			– Y compris les terrains. Les terrains et les dépenses de construction ne sont pas portés à l'actif de manière séparée.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
502		Aménagements des cours d'eau	– Sur les cours d'eau et les lacs, incluant les terrains. L'étendue d'eau (respectivement le lit du cours d'eau ou le fond du lac) n'est pas considérée comme terrain et n'est pas portée au bilan.
503		Autres travaux de génie civil	– Différencier canalisation, alimentation en eau, STEP, etc. par des groupes par natures à 4 chiffres. – Les terrains morcelés sont à comptabiliser dans le compte 500.
504		Bâtiments	– Acquisition ou construction de bâtiments et d'aménagements dans des biens-fonds loués et des équipements (équipement technique du bâtiment) cependant sans mobilier. – Les terrains morcelés sont à comptabiliser dans le compte 500.
505		Forêts	– Forêts incluant les terrains.
506		Biens meubles	– Biens meubles, appareils, véhicules, machines, matériel informatique en tout genre.
509		Autres immobilisations corporelles	– Immobilisations corporelles classées nulle part ailleurs ; – Aménagements paysagers à caractère écologique.
51		**Dépenses d'investissement pour le compte de tiers**	– Les dépenses d'investissement pour le compte de tiers sont remboursées par ces tiers (groupe par nature 61). Les dépenses réalisées au cours de la période comptable justifient une créance correspondante envers ces tiers. Les dépenses et les droits de remboursement sont régularisés au terme de la période comptable, de manière à ce qu'ils soient identiques et qu'ils se compensent
510		Terrains	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en terrains.
511		Routes et voies de communication	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en routes et voies de communication.
512		Aménagements des cours d'eau	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en cours d'eau.
513		Autres travaux de génie civil	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en autres travaux de génie civil.
514		Bâtiments	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en bâtiments.
515		Forêts	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en forêts.
516		Biens meubles	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en biens meubles.
519		Autres immobilisations corporelles	– Dépenses d'investissement pour le compte de tiers en autres immobilisations corporelles.
52		**Immobilisations incorporelles**	
520		Logiciels	– Logiciel d'application et applications informatiques avec une durée d'utilisation de plusieurs années.
521		Licences, droits d'utilisations, droits des marques	– Licences et droits d'utilisation acquis avec une durée d'utilisation de plusieurs années et droits d'utilisation sur des marques et des développements propres.
529		Autres immobilisations incorporelles	– Immobilisations incorporelles affectées nulle part ailleurs.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– Par ex. aménagement du territoire et des zones, Plan général d'évacuation des eaux (PGEE), etc., au niveau communal.
53			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
54		**Prêts**	– Les prêts remboursables avec une durée convenue sont considérés comme dépenses d'investissement, indépendamment d'une limite d'investissement éventuelle. – Les prêts conditionnellement remboursables au sens strict doivent être comptabilisés au bilan comme des prêts, les prêts conditionnellement remboursables avec interdiction de changement d'affectation doivent être comptabilisés au bilan comme des contributions d'investissement (compte 56). Voir le Complément relatif à la comptabilisation des prêts conditionnellement remboursables (annexe).
540		Confédération	– Prêts remboursables à la Confédération
541		Cantons et concordats	– Prêts remboursables aux cantons et aux concordats
542		Communes et associations intercommunales	– Prêts remboursables aux communes et aux associations intercommunales
543		Assurances sociales publiques	– Prêts remboursables aux assurances sociales publiques
544		Entreprises publiques	– Prêts remboursables aux entreprises publiques.
545		Entreprises privées	– Prêts remboursables aux entreprises privées.
546		Organisations privées à but non lucratif	– Prêts remboursables aux organisations à but non lucratif.
547		Ménages privés	– Prêts remboursables aux ménages privés. – Séparer les prêts d'études portés à l'actif par un compte détaillé
548		Etranger	– Prêts remboursables à des débiteurs à l'étranger.
549			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
55		**Participations et capital social**	– Les participations et le capital social sont considérés comme dépense d'investissement indépendamment d'une limite d'investissement éventuelle. – Bien que les participations aux collectivités publiques et aux ménages privés ne soient pas possibles, ces groupes thématiques sont mentionnés pour des raisons systématiques.
550		Confédération	
551		Cantons et concordats	– Capital social aux concordats.
552		Communes et associations intercommunales	
553		Assurances sociales publiques	
554		Entreprises publiques	– Participations et capital social aux entreprises publiques.
555		Entreprises privées	– Participations et capital social aux entreprises privées.
556		Organisations privées à but non lucratif	– Participations et capital social aux organisations à but non lucratif. Les participations peuvent avoir lieu sous

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			forme de parts sociales de sociétés coopératives, de déclarations d'affiliation, d'actions ou autres titres de participation.
557		Ménages privés	
558		Etranger	– Participations et capital social aux entreprises à l'étranger.
56		**Propres subventions d'investissement**	– Dépenses d'investissement pour contributions d'investissement accordées à des tiers. Voir Recommandation 10 commentaire sur le chiffre 3, al. 9. – Les prêts conditionnellement remboursables avec interdiction de changement d'affectation doivent être comptabilisés au bilan comme des subventions d'investissement. Voir le Complément relatif à la comptabilisation des prêts conditionnellement remboursables (annexe).
560		Confédération	– Contributions d'investissement à la Confédération.
561		Cantons et concordats	– Contributions d'investissement aux cantons et aux concordats.
562		Communes et associations intercommunales	– Contributions d'investissement aux communes et aux associations intercommunales.
563		Assurances sociales publiques	– Contributions d'investissement aux assurances sociales publiques.
564		Entreprises publiques	– Contributions d'investissement aux entreprises publiques.
565		Entreprises privées	– Contributions d'investissement aux entreprises privées.
566		Organisations privées à but non lucratif	– Contributions d'investissement aux organisations privées à but non lucratif.
567		Ménages privés	– Contributions d'investissement aux ménages privés.
568		Etranger	– Contributions d'investissement aux bénéficiaires à l'étranger.
57		**Subventions d'investissement redistribuées**	– La collectivité publique transmet les contributions d'investissement redistribuées à des tiers. La collectivité publique a obtenu ces fonds de la part d'une autre collectivité publique. Les entrées sont saisies dans le groupe thématique 67. Les groupes thématiques 57 et 67 doivent correspondre au terme de la période comptable, des comptes de régularisation doivent pour cela être établis. – Les mêmes opérations que celles du MCH1 doivent être comptabilisées en tant que contributions d'investissement redistribuées.
570		Confédération	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont transmises à la Confédération.
571		Cantons et concordats	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des cantons ou aux concordats.
572		Communes et associations intercommunales	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des communes ou à des associations intercommunales.
573		Assurances sociales publiques	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des assurances sociales publiques.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
574		Entreprises publiques	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des entreprises publiques.
575		Entreprises privées	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des entreprises privées.
576		Organisations privées à but non lucratif	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des organisations privées à but non lucratif.
577		Ménages privés	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des ménages privés.
578		Etranger	– Contributions d'investissement redistribuées provenant d'autres collectivités publiques ou de tiers, qui sont redistribuées à des bénéficiaires à l'étranger.
58		**Dépenses d'investissement extraordinaires**	– Dépenses d'investissement en aucune manière prévisibles, non influencées ni contrôlées et qui n'ont pas été provoquées par le processus d'exploitation de production de la prestation
580		Dépenses d'investissement extraordinaires pour les immobilisations corporelles	– Dépenses d'investissement extraordinaires pour les immobilisations corporelles. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 50.
582		Dépenses d'investissement extraordinaires pour les immobilisations incorporelles	– Dépenses d'investissement pour les immobilisations incorporelles. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 52.
584		Dépenses d'investissement extraordinaires pour les prêts	– Dépenses d'investissement extraordinaires pour les prêts. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 54.
585		Dépenses d'investissement extraordinaires pour les participations et le capital social	– Dépenses d'investissement extraordinaires pour les participations et le capital social. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 55
586		Subventions d'investissement extraordinaires	– Contributions d'investissement extraordinaires. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 56.
589		Autres dépenses d'investissement extraordinaires	– Autres dépenses extraordinaires d'investissement. Les comptes détaillés doivent être attribués de manière nette au compte du bilan, pour des raisons d'inscription à l'actif.
59		**Report au bilan**	
590		Report au bilan	– Clôture du compte des investissements selon deux variantes (Recommandation 10, chiffre 3) : – Option 1 : les recettes des groupes par natures 60, 62-66 et 68 sont comptabilisées comme « Crédit » des groupes par natures du bilan correspondants 14 Patrimoine administratif. La contre-écriture dans « Débit » a lieu sur le groupe par nature 590. – Option 2 : les recettes des groupes par natures 60 et 62 ainsi que 64-66 et 68 sont comptabilisées dans « Crédit » des groupes par natures du bilan correspondants 14 Patrimoine administratif ; le groupe par nature 63 Subventions d'investissement acquises est porté au passif dans le compte 2068 (inscription à l'actif nette).

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– Les groupes par natures 51/61 et 57/67 se compensent au sein de la période comptable. Ils ne sont donc pas portés au bilan.
599			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
6		**Recettes d'investissement**	
60		**Transferts d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier**	– Pour l'aliénation d'immobilisations corporelles ou pour l'exécution de tâches publiques, les immobilisations corporelles qui ne sont plus utilisées doivent être transférées dans le patrimoine financier (groupe par nature 108) (déclassement).
600		Transferts de terrains	– Transferts du compte 1400 Terrains classés dans le patrimoine administratif dans le patrimoine financier.
601		Transferts de routes et voies de communication	– Transferts du compte 1401 Routes et voies de communication dans le patrimoine financier.
602		Transferts d'aménagements des cours d'eau	– Transferts du compte 1402 Aménagement des cours d'eau dans le patrimoine financier.
603		Transferts d'autres travaux de génie civil	– Transferts du compte 1403 Autres travaux de génie civil dans le patrimoine financier.
604		Transfert de bâtiments	– Transferts du compte 1404 Bâtiments dans le patrimoine financier.
605		Transferts de forêts	– Transferts du compte 1405 Forêts dans le patrimoine financier.
606		Transferts de biens meubles	– Transferts du compte 1406 Biens meubles dans le patrimoine financier.
609		Transferts d'autres immobilisations corporelles	– Transferts du compte 1409 Autres immobilisations corporelles dans le patrimoine financier.
61		**Remboursements de dépenses d'investissement pour le compte de tiers**	– Les investissements pour le compte de tiers (groupe thématique 51) sont remboursés par ces tiers et apparaissent dans le groupe thématique 61 (principe du produit brut). Les dépenses réalisées au cours de la période comptable justifient une créance correspondante envers ces tiers. Les dépenses et les droits de remboursement sont délimités au terme de la période comptable, de manière à ce qu'ils soient identiques et qu'ils se compensent
610		Terrains	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur terrains.
611		Routes et voies de communication	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur routes et voies de communication.
612		Aménagements des cours d'eau	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur cours d'eau.
613		Travaux de génie civil	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur autres travaux de génie civil.
614		Bâtiments	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur bâtiments.
615		Forêts	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur forêts.
616		Biens meubles	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur biens meubles.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
619		Immobilisations corporelles diverses	– Remboursements d'investissement pour le compte de tiers sur autres immobilisations corporelles.
62		**Transferts d'immobilisations incorporelles dans le patrimoine financier**	– Transferts d'immobilisations incorporelles dans le patrimoine financier (voir groupe par nature 60).
620		Logiciels	– Transferts du compte 1420 Logiciels dans le patrimoine financier.
621		Licences, droits d'utilisations, droits des marques	– Transferts du compte 1421 Licences, droits d'utilisation, droits des marques dans le patrimoine financier.
629		Autres immobilisations incorporelles	– Transferts du compte 1429 Autres immobilisations incorporelles dans le patrimoine financier.
63		**Subventions d'investissement acquises**	– Contributions d'investissement de tiers pour le cofinancement de dépenses d'investissement propres. – Le remboursement de contributions d'investissement reçues est à comptabiliser dans le même compte que la réception du paiement.
630		Confédération	– Contributions d'investissement de la Confédération pour des dépenses d'investissement propres.
631		Cantons et concordats	– Contributions d'investissement de cantons et de concordats pour des dépenses d'investissement propres.
632		Communes et associations intercommunales	– Contributions d'investissement de communes et d'associations intercommunales pour des dépenses d'investissement propres.
633		Assurances sociales publiques	– Contributions d'investissement d'assurances sociales publiques pour des dépenses d'investissement propres.
634		Entreprises publiques	– Contributions d'investissement d'entreprises publiques pour des dépenses d'investissement propres.
635		Entreprises privées	– Contributions d'investissement d'entreprises privées pour des dépenses d'investissement propres.
636		Organisations privées à but non lucratif	– Contributions d'investissement d'organisations privées à but non lucratif pour des dépenses d'investissement propres.
637		Ménages privés	– Contributions d'investissement de ménages privés pour des dépenses d'investissement propres.
638		Etranger	– Contributions d'investissement provenant de l'étranger pour des dépenses d'investissement propres.
64		**Remboursements de prêts**	
640		Confédération	– Remboursement de prêts du compte 1440.
641		Cantons et concordats	– Remboursement de prêts du compte 1441.
642		Communes et associations intercommunales	– Remboursement de prêts du compte 1442.
643		Assurances sociales publiques	– Remboursement de prêts du compte 1443.
644		Entreprises publiques	– Remboursement de prêts du compte 1444.
645		Entreprises privées	– Remboursement de prêts du compte 1445.
646		Organisations privées à but non lucratif	– Remboursement de prêts du compte 1446.
647		Ménages privés	– Remboursement de prêts du compte 1447.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
			– Tenir les remboursements de prêts d'études par un compte détaillé.
648		Etranger	– Remboursement de prêts du compte 1448.
649			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
65		**Transferts de participations**	– Transferts de participations dans le patrimoine financier (voir groupe par nature 60).
650		Confédération	– Transferts de participations du compte 1450 dans le patrimoine financier.
651		Cantons et concordats	– Transferts de participations du compte 1451 dans le patrimoine financier.
652		Communes et associations intercommunales	– Transferts de participations du compte 1452 dans le patrimoine financier.
653		Assurances sociales publiques	– Transferts de participations du compte 1453 dans le patrimoine financier.
654		Entreprises publiques	– Transferts de participations du compte 1454 dans le patrimoine financier.
655		Entreprises privées	– Transferts de participations du compte 1455 dans le patrimoine financier.
656		Organisations privées à but non lucratif	– Transferts de participations du compte 1456 dans le patrimoine financier.
657		Ménages privés	– Transferts de participations du compte 1457 dans le patrimoine financier.
658		Etranger	– Transferts de participations du compte 1458 dans le patrimoine financier.
66		**Remboursements de propres subventions d'investissement**	– Les contributions d'investissement de la collectivité publique versées à des tiers doivent être remboursées selon les circonstances si le but n'est plus rempli. Comme les contributions d'investissement font l'objet d'un amortissement planifié, seule la valeur comptable résiduelle encore existante est comptabilisée en tant que remboursement de propres contributions d'investissement, le montant excédant est saisi dans le compte de résultats dans le groupe thématique 4690.
660		Confédération	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1460.
661		Cantons et concordats	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1461.
662		Communes et associations intercommunales	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1462.
663		Assurances sociales publiques	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1463.
664		Entreprises publiques	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1464.
665		Entreprises privées	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1465.
666		Organisations privées à but non lucratif	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1466.
667		Ménages privés	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1467.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
668		Etranger	– Remboursement de contributions d'investissement du groupe thématique 1468.
67		**Subventions d'investissement à redistribuer**	– La collectivité publique transmet à des tiers les contributions d'investissement à redistribuer. La collectivité publique a obtenu ces fonds de la part d'une autre collectivité publique. Les entrées sont saisies dans le groupe par nature 67. Les groupes par natures 57 et 67 doivent correspondre au terme de la période comptable, des comptes de régularisation doivent pour cela être établis. – Les mêmes opérations que celles du MCH1 doivent être comptabilisées en tant que contributions d'investissement redistribuées.
670		Confédération	– Contributions d'investissement redistribuées de la Confédération, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
671		Cantons et concordats	– Contributions d'investissement redistribuées de cantons, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
672		Communes et associations intercommunales	– Contributions d'investissement redistribuées de communes, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
673		Assurances sociales publiques	– Contributions d'investissement redistribuées des assurances sociales publiques, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
674		Entreprises publiques	– Contributions d'investissement redistribuées d'entreprises publiques, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
675		Entreprises privées	– Contributions d'investissement redistribuées d'entreprises privées, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
676		Organisations privées à but non lucratif	– Contributions d'investissement redistribuées d'organisations privées à but non lucratif, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
677		Ménages privés	– Contributions d'investissement redistribuées de ménages privés, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
678		Etranger	– Contributions d'investissement redistribuées provenant de l'étranger, qui sont transmises à d'autres collectivités publiques ou à des tiers.
68		**Recettes d'investissement extraordinaires**	– Recettes d'investissement en aucune manière prévisibles, non influencées ni contrôlées et qui n'ont pas été provoquées par le processus d'exploitation de production de la prestation
680		Recettes d'investissement extraordinaires pour les immobilisations corporelles	– Recettes d'investissement extraordinaires pour les immobilisations corporelles. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 60.
682		Recettes d'investissement extraordinaires pour les immobilisations incorporelles	– Recettes d'investissement extraordinaires pour les immobilisations incorporelles. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 62.
683		Subventions d'investissement extraordinaires acquises	– Contributions d'investissement extraordinaires acquises. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 63.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
684		Remboursements extraordinaires de prêts	– Remboursements extraordinaires de prêts. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 64.
685		Cessions extraordinaires de participations	– Transferts extraordinaires de participations et de capital social. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 65.
686		Remboursements extraordinaires de propres subventions d'investissement	– Remboursement extraordinaire de propres contributions d'investissement. Les comptes détaillés doivent correspondre à la structure du groupe par nature 66.
689		Autres recettes d'investissement extraordinaires	– Autres recettes d'investissement extraordinaires. Les comptes détaillés doivent être attribués de manière nette au compte du bilan, pour des raisons d'inscription au passif.
69		**Report au bilan**	
690		Report au bilan	– Clôture du compte des investissements selon deux variantes (Recommandation 10, chiffre 3) : – Les dépenses des groupes par natures 50, 52-56 et 58 sont comptabilisées comme « Débit » des groupes par natures du bilan correspondants 14 Patrimoine administratif. La contre-écriture dans « Crédit » a lieu sur le groupe par nature 690. – L'option 2 de la Recommandation 10, chiffre 3, se réfère uniquement à la clôture différente en fin d'exercice du groupe par nature 63 Subventions d'investissement acquises. – Les groupes par natures 51/61 et 57/67 se compensent au sein de la période comptable et ne sont donc pas portés au bilan.
699			– Le poste est occupé par la statistique financière fédérale. Il ne doit pas être utilisé pour les plans comptables des communes et des cantons.
9		**Comptes de clôture**	
90		**Clôture du compte de résultats**	– Clôture du compte de résultats y compris biens propres.
900		Clôture ménage général	– Comptes de clôture. – Le solde du compte de résultats du ménage général est reporté à la clôture de la période comptable dans le bilan sur le compte 2990 Résultat de l'exercice. – La justification de financement est fournie avec le tableau des flux de trésorerie, il n'est pas présenté dans les comptes de clôture.
	9000	Excédent de revenus	– Ecriture de clôture par laquelle l'excédent de revenus est inscrit dans le compte du bilan 2990 Résultat annuel.
	9001	Excédent de charges	– Ecriture de clôture par laquelle l'excédent de charges est inscrit dans le compte du bilan 2990 Résultat annuel.
901		Clôture des financements spéciaux et fonds sous capital propre	– Clôtures des fonds et financements spéciaux du capital propre
	9010	Clôture des financements spéciaux et fonds sous capital propre, excédent de revenus	– Ecriture de clôture par laquelle l'excédent de revenus des financements spéciaux respectivement des fonds sous capital propre est inscrit dans le compte du bilan 2900 Financements spéciaux sous capital propre respectivement. 2910 Fonds sous capital propre.

Groupe	Compte	Désignation	Inscription au compte
	9011	Clôture des financements spéciaux et fonds sous capital propre, excédent de charges	– Ecriture de clôture par laquelle l'excédent de charges des financements spéciaux respectivement. des fonds enregistrés comme capital propre est inscrit dans le compte du bilan 2900 Financements spéciaux sous capital propre respectivement. 2910 Fonds sous capital propre.
902		Clôture des legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre	– Clôture des legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre.
	9020	Clôture des legs et fondations sans personnalité juridique enregistrés comme capital propre, excédent de revenus	– Ecriture de clôture par laquelle l'excédent de revenus des legs et fondations enregistrés sous capital propre est inscrit dans le compte du bilan 2911 Legs et fondations sans personnalité juridique enregistrés sous capital propre.
	9021	Clôture des legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre, excédent de charges	– Ecriture de clôture par laquelle l'excédent de charges des legs et fondations sous capital propre est inscrit dans le compte du bilan 2911 Legs et fondations sans personnalité juridique sous capital propre.
903		Clôture d'autres capitaux propres affectés	– Clôture des autres capitaux propres affectés (compte de contrepartie 298).

Annexe B
Classification fonctionnelle

Cette annexe présente la classification fonctionnelle telle qu'elle est prévue par la Recommandation 03. Cette classification fonctionnelle fait l'objet d'une actualisation périodique (en principe annuelle). C'est pourquoi il est vivement conseillé aux collectivités publiques de s'assurer qu'elles sont toujours en possession de la toute dernière version de cette annexe, respectivement de mettre à jour régulièrement la classification fonctionnelle qu'elles utilisent. Il est aussi conseillé aux autorités cantonales de surveillance des finances communales de régulièrement mettre à jour leurs prescriptions en la matière.

La version la plus à jour de cette annexe est à disposition gratuitement sur le site internet du Conseil suisse de présentation des comptes publics (www.srs-cspcp.ch). Le site internet offre également un document permettant de visualiser l'ensemble des modifications apportées à la classification fonctionnelle depuis sa première publication en 2008. Il offre également un index permettant d'identifier aisément les différentes rubriques de la classification fonctionnelle.
La classification fonctionnelle est compatible avec la nomenclature internationale en vigueur, la Classification des fonctions des administrations publiques (COFOG, *Classification of Functions of Government*). Elle repose sur la structure déjà utilisée par le MCH1. Elle intègre les résultats d'une procédure de consultation organisée auprès du FkF (Groupe d'études pour les finances cantonales), des services de surveillance des finances communales, de la CORSTAT (Conférence suisse des offices régionaux de statistique), de l'Office fédéral de la statistique, de l'Office fédéral des assurances sociales et de l'Administration fédérale des finances, en particulier auprès de la Direction du projet RPT (Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons). Elle intègre également les besoins des principaux utilisateurs des données statistiques.
La classification fonctionnelle permet d'attribuer les opérations comptabilisées dans le compte de résultats ou dans le compte des investissements aux différents domaines d'intervention de l'Etat. En revanche, les positions du bilan, dont celles relatives au patrimoine administratif, ne font pas l'objet d'une telle classification. Cela étant, même si la contrepartie d'une écriture dans le compte des investissements concerne une position du bilan, l'écriture au compte des investissements doit être attribuée à la fonction idoine. Grâce à cela, la classification fonctionnelle permet de comparer –après consolidation- les dépenses totales de diverses entités publiques (Confédération, cantons, villes, communes d'un canton, assurances sociales publiques) et cela en fonction des domaines d'intervention. Il est souvent plus pertinent de mener une comparaison entre collectivités publiques, en particulier dans leurs différentes fonctions, sur la base des dépenses totales nettes (dépenses totales moins les recettes totales) que sur la base des dépenses totales. Généralement, cela permet

de mieux tenir compte de la structure fédéraliste prévalant en Suisse et de la structure organisationnelle qui en découle.

Concernant la péréquation financière à l'échelon national (RPT), il est impératif que les flux financiers résultant des différents dispositifs péréquatifs entre la Confédération et les cantons soient identifiables dans la statistique financière (péréquation des ressources, compensation des charges et compensation des cas de rigueur). Par ailleurs, les fonctions accomplies à travers une coopération intercantonale avec compensation des charges en vertu de l'art. 48a Cst. devraient être mises en évidence dans la statistique financière. Ces informations sont importantes pour produire le rapport sur l'évaluation de l'efficacité de la RPT, rapport devant être établi tous les quatre ans. Les systèmes de péréquation dans les cantons, même s'ils dépendent de règles cantonales, ont les besoins d'information similaires à ceux de la péréquation financière à l'échelon national.
Dans le sillage des méthodes inspirées par la NGP (nouvelle gestion publique) et quel que soit l'échelon institutionnel, la fourniture de prestations publiques est de plus en plus organisée autour de produits et de groupe de produits. Les besoins en matière de comparaisons intercantonales et d'expertise de *benchmarking* sont croissants. C'est pourquoi il est impératif de s'assurer que les produits et les groupes de produits puissent être correctement reflétés par la classification fonctionnelle. Les comparaisons intercantonales ne peuvent être pertinentes que si les produits sont définis en adéquation avec les spécifications de la classification fonctionnelle. Il faut également être attentif au fait que, pour être pertinentes, les comparaisons intercantonales par fonction devraient être réalisées avant tout en utilisant l'agrégat « cantons et leurs communes » disponible dans la statistique financière de la Suisse. Cette solution s'impose dans la mesure où la répartition des tâches entre le canton et les communes diffère selon les cantons. Dans toute la mesure du possible, la statistique financière garantit que les critères de délimitation soient appliqués de la même manière pour tous les cantons et toutes les communes, en particulier dans les opérations de consolidation.

Classification fonctionnelle

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
0			**ADMINISTRATION GÉNÉRALE**	
	01		Législatif et exécutif	
		011	Législatif	– Pouvoir législatif ; – Parlement, commissions permanentes et commissions ad hoc, votations et élections.
		012	Exécutif	– Pouvoir exécutif ; – Conseil fédéral, gouvernements cantonaux, conseils communaux. Ne sont pas compris : – Les secrétariats généraux ; les secrétariats des chefs de département au niveau fédéral, cantonal et communal ; les commissions interdépartementales chargées d'une tâche définie (répartition selon le domaine de compétence).
	02		Services généraux	
		021	Administration des finances et des contributions	– Gestion des fonds publics ; mise en œuvre des systèmes fiscaux (y c. pénalités fiscales) ; – Offices des finances, autorités douanières, prestations de la comptabilité et du contrôle des comptes ; – Administration financière et fiscale et prestations correspondantes à tous les niveaux de l'administration. Ne sont pas compris : – L'administration de la fortune et de la dette (96) ; la surveillance des banques (860) ; – Les commissions de vérification des comptes (011) – Frais de poursuites (fonction concernée par la transaction) ; – Les frais (commissions) de comptes bancaires et postaux, frais pour l'ensemble des paiements électroniques (969) ; – Frais d'émission (962).
		022	Services généraux, autres	– Administration générale ; – Prestations ne pouvant être affectées à une fonction particulière.
		023	Météorologie et topographie nationale	– Cette fonction incombe à la Confédération. – Administration, gestion opérationnelle ou soutien dans le domaine météorologique par ex. Organisation météorologique mondiale à Genève ; Organisation européenne pour l'exploitation de satellites météorologiques, Darmstadt ; Centre européen pour les prévisions météorologiques à moyen terme ; – Administration, gestion opérationnelle ou soutien dans le domaine de la topographie.
		029	Immeubles administratifs, non mentionné ailleurs	– Bâtiments à usages multiples (en tant que tâche non déterminée).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	03		Relations avec l'étranger	Cette fonction incombe à la Confédération.
		031	Relations politiques	– Gestion des affaires étrangères et prestations correspondantes ; – Gestion opérationnelle du Département des affaires étrangères et des représentations diplomatiques ou consulaires à l'étranger ou au siège des organisations internationales ; fourniture ou soutien de services d'information ou de prestations culturelles à l'étranger ; gestion ou soutien de bibliothèques, de salles de lecture et de services de documentation à l'étranger ; – Cotisations ordinaires de membre ou cotisations extraordinaires destinées à couvrir les coûts de fonctionnement d'organisations internationales. Ne sont pas compris : – L'aide économique aux pays en voie de développement ou en transition (033 ou 034) ; – Les missions d'aide économique accréditées auprès de gouvernements étrangers (033 ou 034) ; – Les contributions aux programmes d'aide économique d'organisations internationales ou régionales (033) ; – Les unités militaires stationnées à l'étranger (161) ; – L'aide militaire à l'étranger (163) ; – Les affaires générales de la politique économique extérieure (850) ; – Les affaires et prestations liées au tourisme (840).
		032	Gestion civile des conflits	– Aide humanitaire. N'est pas comprise : – La promotion de la paix (163).
		033	Relations économiques	– Administration de l'aide économique prodiguée par le biais des organisations internationales ; – Contributions en espèces ou en nature à des fonds d'aide au développement gérés par des organisations internationales, régionales ou multilatérales. N'est pas comprise : – L'aide aux opérations internationales de maintien de la paix (163).
		034	Coopération au développement	– Administration de la coopération économique avec les pays en développement ; – Gestion opérationnelle de missions d'aide économique accréditées auprès de gouvernements étrangers ; gestion opérationnelle ou soutien de programmes de coopération technique, de formation, de recherche et d'octroi de bourses ; – Aide économique sous forme d'allocations (prestations en espèces ou en nature) ou de prêts (indépendamment de la charge d'intérêts). Ne sont pas comprises : – Les contributions à des fonds de développement économique d'organisations internationales ou régionales (033) ; – L'aide militaire à l'étranger (163).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		035	Pays en transition, aide aux pays de l'Est	– Administration de la coopération économique avec les pays en transition ; – Gestion opérationnelle de missions d'aide économique accréditées auprès de gouvernements étrangers ; gestion opérationnelle ou soutien de programmes d'aide technique, de formation, de recherche ou d'octroi de bourses ; – Aide économique sous forme d'allocations (prestations en espèces ou en nature) ou de prêts (indépendamment de la charge d'intérêts). Ne sont pas comprises : – Les contributions aux fonds de développement économique d'organisations internationales ou régionales (033) ; – L'aide militaire à l'étranger (163).
	08		R&D administration publique	
		080	R&D administration publique	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de l'administration publique.
1			**ORDRE ET SÉCURITÉ PUBLICS, DÉFENSE**	
	11		Sécurité publique	
		111	Police	– Engagement des forces de police régulières et auxiliaires, de la police des frontières et des polices portuaires ainsi que des autres unités de police spéciales entretenues par les pouvoirs publics ; – Ecole de police. N'est pas comprise : – La sécurité routière (112).
		112	Sécurité routière	– Réglementation et contrôle du trafic routier. N'est pas comprise : – La sécurité dans l'aviation et dans la navigation spatiale (632).
		113	Office de la circulation routière et de la navigation	– Office cantonal de la circulation routière et de la navigation.
	12		Justice	
		120	Justice	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien des juridictions civiles et pénales, des tribunaux des assurances et du système judiciaire en général ; – Prononciation de peines pécuniaires et d'indemnités judiciaires ainsi que de mises en liberté ou du succès de mises à l'épreuve ; – Représentation en justice ou fourniture de renseignements juridiques sur mandat de l'Etat ou de tiers financés par l'Etat ou mis à disposition par celui-ci. N'est pas comprise : – L'exécution des peines (130).
	13		Exécution des peines	
		130	Exécution des peines	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien des prisons et des autres institutions destinées à la privation de liberté et à la réinsertion de malfaiteurs, comme les fermes-prisons, les centres d'éducation surveillée, les homes pour délinquants juvéniles, les instituts psychiatriques destinés à interner les malfaiteurs jugés irresponsables de leurs actes.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	14		Questions juridiques	
		140	Questions juridiques	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien d'activités telles que l'élaboration, la mise en œuvre, la coordination et la surveillance de la politique générale, des plans, des programmes et des budgets relatifs à l'ordre et à la sécurité publics ; préparation et mise en œuvre de la législation relative à l'ordre et à la sécurité publics ; – Prestations dans le domaine juridique ; – Médiateurs et équivalents ; – Domaine du cadastre et de la mensuration ; – Frais administratifs de l'APEA (anciennement curatelles professionnelles, autorité de tutelle) ; – Activités et prestations en rapport avec l'ordre et la sécurité publics qui ne sont pas comprises dans les fonctions 11, 12, 13, 15, 16 ou 18. Ne sont pas compris : – Frais d'application des mesures de l'APEA (anciennement curatelles professionnelles, autorité de tutelle) dans fonction 544 (protection de l'enfant) ou 545 (protection de l'adulte).
	15		Service du feu	
		150	Service du feu	– Administration des activités et des prestations ayant trait à la prévention et à la lutte contre les incendies et d'autres tâches affectées au service du feu ; – Gestion opérationnelle de corps de pompiers professionnels et soutien des corps de pompiers bénévoles, services de prévention et de lutte contre les incendies ; mise à disposition ou soutien de programmes de formation en rapport avec la prévention et la lutte contre les incendies. Ne sont pas compris : – La défense civile (162) ; – Les forces spécialement formées pour la prévention et la lutte contre les feux de forêt (820).
	16		Défense	
		161	Défense militaire	– Gestion des activités et des prestations de défense militaire ; – Prestations opérationnelles d'ingénierie, de transports, de communication et d'information. Ne sont pas comprises : – Les opérations d'aide militaire (163).
		162	Défense civile	– Gestion des activités et des prestations de défense civile (protection civile notamment) ; élaboration de plans en cas de catastrophe ; organisation d'exercices avec le concours d'institutions civiles et de la population civile ; – Prestations opérationnelles ou soutien des forces de défense civile. Ne sont pas compris : – Les services du feu (150) ; – L'achat et le stockage de produits alimentaires, d'équipements et d'autres articles destinés à être utilisés en cas d'urgence ou de catastrophe en temps de paix (850).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		163	Aide militaire à l'étranger, promotion de la paix	– Administration de l'aide militaire et conduite d'actions militaires reconnues par des gouvernements étrangers ou liées à des organisations ou alliances militaires internationales ; – Aide militaire sous la forme de transferts ou de prêts publics sous la forme d'équipements ; – Contributions aux mesures internationales de maintien de la paix, y compris la mise à disposition de personnel.
	18		R&D ordre et sécurité publics, défense	
		181	R&D ordre et sécurité publics	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de l'ordre et de la sécurité publics. N'est pas comprise : – la recherche fondamentale (281).
		182	R&D défense	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de l'ordre et de la sécurité publics. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
2			**FORMATION**	La classification dans le domaine de la formation se base sur la classification statistique du système de formation suisse définie par l'Office fédéral de la statistique (OFS), la Conférence des directrices et directeurs cantonaux de l'instruction publique (CDIP) et le Secrétariat d'État à la formation, à la recherche et à l'innovation (SEFRI).
	21		Ecole obligatoire	– Les cantons sont dotés de divers modèles pour l'école obligatoire. Selon le concordat HarmoS, l'école obligatoire dure onze ans. Le degré primaire dure huit ans et le degré secondaire I dure en règle générale trois ans.
		211	Degré primaire 1-2 (école enfantine)	– Le degré primaire 1–2 (école enfantine) correspond aux 1ère et 2ème années de l'école obligatoire. Selon le canton, il contient l'école enfantine ou les deux premières années du cycle élémentaire, resp. du premier cycle. – Prestations pour l'enseignement aux élèves dans l'école ordinaire, inclus élèves présentant des difficultés d'apprentissage et classes spéciales de l'école ordinaire (classe d'introduction, classe pour élèves de langue étrangère ou autre classe spéciale) au degré primaire 1–2 (école enfantine) ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des écoles et des autres institutions dispensant des prestations pour ~~un~~ l'enseignement au degré primaire 1–2 (école enfantine). Ne sont pas comprises : – Les prestations des fonctions 214, 218, 219 ou 220.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		212	Degré primaire 3-8	– Le degré primaire 3–8 correspond aux 3ème à 8ème années de l'école obligatoire. Selon les cantons, il contient l'école primaire, resp. les deux dernières années du cycle élémentaire, resp. du premier cycle, et le cycle moyen ou deuxième cycle. – Prestations pour l'enseignement aux élèves dans l'école ordinaire, inclus élèves présentant des difficultés d'apprentissage et classes spéciales de l'école ordinaire (classe d'introduction, classe pour élèves de langue étrangère ou autre classe spéciale) au degré primaire 3–8 ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des écoles et des autres institutions dispensant des prestations pour l'enseignement au degré primaire 3-8. Ne sont pas comprises : – Les prestations des fonctions 214, 218, 219 ou 220.
		213	Degré secondaire I	– Le degré secondaire I correspond aux 9ème à 11ème années de l'école obligatoire. Selon les cantons, il est nommé p. ex. école secondaire ou cycle d'orientation ; – Prestations pour l'enseignement aux élèves dans l'école ordinaire, inclus élèves présentant des difficultés d'apprentissage et classes spéciales de l'école ordinaire (classe d'introduction, classe pour élèves de langue étrangère ou autre classe spéciale) au degré secondaire I ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des écoles et des autres institutions dispensant des prestations pour l'enseignement au degré secondaire I ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés aux élèves suivant une formation de degré secondaire I. Ne sont pas comprises : – Les prestations des fonctions 214, 218, 219 ou 220.
		214	Ecoles de musique	– Ecoles de musique au niveau de l'école obligatoire.
		217	Bâtiments scolaires	– Administration, construction, exploitation et entretien de bâtiments scolaires.
		218	Accueil de jour	– Accueil de jour extrafamilial (y compris les repas) d'enfants et d'adolescents, sans l'accueil résidentiel, service de repas à l'école. Ne sont pas comprises : – Les garderies et les crèches (545).
		219	Ecole obligatoire, non mentionné ailleurs	– Tâches dans le domaine de la scolarité (21) ne pouvant être rattachées à aucune fonction spécifique ; – Administration de la scolarité obligatoire.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	22		Ecoles spécialisées	
		220	Ecoles spécialisées	– Prestations pour l'enseignement dans les écoles spécialisées et les écoles pour les personnes en situation d'handicap régies par les lois cantonales sur l'école et l'éducation, et par les ordonnances et directives correspondantes, ainsi que d'autres lois (loi sur l'aide sociale, loi sur l'égalité pour les personnes handicapées, etc.) ; – Prestations dans le domaine de la pédagogie curative précoce, mesures pédagogiques curatives (y compris hébergement et repas), ainsi que transport ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des écoles spécialisées dispensant des prestations pour l'enseignement. Ne sont pas compris : – Prestations pour l'enseignement aux élèves dans l'école ordinaire, inclus élèves présentant des difficultés d'apprentissage et classes spéciales de l'école ordinaire (classe d'introduction, classe pour élèves de langue étrangère ou autre classe spéciale) (21) ; – Les cours d'appui et la logopédie, les devoirs surveillés, etc. (21).
	23		Formation professionnelle initiale	
		230	Formation professionnelle initiale	– Prestations pour l'enseignement de degré secondaire II pour les formations professionnelles initiales ; – Attestation fédérale de formation professionnelle (AFP), Certificat fédéral de capacité (CFC), Maturité professionnelle, formations transitoires secondaire I – secondaire II (p. ex. préapprentissage, préapprentissage d'intégration) ; – Formation pouvant prendre la forme d'un apprentissage professionnel (système dual : école et entreprise) ou d'une école à plein temps ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des écoles et des autres institutions dispensant des prestations pour l'enseignement au niveau de la formation professionnelle initiale ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés aux personnes suivant une formation professionnelle initiale.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	25		Ecoles de formation générale	
		251	Ecoles de maturité gymnasiale	– Prestations pour l'enseignement de degré secondaire II dans les écoles de maturité gymnasiale ; – Formations sanctionnées par une maturité gymnasiale, passerelles et autres formations transitoires sec. II – degré tertiaire ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des écoles et des autres institutions dispensant des prestations pour l'enseignement au niveau des écoles de maturité gymnasiale ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés à soutenir les personnes suivant une formation au niveau des écoles de maturité gymnasiale. Ne sont pas comprises : – Prestations pour l'enseignement de degré secondaire I dans les gymnases ou lycées (213) ; – La maturité professionnelle (230).
		252	Ecoles de culture générale et autres écoles de formation générale	– Prestations pour l'enseignement de degré secondaire II dans les écoles de culture générale, les autres écoles de formation générale et les offres transitoires de type scolaire (12e année) ; – Formations sanctionnées par une maturité spécialisée ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des écoles et des autres institutions dispensant des prestations pour l'enseignement au niveau des écoles de culture générale ou autres écoles de formation générale ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés à soutenir les personnes suivant une formation au niveau des écoles de culture générales ou autres écoles de formation générale. Ne sont pas comprises : – La maturité professionnelle (230) ; – Les écoles de maturité gymnasiale (251).
	26		Formation professionnelle supérieure	
		260	Formation professionnelle supérieure	– Prestations pour l'enseignement de degré tertiaire professionnel ; – Ecoles supérieures ainsi que préparation aux examens professionnels fédéraux (brevet fédéral) et aux examens professionnels supérieurs (diplôme fédéral) ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des institutions dispensant dispensant des prestations pour l'enseignement au niveau de la formation professionnelle supérieure ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés aux personnes suivant une formation professionnelle supérieure ;

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	27		Hautes écoles	
		271	Hautes écoles universitaires	– Prestations pour l'enseignement de degré tertiaire dans les universités cantonales, les écoles polytechniques fédérales et les instituts universitaires ; – Bachelor, master, diplôme et doctorat ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des hautes écoles universitaires ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés aux personnes suivant une formation au niveau des hautes écoles universitaires. Ne sont pas comprises : – Formation pour adultes, formation continue, orientation professionnelle (299)
		272	Hautes écoles pédagogiques	– Prestations pour l'enseignement de degré tertiaire dans les hautes écoles pédagogiques ; – Bachelor, master et diplôme ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des hautes écoles pédagogiques ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés aux personnes suivant une formation au niveau des hautes écoles pédagogiques. Ne sont pas comprises : – Formation pour adultes, formation continue, orientation professionnelle (299)
		273	Hautes écoles spécialisées	– Prestations pour l'enseignement de degré tertiaire dans les hautes écoles spécialisées ; – Bachelor, master et diplôme ; – Administration, surveillance, gestion opérationnelle ou soutien des hautes écoles spécialisées ; – Bourses, allocations, prêts et aides financières destinés aux personnes suivant une formation au niveau des hautes écoles spécialisées. Ne sont pas comprises : – Formation pour adultes, formation continue, orientation professionnelle (299)
	28		Recherche	
		281	Recherche fondamentale	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien – sous la forme de contributions ou d'investissements – des institutions non étatiques comme les instituts de recherche ou les universités. Ne sont pas compris : – La recherche et le développement dans les domaines fonctionnels.
		282	R&D formation	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de la formation. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	29		Formation, autres	
		291	Administration	– Gestion opérationnelle ou soutien à la formation, ainsi que coordination et monitorage de l'ensemble des politiques scolaires, des plans, des programmes et des budgets ; – Administration et prestations des départements de l'instruction publique ; – Octroi d'autorisations aux instituts de formation. Ne sont pas compris : – L'administration de l'école obligatoire (219) ; – L'administration, la construction, la gestion et l'entretien des bâtiments scolaires (217).
		299	Formation, non mentionné ailleurs	– Autres tâches ne pouvant être rattachées à un degré particulier de formation (formation pour adultes, formation continue, orientation professionnelle) ; – Bourses allocations, prêts et aides financières non rattachées à un degré de formation.
3			**CULTURE, SPORT ET LOISIRS, ÉGLISE**	La classification ci-après permet une distinction claire entre le domaine de la culture et des médias et celui des sports, des loisirs et de l'église, ainsi qu'un rapprochement de la classification Eurostat dans le domaine culturel.
	31		Héritage culturel	
		311	Musées et arts plastiques	– Administration, gestion opérationnelle, entretien ou soutien de divers musées (y compris aux musées en plein air), de galeries d'art (sculpture, peinture, photo), de halles d'exposition, etc. ; – Aide aux artistes des arts plastiques et visuels (sculpteurs, peintres, photographes, designers ou autres) ; – Aide aux organisations actives dans le domaine des arts plastiques et visuels (associations d'art, associations de musées ou autres). Ne sont pas compris : – Les manifestations organisées dans le cadre des relations politiques (031) ; – Les festivités nationales, régionales ou locales, notamment dans le cadre de la promotion du tourisme (840).
		312	Conservation des monuments historiques et protection du patrimoine	– Administration, gestion opérationnelle, entretien ou soutien des bâtiments et des sites historiques, protégés ou archéologiques. Ne sont pas comprises : – Les festivités nationales, régionales ou locales, notamment dans le cadre de la promotion du tourisme (840).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	32		Culture, autres	
		321	Bibliothèques et littérature	– Administration, gestion opérationnelle, entretien ou soutien des bibliothèques ; – Administration, gestion opérationnelle, entretien ou soutien d'archives historiques ou littéraires (manuscrits, chroniques, cartes, graphiques ou autres) ; – Promotion ou soutien des sociétés de lecture et d'autres organisations culturelles dans le domaine des bibliothèques et archives – Promotion de livres et salons du livre et festivals de littérature ainsi que d'artistes et d'organisations dans le domaine de la littérature (écrivains, traducteurs littéraires, libraires, éditeurs etc.) Ne sont pas compris : – L'archivage de documents de l'administration (022) – Traductions ordinaires.
		322	Musique et théâtre	– Gestion opérationnelle, entretien ou soutien des manifestations musicales et théâtrales ; – Promotion de la musique, de la danse, du théâtre, des comédies musicales, de l'opéra et du cirque ; – Aide aux artistes du domaine de la musique et du théãtre (musiciens, compositeurs, chanteurs, acteurs de théâtre, metteurs-en-scène ou autres); – Aide aux organisations actives dans le domaine de la musique et du théâtre (orchestres, chorales, associations musicales, associations théâtrales ou autres). N'est pas compris : – Soutien pour les écoles de musique (214)
		329	Culture, non mentionné ailleurs	– Encouragement général et non spécifique de la culture ; – Promotion d'événements culturels non compris dans les fonctions 311, 312, 321 ou 322, 331 ou 332 ; – Jardins zoologiques ou botaniques, aquariums, sentiers didactiques en forêt et institutions similaires.
	33		Médias	
		331	Film et cinéma	– Promotion de la production et de la distribution de films ; – Soutien des festivals du film ; – Aide aux artistes du domaine du film (acteurs, réalisateurs ou autres) ; – Aide aux organisations du domaine du film (associations cinématographiques, cinémathèques ou autres). Ne sont pas compris : – Les films de commande pour la promotion touristique (840)
		332	Mass media	– Promotion de matériel culturel destiné à la diffusion télévisée, radiophonique ou sur Internet, productions multimédias ; – Promotion de journaux, presse, médias Ne sont pas comprises : – Les centrales des imprimés des collectivités publiques (022) ; – Les éditions de matériel scolaire (219) ; – La fourniture de matériel destiné aux tâches de formation (2) ; – Infrastructure pour la transmission et la diffusion radio, télévision, etc. (640).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	34		Sport et loisirs	
		341	Sport	– Administration, gestion opérationnelle, entretien ou soutien d'installations sportives ; – Surveillance et émission de directives concernant les installations sportives ; – Promotion ou soutien d'activités et de manifestations sportives. Ne sont pas comprises ; – Les installations sportives liées à des institutions de formation (attribuées à la catégorie correspondante du domaine de formation 2).
		342	Loisirs	– Administration, gestion opérationnelle, entretien ou soutien des prestations dans le domaine des loisirs ; – Gestion opérationnelle ou soutien d'installations récréatives (parcs, terrains de camping et autres installations d'hébergement liées, à caractère non commercial, etc.). Ne sont pas compris : – Les jardins zoologiques ou botaniques, les aquariums, les sentiers didactiques en forêt et institutions similaires (329) ; – Les installations de loisirs liées à des institutions de formation (attribuées à la catégorie correspondante du domaine de formation 2).
	35		Eglises et affaires religieuses	
		350	Eglises et affaires religieuses	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien des églises et des affaires religieuses.
	38		R&D culture, sport et loisirs, église	
		381	R&D culture et médias	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de la culture et des médias. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
		382	R&E sport et loisirs, église	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine du sport, des loisirs et de la religion. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
4			**SANTÉ**	
	41		Hôpitaux, homes médicalisés	
		411	Hôpitaux	– Construction, gestion, entretien ou soutien d'établissements dédiés au traitement hospitalier de maladies aiguës ou à l'exécution, en milieu hospitalier, de mesures médicales de réadaptation. Ces établissements sont considérés comme des hôpitaux tant du point de vue de l'art. 39, al. 1, LAA que de celui de la statistique des hôpitaux de l'OFS. – Prestations d'intérêt général (PIG)

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		412	Homes médicalisés et maisons pour personnes âgées	– Construction, gestion, entretien ou soutien d'établissements fonctionnant 24h sur 24 et accueillant des personnes pour un traitement ou une prise en charge résidentielle. Le séjour en home médicalisé peut être motivé par des raisons médicales ou sociales et il dure en principe un certain temps (définition d'après la Statistique des institutions médico-sociales de l'OFS).
		413	Cliniques psychiatriques	– Construction, gestion, entretien ou soutien d'hôpitaux ou de cliniques spécialisés dans la discipline médicale de la psychiatrie.
	42		Soins ambulatoires	
		421	Soins ambulatoires	– Soins extrahospitaliers, soins à domicile, sociétés de samaritains, service de repas à domicile (non subventionné) etc.
		422	Services de sauvetage	– Ambulances, police sanitaire, Rega, urgences médicales, etc.
	43		Prévention	
		431	Prévention d'alcool et de drogues	– Mesures prophylactiques et thérapeutiques. N'est pas comprise : – L'assistance aux personnes dépendantes (579).
		432	Lutte contre les maladies, autres	– Administration, contrôle, gestion ou soutien des services de santé publique : gestion de banques du sang (collecte, traitement, stockage, transport), dépistage (cancer, tuberculose, MST), prévention (immunisation, vaccinations), surveillance (nutrition et santé infantiles), récolte de données épidémiologiques, etc. ; – Rédaction et diffusion d'informations relatives aux services de santé publique ; – Prestations assurées par des équipes spécialisées sur les lieux de travail ou sur d'autres sites non médicaux ; – Services de santé publique non liés à un hôpital, une clinique ou un médecin.
		433	Service médical des écoles	– Prestations de santé publique assurées par des équipes spécialisées, dans les écoles (par ex. dentiste scolaire).
		434	Contrôle des denrées alimentaires	– Inspections dans les entreprises ; – Inspections dans les laboratoires ; – Contrôle du respect des prescriptions légales.
	48		R&D santé	
		480	R&D santé	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de la santé ; – Laboratoires menant des recherches sur les causes de différentes maladies. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	49		Santé publique, non mentionné ailleurs	
		490	Santé publique, non mentionné ailleurs	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien d'activités comme l'élaboration, la mise en œuvre, la coordination et la surveillance d'une politique étendue de la santé, des plans, des programmes et des budgets ; – Préparation et mise en œuvre de la législation et de normes dans le domaine de la santé, comme l'octroi de concessions à des établissements médicaux, l'élaboration de conditions d'habilitation pour le personnel médical et non médical et de conditions d'autorisation pour les médicaments ; – Activités liées à la santé et ne pouvant être associées à une fonction particulière.
5			**PRÉVOYANCE SOCIALE**	Ce domaine d'activité s'articule autour des différents risques sociaux. A la différence de la COFOG, nous ne faisons pas de distinction entre prestations-vieillesse et survivants. Les comptes économiques de la prévoyance sociale s'alignent sur les directives du Système européen de statistiques de protection sociale (SESPROS) d'Eurostat.
	51		Maladie et accident	
		511	Assurance-maladie	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal, RS 832.10). Ne sont pas compris : – Les réductions de primes (512) ; – Le paiement des primes non payées (579).
		512	Réductions de primes	– Contributions destinées à prendre en charge une partie des primes d'assurance maladie et accidents obligatoires. N'est pas compris : – Le paiement des primes non versées (579).
		513	Assurance-accidents	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi fédérale du 20 mars 1981 sur l'assurance-accidents (LAA, RS 832.20). Ne sont pas comprises : – Les cotisations de l'employeur (attribuées par domaine d'activité).
		514	Assurance militaire	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi fédérale du 19 juin 1992 sur l'assurance militaire (LAM, RS 833.1).
	52		Invalidité	
		521	Assurance-invalidité	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC RS 831.30). ; – Contribution des pouvoirs publics. Ne sont pas comprises : – Les cotisations de l'employeur (attribuées par domaine d'activité).
		522	Prestations complémentaires AI	– Prestations complémentaires de la Confédération et des cantons conformément à la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC RS 831.30). Ne sont pas compris : – Les aides cantonales complétant l'AI (571) ; – Les compléments communaux aux aides financières cantonales (571).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		523	Foyers pour invalides	– Construction, gestion, entretien ou soutien d'établissements destinés à loger, employer, prendre en charge et promouvoir les personnes invalides ; – Foyers pour invalides.
		524	Prestations aux invalides	– Prestations aux invalides non comprises dans les fonctions 521 à 523.
	53		Vieillesse et survivants	
		531	Assurance vieillesse et survivants AVS	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS, RS 831.10), – Contributions des pouvoirs publics ; – Caisses de compensation et agences communales. Ne sont pas comprises : – Les cotisations de l'employeur (attribuées par domaine d'activité).
		532	Prestations complémentaires AVS	– Prestations complémentaires de la Confédération et des cantons conformément à la loi fédérale du 6 octobre 2006 sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI (LPC RS 831.30), Ne sont pas compris : – Les aides cantonales complétant l'AVS (571) ; – Les compléments communaux aux aides financières cantonales (571).
		533	Prestations aux retraités	– Retraites, rentes transitoires, indemnités de vie chère pour les retraités. Ne sont pas comprises : – Les prestations de vieillesse (535).
		534	Logements pour aînés (sans soins)	– Foyers pour personnes âgées, résidences pour personnes âgées, appartements pour personnes âgées, maisons de retraite (sans suivi médical ni soins). Ne sont pas compris : – Les EMS, les homes médicalisés (412).
		535	Prestations de vieillesse	– Prestations et contributions vieillesse non comprises dans les fonctions 531 à 534 ; – Soutien des institutions d'aide aux personnes âgées (par ex. Pro Senectute).
	54		Famille et jeunesse	Dans le cadre des comptes économiques de la prévoyance sociale selon Eurostat, une distinction est opérée entre les fonctions « 544 Protection de la jeunesse » et « 545 Prestations aux familles ».
		541	Allocations familiales	– Allocations familiales selon la législation fédérale et cantonale ; – Allocations familiales dans l'agriculture. N'est pas comprise : – L'assurance-maternité (542) ;
		542	Assurance-maternité	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi fédérale du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain en cas de service et de maternité (loi sur les allocations pour perte de gain, LAPG, RS 834.1) et à la législation cantonale.
		543	Avance et recouvrement des pensions alimentaires	– Avance et aide au recouvrement de pensions alimentaires dues.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		544	Protection de la jeunesse	– Mesures destinées à protéger les enfants et les adolescents. Ex. : protection de l'enfance, homes pour enfants, Pro Juventute, APEA protection de l'enfant (anciennement autorité de tutelle). Ne comprend pas : – APEA protection de l'adulte (545) – Frais administratifs de l'APEA (anciennement autorité de tutelle) (140).
		545	Prestations aux familles	– Mesures destinées à protéger et à soutenir les familles. Ex. : conseil conjugal, allocations de maternité, allocations de naissance, garderies et crèches, APEA protection de l'adulte (anciennement curatelles professionnelles et autorité de tutelle). Ne comprend pas : – L'assurance-maternité (542) ; – APEA protection de l'enfant (544) – Frais administratifs de l'APEA (anciennement curatelles professionnelles, autorité de tutelle) (140).
	55		Chômage	La subdivision en « 551 Assurance-chômage » et « 552 Prestations aux chômeurs » est requise par la statistique de l'aide sociale.
		551	Assurance-chômage	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi du 25 juin 1982 sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (loi sur l'assurance chômage, LACI, RS 837.0) ; – Contributions des pouvoirs publics. Ne sont pas comprises : – Les cotisations de l'employeur (attribuées par domaine d'activité).
		552	Prestations aux chômeurs	– Prestations individuelles aux chômeurs non comprises dans la fonction 551 ; entre autres prestations transitoires. Ne sont pas compris : – Les offices régionaux de placement.
		559	Chômage, non mentionné ailleurs	– Administration et prestations dans le domaine du chômage, dans la mesure où elles ne sont pas mentionnées ailleurs ; offices régionaux de placement.
	56		Construction de logements sociaux	
		560	Construction de logements sociaux	– Administration, construction, entretien et exploitation de logements sociaux ; – Prestations de soutien telles qu'allocations de loyer ou paiements destinés à alléger la charge hypothécaire des propriétaires de logement (c.-à-d. aides à l'amortissement de l'hypothèque ou au paiement des intérêts). N'est pas compris : – L'encouragement à la construction de logements (790).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	57		Aide sociale et domaine de l'asile	
		571	Aides	– Aides cantonales complétant l'AVS/AI ; – Compléments communaux aux aides financières cantonales. Ne sont pas comprises : – Les prestations complémentaires à l'AI conformément à la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI, RS 831.20) (522) – Les prestations complémentaires à l'AVS conformément à la loi fédérale du 20 décembre 1946 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS, RS 831.10) (532).
		572	Aide économique	– Soutien selon la législation cantonale en matière d'aide sociale.
		573	Politique en matière d'asile et de réfugiés	– Prestations ou soutien dans le domaine de la politique en matière d'asile et de réfugiés.
		579	Assistance, non mentionné ailleurs	– Tâches du domaine de l'assistance ne pouvant être rattachées à aucune fonction spécifique.
	58		R&D prévoyance sociale	
		580	R&D prévoyance sociale	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de la prévoyance sociale. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
	59		Prévoyance sociale, non mentionné ailleurs	
		591	Allocations pour perte de gain APG	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien conformément à la loi fédérale du 25 septembre 1952 sur les allocations pour perte de gain en cas de service militaire et de maternité (loi sur les allocations pour perte de gain, LAPG, RS 834.1) ; – Contributions des pouvoirs publics. Ne sont pas comprises : – Les cotisations de l'employeur (attribuées par domaine d'activité).
		592	Actions d'entraide dans le pays	– Prestations à vocation d'aide, parrainage de commune en difficulté dans le pays.
		593	Actions d'entraide à l'étranger	– Contributions à des institutions d'utilité publique actives à l'étranger (Caritas, EPER, CICR, etc.).
6			**TRAFIC ET TELECOMMUNICATIONS**	
	61		Circulation routière	
		611	Routes nationales	– Administration, prestations, exploitation, construction, entretien en rapport avec le réseau de routes nationales. Ne sont pas compris : – La sécurité routière (112) ; l'Office de la circulation routière (113).

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		612	Routes principales selon le droit fédéral	– Administration, prestations, exploitation, construction, entretien en rapport avec le réseau de routes principales selon la loi fédérale du 22 mars 1985 concernant l'utilisation de l'impôt sur les huiles minérales à affectation obligatoire (LUMin, RS 725.116.2). Ne sont pas compris : – La sécurité routière (112) ; l'Office de la circulation routière (113).
		613	Routes cantonales, autres	– Administration, prestations, exploitation, construction, entretien en rapport avec les routes cantonales, non rattachés à la fonction 612. Ne sont pas compris : – La sécurité routière (112) ; l'Office de la sécurité routière (113).
		615	Routes communales	– Administration, prestations, exploitation, construction, entretien. – Places de stationnement communales, parkings couverts, parkings d'échange (park & ride), parcomètres, etc., y c. installations relatives au trafic ; décoration des routes, illumination de Noël, plates-bandes, etc.
		618	Routes privées	
		619	Routes, non mentionné ailleurs.	– Administration, prestations, exploitation, construction, entretien en rapport avec les routes ne pouvant pas être affectées à une autre fonction – Aires d'accueil, de transit pour gens du voyage.
	62		Transports publics	
		621	Infrastructure des transports publics	– Infrastructures destinées aux transports publics (construction, entretien, acquisitions). Ne sont pas compris : – Les coûts d'exploitation et les contributions d'exploitation des entreprises de transports publics (622).
		622	Trafic régional et d'agglomération	– Contributions d'exploitation versées par la Confédération et les cantons aux CFF et aux entreprises concessionnaires assurant le trafic régional. Ne sont pas comprises : – Les infrastructures (621).
		629	Transports publics, non mentionné ailleurs	– Tâches et contributions dans le domaine des transports publics (62), qui ne peuvent être rattachées à une fonction spécifique.
	63		Trafic, autres	
		631	Navigation	– Administration ou soutien des activités ayant trait à l'exploitation, à l'utilisation, à la mise en place et à l'entretien de réseaux de navigation.
		632	Aviation et navigation spatiale	– Surveillance et édiction de directives, administration ou soutien des activités ayant trait à l'exploitation et à l'utilisation de réseaux et d'installations de trafic aérien.
		633	Autres systèmes de transport	– Administration ou soutien des activités ayant trait à l'exploitation, à l'utilisation, à la construction et à l'entretien des autres systèmes de transport (téléfériques, télésièges, funiculaires, etc.)
		634	Planification générale des transports	– Autres tâches ne pouvant être rattachées à une fonction spécifique dans le domaine des transports.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	64		Télécommunications	
		640	Télécommunications	– Administration ou soutien des activités ayant trait à la mise en place, à l'extension, à l'amélioration, à l'exploitation et à l'entretien de systèmes de télécommunications (systèmes postaux, téléphoniques, télégraphiques ou sans fil, transmission par satellites) ; – Emission de directives concernant l'exploitation de systèmes de télécommunications (octroi de concessions, attribution de fréquences, spécification des marchés à approvisionner et des tarifs, etc.). Ne sont pas compris : – Les systèmes de navigation radio et satellite destinés à la navigation (631) ; – Les systèmes de navigation radio et satellite destinés à l'aviation (632).
	68		R&D trafic et télécommunications	
		681	R&D trafic	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine des transports. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
		682	R&D télécommunications	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine des télécommunications. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
7			**PROTECTION DE L'ENVIRONNEMENT ET AMÉNAGEMENT DU TERRITOIRE**	Ce domaine d'activité est organisé sur la base de la classification des activités et dépenses de protection de l'environnement (CEPA 2000).
	71		Approvisionnement en eau	
		710	Approvisionnement en eau	– Administration ou soutien des activités ayant trait à l'approvisionnement en eau ; – Surveillance et édiction de directives sur tous les aspects de l'approvisionnement en eau potable, y compris les contrôles de pureté, de prix et de quantité ; – Mise en place ou exploitation de systèmes d'approvisionnement non commerciaux. Ne sont pas compris : – Les systèmes d'irrigation de l'agriculture (81) ; – La collecte et le traitement des eaux usées (720).
	72		Traitement des eaux usées	
		720	Traitement des eaux usées	– Administration, contrôle, construction, entretien, exploitation ou soutien de systèmes d'évacuation et d'installations de traitement des eaux usées.
	73		Gestion des déchets	
		730	Gestion des déchets	– Administration, surveillance, contrôle, exploitation ou soutien de systèmes de collecte, de traitement et d'élimination des déchets ; – Soutien à l'exploitation, à la mise en place, à l'entretien et à l'extension de tels systèmes ; – Collecte, traitement et élimination de déchets nucléaires.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	74		Aménagements	
		741	Corrections de cours d'eau	– Soutien à l'exploitation, à la réalisation, à l'entretien ou à l'extension de corrections de cours d'eau.
		742	Ouvrages de protection, autres	– Soutien à l'exploitation, à la réalisation, à l'entretien ou à l'extension d'ouvrages de protection contre les avalanches, les chutes de pierres, les coulées de boue etc. ; – Les reboisements aux fins de protection contre les avalanches.
	75		Protection des espèces et du paysage	
		750	Protection des espèces et du paysage	– Mesures et activités visant à protéger et à permettre la réimplantation d'espèces animales et végétales, à protéger et à reconstituer des écosystèmes et des biotopes, ainsi qu'à protéger et à reconstituer des paysages naturels ou semi-naturels ; – Administration, gestion opérationnelle ou soutien de réserves et de parcs naturels. Ne sont pas comprises : – La protection et la reconstitution de monuments historiques (312) ; – La lutte contre les mauvaises herbes dans l'agriculture (81) ; – La lutte contre les incendies de forêt, dans un contexte où les considérations économiques dominent (820).
	76		Lutte contre la pollution de l'environnement	
		761	Protection de l'air et du climat	– Mesures et activités visant à réduire les émissions atmosphériques ou la concentration de substances polluantes dans l'atmosphère, ainsi que mesures et activités visant à réduire les émissions de gaz à effet de serre et de gaz ayant une incidence négative sur la couche d'ozone stratosphérique.
		769	Autre lutte contre la pollution de l'environnement	– Mesures et activités visant à protéger et à assainir le sol et les eaux souterraines ; – Mesures et activités visant à protéger du bruit et des vibrations ; – Mesures et activités visant à protéger du rayonnement ; – Activités ayant trait à la lutte contre la pollution de l'environnement et ne pouvant être rattachées à un domaine particulier. N'est pas comprise : – La protection contre le bruit et les vibrations destinée uniquement aux travailleurs (850).
	77		Protection de l'environnement, autres	
		771	Cimetières, crématoires	– Administration, surveillance, contrôle ou soutien des activités ayant trait aux ensevelissements et aux crémations ; – Administration, contrôle, construction, entretien et exploitation de cimetières.
		779	Protection de l'environnement, non mentionné ailleurs	– Activités ayant trait à la protection de l'environnement et ne pouvant être rattachées à un domaine particulier.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	78		R&D protection de l'environnement et aménagement du territoire	
		781	R&D protection de l'environnement	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de la protection de l'environnement. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
		782	R&D aménagement du territoire	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de l'aménagement du territoire. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
	79		Aménagement du territoire	
		790	Aménagement du territoire	– Administration des activités ayant trait à l'aménagement du territoire ; administration des polices des constructions, des plans d'affectation des sols et des prescriptions en matière de construction ; – Encouragement à la construction de logements. N'est pas comprise : – La construction de logements sociaux (560).
8			**ÉCONOMIE PUBLIQUE**	
	81		Agriculture	
		811	Administration, exécution et contrôle	– Administration, surveillance et édiction de directives en matière d'économie agricole.
		812	Améliorations structurelles	– Mesures visant à améliorer les conditions de vie et les conditions économiques en zone rurale, soutien sous forme d'aides à l'investissement.
		813	Améliorations de l'élevage	– Administration, prestations ou encouragement dans le domaine de l'amélioration de l'élevage ; – Surveillance et contrôle dans le domaine de l'élevage et de la lutte contre les épizooties.
		814	Améliorations de la production végétale	– Administration, prestations ou encouragement dans le domaine de la production végétale ; – Surveillance et contrôle dans le domaine de la production végétale.
		815	Mesures économiques	– Gestion opérationnelle ou soutien de programmes et de projets visant à stabiliser ou à améliorer les prix des produits agricoles et les revenus de l'agriculture ; – Promotion de la commercialisation des produits agricoles.
		816	Paiements directs	– Soutien selon l'ordonnance du 7 décembre 1998 sur les paiements directs versés dans l'agriculture (ordonnance sur les paiements directs OPD, RS 910.13).
		817	Mesures sociales	– Mesures d'accompagnement destinées à atténuer les conséquences sociales des changements structurels, telles que les prêts octroyés à titre d'aide aux exploitations paysannes, les prêts destinés à la conversion de dettes coûtant intérêts ou les aides à la reconversion à une profession non agricole ; Ne sont pas comprises : – Les allocations familiales dans l'agriculture (541).
		818	Economie alpestre	– Exploitation, construction et entretien en matière d'économie alpestre, dans le patrimoine administratif.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	82		Sylviculture	
		820	Sylviculture	– Administration ou soutien d'activités et de prestations ayant trait à la sylviculture ; – Surveillance et régulation des activités ayant trait à la sylviculture ; – Gestion opérationnelle ou soutien des opérations de reboisement, des contrôles ayant trait aux infestations et aux maladies, de la lutte contre les incendies de forêt et de leur prévention, ainsi que des prestations ayant trait à l'extension des surfaces forestières. Ne sont pas compris : – Les reboisements en haute montagne (742).
	83		Chasse et pêche	
		830	Chasse et pêche	– Cette catégorie comprend la chasse et la pêche aussi bien commerciales que sportives. – Administration des activités liées à la chasse et à la pêche ; protection, accroissement et exploitation rationnelle des populations de poissons et d'animaux sauvages ; surveillance et régulation de la pêche en eaux douces, des fermes piscicoles, de la chasse d'animaux sauvages et de l'octroi de permis de chasse et de pêche ; – Exploitation des élevages piscicoles et soutien de leur agrandissement, de leur équipement, de la sélection des poissons, etc. ; – Soutien de la chasse et de la pêche commerciales, y compris la mise en place et l'exploitation d'élevages piscicoles. Ne sont pas compris : – L'administration, la gestion opérationnelle ou le soutien des réserves et des parcs naturels (750).
	84		Tourisme	
		840	Tourisme	– Administration des activités liées au tourisme ; promotion et développement du tourisme ; collaboration avec les entreprises de transport et avec l'hôtellerie-restauration ainsi qu'avec d'autres branches économiques tirant bénéfice de l'existence du tourisme ; – Exploitation d'offices du tourisme en Suisse et à l'étranger, etc. ; organisation de campagnes publicitaires, y compris la production et la distribution de brochures et de divers supports publicitaires.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	85		Industrie, artisanat et commerce	
		850	Industrie, artisanat et commerce	– Administration, gestion opérationnelle, réglementation ou soutien d'activités économiques telles que l'ensemble des marchés d'importation et d'exportation, de marchandises et de capitaux, la définition de normes en matière de revenus, les mesures générales de promotion économique, l'édiction de prescriptions générales touchant aux monopoles et aux autres obstacles au commerce et à l'accès au marché, etc. ; formulation et mise en œuvre de la politique économique générale ; – Gestion opérationnelle et soutien d'institutions s'occupant de brevets, de marques de fabrique et de droits de propriété intellectuelle ; – Information et protection des consommateurs ; – Formulation et mise en œuvre d'une politique générale de l'emploi ; surveillance et réglementation des conditions de travail et de la protection des travailleurs ; – Achat et stockage de produits alimentaires, d'équipements et d'autres articles destinés à être utilisés en cas d'urgence ou de catastrophe en temps de paix. Ne sont pas compris : – Les offices régionaux de placement (559) ; – Les prestations aux chômeurs (552).
	86		Banques et assurances	
		860	Banques et assurances	– Surveillance des marchés financiers ; – Surveillance des banques ; – Capital de dotation des banques, participation aux bénéfices des banques.
	87		Combustibles et énergie	
		871	Electricité	– Administration, surveillance et réglementation, soutien des activités ayant trait à la production, à la distribution et à la commercialisation de l'électricité ; – Mise sur pied et exploitation de systèmes d'approvisionnement en électricité ; – Soutien de l'industrie d'approvisionnement en électricité, ainsi que des dépenses destinées à la construction de barrages et d'autres installations (par ex. éoliennes ou solaires).
		872	Pétrole et gaz	– Administration, surveillance ou soutien des activités ayant trait au traitement et à la production, à la distribution et à la commercialisation du pétrole et du gaz.
		873	Energie non électrique	– Administration ou soutien des activités ayant trait à l'énergie non électrique, soit principalement la production, la commercialisation et la mise en valeur de la chaleur sous forme de vapeur, d'eau chaude ou d'air chaud ; – Mise en place ou exploitation de systèmes d'approvisionnement en énergie non électrique ; – Géothermie ; – Energie non électrique solaire ou éolienne.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
		879	Energie, non mentionnée ailleurs	– Administration ou soutien des activités ayant trait à d'autres combustibles comme l'alcool, le bois et les déchets de bois, la bagasse (fibre de canne à sucre) et d'autres combustibles issus de matières non commercialisées, ainsi que dans le domaine de l'énergie ne pouvant pas être affectée à une autre fonction. Ne sont pas comprises : – L'élimination des déchets radioactifs (730) ; – L'énergie éolienne et solaire (871 ou 873) ; – L'énergie géothermique (873).
	88		R&D activités économiques	
		881	R&D agriculture	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine de l'agriculture. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
		882	R&D sylviculture, chasse et pêche	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans les domaines de la sylviculture, de la chasse et de la pêche. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
		883	R&D combustibles et énergie	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine des combustibles et de l'énergie. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
		884	R&D autres activités économiques	– Administration, gestion opérationnelle ou soutien de la recherche appliquée et du développement expérimental dans le domaine des autres activités économiques. N'est pas comprise : – La recherche fondamentale (281).
	89		Autres exploitations artisanales	
		890	Autres exploitations artisanales	– Activités économiques ne pouvant être rattachées à une fonction particulière.
9			**FINANCES ET IMPÔTS**	
	91		Impôts	
		910	Impôts	– La répartition des types d'impôts suit le plan comptable harmonisé du MCH2. Ne sont pas comprises : – L'administration des finances et des contributions (021) ; – Les amendes fiscales (021).
	92		Conventions fiscales	
		920	Conventions fiscales	– Remboursements d'impôts à la collectivité publique d'un autre Etat, définis par convention.
	93		Péréquation financière et compensation des charges	
		930	Péréquation financière et compensation des charges	– Réduction des disparités dans la capacité financière. – La répartition entre les différents types de péréquation financière et de compensation des charges suit le plan comptable harmonisé du MCH2.

Fonction : Niveau N1	N2	N3	Désignation	Inscription au compte
	94		Parts aux recettes de la Confédération	
		940	Parts aux recettes de la Confédération sans affectation	– A n'utiliser que pour des parts aux recettes non affectées ; pour des parts aux recettes affectées, il faut utiliser la fonction correspondante. – La répartition des parts aux recettes non affectées de la Confédération suit le plan comptable harmonisé MCH2. – Il s'agit de parts aux recettes de la Confédération non affectées qui ne font ni partie de la péréquation financière et la compensation des charges (fonction 930), ni d'une autre tâche (fonction) et dont la collectivité publique peut disposer librement.
	95		Parts aux recettes, autres	
		950	Parts aux recettes, autres, sans affectation	– A n'utiliser que pour des parts aux recettes non affectées ; pour des parts aux recettes affectées, il faut utiliser la fonction correspondante. – La répartition des autres des autres parts aux recettes suit le plan comptable harmonisé MCH2. – Il s'agit de parts à d'autres recettes non affectées qui ne font ni partie de la péréquation financière et la compensation des charges (fonction 930), ni d'une autre tâche (fonction) et dont la collectivité publique peut disposer librement.
	96		Administration de la fortune et de la dette	
		961	Intérêts	– Intérêts actifs et passifs. Ne sont pas compris : – Les coûts administratifs liés à la politique en matière de dette publique (021) ; – Les loyers relatifs aux immeubles.
		962	Frais d'émission	– Commissions, redevances et frais relatifs aux titres.
		963	Immeubles du patrimoine financier	– Immeubles à vocation de placement en capital, pouvant être aliénés et ne servant pas à l'activité administrative.
		969	Patrimoine financier, non mentionné ailleurs	– Patrimoine financier ne pouvant être rattaché à une fonction particulière ; – Intérêts négatifs. – Gains et pertes de change sur monnaies étrangères ; – Les frais (commissions) de comptes bancaires et postaux, frais pour l'ensemble des paiements électroniques (969).
	97		Redistributions	
		971	Redistributions liées à la taxe sur le CO2	
	99		Postes non ventilables	
		990	Postes non ventilables	– Postes comptables qui ne peuvent être répartis
		995	Charges et revenus neutres	
		999	Clôture	

Annexe C
Indicateurs financiers : Définitions et calculs

Les tableaux figurant dans cette annexe détaillent la manière de calculer les huit indicateurs préconisés par la Recommandation 18. Les tableaux de la Partie 1 donnent les formules de calcul des indicateurs de première priorité et ceux de la Partie 2 les formules des indicateurs de deuxième priorité. La Partie 3 contient la définition exacte des chiffres clés impliqués dans le calcul des indicateurs.

Partie 1 Indicateurs de 1ère priorité (par ordre alphabétique des libellés en allemand)

Tableau C.1 Taux d'endettement net

Taux d'endettement net	
Calcul	$\frac{\text{Dette nette I}}{\text{40 Revenus fiscaux}}$
Chiffre-clé impliqué	Dette nette I, cf. Tab.C.20
Remarques	Au dénominateur on pourrait aussi utiliser uniquement les recettes des impôts directs des personnes physiques (400) et des personnes morales (401). Des revenus fiscaux inhabituels et uniques (droits de succession, impôts sur les gains immobiliers, etc.) peuvent restreindre la signification de l'indicateur.
Unités	Pour cent
Valeurs indicatives	< 100% bon 100% – 150% suffisant > 150% mauvais
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds ; Statistique financière
Signification	L'indicateur renseigne sur la part des revenus fiscaux, respectivement sur le nombre de tranches annuelles qui seraient nécessaires pour amortir la dette nette.

Tableau C.2 Degré d'autofinancement

Degré d'autofinancement	
Calcul	Autofinancement x 100 / Investissements nets
Chiffres-clés impliqués	Autofinancement, cf.Tab.C.23 Investissements nets, cf. Tab.C.19
Remarques	Plus la collectivité publique est petite, plus cet indicateur est sujet à des fluctuations importantes.
Unités	Pour cent
Valeurs indicatives	A moyen terme, le degré d'autofinancement devrait se situer en moyenne à environ 100%, sous réserve du niveau déjà atteint par la dette. Le degré d'autofinancement idéal varie en fonction de la situation conjoncturelle : Haute conjoncture : > 100% Cas normal : 80 -100% Récession : 50 – 80%
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds
Signification	Cet indicateur renseigne sur la part des investissements qu'une collectivité publique peut financer par ses propres moyens.

Tableau C.3 Part des charges d'intérêts

Part des charges d'intérêts	
Calcul	Charges d'intérêts nets x 100 / Revenus courants
Chiffres-clés impliqués	Charges d'intérêts nets, cf. Tab.C.22 Revenus courants, cf. Tab.C.18
Remarques	–
Unités	Pour cent
Valeurs indicatives	0% – 4% bon 4% – 9% suffisant > 9% mauvais
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds
Signification	Cet indicateur renseigne sur la part du « revenu disponible » absorbée par les charges d'intérêts. Plus la valeur est basse, plus la marge de manœuvre est élevée

Partie 2 Indicateurs de 2me priorité (par ordre alphabétique des libellés en allemand)

Tableau C.4 Dette brute par rapport aux revenus

Dette brute par rapport aux revenus		
Calcul	Dette brute x 100 Revenus courants	
Chiffres-clés impliqués	Dette brute, cf. Tab.C.10 Revenus courants, cf. Tab.C.18	
Remarques	–	
Unités	Pour cent	
Valeurs indicatives	< 50% 50% – 100% 100% – 150% 150% – 200% > 200%	très bon bon moyen mauvais critique
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds	
Signification	Cet indicateur renseigne sur le niveau de la dette et plus particulièrement sur le fait que ce niveau est raisonnable ou non par rapport aux revenus dégagés.	

Tableau C.5 Proportion des investissements

Proportion des investissements		
Calcul	Investissements bruts x 100 Dépenses totales	
Chiffres-clés impliqués	Investissements bruts, cf. Tab.C.9 Dépenses totales, cf. Tab.C.11	
Remarques	–	
Unités	Pour cent	
Valeurs indicatives	< 10% 10% – 20% 20% – 30% > 40%	effort d'investissement faible effort d'investissement moyen effort d'investissement élevé effort d'investissement très élevé
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds	
Signification	Cet indicateur renseigne sur l'effort d'investissement déployé par la collectivité publique.	

Tableau C.6 Part du service de la dette

Part du service de la dette	
Calcul	$\frac{\text{Service de la dette x 100}}{\text{Revenus courants}}$
Chiffres-clés impliqués	Service de la dette, cf. Tab.C.14 Revenus courants, cf. Tab.C.18
Remarques	–
Unités	Pour cent
Valeurs indicatives	< 5% charge faible 5% – 15% charge acceptable > 15% charge forte
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds ; Statistique financière
Signification	Cet indicateur mesure l'importance des charges financières qui pèsent sur le budget et les comptes. Il renseigne sur la part des revenus courants absorbée par le service de la dette (intérêts et amortissements). Un taux plus élevé signifie une marge de manœuvre budgétaire plus restreinte.

Tableau C.7 Dette nette I ou II par habitant en francs

Dette nette I ou II par habitant en francs	
Calcul	**I.** $\frac{\text{Dette nette I}}{\text{Population résidante permanente}}$ ou **II.** $\frac{\text{Dette nette II}}{\text{Population résidante permanente}}$
Chiffres-clés impliqués	Dette nette I, cf. Tab.C.20 Dette nette II, cf. Tab.C.21 Population résidante permanente, cf. Tab.C.24
Unités	Francs par habitant
Valeurs indicatives[1]	< 0 CHF patrimoine net 0 – 1‘000 CHF endettement faible 1‘001 – 2‘500 CHF endettement moyen 2‘501 – 5‘000 CHF endettement important > 5'000 CHF endettement très important
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds ; Statistique financière
Signification	Cet indicateur n'a qu'une valeur informative limitée. En effet, l'évaluation de l'importance de la dette doit davantage tenir compte de la capacité financière des habitants que de leur nombre.

[1] Ces valeurs indicatives s'appliquent à la dette nette I par habitant. Elles s'appliquent aux cantons comme aux communes pour autant que les dépenses soient réparties entre les deux échelons dans un rapport d'environ 50 % / 50 %. Si la répartition des dépenses entre canton et communes est différente, ces valeurs doivent être adaptées en conséquence.

Tableau C.8 Taux d'autofinancement

Taux d'autofinancement		
Calcul	$\frac{\text{Autofinancement x 100}}{\text{Revenus courants}}$	
Chiffres-clés impliqués	Autofinancement, cf. Tab.C.23 Revenus courants, cf. Tab.C.18	
Remarques	–	
Unités	Pour cent	
Valeurs indicatives	> 20% 10% – 20% < 10%	bon moyen mauvais
Destinataire	Opinion publique et Responsables politiques ; Bailleurs de fonds	
Signification	Cet indice renseigne sur la proportion du revenu que la collectivité publique peut consacrer au financement de ses investissements.	

Partie 3 Chiffres-clés (par ordre alphabétique des libellés en allemand)

Tableau C.9 Investissements bruts

Investissements bruts	
Calcul	50 Immobilisations corporelles + 51 Dépenses d'investissement pour le compte de tiers + 52 Immobilisations incorporelles + 54 Prêts + 55 Participations et capital social + 56 Propres subventions d'investissement + 58 Dépenses d'investissement extraordinaires
Indicateur concerné	Proportion des investissements, cf. Tab.C.5
Chiffre-clé impliqué	Investissements nets, cf. Tab.C.19
Remarques	Les subventions d'investissement redistribuées (57) ne sont pas intégrées dans le chiffre-clé des investissements bruts. En effet ces dépenses ne font que transiter par le compte des investissements de la collectivité publique. Elles contribuent donc à gonfler « artificiellement » ce compte et nuiraient à la comparaison entre collectivités publiques si elles n'étaient pas laissées de côté. Par contre, les dépenses d'investissement extraordinaires (58) sont incluses dans le chiffre clé pour refléter la situation financière globale. En outre, ces investissements donnent également lieu à des amortissements planifiés au cours des années suivantes. Les inclure dans le calcul de l'investissement garantit par conséquent la cohérence de l'indicateur de degré d'autofinancement.

Tableau C.10 Dette brute

Dette brute	
Calcul	200 Engagements courants + 201 Engagements financiers à court terme – 2016 Instruments financiers dérivés à court terme + 206 Engagements financiers à long terme – 2066 Instruments financiers dérivés à long terme – 2068 Subventions d'investissement inscrites au passif
Indicateur concerné	Dette brute par rapport aux revenus, cf. Tab.C.4
Remarques	Les engagements entrant dans la définition de la dette brute sont évalués à leur valeur nominale. Par rapport à cette définition de la dette brute, le concept de dette retenu par l'Union européenne dans le traité de Maastricht est défini de manière plus étroite et n'inclut pas certains postes. Il s'agit notamment d'acomptes et de crédits commerciaux que la statistique financière internationale classe dans les « autres engagements ». Ces derniers ne sont pas intégrés dans la définition donnée à la dette par le traité de Maastricht. Notons que, selon la définition utilisée ici, les instruments financiers dérivés ne font pas partie de la dette brute. Par ailleurs, lorsqu'une collectivité publique comptabilise ses investissements selon le principe du produit brut (Option 2 de la Recommandation 10), les contributions ou subventions d'investissement inscrites au passif de son bilan doivent être déduites des engagements financiers à long terme, faute de quoi sa dette brute ne peut pas être comparée à celle des collectivités publiques recourant à la comptabilisation selon le produit net (Option 1).

Tableau C.11 Dépenses totales

Dépenses totales	
Calcul	Dépenses courantes + Investissements bruts
Indicateur concerné	Proportion des investissements, cf. Tab.C.5
Chiffres-clés impliqués	Dépenses courantes, cf. Tab.C.15 Investissements bruts, cf. Tab.C.9
Remarques	-

Tableau C.12 Recettes totales

Recettes totales	
Calcul	Recettes courantes + Recettes d'investissement
Chiffres-clés impliqués	Recettes courantes, cf. Tab.C.17 Recettes d'investissement, cf. Tab.C.13
Remarques	-

Tableau C.13 Recettes d'investissement

Recettes d'investissement		
Calcul	60	Transferts d'immobilisations corporelles dans le PF
	+ 61	Remboursements
	+ 62	Vente d'immobilisations incorporelles
	+ 63	Subventions d'investissement acquises
	+ 64	Remboursement de prêts
	+ 65	Transferts de participations
	+ 66	Remboursement de propres subventions d'investissement
	+ 68	Recettes d'investissement extraordinaires
Indicateur concerné	-	
Chiffre-clé impliqué	Investissements nets, cf. Tab.C.19	
Remarques	Les recettes d'investissement sont des recettes générées par des investissements ou des désinvestissements. Les subventions d'investissement à redistribuer (67) ne sont pas intégrées dans ce chiffre-clé. En effet ces recettes ne font que transiter par le compte des investissements de la collectivité publique. Elles contribuent donc à gonfler « artificiellement » ce compte et nuiraient à la comparaison entre collectivités publiques si elles n'étaient pas laissées de côté. Par contre, les recettes d'investissement extraordinaires (68) sont incluses pour refléter la situation financière globale.	

Tableau C.14 Service de la dette

Service de la dette		
Calcul	340	Charges d'intérêts
	– 440	Revenus des intérêts
	+ 33	Amortissements du patrimoine administratif
	+ 364	Réévaluations emprunts patrimoine administratif
	+ 365	Réévaluations participations patrimoine administratif
	+ 366	Amortissements subventions d'investissement
	– 466	Dissolutions des subventions d'investissement portées au passif
Indicateur concerné	Part du service de la dette, cf. Tab.C.6	
Remarques	Les amortissements supplémentaires (383) et (387) ainsi que les dissolutions supplémentaires des subventions portées au passif (487) ne sont pas inclus.	

Tableau C.15 Dépenses courantes

Dépenses courantes		
Calcul	30	Charges de personnel
	+ 31	Charges de biens et services et autres charges d'exploitation
	– 3180	Réévaluations sur créances
	+ 34	Charges financières
	– 344	Réévaluations, immobilisations PF
	+ 36	Charges de transferts
	– 364	Réévaluations, emprunts PA
	– 365	Réévaluations, participations PA
	– 366	Amortissements, subventions d'investissement
	+ 380	Charges de personnel extraordinaires
	+ 381	Charges de biens et service et charges d'exploitation extraordinaires
	+ 3840	Charges financières extraordinaires (avec incidence sur les liquidités)
	+ 386	Charges de transferts extraordinaires
Chiffre-clé impliqué	Dépenses totales, cf. Tab.C.11	
Remarques	L'adjectif « courantes » fait référence à des éléments qui sont utiles au cours d'une seule année, au contraire des investissements qui sont utiles sur plusieurs années. La notion de « dépenses » fait référence à des éléments qui ont une incidence sur les liquidités (sous réserve de la délimitation de l'exercice). Elle exclut donc les opérations purement comptables (ces dernières sont par contre incluses dans les charges). Par conséquent, les amortissements du patrimoine administratif (33), les attributions aux fonds et financements spéciaux (35), les réévaluations extraordinaires (3841) et les imputations internes (39) sont laissés de côté ici. Il en va de même des opérations de politique financière : amortissements supplémentaires (383, 387) et attributions au capital propre (389). Les subventions redistribuées (37), bien qu'étant des dépenses, ne sont pas intégrées dans le chiffre-clé des dépenses totales. En effet ces dépenses ne font que transiter par les comptes de la collectivité publique. Elles contribuent à gonfler « artificiellement » le budget ou les comptes et nuiraient à la comparaison entre collectivités publiques si elles n'étaient pas laissées de côté. Les charges extraordinaires (380, 381, 3840 et 386) sont incluses puisqu'il s'agit bien de dépenses et qu'ainsi le chiffre-clé permet de refléter la situation financière globale. Pour la Confédération, il faut ajouter à ces éléments les charges d'armement (32). -	

Tableau C.16 Charges courantes

Charges courantes		
Calcul	30	Charges de personnel
	+ 31	Charges de biens et services et autres charges d'exploitation
	+ 33	Amortissements du patrimoine administratif
	+ 34	Charges financières
	+ 35	Attributions aux fonds et financements spéciaux
	+ 36	Charges de transferts
	+ 380	Charges de personnel extraordinaires
	+ 381	Charges de biens et service et charges d'exploitation extraordinaires
	+ 384	Charges financières extraordinaires
	+ 386	Charges de transferts extraordinaires
Indicateur concerné	-	
Remarques	L'adjectif « courantes » fait référence à des éléments qui sont utiles au cours d'une seule année. La notion de « charges » fait référence à l'ensemble des éléments qui créent une perte de substance pour la collectivité publique, qu'il s'agisse d'éléments qui génèrent un flux de fonds (dépenses) ou d'opérations purement comptables. Les subventions à redistribuer (37) et les imputations internes (39), bien qu'étant des charges, ne sont pas intégrées dans le chiffre-clé des charges courantes. En effet, ces charges ne font que transiter par les comptes de la collectivité publique. Elles contribuent donc à gonfler « artificiellement » le budget ou les comptes et nuiraient à la comparaison entre collectivités publiques si elles n'étaient pas laissées de côté. Les charges extraordinaires sont par contre intégrées afin de refléter la situation financière globale. Toutefois, il faut prendre soin d'en déduire les éléments résultant majoritairement d'opérations de politique financière [amortissements supplémentaires (383, 387) et attributions au capital propre (389)]. Car ces éléments sont ponctuels et nuiraient à la comparaison. Pour la Confédération, il faut ajouter à ces éléments les charges d'armement (32).	

Tableau C.17 Recettes courantes

Recettes courantes		
Calcul	40	Revenus fiscaux
	+ 41	Patentes et concessions
	+ 42	Taxes
	+ 430	Revenus d'exploitation divers
	+ 439	Autres revenus (avec incidence sur les liquidités)
	– 4391	Réévaluations PA
	+ 44	Revenus financiers
	– 444	Réévaluations, immobilisations PF
	+ 46	Revenus de transferts
	– 466	Dissolution des subventions d'investissement portées au passif
	+ 481	Revenus extraordinaires de patentes, concessions
	+ 482	Contributions extraordinaires
	+ 483	Revenus divers extraordinaires
	+ 484	Revenus financiers extraordinaires
	+ 486	Parts aux revenus extraordinaires
Indicateur concerné	-	
Chiffre-clé impliqué	Recettes totales, cf. Tab.C.12	
Remarques	L'adjectif « courantes » fait référence à des éléments qui sont utiles au cours d'une seule année, au contraire des recettes d'investissement qui sont utiles sur plusieurs années. La notion de « recettes » fait référence à des éléments qui ont une incidence sur les liquidités (sous réserve de la délimitation de l'exercice). Elle exclut donc les opérations purement comptables (ces dernières sont par contre incluses dans les revenus). Par conséquent, ne sont pas intégrées aux recettes courantes : les réévaluations du PA (4391), les réévaluations des immobilisations du PF (444) et dissolutions des subventions d'investissement portées au passif (466), ainsi que les prélèvements sur les les financements spéciaux et les fonds (45), les dissolutions supplémentaires des subventions d'investissement portées au passif (487) et finalement les prélèvements sur le capital propre (489) et les imputations internes (49) ; car ces diverses opérations ne correspondent pas à des flux financiers. Les recettes extraordinaires (48) sont incluses dans le chiffre-clé pour refléter la situation globale.	

Tableau C.18 Revenus courants

Revenus courants		
Calcul	40	Revenus fiscaux
	+ 41	Patentes et concessions
	+ 42	Taxes
	+ 43	Revenus divers
	+ 44	Revenus financiers
	+ 45	Prélèvements sur les fonds et financements speciaux
	+ 46	Revenus de transferts
	+ 48	Revenus extraordinaires
	– 487	Dissolution supplémentaire des subventions d'investissement portées au passif
	– 489	Prélèvement sur le capital propre
	+ 4895	Prélèvement sur réserve liée au retraitement
Indicateurs concernés	Part des charges d'intérêts, cf. Tab.C.3 Dette brute par rapport aux revenus, cf. Tab.C.4 Part du service de la dette, cf. Tab.C.6 Taux d'autofinancement, cf. Tab.C.8	
Remarques	L'adjectif « courants » fait référence à des éléments qui sont utiles au cours d'une seule année. La notion de « revenus » fait référence à des éléments qui génèrent un gain de substance pour la collectivité publique qu'il s'agisse d'éléments qui génèrent un flux de fonds (recettes) ou d'opérations purement comptables. Les subventions à redistribuer (47) et les imputations internes (49), bien qu'étant des revenus, ne sont pas intégrées dans le chiffre-clé des revenus courants. En effet ces revenus ne font que transiter par les comptes de la collectivité publique. Ils contribuent donc à gonfler « artificiellement » le budget et les comptes et nuiraient à la comparaison entre collectivités publiques si elles n'étaient pas laissées de côté. Les revenus extraordinaires (48) sont par contre intégrés afin de refléter la situation financière globale. Toutefois, il faut prendre soin d'en déduire les éléments résultant majoritairement d'opérations de politique financière. Car ces éléments sont ponctuels et nuiraient à la comparaison. Il s'agit de la dissolution supplémentaire des subventions d'investissement portées au passif (487), si des investissements comptabilisés selon le principe du produit brut font l'objet d'un amortissement supplémentaire. Il s'agit également des prélèvements sur capital propre (489), en dehors des prélèvements sur la réserve liée au retraitement du patrimoine administratif (4895). Ces derniers sont en en effet le pendant des amortissements planifiés plus importants que la collectivité publique doit supporter en raison du retraitement. Or ce surcroît d'amortissements est inclus dans les charges courantes.	

Tableau C.19 Investissements nets

Investissements nets	
Calcul	Investissements bruts – Recettes d'investissement
Indicateur concerné	Degré d'autofinancement, cf. Tab.C.2
Chiffres-clés impliqués	Investissements bruts, cf. Tab.C.9 Recettes d'investissement, cf. Tab.C.13
Remarques	Ce chiffre-clé correspond au solde du compte des investissements

Tableau C.20 Dette nette I

Dette nette I	
Calcul	20 Capitaux de tiers – 2068 Subventions d'investissement inscrites au passif – 10 Patrimoine financier
Indicateurs concernés	Taux d'endettement net, cf. Tab.C.1 Dette nette I par habitant en francs, cf. Tab.C.7
Remarques	Ce calcul est identique à la formule 14 Patrimoine administratif – 2068 Subventions d'investissement inscrites au passif – 29 Capital propre Dans ce calcul, les prêts et participations du patrimoine administratif sont contenus dans la dette nette. En outre, les engagements sur financements spéciaux (capital propre des financements spéciaux) ou avoirs (report de perte dans les financements spéciaux) sont également contenus dans les capitaux de tiers ou dans le patrimoine financier.

Tableau C.21 Dette nette II

Dette nette II	
Calcul	14 Patrimoine administratif – 144 Prêts – 145 Participations, capital social – 2068 Subventions d'investissement inscrites au passif – 29 Capital propre Cette définition est valable à condition que les groupes 144 et 145 ne soient, en principe, pas amortis mais fassent tout au plus l'objet de réévaluations.
Indicateur concerné	Dette nette II par habitant en francs, cf. Tab.C.7
Remarques	Ce calcul est identique à la formule 20 Capitaux de tiers – 2068 Subventions d'investissement inscrites au passif – 10 Patrimoine financier – 144 Prêts – 145 Participations/capital social Considérant les risques, il convient de relever que la « Dette nette II » est une définition « souple » de la dette : en effet, les prêts et participations ne doivent pas être amortis, mais ceux-ci représentent toutefois un certain risque pour les collectivités publiques. En outre, les engagements envers des financements spéciaux (capital propre des financements spéciaux) ou avoirs (report de perte dans les financements spéciaux) sont également compris dans les capitaux de tiers ou dans le patrimoine financier

Tableau C.22 Charge d'intérêts nets

Charge d'intérêts nets	
Calcul	340 Charges d'intérêt – 440 Revenus des intérêts
Indicateur concerné	Part des charges d'intérêts, cf. Tab.C.3
Remarques	–

Tableau C.23 Autofinancement

Autofinancement	
Calcul	Solde du compte de résultats + 33 Amortissement du PA + 35 Attributions aux fonds et financements spéciaux – 45 Prélèvements sur les fonds et financements spéciaux + 364 Réévaluations emprunts PA + 365 Réévaluations participations PA + 366 Amortissements des subventions d'investissement – 466 Dissolution des subventions d'investissement portées au passif + 383 Amortissements supplémentaires + 387 Amortissements supplémentaires des prêts, participations et subventions d'investissement – 487 Dissolution supplémentaire des subventions d'investissement portées au passif + 389 Attributions au capital propre – 489 Prélèvements sur le capital propre – 4391 Réévaluations PA
Indicateurs concernés	Degré d'autofinancement, cf. Tab.C.2 Taux d'autofinancement, cf. Tab.C.8
Remarques	La constitution ou la dissolution de provisions ne sont pas prises en compte. En effet, les provisions représentent selon toute probabilité une sortie de fonds future provenant directement de la position concernée au bilan. On ne peut donc considérer cela comme faisant partie du flux de fonds provenant du compte de résultats.

Tableau C.24 Population résidante permanente

Population résidante permanente	
Définition	Au moment de l'établissement des comptes, la statistique sur la population résidante permanente à la fin de l'année est disponible auprès de l'Office fédéral de la statistique*. Par contre, au moment de la budgétisation ou de la planification financière, le chiffre pour la fin de l'année concernée n'est pas encore disponible. La collectivité publique doit donc procéder à sa propre estimation. Mais dès que la statistique est disponible, la valeur pour ce chiffre-clé doit être mise à jour.
* Source	http://www.bfs.admin.ch/bfs/portal/fr/index/themen/01/02/blank/data/01.html
Indicateur concerné	Dette nette I et II par habitant en francs, cf. Tab.C.7
Remarques	-

Annexe D
Compléments aux recommandations

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) est l'organe chargé de promouvoir l'harmonisation, la comparabilité et la transparence avec lesquelles les collectivités publiques suisses présentent leurs comptes. Cette mission lui est conférée par la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances, ainsi que la Confédération suisse.

Le Conseil a pour tâche de proposer, si nécessaire, des adaptations des recommandations contenues dans le Manuel. Il a également pour tâche d'élaborer des compléments aux recommandations. Cette annexe intègre tous les compléments apportés par le Conseil. Les compléments apparaissent dans l'ordre des recommandations auxquelles ils se rapportent.

Recommandation concernée	Thème du complément	Version	Page
01 Eléments du modèle comptable	**Présentation comptable des relations entre les communes et les associations intercommunales dont elles sont membres**	16.02.2017	Annexe D | 01A
02 Principes comptables	**Révisions d'estimations et corrections d'erreurs**	14.12.2017	Annexe D | 02A
03 Plan comptable et classification fonctionnelle	**Péréquation financière entre la Confédération et les cantons**	03.12.2009	Annexe D | 03A
03 Plan comptable et classification fonctionnelle	**Prêts conditionnellement remboursables**	23.05.2011	Annexe D | 03B
03 Plan comptable et classification fonctionnelle	**Imputations internes**	08.03.2022	Annexe D | 03C
04 Compte de résultats	**Critères relatifs à la comptabilisation des éléments extraordinaires**	03.06.2014	Annexe D | 04A
06 Corrections de valeur des actifs 21 Instruments financiers	**Corrections de valeur des actifs du patrimoine financier**	09.03.2021	Annexe D | 06A
06 Corrections de valeur des actifs 04 Compte de résultats	**Amortissements**	15.12.2022	Annexe D | 06B
08 Financements spéciaux et préfinancements	**Préfinancements**	07.04.2011	Annexe D | 08A
08 Financements spéciaux et préfinancements	**Financements spéciaux**	15.12.2011	Annexe D | 08B
09 Provisions et engagements conditionnels	**Engagements envers des caisses de pensions**	09.03.2021	Annexe D | 09A
09 Provisions et engagements conditionnels	**Provisions et engagements conditionnels**	26.02.2016	Annexe D | 09B
10 Compte des investissements	**Clôture du compte des investissements**	09.09.2019	Annexe D | 10A
11 Bilan	**Ventes d'actifs et transferts entre patrimoines**	17.12.2019	Annexe D | 11A

13	Vision consolidée	**Vision consolidée**	10.06.2020	Annexe D | 13A
17	Objectifs et instruments de politique budgétaire	**Conduite de la politique budgétaire**	18.06.2015	Annexe D | 17A
19	Procédure lors du passage au MCH2	**Réserve liée au retraitement du patrimoine financier**	24.06.2010	Annexe D | 19A
19	Procédure lors du passage au MCH2	**Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif**	07.03.2023	Annexe D | 19B

Présentation comptable des relations entre les communes et les associations intercommunales dont elles sont membres

Complément à la Recommandation 01
Eléments du modèle comptable

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 01.

Version du 16 février 2017

Concernant les Points 1 à 6 de la Recommandation 01

A Les associations intercommunales 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.

Les notions de syndicat intercommunal, d'association de communes ou d'association régionale sont équivalentes à celle d'association de communes. Certaines législations cantonales font la différence entre les associations intercommunales à but unique et celles à but multiple.

B En principe, les associations intercommunales sont des personnes morales de droit public. Elles sont propriétaires des actifs nécessaires à l'accomplissement des tâches qui leur sont confiées. Ces actifs peuvent leur être remis par les communes. Mais ils peuvent avoir été acquis ou créés par les associations elles-mêmes[1]. Les associations intercommunales sont responsables des engagements qu'elles prennent.

C La présentation des comptes des associations intercommunales est dictée par le modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH), pour autant qu'il soit compatible avec les spécificités de l'association intercommunale concernée[2].

Les associations intercommunales tiennent leur propre comptabilité et présentent leurs comptes avec les éléments principaux du modèle comptable MCH : le bilan, le compte de résultats, le compte des investissements, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe. Les immobilisations (patrimoine administratif) sont comptabilisées au bilan de l'association intercommunale.

D En principe, les associations intercommunales font partie du cercle de consolidation 3. Par conséquent, il n'est pas obligatoire pour les communes-membres de procéder à une consolidation. Cependant, une consolidation est possible.

---

[1] Les associations intercommunales peuvent revêtir différentes formes selon les cantons. Ce complément traite du cas des associations intercommunales propriétaires des actifs nécessaires à accomplir leur tâche. Par analogie, il peut toutefois s'appliquer également aux associations intercommunales ne possédant aucun bien. Quoiqu'il en soit, la législation cantonale correspondante doit s'appliquer.

[2] Dans certains cantons, les associations intercommunales ont la possibilité d'appliquer un plan comptable autre que celui du MCH (p.ex. le plan comptable préconisé par l'association d'une branche professionnelle).

En l'absence de consolidation et pour garantir une vue financière d'ensemble, les associations intercommunales concernées présentent séparément, dans l'annexe à leurs comptes annuels, la structure des participations et le niveau d'endettement :

Structure des participations : Présentation des participations des communes dans l'association intercommunale (pourcentage de participation dans le capital propre, pourcentage des voix).

Dans le cas où une commune présente, dans son bilan, sa participation à une association intercommunale, elle doit procéder à un examen de la valeur intrinsèque de cette participation. En effet, les bénéfices et les pertes de l'association intercommunale engendrent une variation de la valeur de la participation communale. Les communes-membres doivent donc pouvoir retracer ces variations, en particulier lorsqu'il s'agit de pertes de valeur. C'est pourquoi les associations intercommunales doivent informer sur l'évolution de leur capital propre.

Niveau d'endettement : Présentation de la dette nette de l'association intercommunale par commune.

Le transfert de tâches communales à une association intercommunale conduit les communes-membres à effectuer une débudgétisation. Or le niveau de l'endettement joue un rôle significatif pour apprécier l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Par conséquent, l'indicateur financier relatif à la « dette nette I » doit être présenté à la fois pour l'association intercommunale dans son ensemble et pour chaque commune-membre en fonction de l'importance de sa participation. Sur cette base, chaque commune peut présenter une vision d'ensemble de son endettement qui tient compte de l'ampleur de sa participation dans des associations intercommunales.

E Les associations intercommunales et les communes-membres doivent se plier aux exigences de la sectorisation. Il s'agit notamment de respecter la distinction entre les entreprises publiques et les administrations publiques**.** En effet, les entreprises publiques ne font pas partie du secteur des administrations publiques (cf. figure en Annexe A, Plan comptable, Sectorisation et délimitation du secteur des administrations publiques).

Les entreprises publiques sont des entités (organisations) indépendantes contrôlées par les pouvoirs publics (Confédération, cantons, communes). Elles sont des entreprises ou des établissements détenus à plus de 50% par les pouvoirs publics, indépendamment du fait qu'elles accomplissent ou non des tâches publiques. Le contrôle par les pouvoirs publics existe dès lors que plusieurs collectivités publiques détiennent ensemble plus de 50% de l'entreprise, étant entendu qu'individuellement l'une ou l'autre collectivité publique peut détenir moins de 50%.

S'agissant d'une association intercommunale, il y a en principe contrôle par les pouvoirs publics.

Outre le contrôle, un deuxième critère doit être rempli cumulativement pour que l'entité soit englobée dans la catégorie 'entreprise publique' : l'entité doit couvrir plus de 50% de ses coûts de production par des taxes ou d'autres rétributions (y compris des recettes sur ventes) ; dans ce cas on considère que l'entité fournit des prestations marchandes. Si tel n'est pas le cas, l'entité doit être englobée dans le secteur des administrations publiques et cela même si la collectivité publique qui la détient ne la consolide pas dans ses comptes.

Pour beaucoup d'associations intercommunales (p.ex. association intercommunale pour la station d'épuration des eaux, STEP), les taxes sont encaissées par les communes. L'association reçoit un dédommagement par la commune pour couvrir ses charges. Quoiqu'il en soit, dans ce cas, ce sont en définitive aussi des taxes qui couvrent les coûts de production.

F Critères de sectorisation des associations intercommunales, soit au secteur des entreprises publiques, soit secteur des administrations publiques :

Entreprises publiques Associations intercommunales financées principalement par des taxes (y compris des recettes sur ventes)	**Administrations publiques** Associations intercommunales principalement financées par des impôts
– Câblo-opérateur, réseaux de communication, réseaux de fibre optique ; – Approvisionnement en eau (service des eaux, groupement pour la fourniture d'eau, station de traitement d'eau du lac) ; – Traitement des eaux usées ; – Stations d'épuration (STEP, traitement des boues) ; – Gestion des déchets (organisation pour l'élimination des déchets, décharges) ;	– Administration générale, gestion des immeubles, centre communautaire ; – Sécurité et ordre publics (police, service du feu, armée, stand de tir, protection civile) ; – Office des poursuites, office de police administrative (*Gemeindeammannamt*) ; – Autorité de protection de l'enfant et de l'adulte (APEA) ; – Formation (groupement scolaire intercommunal, orientation professionnelle,

- Incinération des déchets (usine d'incinération, valorisation des déchets) ;
- Hôpitaux publics
- Homes médicalisés et maisons pour personnes âgées publics ;
- Soins à domicile (Spitex)
- Service de transport public (société d'autocars, bus régional, entreprises de transport en commun) ;
- Services industrielles (production d'énergie) ;
- Centrales électriques ;
- Approvisionnement en gaz ;
- Chauffage à distance.

psychologue scolaire, institutions de pédagogie spécialisée, école spécialisée) ;

- Service de santé scolaire
- Culture, sport et loisirs (piscine, centre sportif) ;
- Affaires sociales (assistance sociale, services sociaux, domaine de l'asile) ;
- Centre collecteur des déchets animaux ;
- Cimetière ;
- Aménagement de territoire (planification régionale, groupements de planification) ;
- Sylviculture (triage forestier).

Exemple 1 L'association intercommunale est une entreprise publique

Les communes A et B exploitent ensemble une station d'épuration. A la fin de l'année, l'association intercommunale pour l'épuration des eaux usées C facture les frais d'exploitation à la commune A.
Selon les critères de sectorisation, l'association intercommunale C est une entreprise publique (contrôle, couverture des coûts à plus de 50% par des taxes). Par conséquent, les communes-membres doivent comptabiliser leur participation aux frais comme étant un 'dédommagement à une entreprise publique' (3614).

Commune A :	Charge		
	Fonction :	720	Traitement des eaux usées
	Compte :	3614	Dédommagement aux entreprises publiques
Association intercommunale C :	Revenu		
	Fonction :	720	Traitement des eaux usées
	Compte :	4612	Dédommagements des communes

Exemple 2 L'association intercommunale appartient au secteur des administrations publiques

L'association intercommunale C entretien un cimetière pour ses communes-membres A et B (propriétaires). A la fin de l'année, l'association intercommunale C facture des frais d'exploitation à la commune A.
Selon les critères de sectorisation, l'association intercommunale fait partie du secteur des administrations publiques (contrôle, couverture des coûts à moins de 50% par des taxes car la tâche est financée par les impôts). Par conséquent, les communes-membres doivent comptabiliser leur participation aux frais comme étant un 'dédommagement aux associations intercommunales' (3612).

Commune A :	Charge		
	Fonction :	771	Cimetières, crématoires
	Compte :	3612	Dédommagement aux associations intercommunales
Association intercommunale C :	Revenu		
	Fonction :	771	Cimetières, crématoires
	Compte :	4612	Dédommagements des communes

Révisions d'estimations et corrections d'erreurs

Complément à la Recommandation 02
Principes comptables

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément à la Recommandation 02

Version du 14 décembre 2017

Concernant le point 9 de la Recommandation 02

A Les exigences du MCH2 concernant l'enregistrement et l'évaluation d'actifs, d'engagements, de revenus et de charges impliquent peu ou prou d'estimer les valeurs à retenir lors du bouclement des comptes (par exemple s'agissant de la durée d'utilisation des immobilisations du patrimoine administratif ou des réévaluations sur créances). Ces estimations doivent respecter le principe de fiabilité (cf. Recommandation 02, point 9).

Les hypothèses et les estimations-clés doivent être exposées ouvertement en même temps que les principes comptables correspondants.

Les corrections d'erreurs sont abordées et présentées séparément des révisions d'estimations.

B Les estimations doivent être effectuées en fonction des connaissances disponibles et en toute bonne foi. Elles se fondent sur les informations et les avancées fiables les plus récentes. Elles sont dénuées d'arbitraire. Au moment du bouclement des comptes, il est incontournable de procéder à des estimations. Toutefois ces estimations ne doivent pas compromettre la fiabilité des comptes.

Il se peut qu'une estimation doive être révisée. Cela se justifie si les éléments sur lesquels est fondée l'estimation ont évolué, si de nouvelles informations ou un surcroît d'expérience apparaissent. Une estimation concerne par définition l'avenir. C'est pourquoi la révision d'une estimation ne touche pas les périodes antérieures et ne saurait être considérée comme la correction d'une erreur. Pensons au cas où la durée d'utilisation doit être adaptée suite à une mise à jour des informations sur la –probable- durée d'utilisation. Pensons également au cas d'une « réévaluation » d'une créance parce que le débiteur s'avère davantage solvable que prévu, alors que la valeur de cette même créance avait déjà été corrigée.

C Par « erreur » on entend l'omission ou la présentation incorrecte d'éléments comptables lors du bouclement d'un ou de plusieurs exercices comptables antérieurs. Les erreurs sont dues à la non-utilisation ou à l'utilisation erronée d'informations fiables, alors que ces informations étaient disponibles en temps opportun et auraient dû être utilisées pour établir et présenter les comptes annuels.

Mentionnons à titre d'exemple les erreurs de calcul, la non-application ou l'application erronée de principes relatifs à l'établissement du bilan ou à l'évaluation, les inadvertances, l'évaluation erronée de faits matériels ou la fraude.

D Lorsqu'il s'avère nécessaire de corriger une erreur, les prescriptions découlant du droit budgétaire doivent être observées (par exemple la compétence d'approbation).

E Par principe, les révisions d'estimations et les corrections d'erreurs affectent le résultat de manière prospective. Cela signifie que l'ajustement de la valeur comptable des actifs ou des engagements concernés doit être comptabilisé au travers du compte de résultats. Corriger les erreurs de manière prospective permet en principe d'éviter une potentielle velléité de contourner l'instance compétente pour autoriser les dépenses.

Les révisions d'estimations et leurs conséquences sont à comptabiliser dans l'exercice courant (lorsque la révision ne concerne que cet exercice) et dans les exercices futurs (par exemple lorsque la durée d'utilisation doit être adaptée).

Par contre, les corrections d'erreurs sont à comptabiliser entièrement dans la période courante, comme si les erreurs n'avaient jamais été commises.

F Les chiffres des années antérieures qui sont présentés dans les comptes relatifs à l'exercice courant ne doivent pas nécessairement être ajustés. La présentation, dans l'annexe aux comptes, des informations concernant ces ajustements suffit à satisfaire aux exigences de comparabilité avec l'exercice précédent.

G Les informations suivantes doivent être présentées dans l'annexe aux comptes de l'exercice lorsque les révisions d'estimations et les corrections d'erreurs sont importantes :

- Nature de l'erreur commise au cours d'un des exercices précédents, avec le montant de la correction et cela pour chacun des postes concernés à la clôture, ainsi que, dans la mesure du possible, pour chaque période antérieure apparaissant dans les comptes.
- Nature de la révision de l'estimation avec ses effets sur les périodes postérieures.

H Dans certains cas, il est toutefois possible de corriger des erreurs importantes de manière rétrospective, c'est-à-dire sans que cela soit enregistré dans le compte de résultats. Cela peut se faire pour autant que ni le droit budgétaire, ni le droit des crédits, ni d'éventuelles dispositions sur un frein à l'endettement (ou son équivalent) ne soient enfreints. Mentionnons le cas d'une erreur dans le retraitement des immeubles lors du passage au MCH2 (immeubles comptabilisés à double ou non comptabilisés) ; une telle exception ne devrait être faite que dans un délai rapproché par rapport à la date d'introduction du MCH2.

I En principe, la manière de présenter des révisions d'estimations et les corrections d'erreurs dans le cadre du MCH2 est conforme aux normes IPSAS, sauf lorsque les erreurs importantes sont corrigées de manière prospective.

Exemples

Exemple 1 Révisions d'estimations : Modification de la durée d'utilisation des immobilisations du patrimoine administratif.

Après la mise en service d'une immobilisation, on doit constater que la durée d'utilisation sera plus courte qu'anticipée, par exemple parce que l'immobilisation sera remplacée par une construction nouvelle plus précocement que ne le nécessiterait sa durée d'utilisation économique. On est donc ici placé devant la nécessité de réviser les estimations précédemment réalisées.

La valeur résiduelle de l'immobilisation doit donc être amortie pendant une durée d'utilisation réduite. Il en résulte une augmentation des amortissements planifiés au cours des exercices suivants.

01.01.x1 Mise en service d'une immobilisation du patrimoine administratif dont la valeur d'acquisition s'élève à 100, la durée d'utilisation prévue à 5 ans ; l'amortissement est linéaire.

Amortissements prévus et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	**31.12.x2**	**31.12.x3**	**31.12.x4**	**31.12.x5**
Valeur résiduelle	80	60	40	20	0
Amortissement planifié (compte 3300)	20	20	20	20	20

01.01.x3 La collectivité décide de remplacer l'immobilisation par une nouvelle construction. En conséquence, l'utilisation est terminée prématurément, soit au 31.12.x4. L'estimation de la durée d'utilisation est révisée. La valeur résiduelle de 60 est répartie prospectivement sur la durée d'utilisation résiduelle de 2 ans (x3 et x4).

Amortissements modifiés et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	**31.12.x2**	**31.12.x3**	**31.12.x4**
Valeur résiduelle	80	60	30	0
Amortissement planifié (compte 3300)	20	20	30	30

Exemple 2 Corrections d'erreurs de manière rétrospective : Parcelle de terrain comptabilisée à double (cas particulier)

Après l'introduction du MCH2 on constate qu'une parcelle de terrain appartenant au patrimoine administratif a été comptabilisée à double. L'erreur est importante et elle est découverte peu après avoir introduit le MCH2. Il s'agit d'un cas particulier relevant du point H ci-dessus. La correction de cette erreur peut donc s'effectuer de manière rétrospective, c'est-à-dire sans que cela soit enregistré dans le compte de résultats.

01.01.x3 Introduction du MCH2 au 01.01.x1. La valeur de la parcelle de terrain après le retraitement s'élève à 1000. Elle a été saisie deux fois dans la comptabilité des immobilisations, ce qui est erroné.

Ecriture corrective de 1000 qui n'affecte pas le résultat :

Réserve liée au retraitement (295) à Patrimoine administratif (1400)

Exemple 3 Corrections d'erreurs de manière prospective : Comptabilisation erronée des coûts d'acquisition et d'aménagement d'une immobilisation.

Après la mise en service d'une immobilisation, on constate qu'un montant trop faible a été comptabilisé dans le compte des investissements concernant les coûts d'acquisition et d'aménagement et qu'une partie de ces coûts a été comptabilisée dans le compte de résultats. Cette erreur doit être corrigée et cela de manière prospective.

D'abord, les coûts d'acquisition et d'aménagement doivent être corrigés. Ensuite, il faut déterminer que serait la valeur résiduelle de l'immobilisation si aucune erreur de comptabilisation n'avait été commise. Puis, la valeur résiduelle au bilan est ajustée à la valeur résiduelle correcte au moyen d'un amortissement non planifié. Finalement la nouvelle valeur résiduelle est amortie sur la durée d'utilisation résiduelle.

01.01.x1 Mise en service d'une immobilisation du patrimoine administratif avec mise à l'actif des coûts d'acquisition et d'aménagement à hauteur de 200 pour une durée d'utilisation supposée de 5 ans, l'amortissement est linéaire

Amortissements attendus et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	**31.12.x2**	**31.12.x3**	**31.12.x4**	**31.12.x5**
Coûts d'acquisition et d'aménagement (valeur de référence)	200	200	200	200	200
Valeur résiduelle	160	120	80	40	0
Amortissement planifié (compte 3300)	40	40	40	40	40

01.01.x3 La collectivité constate qu'au cours de l'année x1, des coûts d'aménagement pour un montant de 150 n'ont pas été portés à l'actif. Le total des coûts d'acquisition et d'aménagement s'élève en fait à 350 (200 + 150). Il est nécessaire de corriger l'erreur découlant de la sous-estimation des coûts d'acquisition et d'aménagement à activer. Sans cette erreur, la valeur résiduelle au 01.01.x3 s'élèverait à 210, c'est-à-dire à 350 desquels il faut retrancher des amortissements planifiés qui auraient dû s'élever à 70 (350/5) au cours des exercices x1 et x2, soit 350 – (2 × 70) = 210. Compte tenu des amortissements planifiés effectivement comptabilisés de 40 pour chaque année x1 et x2, la valeur résiduelle au bilan au 01.01.x3 devrait s'élever à 270, soit 350 – (2 × 40) = 270. Par conséquent, pour éviter une surestimation de la valeur résiduelle au 31.12.x3, il faut comptabiliser un amortissement non planifié à hauteur de 60. Ainsi la valeur résiduelle est ramenée de 270 à 210, qui correspond à sa valeur correcte. Cette nouvelle valeur résiduelle de 210 est ensuite amortie sur les trois exercices restant de manière linéaire à raison de 70 par année.

Amortissements modifiés et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	**31.12.x2**	**31.12.x3**	**31.12.x4**	**31.12.x5**
Coûts d'acquisition et d'aménagement (valeur de référence)	200	200	350	350	350
Valeur résiduelle	160	120	140	70	0
Amortissement planifié (compte 3300)	40	40	70	70	70
Amortissement non planifié (compte 3301)			60		

Péréquation financière entre la Confédération et les cantons

Complément à la Recommandation 03
Plan comptable et classification fonctionnelle

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les exemples et les informations additionnelles suivantes en complément de la Recommandation 03.

Version du 3 décembre 2009

Concernant le point 1 de la Recommandation 03

1. Contexte

La nouvelle péréquation financière entre la Confédération et les cantons est entrée en vigueur le 1er janvier 2008. Les anciens mécanismes de compensation, qui définissaient la part des cantons aux recettes de la Confédération et aux contributions affectées, ont été remplacés par un système reposant exclusivement sur des transferts verticaux et horizontaux sans affectation entre la Confédération et les cantons. On distingue les paiements compensatoires suivants :

- *Péréquation horizontale des ressources*
  Péréquation financière entre les cantons à fort potentiel de ressources et ceux à faible potentiel de ressources, d'après l'indice des ressources. Les cantons dont l'indice est supérieur à 100 sont réputés à fort potentiel de ressources et ceux dont l'indice est inférieur à 100, à faible potentiel de ressources. Les transferts sont comptabilisés à titre de charges par les cantons à fort potentiel de ressources et à titre de revenus par les cantons à faible potentiel de ressources. Dans le cadre de la péréquation horizontale des ressources, le rôle de la Confédération se limite à celui d'un service de clearing. Cette péréquation n'apparaît donc pas dans le compte d'Etat, mais elle est mentionnée dans les commentaires.
- *Péréquation verticale des ressources*
  Péréquation financière entre la Confédération et les cantons à faible potentiel de ressources, d'après l'indice des ressources. Les cantons dont l'indice est inférieur à 100 ont droit à cette prestation. Ils comptabilisent les transferts correspondants à titre de revenus et la Confédération les inscrit à titre de charges.
- *Compensation des charges excessives dues à des facteurs socio-démographiques*
  Péréquation financière entre la Confédération et les cantons ayant des charges excessives dues à des facteurs socio-démographiques, d'après des indicateurs spécifiques. On distingue à cet égard les charges excessives qui sont liées à la structure de la population et celles qui découlent de la fonction de ville-centre. Ces transferts sont comptabilisés à titre de revenus par les cantons ayant-droits et à titre de charges par la Confédération.
- *Compensation des charges excessives dues à des facteurs géo-topographiques*
  Péréquation financière entre la Confédération et les cantons ayant des charges excessives dues à des facteurs géo-topographiques, d'après des indicateurs spécifiques. Ces transferts sont

comptabilisés à titre de revenus par les cantons ayant-droits et à titre de charges par la Confédération.

– *Compensation des cas de rigueur*
  Péréquation financière pour les cantons à faible potentiel de ressources qui ont été pénalisés lors du passage au nouveau système. Cette compensation est fixe pendant les huit premières années, puis diminue chaque année de 5 % du montant initial. Les cantons bénéficiaires qui acquièrent un fort potentiel de ressources pendant la durée de la compensation des cas de rigueur perdent irrévocablement leur droit à cette compensation. Celle-ci est financée pour un tiers par les cantons (en fonction de leur population) et pour deux tiers par la Confédération. Elle comprend donc un élément horizontal et un autre vertical. Tous les cantons et la Confédération comptabilisent le financement à titre de charges, les cantons bénéficiaires inscrivant les sommes reçues à titre de revenus. Comme pour la péréquation horizontale des ressources, la Confédération agit uniquement en tant que service de clearing pour la partie horizontale de la compensation des cas de rigueur. Cette partie n'apparaît donc pas dans le compte d'Etat, mais elle est mentionnée dans les commentaires.

2. Mise en œuvre de la péréquation financière dans le modèle comptable harmonisé (MCH2)

Le plan comptable MCH2 englobe tous les comptes nécessaires aux transactions relatives à la nouvelle péréquation financière. Celle-ci peut donc figurer de manière détaillée et transparente dans les comptes de la Confédération et des cantons. Les données correctes sont déterminées par la section Péréquation financière de l'Administration fédérale des finances (AFF) avant le début de chaque exercice et peuvent y être obtenues. Par conséquent, les chiffres exacts, c'est-à-dire identiques aux contributions définies à l'avance, devraient apparaître dans les comptes de la Confédération et des cantons. Les montants calculés par la section Péréquation financière sont aussi repris dans la statistique financière de l'AFF. Si les sommes indiquées dans les comptes déterminants pour la péréquation financière diffèrent de celle-ci, il est nécessaire de procéder à des corrections dans la statistique financière. Dans ce cas, des écarts statistiques apparaissent entre les différents comptes et la statistique financière des pouvoirs publics concernés. En ce qui concerne d'éventuelles corrections ultérieures, le CSPCP recommande une application stricte des procédures décrites dans cette recommandation dans la tenue des livres, afin que les chiffres de la péréquation financière de la Confédération et des cantons reflètent la situation effective dans les comptes correspondants et ne présentent aucune divergence.

Les tableaux correspondants sont publiés par l'AFF à l'adresse suivante : www.efv.admin.ch (choisir la version française), Péréquation financière – Bases de données (colonne gauche).

Les tableaux relatifs aux exercices 2008 et 2009 (chiffres provisoires) sont joints à la présente recommandation à titre d'exemples. Les données de la feuille de calcul « *Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)* » concernent l'année 2008 (cf. Annexe I). Il convient également

de tenir compte des régularisations et des corrections apportées au cours des années suivantes (cf. Section 3 à ce sujet).

3. Comptabilité d'exercice et correction des erreurs

Comme indiqué ci-dessus, dans le cadre de la nouvelle péréquation financière, l'ampleur des paiements compensatoires est déjà connue l'année précédant l'exercice comptable. Cela signifie que les avoirs et les engagements de la Confédération et des cantons peuvent être budgétés et présentés de manière exhaustive dans les comptes d'Etat. Or, l'assurance-qualité a permis de constater a posteriori que le canton de St-Gall avait fourni des données erronées et, de ce fait, perçu des paiements compensatoires trop faibles pour l'année 2008. Le Conseil fédéral a donc décidé de corriger après coup ces paiements et, dans le cas présent, de répartir les versements correctifs sur les années 2009 à 2011. Par conséquent, les avoirs et les engagements effectifs dans la péréquation financière 2008 sont, selon les cantons, plus faibles ou plus élevés que les calculs et les paiements initiaux. En d'autres termes, les autres cantons à faible potentiel de ressources, notamment, ont trop perçu pour l'année 2008. Compte tenu de l'interdépendance du système, il en résulte des décalages minimes pour les cantons à fort potentiel de ressources, ce qui nécessite des versements correctifs. Ceux-ci seront toutefois exécutés ultérieurement et sur plusieurs années, d'où la nécessité d'effectuer des régularisations. Pour ce qui est de la tenue des comptes, il convient de contrôler les informations présentées dans les comptes des cantons sous l'angle de la délimitation de l'exercice et, le cas échéant, de les corriger. Cette mise au point vise à assurer la conformité des charges et des revenus de chaque exercice aux moyens financiers effectivement dus et utilisés, une fois les erreurs éventuelles corrigées. Cette adaptation n'a aucune incidence sur les paiements compensatoires dans leur ensemble ni sur les versements de la Confédération.

Comme il est primordial de structurer le bilan en fonction des échéances, le SRS-CSPCP recommande que les paiements a posteriori (effectués en cas de corrections ultérieures) des cantons contributeurs de la péréquation financière ou les avoirs des cantons bénéficiaires soient comptabilisés à l'échéance effective. Pour régulariser correctement les corrections apportées dans les comptes des cantons, les créances en suspens seront comptabilisées par conséquent à l'aide des postes 1029 « Autres placements financiers à court terme » pour le montant de la correction la première année et 1079 « Autres placements financiers à long terme » pour le solde les années suivantes. Les contreparties passeront leurs écritures avec les postes 2019 « Autres engagements financiers à court terme » et 2069 « Autres engagements financiers à long terme ». De plus, les montants correctifs effectués la deuxième année qui suit devront chaque fois être transférés des créances ou engagements à long terme aux créances ou engagements à court terme afin de respecter la structure par échéance.

Les écritures correctrices à réaliser pour les années 2008 et 2009 sont présentées ci-après. Elles se rapportent aux paiements compensatoires erronés versés au canton de St-Gall en 2008 et à la

correction décidée consécutivement par le Conseil fédéral pour certains cantons. Les données reposent sur les tableaux de la péréquation financière mentionnés précédemment.

4. Exemples pour 2008

Exemple 1 Canton de Zurich, année 2008

D'après la feuille de calcul « Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen) » (cf. Annexe I), les charges du canton de Zurich relatives à la péréquation des ressources 2008 se montent à 507 284 540 CHF, après correction de l'erreur concernant St-Gall. Toutefois, selon la feuille de calcul « Aus- und Einzahlungen Kantone 2008 » (cf. Annexe II), le canton de Zurich n'a effectivement versé que 505 737 735 CHF pour l'année 2008. Il devra donc s'acquitter de la différence, soit 1 546 805 CHF, durant les années 2009 à 2011 (cf. feuille de calcul « Fehlerkorrektur », Annexe III). Dans les autres postes péréquatifs, les paiements correspondent aux avoirs et aux engagements effectifs. Les écritures exactes pour l'année 2008 sont indiquées dans le Tableau 1. Le montant correctif de 1 546 805 CHF pour le canton de Zurich a été comptabilisé dans le bilan de l'exercice 2008 au moyen d'un engagement à court terme de 515 602 CHF et d'un engagement à long terme de 1 031 203 CHF. Le montant correctif qui doit également être acquitté en 2009 figure dans la feuille de calcul « Verbuchung bei den Kantonen 2009 » (cf. Annexe IV).

Tableau 1 Péréquation financière 2008 : écritures du canton de Zurich selon MCH2

Débit		Crédit		Montant
36211	RPT : compensation des ressources	2001	Comptes courants avec tiers	505 737 735
36211	RPT : compensation des ressources	2019	Engagements financiers à court terme	515 602
36211	RPT : compensation des ressources	2069	Autres engagements financiers à long terme	1 031 203
1011	Comptes courants avec tiers	46202	RPT : compensation socio-démographique	93 087 477
36214	RPT : compensation des cas de rigueur	2001	Comptes courants avec tiers	20 625 767

Exemple 2 Canton de Genève, année 2008

D'après la feuille de calcul « Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen) » (cf. Annexe I), les charges du canton de Genève relatives à la péréquation des ressources 2008 se montent à 327 336 670 CHF. Toutefois, selon la feuille de calcul « Aus- und Einzahlungen Kantone 2008 » (cf. Annexe II), ce canton a déjà versé 329 334 729 CHF pour l'année 2008. La différence de -1 998 059 CHF sera compensée entre 2009 et 2011 (cf. feuille de calcul « Fehlerkorrektur », Annexe III). Ce montant correctif sera réparti entre une créance à court terme et une autre à long terme de respectivement 666 020 CHF et 1 332 039 CHF. Dans les autres postes péréquatifs, les

paiements correspondent aux avoirs et aux engagements effectifs. Les écritures exactes pour 2008 sont indiquées dans le Tableau 2.

Tableau 2 Péréquation financière 2008 : écritures du canton de Genève d'après MCH2

Débit		Crédit		Montant
36211	RPT : compensation des ressources	2001	Comptes courants avec tiers	329 334 729
1029	Autres placements financiers à court terme	36211	RPT : compensation des ressources	666 020
1079	Autres placements financiers à long terme	36211	RPT : compensation des ressources	1 332 039
1011	Comptes courants avec tiers	46202	RPT : compensation socio-démographique	100 103 955
36214	RPT : compensation des cas de rigueur	2001	Comptes courants avec tiers	6 896 917

Exemple 3 Canton de St-Gall, année 2008

D'après la feuille de calcul « Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen) » (cf. Annexe I), les revenus du canton de St-Gall, après correction de l'erreur en sa faveur, s'élèvent à 155 541 002 CHF pour la péréquation horizontale des ressources et à 222 201 432 CHF pour la péréquation verticale. Ce canton a cependant reçu les sommes respectives de 119 620 706 CHF et de 170 886 723 CHF pour l'année 2008 (cf. feuille de calcul « Aus- und Einzahlungen Kantone 2008 », Annexe II). La différence cumulée de 87 235 005 CHF lui sera versée au cours des années 2009 à 2011 (cf. feuille de calcul « Fehlerkorrektur », Annexe III). Comme pour les paiements compensatoires, on distingue la part horizontale et verticale, et, en plus, les créances à court et à long terme. Les écritures sont présentées dans le Tableau 3.

Tableau 3 Péréquation financière 2008 : écritures du canton de St-Gall selon MCH2

Débit		Crédit		Montant
1011	Comptes courants avec tiers	46201	RPT : compensation verticale des ressources	170 886 723
1029	Autres placements financiers à court terme	46201	RPT : compensation verticale des ressources	17 104 903
1079	Autres placements financiers à long terme	46201	RPT : compensation verticale des ressources	34 209 806
1011	Comptes courants avec tiers	46211	RPT : compensation horizontale des ressources	119 620 706
1029	Autres placements financiers à court terme	46211	RPT : compensation horizontale des ressources	11 973 432
1079	Autres placements financiers à long terme	46211	RPT : compensation horizontale des ressources	23 946 864
1011	Comptes courants avec tiers	46203	RPT : compensation géo-topographique	1 984 750
36214	RPT : compensation des cas de rigueur	2001	Comptes courants avec tiers	7 575 621

Exemple 4 Canton de Berne, année 2008

D'après la feuille de calcul « Verbuchung bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen) » (cf. Annexe I), les revenus du canton de Berne, après correction de l'erreur concernant St-Gall, s'élèvent à 321 193 519 CHF pour la péréquation horizontale des ressources et à 458 847 884 CHF pour la péréquation verticale. Le canton de Berne a cependant déjà perçu les sommes respectives de 331 539 575 CHF et de 473 627 964 CHF (cf. feuille de calcul « Aus- und Einzahlungen Kantone 2008 », Annexe II). La différence totale de -25 126 135 CHF lui sera imputée au cours des années 2009 à 2011 (cf. feuille de calcul « Fehlerkorrektur », Annexe III). Comme pour les paiements compensatoires, on distingue non seulement la part horizontale et verticale, mais également les engagements à court et à long terme. Les écritures sont présentées dans le Tableau 4.

Tableau 4 Péréquation financière 2008 : écritures du canton de Berne selon MCH2

Débit		Crédit		Montant
1011	Comptes courants avec tiers	46201	RPT : compensation verticale des ressources	473 627 964
46201	RPT : compensation verticale des ressources	2019	Autres engagements financiers à court terme	4 926 693
46201	RPT : compensation verticale des ressources	2069	Autres engagements financiers à long terme	9 853 387
1011	Comptes courants avec tiers	46211	RPT : compensation horizontale des ressources	331 539 575
46211	RPT : compensation horizontale des ressources	2019	Autres engagements financiers à court terme	3 448 685
46211	RPT : compensation horizontale des ressources	2069	Autres engagements financiers à long terme	6 897 371
1011	Comptes courants avec tiers	46202	RPT : compensation socio-démographique	16 354 082
1011	Comptes courants avec tiers	46203	RPT : compensation géo-topographique	23 439 032
36214	RPT : compensation des cas de rigueur	2001	Comptes courants avec tiers	16 093 294
1011	Comptes courants avec tiers	46204	RPT : compensation verticale des cas de rigueur	34 756 440
1011	Comptes courants avec tiers	46214	RPT : compensation horizontale des cas de rigueur	17 378 220

Exemple 5 Péréquation financière 2009

Un tiers des versements correctifs liés à l'erreur concernant St-Gall sera échu en 2009, en plus des paiements compensatoires ordinaires. A ce jour, aucune autre correction ne semble nécessaire, mais cela ne peut pas être totalement exclu. Les paiements compensatoires devraient donc correspondre aux avoirs et aux engagements calculés pour la péréquation financière 2009. Vous trouverez la feuille de calcul (provisoire) pour 2009 en Annexe IV.

Les écritures prévues en 2009 pour le canton de Berne, par exemple, figurent dans le Tableau 5. Les huitième et neuvième concernent les corrections pour les péréquations financières horizontale et verticale en 2009 (1/3 du montant total, soit 8 375 378 CHF). Les quatre dernières écritures portent sur les transferts nécessaires pour présenter correctement les opérations des deuxième et troisième années conjoncturelles en fonction de leur échéance. Dans cet exemple (bilan 2009), le montant dû en 2010 doit être transféré du poste 2069 « Autres engagements financiers à long terme » au poste 2019 « Autres engagements financiers à court terme ». Ici aussi, on distingue la péréquation financière horizontale et verticale.

Tableau 5 Péréquation financière 2009 : écritures du canton de Berne selon MCH2

Débit		Crédit		Montant
1011	Comptes courants avec tiers	46201	RPT : compensation verticale des ressources	458 723 875
1011	Comptes courants avec tiers	46211	RPT : compensation horizontale des ressources	323 996 473
1011	Comptes courants avec tiers	46202	RPT : compensation socio-démographique	18 067 562
1011	Comptes courants avec tiers	46203	RPT : compensation géo-topographique	24 213 928
36214	RPT : compensation des cas de rigueur	2001	Comptes courants avec tiers	16 093 294
1011	Comptes courants avec tiers	46204	RPT : compensation verticale des cas de rigueur	34 756 440
1011	Comptes courants avec tiers	46214	RPT : compensation horizontale des cas de rigueur	17 378 220
2019	Autres engagements financiers à court terme	2001	Comptes courants avec tiers	4 926 693
2019	Autres engagements financiers à court terme	2001	Comptes courants avec tiers	3 448 685
46201	RPT : compensation verticale des ressources	2019	Autres engagements financiers à court terme	4 926 693
46201	RPT : compensation verticale des ressources	2069	Autres engagements financiers à long terme	-4 926 693
46211	RPT : compensation horizontale des ressources	2019	Autres engagements financiers à court terme	3 448 685
46211	RPT : compensation horizontale des ressources	2069	Autres engagements financiers à long terme	-3 448 685

Verbuchungen bei den Kantonen 2008 (nach Korrektur St. Gallen)

Annexe I

in CHF

		Ressourcenausgleich 2008			Lastenausgleich 2008		Härteausgleich 2008		
		horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal (= vom Bund): Ertrag	Soziodemografischer Lastenausgleich: Ertrag	Geografisch-topografischer Lastenausgleich: Ertrag	horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal: Ertrag
		Aufwand	Ertrag				Aufwand	Ertrag	
	FS-Konto:	36211	46211	46201	46202	46203	36214	46214	46204
1	ZH	507'284'540	0	0	93'087'477	0	20'625'767	0	0
2	BE	0	321'193'519	458'847'884	16'354'082	23'439'032	16'093'294	17'378'220	34'756'440
3	LU	0	121'459'258	173'513'226	0	6'484'968	5'835'055	7'897'356	15'794'712
4	UR	0	26'119'741	37'313'916	0	10'549'275	584'920	0	0
5	SZ	48'475'612	0	0	0	5'885'954	2'159'363	0	0
6	OW	0	19'550'865	27'929'807	0	5'295'722	543'418	3'147'189	6'294'377
7	NW	14'646'966	0	0	0	1'437'291	623'280	0	0
8	GL	0	20'110'604	28'729'435	155'903	4'995'485	647'460	2'722'919	5'445'838
9	ZG	177'231'260	0	0	0	0	1'658'042	0	0
10	FR	0	94'312'000	134'731'428	0	11'678'518	4'006'599	45'760'010	91'520'020
11	SO	0	87'416'650	124'880'929	0	0	4'098'486	0	0
12	BS	113'094'527	0	0	47'162'042	0	3'251'481	0	0
13	BL	15'964'657	0	0	0	0	4'343'147	0	0
14	SH	0	1'456'001	2'080'001	3'186'309	0	1'237'986	2'213'426	4'426'853
15	AR	0	17'240'607	24'629'438	0	17'101'793	902'001	0	0
16	AI	0	4'090'815	5'844'021	0	7'942'849	247'218	0	0
17	SG	0	155'541'002	222'201'432	0	1'928'814	7'575'621	0	0
18	GR	0	45'330'947	64'758'496	0	133'174'307	3'185'869	0	0
19	AG	0	52'930'517	75'615'024	0	0	9'132'828	0	0
20	TG	0	94'887'001	135'552'858	0	3'622'721	3'842'546	0	0
21	TI	0	3'595'685	5'136'694	17'965'567	13'372'817	5'186'590	0	0
22	VD	54'963'723	0	0	51'177'988	0	10'612'818	0	0
23	VS	0	153'651'826	219'502'608	0	67'906'833	4'612'693	0	0
24	NE	0	2'764'814	3'949'734	11'914'498	22'183'060	2'815'159	36'277'575	72'555'151
25	GE	327'336'670	0	0	100'103'955	0	6'896'917	0	0
26	JU	0	37'346'103	53'351'576	0	4'108'380	1'140'654	6'462'518	12'925'036
Total		**1'258'997'955**	**1'258'997'955**	**1'798'568'507**	**341'107'820**	**341'107'820**	**121'859'214**	**121'859'214**	**243'718'428**

RI = Ressourcenindex; RA = Ressourcenausgleich; SLA = Soziodemografischer Lastenausgleich, A-C = Bereiche Armut, Alter, Ausländerintegration, F = Kernstadtproblematik; GLA = Geografisch-topografischer Lastenausgleich: SSE = Standardisierter Steuerertrag

Aus- und Einzahlungen Kantone 2008

Annexe II

in CHF

		Ressourcenausgleich 2008			Lastenausgleich 2008		Härteausgleich 2008		
		horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal (= vom Bund): Einnahmen	Soziodemografischer Lastenausgleich: Einnahmen	Geografisch-topografischer Lastenausgleich: Einnahmen	horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal: Einnahmen
		Ausgaben	Einnahmen				Ausgaben	Einnahmen	
	FS-Konto:	36211	46211	46201	46202	46203	36214	46214	46204
1	ZH	505'737'735	0	0	93'087'477	0	20'625'767	0	0
2	BE	0	331'539'575	473'627'964	16'354'082	23'439'032	16'093'294	17'378'220	34'756'440
3	LU	0	125'305'399	179'007'713	0	6'484'968	5'835'055	7'897'356	15'794'712
4	UR	0	26'473'778	37'819'683	0	10'549'275	584'920	0	0
5	SZ	48'454'114	0	0	0	5'885'954	2'159'363	0	0
6	OW	0	19'880'265	28'400'378	0	5'295'722	543'418	3'147'189	6'294'377
7	NW	14'649'689	0	0	0	1'437'291	623'280	0	0
8	GL	0	20'483'374	29'261'963	155'903	4'995'485	647'460	2'722'919	5'445'838
9	ZG	178'580'767	0	0	0	0	1'658'042	0	0
10	FR	0	97'128'322	138'754'746	0	11'678'518	4'006'599	45'760'010	91'520'020
11	SO	0	90'126'897	128'752'710	0	0	4'098'486	0	0
12	BS	113'595'316	0	0	47'162'042	0	3'251'481	0	0
13	BL	14'974'057	0	0	0	0	4'343'147	0	0
14	SH	0	1'658'335	2'369'050	3'186'309	0	1'237'986	2'213'426	4'426'853
15	AR	0	17'803'160	25'433'085	0	17'101'793	902'001	0	0
16	AI	0	4'237'972	6'054'246	0	7'942'849	247'218	0	0
17	SG	0	119'620'706	170'886'723	0	1'928'814	7'575'621	0	0
18	GR	0	47'122'621	67'318'030	0	133'174'307	3'185'869	0	0
19	AG	0	57'170'100	81'671'571	0	0	9'132'828	0	0
20	TG	0	97'573'777	139'391'111	0	3'622'721	3'842'546	0	0
21	TI	0	4'258'823	6'084'032	17'965'567	13'372'817	5'186'590	0	0
22	VD	53'671'548	0	0	51'177'988	0	10'612'818	0	0
23	VS	0	157'227'395	224'610'564	0	67'906'833	4'612'693	0	0
24	NE	0	3'185'485	4'550'693	11'914'498	22'183'060	2'815'159	36'277'575	72'555'151
25	GE	329'334'729	0	0	100'103'955	0	6'896'917	0	0
26	JU	0	38'201'971	54'574'245	0	4'108'380	1'140'654	6'462'518	12'925'036
Total		**1'258'997'955**	**1'258'997'955**	**1'798'568'507**	**341'107'820**	**341'107'820**	**121'859'214**	**121'859'214**	**243'718'428**

RI = Ressourcenindex; RA = Ressourcenausgleich; SLA = Soziodemografischer Lastenausgleich, A-C = Bereiche Armut, Alter, Ausländerintegration, F = Kernstadtproblematik; GLA = Geografisch-topografischer Lastenausgleich: SSE = Standardisierter Steuerertrag

Fehlerkorrektur **Annexe III**

in CHF

		Ressourcenausgleich 2008			Lastenausgleich 2008		Härteausgleich 2008		
		horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal (= vom Bund): Einnahmen	Soziodemografischer Lastenausgleich: Einnahmen	Geografisch-topografischer Lastenausgleich: Einnahmen	horizontal (= von anderen Kantonen)		vertikal: Einnahmen
		Ausgaben	Einnahmen				Ausgaben	Einnahmen	
1	ZH	1'546'805	0	0	0	0	0	0	0
2	BE	0	-10'346'056	-14'780'080	0	0	0	0	0
3	LU	0	-3'846'141	-5'494'487	0	0	0	0	0
4	UR	0	-354'037	-505'767	0	0	0	0	0
5	SZ	21'498	0	0	0	0	0	0	0
6	OW	0	-329'400	-470'571	0	0	0	0	0
7	NW	-2'723	0	0	0	0	0	0	0
8	GL	0	-372'770	-532'528	0	0	0	0	0
9	ZG	-1'349'507	0	0	0	0	0	0	0
10	FR	0	-2'816'323	-4'023'318	0	0	0	0	0
11	SO	0	-2'710'246	-3'871'781	0	0	0	0	0
12	BS	-500'790	0	0	0	0	0	0	0
13	BL	990'600	0	0	0	0	0	0	0
14	SH	0	-202'334	-289'049	0	0	0	0	0
15	AR	0	-562'553	-803'647	0	0	0	0	0
16	AI	0	-147'157	-210'225	0	0	0	0	0
17	SG	0	35'920'296	51'314'709	0	0	0	0	0
18	GR	0	-1'791'674	-2'559'534	0	0	0	0	0
19	AG	0	-4'239'583	-6'056'547	0	0	0	0	0
20	TG	0	-2'686'777	-3'838'253	0	0	0	0	0
21	TI	0	-663'137	-947'339	0	0	0	0	0
22	VD	1'292'176	0	0	0	0	0	0	0
23	VS	0	-3'575'569	-5'107'956	0	0	0	0	0
24	NE	0	-420'671	-600'959	0	0	0	0	0
25	GE	-1'998'059	0	0	0	0	0	0	0
26	JU	0	-855'868	-1'222'669	0	0	0	0	0
Total		0	0	0	0	0	0	0	0

Prêts conditionnellement remboursables

Complément à la Recommandation 03
Plan comptable et classification fonctionnelle

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 03.

Version du 23 mai 2011.

Concernant le point 1 de la Recommandation 03

A La Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances (CDF) a donné mandat au SRS-CSPCP d'élaborer des recommandations afin de permettre une comptabilisation harmonisée des prêts conditionnellement remboursables dans le cadre du MCH2. Une enquête a montré que plusieurs formes de prêts conditionnellement remboursables existent en pratique, présentant des clauses contractuelles diverses. La mise au bilan et l'évaluation ne sont pas pratiquées de façon uniforme. Parfois, ces prêts sont enregistrés directement dans le compte de fonctionnement (pour reprendre l'intitulé du MCH1). Parfois, ils sont comptabilisés dans le compte des investissements. Après activation au bilan, les collectivités publiques procèdent soit à un amortissement immédiat, soit à une correction d'actifs ; cette correction peut se monter à 100 pour cent d'emblée ou être étalée sur plusieurs années.

B Le MCH2 en traite dans sa Recommandation 03 et plus précisément sous le groupe de comptes 54 « Prêts » du plan comptable. Il y est prescrit que les prêts conditionnellement remboursables, ne portant pas intérêt et ayant une durée illimitée doivent être considérés comme des contributions d'investissement. La manière de présenter comptablement les contributions d'investissement est réglée en détail dans la Recommandation 10 relative au compte des investissements (chiffre 3 et notes explicatives). Des prescriptions additionnelles figurent dans le groupe de comptes 144 « Prêts ». Il y est indiqué que les prêts accordés pour une durée indéterminée sans obligation de remboursement, sauf en cas de changement de but, doivent être comptabilisés comme contributions d'État ; la différence entre valeur comptable et valeur nominale est présentée comme avoir conditionnel tant que la clause de détournement s'applique.

C Les prêts conditionnellement remboursables peuvent être regroupés en trois catégories :

Les **prêts conditionnellement remboursables au sens strict** peuvent être accordés contre rémunération ou non. Les prêts appartenant à cette catégorie ont pour caractéristique que le prêteur a la capacité de décider du remboursement. Cette condition est réglée par la législation stipulée contractuellement.

Les **prêts conditionnellement remboursables avec interdiction de changement d'affectation** doivent être remboursés si l'affectation prévue n'est pas respectée (changement, par exemple dans l'utilisation d'un bâtiment). L'impossibilité d'employer un bien d'investissement à

d'autres fins que celles initialement prévues équivaut concrètement à une interdiction de changement d'affectation (exemple : les mesures de protection contre les crues). L'emprunteur utilise les fonds mis à disposition pour acquérir des actifs durables ayant un caractère d'investissement. Il incombe au prêteur de vérifier si la clause contractuelle concernant l'interdiction de changement d'affectation est respectée et, dans le cas contraire, de demander le remboursement. Généralement, pour le remboursement, on tient compte de la durée totale d'utilisation et, proportionnellement de la durée d'utilisation déjà écoulée. Les prêts appartenant à cette catégorie ont pour caractéristique que l'emprunteur a la capacité de décider du remboursement en évitant un changement d'affectation. Pour sa part, le prêteur s'arroge le droit d'influencer durablement l'emploi des fonds grâce à la clause interdisant les changements d'affectation.

Les **prêts conditionnellement remboursables de type à fonds perdus** ne sont pas des prêts, mais des contributions d'État, y compris du point de vue économique. Ce genre de prêt ne prévoit pas d'interdiction de changement d'affectation ou il s'accompagne explicitement d'une convention selon laquelle le prêteur renonce au remboursement. Partant de là, tout remboursement peut être exclu.

D Présentation dans le bilan du prêteur :

Les **prêts conditionnellement remboursables au sens strict** doivent être comptabilisés au bilan dans le groupe de comptes 144 « Prêts ». Au moment de l'octroi, en cas de rémunération inférieure aux taux du marché, une perte de valeur peut être enregistrée sur la base d'une procédure d'actualisation tenant compte de la différence de taux (taux d'intérêt effectif).

Les **prêts conditionnellement remboursables avec interdiction de changement d'affectation** doivent être comptabilisés au bilan dans le groupe de comptes 146 « Subventions d'investissement ». Pour cela, il faut que l'emprunteur utilise les fonds mis à disposition pour acquérir des actifs durables à caractère d'investissement.

Les **prêts conditionnellement remboursables de type à fonds perdus** doivent être comptabilisés, au moment de leur octroi, comme des charges de transferts (groupe de comptes 363 « Subventions à des collectivités publiques et à des tiers ». Cela est également applicable au cas où l'emprunteur utilise les fonds mis à disposition pour acquérir des actifs durables à caractère d'investissement, dans la mesure où le prêteur ne peut exercer aucune influence durable sur l'allocation des fonds.

E Présentation dans le bilan de l'emprunteur :

Les **prêts conditionnellement remboursables au sens strict** doivent être comptabilisés dans le groupe de comptes 2064 « Emprunts » du bilan. Une éventuelle part remboursable dans les 360 jours est enregistrée dans le groupe de comptes 2014, « Part à court terme d'engagements à long terme ». Au moment de l'obtention du prêt, en cas de rémunération inférieure aux taux

du marché, la valeur peut être adaptée sur la base d'une procédure d'actualisation tenant compte de la différence de taux (taux d'intérêt effectif).

Les **prêts conditionnellement remboursables avec interdiction de changement d'affectation** sont considérés comme des contributions d'investissement reçues si les fonds sont employés par l'emprunteur pour acquérir des actifs durables à caractère d'investissement. Selon la Recommandation 10, chiffre 10, le destinataire de la contribution peut fondamentalement comptabiliser selon deux options. Option 1 : inscription à l'actif, dans les immobilisations corporelles, du montant de l'investissement net (de la subvention). Option 2 : inscription à l'actif, dans les immobilisations corporelles, du montant de l'investissement brut avec inscription simultanée au passif de la contribution d'investissement parmi les engagements financiers à long terme (groupe de comptes 2068). Pour davantage d'explications, se reporter à la Recommandation 10, chiffre 11.

Les **prêts conditionnellement remboursables de type à fonds perdus** doivent en général être comptabilisés, au moment de leur obtention, comme des revenus de transferts (groupe de comptes 463, « Subventions de collectivités publiques et de tiers »). Toutefois, si le flux de trésorerie est employé par l'emprunteur pour acquérir des actifs durables à caractère d'investissement, il faut le comptabiliser de la même manière qu'un prêt conditionnellement remboursable avec interdiction de changement d'affectation, de façon à obtenir une répartition sur toute la durée d'utilisation (cette exception n'est pas valable en cas d'application complète des normes IPSAS ; dans ce cas, le prêt à fonds perdus doit toujours être comptabilisé, au moment de son obtention, comme un revenu de transferts).

Imputations internes

Complément à la Recommandation 03
Plan comptable et classification fonctionnelle

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément à la Recommandation 03

Version du 8 mars 2022

Concernant les points 1 et 2 de la Recommandation 03

A Une imputation interne est une opération consistant à mettre à la charge d'une unité administrative (unité organisationnelle), ainsi qu'à la charge d'une fonction, le coût d'une prestation fournie à l'interne par une autre unité appartenant à la même collectivité publique. Simultanément, elle consiste à inscrire le même montant en revenu dans l'unité qui fournit la prestation à l'interne.

Par conséquent, une imputation interne intervient lorsqu'une charge (ou un revenu) n'est pas enregistrée d'emblée dans l'unité ou dans la fonction responsable de fournir la prestation publique concernée.

Une imputation interne est une opération purement comptable. Elle ne s'accompagne d'aucun mouvement de trésorerie, d'aucun décaissement, d'aucun encaissement.

B Cela se produit lorsque des charges engendrées par la fourniture d'une prestation au profit de plusieurs services sont d'abord enregistrées de manière centralisée, avant d'être imputées, en totalité ou en partie, à l'interne aux services bénéficiaires à l'intérieur de la collectivité. Les natures de charges concernées sont les charges de personnel (groupe de comptes 30), les charges de biens et services, et autres charges d'exploitation (31), les amortissements du patrimoine administratif (33) et les charges financières (34)[1].

Les imputations internes permettent aussi de répartir le coût global des services de support (logistique informatique, logistique administrative, logistique financière, logistique des bâtiments) entre les unités administratives (unités organisationnelles) bénéficiaires de ces services. Ce n'est plus alors une nature spécifique de charges qui est répartie (30, 31, 33 ou 34), mais le coût complet du service offert qui doit être imputé, c'est-à-dire la somme de ses charges (déduction faites des recettes éventuelles).

[1] Lorsqu'une facture est ventilée d'emblée entre les différentes unités et fonctions concernées, on ne recourt pas à une imputation interne. En effet, dans ce cas-là, le montant n'est pas enregistré de manière centralisée. Pensons à une collectivité publique qui reçoit d'un fournisseur une facture de matériel de bureau pour un montant de CHF 10'000 et qui comptabilise trois paiements, l'un pour CHF 2'000, l'autre pour CHF 5'000 et le dernier pour CHF 3'000 ; cela au débit des trois services (fonctions) concernés et dans la nature 3100 (par opposition à la nature 390x qui serait utilisée en cas d'imputation interne).

Certains revenus sont également parfois enregistrés de façon centralisée et doivent ensuite être imputés, en totalité ou en partie. Il peut s'agir de revenus comptabilisés dans les natures suivantes : patentes et concessions (41), taxes et redevances (42), revenus divers (43), revenus financiers (44).

Les imputations internes permettent également d'intégrer dans le coût complet des charges et des revenus théoriques. Il peut par exemple s'agir d'intérêts passifs théoriques calculés sur la part autofinancée des investissements nets. Il peut aussi s'agir d'intérêts passifs théoriques calculés sur les engagements de la collectivité envers les financements spéciaux et les fonds dans son capital propre ou dans ses capitaux de tiers. Par symétrie, il peut aussi s'agir d'intérêts actifs théoriques calculés sur les avances de la collectivité aux financements spéciaux et aux fonds.

C Les revenus fiscaux (40), les attributions aux fonds et financements spéciaux ainsi que les prélèvements sur les fonds et financements spéciaux (35 et 45), les charges et revenus de transferts (36 et 46), les subventions redistribuées et à redistribuer (37 et 47), ainsi que les charges et revenus extraordinaires (38 et 48) ne doivent pas être imputés à l'interne.

D Le plan comptable harmonisé réserve le groupe de comptes par nature 39 pour l'inscription des charges en interne et le groupe de comptes 49 pour l'inscription des revenus en interne. A l'intérieur de ces groupes, le plan comptable prévoit plusieurs sous-groupes afin de pouvoir catégoriser plus finement les imputations internes. L'annexe A du Manuel comptable harmonisé en donne la liste.

Il est impératif d'utiliser ces natures de comptes –et aucune autre- pour comptabiliser les imputations internes. Cela permet de les identifier avec certitude et d'éviter de compter à double les charges et les revenus concernés. C'est d'ailleurs pour cette raison que la présentation échelonnée du compte de résultats proposée par la Recommandation 04 ne mentionne ni le groupe 39, ni le groupe 49. Cela évite de gonfler artificiellement les charges et les revenus d'exploitation.

Puisque les mêmes montants sont imputés simultanément à la fois en charge et en revenu le total de la nature 39 est, à l'échelle de l'ensemble de la collectivité, strictement identique au total de la nature 49. Le fait que ces deux natures n'apparaissent pas dans la présentation échelonnée du compte de résultats ne biaise donc pas le résultat opérationnel global.

Par contre, à l'échelon des unités administratives (unités organisationnelles) et des fonctions considérées isolément, le montant de ces deux natures n'est pas identique. Donc les imputations internes influencent le résultat individuel des unités administratives (unités organisationnelles) et des fonctions concernées. C'est bien là leur but.

E Les imputations internes portent sur toutes les transactions et relations intervenant entre les unités administratives (unités organisationnelles) d'une même collectivité publique, par exemple d'un même canton ou d'une même commune. Elles portent également sur les coûts à mettre en charge et les revenus provenant des financements spéciaux ou des entités particulières faisant fonction d'unité administrative (unité organisationnelle) de la collectivité publique concernée.

F Par contre, les transactions de la collectivité publique concernée avec des entités tierces juridiquement indépendantes (entreprise publique, entité appartenant au secteur privé ou autre administration publique) ne doivent en aucun cas être comptabilisées dans les groupes de comptes 39 et 49. Les autres natures de charges et de revenus offertes par le plan comptable doivent être utilisées.

G Les imputations internes permettent de faire ressortir plus précisément le coût des prestations publiques dans les budgets et les comptes annuels.

Typiquement, on y recourt pour s'assurer que le degré de couverture des coûts dans les domaines concernés par un financement spécial est adéquat, c'est-à-dire pour s'assurer que le montant des contributions causales prélevées équivaut au coût de la prestation fournie. Dans les communes, cela concerne en particulier la gestion des déchets, celle de l'eau potable et des eaux usées.

Par ailleurs, des imputations internes précises sont indispensables pour garantir la fiabilité et la comparabilité des analyses statistiques menées par les cantons et par la Confédération, à l'instar de l'analyse du financement par les émoluments dans les cantons et les communes.

H Cependant, une imputation interne ne doit être comptabilisée que si le montant de la charge ou du revenu concerné par une éventuelle ventilation est important. Autrement dit, si en l'absence d'imputation interne, l'image du coût des prestations devait être biaisée, alors l'imputation interne s'impose.

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

J Les imputations internes, aussi bien en charges qu'en revenus, doivent être inscrites au budget des unités administratives (unités organisationnelles), ainsi que des fonctions concernées.

K En vertu de l'art. 21, al. 2, ch. 28, lettre a de la Loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA), les prestations fournies entre les unités organisationnelles (unités administratives) d'une même collectivité publique sont exclues du champ de cet impôt.

L Les normes IPSAS ne règlent pas les imputations internes en tant que telles. Mais elles ne les excluent pas non plus. C'est pourquoi, l'utilisation des imputations internes est compatible avec ces normes.

Exemples

Exemple 1 Refacturation de matériel de bureau acheté de manière centralisée

Les Services généraux de la Commune A achètent du matériel de bureau pour tous les services de l'administration communale. Dans un premier temps, la charge de CHF 10'000 est enregistré globalement et de façon centralisée. Ensuite, une part est imputée aux services consommateurs, c'est-à-dire au Service des finances et à l'Office du tourisme, selon une clé de répartition définie préalablement.

Comptabilisation

L'achat de matériel de bureau par les Services généraux est comptabilisé dans le compte de charges **3100**, **fonction 022** pour CHF 10'000. Sur la base du décompte de répartition, le Service financier (**fonction 021**) comptabilise une imputation interne pour une charge de CHF 5'000 dans le compte **390x** et les Services généraux (**fonction 022**) pour un revenu d'un même montant dans le compte **490x**. L'Office du tourisme (**fonction 084**) comptabilise une imputation interne pour une charge de CHF 2'000 dans le compte **390x** et les Services généraux (**fonction 022**) pour un revenu d'un même montant dans le compte **490x**

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Achat matériel de bureau par les Services généraux	**022.3100** Matériel de bureau	**100X** Disponibilités et placements à court terme	10'000
Part du matériel de bureau imputée au Service financier	**021.390x** Approvisionnement en matériel et en marchandises	**022.490x** Approvisionnement en matériel et en marchandises	5'000
Part du matériel de bureau imputée à l'Office du tourisme	**084.390x** Approvisionnement en matériel et en marchandises	**022.490x** Approvisionnement en matériel et en marchandises	2'000

Exemple 2 Utilisation de la salle de gymnastique pour les séances du Législatif communal

Le Législatif de la Commune A siège dans la salle de gymnastique communale. Le coût de cette utilisation est mis à charge du Législatif, au *pro rata* du nombre d'heures d'utilisation.

Comptabilisation

La Commune A comptabilise une charge au compte **392x** dans la **fonction 011** (Législatif) ; en même temps elle comptabilise un revenu au compte **492x** dans la **fonction 217** (Bâtiments scolaires).

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Utilisation de la salle de gymnastique par le Législatif	**011.392x** Bail à ferme, loyers, frais d'utilisation	**217.492x** Bail à ferme, loyers, frais d'utilisation	600

Exemple 3 Fourniture d'eau potable à l'école primaire

Le Service de l'eau potable de la Commune A fournit en eau à l'Ecole primaire communale pour une valeur annuelle de CHF 5'000. Au cours de l'année, le service bénéficie du soutien informatique et administratif du Service des finances pour mettre à charge l'eau potable à l'interne et la facturer aux utilisateurs externes. En fin d'année, la répartition du coût du Service des finances s'effectue sur la base du volume des transferts de données informatiques et du relevé des heures du personnel administratif.

Comptabilisation

Le Service de l'eau potable de la Commune A comptabilise une imputation interne pour un revenu de CHF 5'000 au compte **490x** dans la **fonction 710** (Approvisionnement en eau). De son côté, l'Ecole primaire comptabilise une imputation interne pour une charge d'un même montant au compte **390x** dans la fonction **212** (Degré primaire). En fin d'année, le Service de l'eau potable comptabilise une imputation interne pour une charge de CHF 500 au compte **393x** pour l'informatique et de CHF 3'000 au compte **391x** pour le personnel dans la **fonction 710**. Le Service des finances comptabilise une imputation interne pour un revenu de CHF 500 au compte **493x** pour l'informatique et de CHF 3'000 au compte **491x** pour le personnel dans la fonction **022** (Services généraux, autres).

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Fourniture d'eau à l'Ecole primaire	**212.390x** Approvisionnement en matériel et en marchandises	**710.490x** Approvisionnement en matériel et en marchandises	5'000
Part du coût informatique	**710.393x** Frais administratif et d'exploitation	**022.493x** Frais administratif et d'exploitation	500
Part des frais de personnel	**710.391x** Prestations de service	**021.491x** Prestations de service	3'000

Notons que le Service de l'eau potable de la Commune A fournit également en eau l'association intercommunale en charge de l'école secondaire. Cette association est une entité tierce. Par conséquent, la Commune A facture la prestation et comptabilise la recette de cette vente comme un revenu au **compte 4240** (Taxes d'utilisation et prestations de service) dans la **fonction 710** (Approvisionnement en eau). De son côté, l'association intercommunale comptabilise la charge au **compte 3120** (Alimentation et élimination, bien-fonds PA) dans la **fonction 213** (Degré secondaire I).

Exemple 4 Amortissements d'installations de chauffage

L'installation de chauffage de l'école de maturité gymnasiale du Canton B sert également au chauffage de l'école professionnelle adjacente. Ces deux entités dépendent juridiquement du Canton B. L'amortissement de cette installation est réparti au *prorata* de la surface bâtie.

Comptabilisation

Le Canton B amortit l'installation de chauffage de l'école de maturité en fonction de sa durée de vie au compte **3300** dans la fonction **251** (Ecoles de maturité gymnasiale). Ensuite il impute à l'interne la part de l'amortissement concernant l'école professionnelle comme charge au compte **395x** dans la fonction **230** (Formation professionnelle initiale) et comme revenu au compte **495x** dans la fonction **251**.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Amortissement ordinaire de l'installation de chauffage	**251.3300** Amortissements planifiés immobilisations corporelles PA	**1404** Bâtiments PA	75'000
Part de l'amortissement de l'école professionnelle	**230.395x** Amortissements planifiés et non planifiés	**251.495x** Amortissements planifiés et non planifiés	30'000

Critères relatifs à la comptabilisation des éléments extraordinaires

Complément à la Recommandation 04
Compte de résultats

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 04.

Version du 3 juin 2014.

Concernant les Points 5 et 6 de la Recommandation 04

A Le MCH2 prévoit deux types d'éléments extraordinaires :
- la comptabilisation d'éléments motivés par la politique financière (comme des amortissements supplémentaires), et
- la comptabilisation d'éléments non motivés par la politique financière (comme des charges liées à des catastrophes naturelles).

B Les éléments suivants sont motivés par la politique financière et sont considérés comme extraordinaires dans le plan comptable :
- les amortissements supplémentaires (compte 383) ainsi que la dissolution supplémentaire de subventions d'investissement portées au passif (compte 487), et
- les attributions au capital propre (compte 389) ou les prélèvements sur le capital propre (compte 489) touchant des réserves des domaines gérés par enveloppes budgétaires, des préfinancements du capital propre, des réserves liées au retraitement des postes du bilan.

Les critères indiqués ci-après ne sont donc pas applicables.

C La suite du présent complément concerne uniquement les éléments qui ne sont **pas** motivés par la politique financière.

D Les charges et revenus, ou dépenses d'investissement et recettes d'investissement, 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 des prestations), et
- que leur montant est important.

E Les critères doivent impérativement être respectés de manière cumulative. Sinon, les éléments ne sont pas considérés comme extraordinaires.

F Le montant doit être important, c'est-à-dire qu'il doit être nécessaire pour évaluer le juste état du patrimoine, des revenus et de la situation financière. Le seuil d'importance doit être défini pour toute entité présentant ses états financiers. Il doit ensuite être appliqué avec constance. Tout changement doit être mentionné dans l'annexe aux comptes.

G Il ne faut pas confondre extraordinaire et inhabituel : on peut imaginer de nombreux évènements inhabituels qui ne doivent toutefois pas être comptabilisés comme des éléments extraordinaires (par exemple le refinancement d'une caisse de pension).

H La notion d'extraordinaire doit être utilisée de manière très restrictive. C'est pourquoi pratiquement aucun évènement extraordinaire ne devrait survenir. En aucun cas, le niveau extraordinaire du compte de résultats ne doit être utilisé pour manipuler le résultat ordinaire.

I Les éventuels éléments extraordinaires doivent être présentés et expliqués dans l'annexe aux comptes.

J Doivent être considérés comme extraordinaires, par exemple, les charges et les revenus découlant de catastrophes naturelles (comme la tempête Lothar de 1999). Les charges nécessaires à la reconstruction, tout comme les revenus provenant de dons (de la Chaîne du Bonheur par exemple) sont extraordinaires.

K Ne doivent pas être considérés comme extraordinaires, par exemple :

- Les revenus fiscaux : les revenus fiscaux peuvent fortement fluctuer en raison de facteurs conjoncturels ou en raison d'impôts sur des successions ou des donations inhabituellement élevées. Ces fluctuations sont toutefois inhérentes aux revenus fiscaux et ne doivent pas être considérées comme extraordinaires ;
- Le refinancement d'une caisse de pension : il s'agit en fait de paiements destinés à compléter des cotisations payées dans le passé, mais dont le montant était insuffisant ;
- Les indemnités particulièrement élevées provenant de sociétés d'énergie, de banques, etc. ;
- Les gains ou les pertes découlant de privatisations (telle la vente avec un gain correspondant d'une entreprise électrique à une société d'approvisionnement basée dans le canton). A l'intérieur du compte de résultats étagé, ces gains ou pertes influencent le « Résultat provenant de financements ». Ils n'influencent donc pas le résultat provenant de l'activité d'exploitation ;
- Les recettes provenant des retours de concession ;
- Les gains ou des pertes découlant de la vente d'actions et/ou de participations du patrimoine administratif, après transfert au patrimoine financier ;
- Les gains réalisés par la vente d'éléments du patrimoine financier (compte 441 « Gains réalisés PF ». Ces gains figurent également à l'intérieur du compte de résultats étagé au niveau du « Résultat provenant de financements » ;
- Les opérations sur provisions, sur fonds ou sur financements spéciaux, qu'il s'agisse d'attributions ou de prélèvements, ne doivent évidemment pas être considérées comme extraordinaires.

Ces divers cas fournissent un exemple du fait que l'un ou l'autre des critères prévus à la lettre D ne sont pas remplis : les faits sont prévisibles, et/ou influençables et/ou relèvent de l'activité opérationnelle.

L Relevons qu'à la différence du MCH2 les normes IPSAS ne connaissent pas la notion d'extraordinaire.

Corrections de valeur des actifs du patrimoine financier

Complément à la Recommandation 06 Corrections de valeur des actifs et à la Recommandation 21 Instruments financiers

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les exemples et les informations additionnelles suivantes en complément de la Recommandation 06 et de la Recommandation 21.
Version du 9 mars 2021

Concernant le Point 1 de la Recommandation 06 et le Point 5 de la Recommandation 21

A Une correction d'actif doit être comptabilisée lorsque la valeur d'un poste du patrimoine financier diminue ou augmente.

B La valeur des postes importants est corrigée individuellement. Celle des autres postes – par exemple l'ensemble des créances fiscales- peut être corrigée globalement sur la base de valeurs tirées de l'expérience. L'exemple 1 montre un tel calcul. Pour ce faire la correction globale d'actif se base sur un chiffre de 5%. Ce pourcentage varie en fonction des collectivités et doit être prouvé par des valeurs tirées de l'expérience (moyenne des années écoulées).

C Les détails doivent être présentés et commentés dans l'annexe aux comptes (voir l'exemple dans le Tableau 1)

D Les comptes à utiliser dépendent de l'actif concerné (voir Tableau 2).

Concernant le Point 2 de la Recommandation 06

E La périodicité de l'évaluation des postes du patrimoine financier est précisée au Tableau 3.

Exemple 1 : Calcul des corrections d'actif (ducroire) sur créances fiscales

Total des impôts dus au 31.12 (compte 1012.01 Créances fiscales)	CHF	11'228'244
Correction individuelle d'actif	CHF	–595'000
Montant déterminant pour le calcul de la correction globale d'actif	CHF	10'633'244
Correction globale d'actif (5 %)	CHF	–531'662
Impôts dus après corrections d'actif au 31.12	CHF	10'101'582
Total des corrections d'actif au 31.12	CHF	1'126'662
Etat du Ducroire au 01.01 (compte 1012.10)	CHF	–584'627
Augmentation du Ducroire	CHF	542'035

Ecriture comptable	**Doit**	**Avoir**	**Montant**
Augmentation du Ducroire sur créances fiscales	3180.01	1012.10	542'035

Tableau 1 Exemple pour la présentation dans l'annexe aux comptes des corrections de valeur des actifs du patrimoine financier

Exercice 20xx En Francs	1010.10 Ducroire sur créances	1012.10 Ducroire sur créances fiscales	1020.10 Correctifs sur les prêts à court terme	**Total**
Etat au 1.1.	-250'000	-584'627	-150'000	-984'627
Pertes réalisées	78'000	325'411	0	403'411
Constitutions/augmentation	-258'000	-867'446	0	-1'125'446
Dissolutions/diminution	150'000	0	50'000	200'000
Etat au 31.12.	-280'000	-1'126'662	-100'000	-1'506'662

Commentaire sur les postes les plus importants :
■■■

Tableau 2 Comptabilisation des corrections de valeur des actifs du patrimoine financier

Actifs concernés	Comptabilisation d'une diminution	Comptabilisation d'une augmentation	Remarques
100 Disponibilités et placements à court terme	3419 Pertes de change réalisées sur monnaies étrangères 3440 Réévaluations sur placements financiers PF (pertes de changes non réalisées sur monnaies étrangères)	4419 Autres gains réalisés à partir du patrimoine financier (gains de change réalisés sur monnaies étrangères) 4440 Réévaluations d'autres placements financiers (gains de change non réalisés sur monnaies étrangères)	- La comptabilisation a lieu directement sur le compte bancaire correspondant
101 Créances	3180 Réévaluations sur créances	3180 Réévaluations sur créances (signe négatif)	- La comptabilisation a lieu sur un compte de ducroire (détail du compte selon groupe par nature).
102 Placements financiers à court terme	3440 Réévaluations sur placements financiers PF	4440 Réévaluations d'autres placements financiers PF	- La comptabilisation a lieu directement sur le compte correspondant du bilan ; aucun compte de correction d'actif n'est tenu.
104 Actifs de régularisation			- Aucune correction d'actif, donc évaluation à la valeur nominale.
106 Marchandises, fournitures et travaux en cours (=stocks)	Comptes 1060 et 1061 310 Charges de matières et de marchandises 312 Alimentation et élimination des biens-fonds PA 3439 Autres charges des biens-fonds PF Compte 1062 4320 Variation des stocks, produits semi-finis et finis (comme diminu-tion de revenus)	Comptes 1060 et 1061 310 Charges de matières et de marchandises 312 Alimentation et élimination des biens-fonds PA (comme diminution de charges) 3439 Autres charges des biens-fonds PF (comme diminution de charges Compte 1062 4320 Variation des stocks, produits semi-finis et finis	
107 Placements financiers	3440 Réévaluations sur placements financiers PF	4440 Réévaluations d'autres placements financiers PF 4441 Réévaluations de prêts PF 4442 Réévaluations de participations PF	- La comptabilisation a lieu directement sur le compte correspondant du bilan ; aucun compte de correction d'actif n'est tenu.
108 Immobilisations corporelles et incorporelles PF	3441 Réévaluations sur immobilisations corporelles et incorporelles PF	4443 Réévaluations d'immeubles PF 4449 Réévaluations d'autres immobilisations corporelles et incorporelles PF	- La comptabilisation a lieu directement sur le compte correspondant du bilan ; aucun compte de correction d'actif n'est tenu.
109 Créances envers les financements spéciaux et fonds des capitaux de tiers			- Aucune correction d'actif, donc évaluation à la valeur nominale.

Tableau 3 Périodicité de la réévaluation des actifs du patrimoine financier

Groupe par nature et désignation	Evaluation	Périodicité
100 Disponibilités et placements à court terme	Valeur nominale, en monnaie étrangère selon le cours du change au 31.12.	Chaque année
101 Créances	Valeur nominale ; évaluer la pérennité de la valeur des créances ; en cas de risque de perte, procéder à une correction d'actif (Ducroire).	Chaque année
102 Placements financiers à court terme	Valeur vénale au 31.12.	Chaque année
104 Actifs de régularisation	Valeur nominale	Chaque année
106 Marchandises, fournitures et travaux en cours (= stocks)	Valeur la plus basse entre la valeur d'acquisition/coût de production et la valeur vénale	Chaque année
107 Placements financiers	Valeur vénale au 31.12.	Chaque année
108 Immobilisations corporelles et incorporelles PF 1080 Terrains PF 1084 Bâtiments PF	En principe à la valeur vénale Evaluation périodique Evaluation périodique	Chaque année Tous les 3-5 ans Tous les 3-5 ans
109 Créances envers les financements spéciaux et fonds des capitaux de tiers	Valeur nominale	Chaque année

Amortissements

Complément à la Recommandation 04 Compte de résultats et à la Recommandation 06 Corrections de valeur des actifs

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes afin de clarifier la distinction à opérer entre amortissements planifiés, non planifiés et supplémentaires, ainsi qu'entre dissolutions planifiées et non planifiées de contributions d'investissement.

Version du 15 décembre 2022

Différents types d'amortissements prévus par le MCH2 (Point 6 de la Recommandation 04 et Points 4, 5, 6 et 7 de la Recommandation 06)

A Le MCH2 recourt à la notion d'amortissements dans différentes circonstances. A chaque fois, l'amortissement correspond à une charge purement comptable, sans influence sur la liquidité. Cependant, suivant les cas, les raisons qui motivent l'amortissement sont fondamentalement différentes. Les amortissements planifiés et non planifiés sont prévus pour témoigner de l'usure et de l'obsolescence économique ou d'une réduction du potentiel d'utilisation des actifs du patrimoine administratif (Recommandation 06). Les amortissements supplémentaires ou ceux du découvert au bilan sont spécifiquement prévus par le MCH2 comme un instrument de politique budgétaire, sans aucun lien avec l'usure et l'obsolescence réelle des actifs ou avec une réduction de leur potentiel d'utilisation (Recommandation 04).

Amortissements planifiés des immobilisations corporelles et incorporelles du Patrimoind 1perative11if (Point 4 de la Recommandation 06)

B S'agissant de l'usure et de l'obsolescence, le Manuel MCH2 prévoit que le montant des amortissements planifiés des immobilisations corporelles et incorporelles appartenant au patrimoine administratif soit fixé de manière à correspondre à sa durée d'utilisation économique (Recommandation 06).

C La Recommandation 12 concrétise la Recommandation 06. Elle prévoit que les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif (PA) soient portées au bilan à leur valeur d'acquisition (groupes de comptes 140 et 142)[1]. Ces immobilisations sont ensuite amorties selon les modalités prévues, c'est-à-dire selon leur usure et leur obsolescence. L'amortissement est donc planifié en tenant compte de la durée d'utilisation de l'actif. A cette fin, la Recommandation 12 présente un tableau indiquant le taux d'amortissement à pratiquer en fonction de la durée d'utilisation de l'actif. L'amortissement est comptabilisé dans le compte 3300 lorsqu'il s'agit d'un amortissement planifié d'immobilisations corporelles du PA

[1] Pour les immobilisations obtenues gratuitement, notamment grâce à un don, la valeur vénale sert de référence pour l'activation. Ensuite, cette valeur est amortie selon les mêmes règles que celles applicables à toutes les immobilisations du patrimoine administratif.

et dans le compte 3320 lorsqu'il s'agit d'un amortissement planifié d'immobilisations incorporelles du PA. Il a par conséquent un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au bilan intervient dans un compte de correction de valeur. Chaque catégorie d'actifs présentée au bilan, dans un compte à 4 chiffres du groupe 140 ou du groupe 142, se voit associer un tel compte de correction. Chaque compte de correction figure donc à l'actif du bilan, mais avec un signe négatif.

Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif
(Point 5 de la Recommandation 06)

D Dans certains cas, l'utilisation d'un actif se termine précocement ou son potentiel d'utilisation se trouve significativement réduit. Un amortissement non planifié (impairment) doit alors être comptabilisé. La lettre E ci-dessous dresse une liste non exhaustive des raisons les plus fréquentes à l'origine de ce phénomène. Un amortissement non planifié évite qu'un amortissement planifié ne soit mis à charge du compte de résultats au cours des années suivantes, alors même qu'en réalité l'actif correspondant n'est plus utilisable ou partiellement utilisable. L'amortissement non planifié est comptabilisé dès que le potentiel d'utilisation se voit réduit ou disparaît ou lorsque son utilisation se termine précocement. Il est comptabilisé pour les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif dans le compte 3301, respectivement dans le compte 3321. L'amortissement non planifié a donc un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au bilan intervient dans le compte de correction de valeur associé au compte à 4 chiffres du groupe 140 ou du groupe 142.

E Un amortissement non planifié d'une immobilisation corporelle ou incorporelle classée dans le patrimoine administratif doit être comptabilisé dans les cas suivants :

- Abandon de l'utilisation de l'actif concerné (p.ex. un logiciel comptable) ;
- Evolution technique, légale ou politique qui empêche –en totalité ou en partie– l'utilisation de l'actif concerné (p.ex. nouvelle législation environnementale interdisant l'utilisation d'une immobilisation) ;
- Mesure prise en matière d'aménagement du territoire qui empêche –en totalité ou en partie– l'utilisation de l'actif concerné (p.ex. changement de zone d'affectation, modification de dispositions en matière de protection contre le bruit) ;
- Destruction totale ou partielle de l'actif (p.ex. destruction d'un bâtiment administratif suite à un incendie ou à des intempéries, véhicule accidenté, machine ou appareil défectueux) ;
- Décision (politique, légale, etc.) de stopper un projet en cours de construction ;

– Démantèlement de l'actif concerné (p.ex. démantèlement d'un entrepôt, suppression d'une autorisation d'exploitation) ;

– Incapacité totale ou partielle de l'actif concerné à fournir les services qui en étaient attendus (p.ex. en raison d'un défaut opérationnel majeur).

F Un actif qui a été amorti de manière non planifiée parce qu'il était devenu inutilisable en totalité ou en partie (impairment) peut retrouver un potentiel d'utilisation. Cela peut se produire pour des raisons inverses de celles mentionnées sous la lettre E. Cela peut également se produire lorsque l'actif trouve une utilisation alternative à celle prévue précédemment. Le MCH2 prévoit ces cas de reprise de valeur (reversed impairment). Une telle reprise est comptabilisée comme un revenu dans le compte 4391 Réévaluations PA. Elle a donc un impact sur le résultat financier. La contrepartie intervient au bilan dans le compte de correction de valeur associé au compte à 4 chiffres du groupe 140 ou du groupe 142. Le montant de ce revenu correspond au maximum au montant de l'amortissement non planifié comptabilisé précédemment (montant de l'impairment), duquel il faut déduire les amortissements planifiés qui auraient normalement été comptabilisés si le potentiel d'utilisation n'avait pas été réduit (déduction des amortissements planifiés cumulés sur la période de l'impairment). L'actif repris au bilan est ensuite amorti en fonction de la durée d'utilisation résiduelle prévue. Cette manière de procéder garantit que le coût de fourniture des prestations à l'aide de l'actif concerné tienne compte de l'usure et de l'obsolescence. Cela revêt une importance particulière pour les prestations financées par des taxes et des contributions causales.

G Lorsque, la durée d'utilisation de l'actif n'est que réduite par rapport à ce qui avait été planifié au moment de la réalisation de l'investissement, il n'y a pas lieu de comptabiliser un amortissement non planifié (voir à ce propos le Complément à la Recommandation 03 Révision d'estimations et corrections d'erreurs). Par contre, le taux d'amortissement doit être adapté à la hausse sur la durée d'utilisation restante. Lorsque, au contraire, à un moment donné, avant la fin de la durée d'utilisation planifiée, il s'avère que l'actif pourra être utilisé plus longtemps, le taux d'amortissement doit être adapté à la baisse, dans le respect de la durée d'utilisation.

Dissolutions planifiées et non planifiées de contributions d'investissement
(Points 6 et 7 de la Recommandation 06)

H Les contributions (subventions) d'investissement accordées (enregistrées dans le groupe de compte 146 Subventions d'investissement) sont amorties, c'est-à-dire dissoutes, par l'entité subventionnante, en fonction de l'usure et de l'obsolescence de l'immobilisation subventionnée (voir également la Recommandation 10). Pour ce faire, on utilise le compte 3660 pour les amortissements planifiés des subventions d'investissement. Il s'agit d'une dissolution planifiée, ayant un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au bilan intervient dans

un compte de correction de valeur. Chaque catégorie de subventions d'investissement présentée au bilan, dans un compte à 4 chiffres du groupe 146, se voit associer un tel compte de correction. Chaque compte de correction figure donc à l'actif du bilan, mais avec un signe négatif.

Par ailleurs, la Recommandation 10 prévoit qu'une entité subventionnée puisse présenter les contributions (subventions) d'investissement reçues dans un compte spécifique au passif du bilan (2068 Subventions d'investissement inscrites au passif), suivant en cela une option brute. Dans ce cas, l'entité doit dissoudre chaque contribution au même rythme que l'actif concerné, c'est-à-dire selon la durée d'utilisation, en fonction de l'usure et de l'obsolescence. La contrepartie dans le compte de résultats est comptabilisée au compte 4660 Dissolution des subventions d'investissement portées au passif. Cette dissolution a donc un impact sur le résultat d'exploitation. Si l'entité subventionnée suit l'option nette, l'immobilisation est comptabilisée nette de la subvention d'investissement et l'amortissement planifié est comptabilisé à travers le compte 3300, resp. 3320 comme décrit sous lettre C. Cette dissolution a également un impact sur le résultat d'exploitation.

I Un amortissement non planifié doit également être enregistré si une contribution d'investissement a été octroyée, respectivement reçue lorsque l'actif subventionné voit son potentiel d'utilisation se réduire précocement. Pour ce faire, l'entité subventionnante utilise le compte 3661 Amortissements non planifiés des subventions d'investissement. L'entité subventionnée, si elle suit l'option brute, utilise le compte 4661 Dissolution non planifiée des subventions d'investissement portées au passif. Si elle suit l'option nette, l'immobilisation est comptabilisée nette de la subvention d'investissement et l'amortissement non planifié est comptabilisé à travers le compte 3301, resp. 3321 comme décrit sous lettre D. L'opération a donc un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au bilan de l'entité subventionnante intervient dans le compte de correction de valeur associé au compte à 4 chiffres du groupe 146 présentée à l'actif. Au bilan de l'entité subventionnée, l'opération réduit la valeur du compte 2068 Subventions d'investissement inscrites au passif.

Amortissements supplémentaires
(Point 6 de la Recommandation 04)

J Au titre d'instruments de politique budgétaire, le Manuel MCH2 autorise le recours à des amortissements supplémentaires et à des amortissements du découvert du bilan. Mais, il précise que ces amortissements doivent être présentés de manière séparée dans le compte de résultats comme des charges extraordinaires afin de pouvoir être identifiés comme tels. Ces amortissements sont extraordinaires par le fait qu'ils sont sans lien avec l'amortissement découlant de la durée d'utilisation et donc avec l'usure et l'obsolescence ou le potentiel d'utilisation d'un quelconque actif.

Les amortissements supplémentaires sont comptabilisés dans le groupe de comptes 383. Ils ont donc un impact sur le résultat extraordinaire. La contrepartie au bilan doit intervenir dans le groupe de comptes 148 Amortissements supplémentaires cumulés. Ce groupe figure donc à l'actif du bilan, mais avec un signe négatif. Le Manuel MCH2 exclut explicitement de comptabiliser des amortissements supplémentaires dans un autre groupe de comptes du bilan, et en particulier dans le groupe de comptes consacré aux immobilisations corporelles (140) ou incorporelles (142) (Annexe A Plan comptable). De plus, les amortissements supplémentaires doivent être présentés dans l'annexe aux comptes (Recommandation 12).

A ce propos, le SRS-CSPCP a élaboré un complément à la Recommandation 17 concernant la conduite de la politique budgétaire.

Les amortissements du découvert du bilan sont comptabilisés dans le compte 3899. Ils ont donc un impact sur le résultat extraordinaire. La contrepartie au bilan intervient dans le compte 2999 Résultat cumulé des années précédentes.

Fonction concernée

K Les amortissements planifiés et non planifiés, ainsi que les reprises de valeur, sont comptabilisés dans la fonction correspondant à l'usage fait de l'immobilisation concernée. Par contre, les amortissements supplémentaires et les amortissements du découvert sont comptabilisés dans la fonction 990 Postes non ventilables dans la mesure où ils découlent de la politique budgétaire et ne concernent aucune immobilisation.

Conformité avec les normes IPSAS

L Ce complément est conforme aux normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) en ce qui concerne les amortissements planifiés et non planifiés.

Il faut toutefois signaler une nuance en ce qui concerne les amortissements non planifiés (impairments). En effet, les normes IPSAS prévoient que les pertes de valeurs (impairments) et les reprises de valeurs (reversed impairments) impactent le résultat d'exploitation. De son côté, le MCH2 prévoit que seuls les amortissements non planifiés (impairment) impactent ce résultat. Par contre, il prévoit que les reprises de valeurs (reversed impairment) impactent le résultat financier.

Pour ce qui est des amortissements supplémentaires et des amortissements du découvert au bilan, ces instruments sont certes prévus par le MCH2, toutefois ils ne sont pas conformes aux IPSAS.

Préfinancements

Complément à la Recommandation 08
Financements spéciaux et préfinancements

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 08.

Version du 7 avril 2011.

Concernant le Point 2 de la Recommandation 08

A Selon le manuel MCH2, il est possible de créer -au moment du budget ou de la clôture des comptes- des réserves pour des projets non encore adoptés (préfinancements). Cela nécessite une décision de l'autorité compétente. Cette création constitue une charge extraordinaire.

B Le SRS-CSPCP considère que le recours aux préfinancements n'est plus nécessaire dès qu'une collectivité publique opte pour des amortissements linéaires sur la durée d'utilisation. Dans le cadre du MCH1, un préfinancement permettait de réduire la forte charge initiale engendrée par la méthode de l'amortissement dégressif sur la valeur résiduelle au bilan. Avec le MCH2 et le recours aux amortissements linéaires fondés sur la durée d'utilisation, ces charges initiales élevées n'existent plus. Les préfinancements ne devraient donc plus être utilisés.
Du point de vue du principe de l'image fidèle, les préfinancements doivent être clairement écartés. Ils vont à l'encontre d'un financement respectueux de l'équité intergénérationnelle : la génération actuelle ne devrait pas financer de futurs projets d'investissement.
De plus, les préfinancements sont susceptibles d'influencer des décisions à venir en matière d'investissement : si, pour des raisons financières, un seul investissement est possible, l'investissement préfinancé est en général préféré, car il est déjà « financé » ; or il se peut que son rapport coût-utilité soit défavorable ou que son urgence soit moins élevée par rapport à ceux de l'investissement alternatif.

C Les préfinancements correspondent à des moyens affectés à des projets d'investissement spécifiquement désignés. Au bilan, ils figurent parmi les éléments du capital propre (compte 2930). Il n'est pas autorisé de recourir à des préfinancements pour couvrir des charges du compte de résultats.

D Selon le manuel MCH2, les attributions aux préfinancements représentent une charge extraordinaire (compte 3893) et les prélèvements à un revenu extraordinaire (compte 4893).

E La dissolution du préfinancement s'effectue en respectant la durée d'utilisation, par tranches annuelles, à compter du début de l'utilisation de l'immobilisation, au crédit du compte de résultats (compte 4893, linéaire ou dégressive, selon la méthode d'amortissement). Les amortissements planifiés doivent être effectués indépendamment de cette dissolution. Le prélèvement sur le préfinancement diminue l' « amortissement net » à charge du compte de résultats.

F On choisira un intitulé du compte de préfinancement au bilan qui soit également pertinent durant la dissolution (par exemple « Préfinancement de l'amortissement de la salle polyvalente » plutôt que « Préfinancement de la salle polyvalente »).

G Les préfinancements ne sont pas rémunérés d'intérêt.

H L'Exemple 1 ci-après présente de façon simplifiée les opérations liées aux préfinancements.

I Une comptabilisation des préfinancements conforme aux normes IPSAS ne touche pas le compte de résultats. Elle s'effectue par mutation à l'intérieur du capital propre. Les attributions et prélèvements sont comptabilisés directement dans le compte 2930 « Préfinancements » en contrepartie du compte 2999 « Résultat cumulé des années précédentes ». Se référer à l'Exemple 2 (simplifié).

Exemple 1 Comptabilisation des préfinancements selon le manuel MCH2 (présentation simplifiée)

En vue de la construction de la salle de gymnastique XY qui doit intervenir au cours de l'année T+4, la commune A décidé de constituer, au cours des 4 années qui suivent, un préfinancement à hauteur de CHF 330 000 par an (total : CHF 1 320 000).

Au cours de l'année T+4, la salle de gymnastique est construite pour un montant de CHF 4 785 000. Elle commence à être utilisée à la fin de cette même année. Dès lors, les amortissements planifiés doivent être comptabilisés. La durée d'utilisation est de 33 ans. Les amortissements planifiés se montent donc à CHF 145 000 par an (CHF 4 785 000 / 33). En respectant la durée d'utilisation, le préfinancement est dissout au rythme annuel de CHF 40 000 (CHF 1 320 000 / 33).

Comptabilisation	**Débit**	**Crédit**	**Montant en CHF**
Exercices T à T+3			
Attribution au préfinancement	3893 Attributions aux préfinancements du CP	2930 Préfinancement de l'amortissement de la salle de gymnastique XY	330 000
Exercice T+4			
Paiements aux entreprises de construction	504 Bâtiments	2000 Engagements courants	4 785 000
Report au bilan	1404 Bâtiments PA	690 Report à l'actif des investissements nets	4 785 000
Amortissements planifiés	3300 Amortissements planifiés	1404 Terrains bâtis	145 000
Dissolution correspondante du préfinancement	2930 Préfinancement de l'amortissement de la salle de gymnastique XY	4893 Prélèvements sur les préfinancements du CP	40 000

Exemple 2 Comptabilisation des préfinancements conforme aux normes IPSAS (présentation simplifiée)

Scénario identique à celui de l'Exemple 1.

Comptabilisation	Débit	Crédit	Montant en CHF
Exercices T à T+3			
Attribution au préfinancement	2999 Résultat cumulé des années précédentes	2930 Préfinancement de l'amortissement de la salle de gymnastique XY	330 000
Exercice T+4			
Paiements aux entreprises de construction	504 Bâtiments	2000 Engagements courants	4 785 000
Report au bilan	1404 Bâtiments PA	690 Report à l'actif des investissements nets	4 785 000
Amortissements planifiés	3300 Amortissements planifiés	1404 Terrains bâtis	145 000
Dissolution correspondante du préfinancement	2930 Préfinancement de l'amortissement de la salle de gymnastique XY	2999 Résultat cumulé des années précédentes	40 000

Financements spéciaux

Complément à la Recommandation 08
Financements spéciaux et préfinancements

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 08.

Version du 15 décembre 2011.

Concernant le Point 6 de la Recommandation 08

A Selon le Point 4 de la Recommandation 04 relative au compte de résultats, le résultat total dans la présentation échelonnée du résultat modifie le bénéfice reporté du bilan (capital propre) ou la perte reportée du bilan. Dans les comptes d'une collectivité publique, le résultat des financements spéciaux enregistrés sous Capital propre modifie aussi le bénéfice reporté du bilan (capital propre) ou la perte reportée du bilan.

Le résultat total modifie le capital propre.

Pour que la modification du capital propre concorde avec le résultat total du compte de résultats, le solde des financements spéciaux enregistrés sous Capital propre et le solde des fonds enregistrés sous Capital propre doivent être compris dans le résultat total. Ce but est atteint lorsque ces soldes sont comptabilisés grâce à des comptes de clôture.

Mais, en même temps, dans un soucis de transparence et de clareté, il est important de clôturer séparément d'une part les financements spéciaux enregistrés sous Capital propre et les fonds enregistrés sous Capital propre et d'autre part le budget général. Distinguer le résultat du budget général est essentiel pour la gestion de la politique budgétaire.

Pour isoler le solde des financements spéciaux enregistrés sous Capital propre, on le portera directement au crédit ou au débit du compte Financements spéciaux (compte 2900) à l'intérieur du Capital propre (29). On procédera de la même manière pour isoler le solde des fonds enregistrés sous Capital propre, en le portant directement au crédit ou au débit du compte Fonds (2910), à l'intérieur du Capital propre. Ainsi, le compte Résultat annuel (2990), également à l'intérieur du Capital propre, n'enregistrera, quant à lui, que le résultat du budget général.

L'évaluation est facilitée si, à la clôture, un seul compte indique si la situation est équilibrée ou non. Cela vaut individuellement pour n'importe quel financement spécial. Cela vaut également pour le budget général. Imaginons que la clôture des financements spéciaux enregistrés sous Capital propre ou des fonds enregistrés sous Capital propre s'effectue via les comptes 3510/4510 (Attributions aux / Prélèvement sur les financements spéciaux, capital propre) ou 3511/4511 (Attributions aux fonds du capital propre / Prélèvements provenant de fonds, capital propre). Alors le solde de ces comptes serait toujours équilibré dans le compte de résultats, dissimulant ainsi leur résultat. Dans les comptes individuels des financements spéciaux et des

fonds enregistrés sous Capital propre le solde ne serait pas visible non plus. Pour connaître leur solde, on serait obligé d'établir un aperçu sur la base d'extraits de ces quatre comptes.
Le SRS-CSPCP recommande donc que la clôture des financements spéciaux enregistrés sous Capital propre s'effectue comme suit.

B Clôture en fin d'exercice des financements spéciaux et des fonds enregistrés sous Capital propre (consulter aussi la Figure 1) :

En cas d'excédent de revenus :

9010 Clôture des financements spéciaux et des fonds enregistrés comme CP, excédent de revenus

à

2900 Financements spéciaux enregistrés sous CP ou 2910 Fonds enregistrés sous CP

En cas d'excédent de charges :

2900 Financements spéciaux enregistrés sous CP ou 2910 Fonds enregistrés sous CP

à

9011 Clôture des financements spéciaux et des fonds enregistrés comme CP, excédent de charges

C Les comptes suivants ne sont donc plus utilisés :

- 3510 Attributions aux financements spéciaux, capital propre
- 3511 Attributions aux fonds du capital propre
- 4510 Prélèvements sur les financements spéciaux du capital propre
- 4511 Prélèvements provenant de fonds, capital propre

D Clôture en fin d'exercice du budget général :

En cas d'excédent de revenus :

9000 Clôture du compte de résultats, excédent de revenus

à

2990 Résultat annuel

E cas d'excédent de charges :

2990 Résultat annuel

à

9001 Clôture du compte de résultats, excédent de charges

Figure 1 **Clôture des financements spéciaux enregistrés sous capital propre**

Note : FS : Financements spéciaux et fonds ; CP : capital propre.

Engagements envers des caisses de pension

Complément à la Recommandation 09
Provisions et engagements conditionnels

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 09.

Version du 9 mars 2021.

Concernant le Point 12 de la Recommandation 09

En Suisse, les institutions de prévoyance doivent être organisées sous forme de fondations ou d'institutions de droit public dotées de leur propre personnalité juridique. Un employeur ne peut donc pas disposer du patrimoine d'une institution de prévoyance. Cela ne signifie pas pour autant qu'il ne peut y avoir pour l'employeur d'autres obligations que le paiement des cotisations courantes dues à l'institution de prévoyance : l'employeur peut notamment avoir un engagement envers une institution de prévoyance lorsque cette dernière ne présente pas le degré de couverture exigé par la loi.

Le présent complément permet à l'employeur d'évaluer si une provision au sens de la Recommandation 09 est nécessaire. Cette évaluation dépend de l'organisation spécifique de l'institution de prévoyance concernée ou des contrats conclus avec des institutions de prévoyance collectives ou communes. Par ailleurs, il n'existe pas d'automatisme entre un découvert et le fait qu'une provision doive être constituée. Au contraire, il faut évaluer quelles sont les sorties de fonds résultant du découvert ou du fait que le degré de couverture exigé par la loi doit être atteint.

A Le 10 juin 2011, le Conseil fédéral a fixé au 1er janvier 2012 la date d'entrée en vigueur des nouvelles dispositions légales sur le financement des institutions de prévoyance des corporations de droit public. Les nouvelles dispositions visent à assurer la sécurité financière de ces institutions. Ces dispositions offrent deux modèles alternatifs de financement : le système de capitalisation partielle et celui de capitalisation complète. La capitalisation partielle consiste en un système où le degré de couverture est modulable, mais où un degré de couverture de 80 % doit être atteint d'ici 40 ans. De plus, les institutions de prévoyance devront devenir autonomes et être détachées de la structure de l'administration sur les plans juridique, organisationnel et financier. Le délai est imparti pour ces ajustements institutionnels est fixé à la fin de l'année 2014.

B Le financement du deuxième pilier repose sur le principe général de la capitalisation complète. Selon ce principe, le patrimoine des institutions de prévoyance doit leur permettre de s'acquitter de la totalité leurs engagements d'assurance tant envers les pensionnés qu'envers les assurés actifs. Toutefois, le droit en vigueur prévoit une exception pour les institutions de prévoyance des corporations de droit public, par exemple d'un canton ou d'une commune : ces institutions

ont la possibilité d'opter pour le système de la capitalisation partielle. Cela signifie que ces institutions peuvent ne pas être complètement capitalisées. Autrement dit, leur patrimoine peut ne couvrir que partiellement leurs engagements. La capitalisation partielle est cependant conditionnée à l'existence d'une garantie étatique.

C Le présent complément traite de la présentation comptable des impacts économiques effectifs des engagements de prévoyance sur les collectivités publiques (employeur). La notion d'engagements de prévoyance recouvre tous les engagements découlant de plans de prévoyance et d'institutions de prévoyance ; engagements qui prévoient des prestations en cas de retraite, de décès ou d'invalidité. En Suisse, la prévoyance en faveur du personnel devant être indépendante, la recommandation utilise, dans un souci de simplification, le terme d'institution de prévoyance. Le présent complément ne s'adresse pas aux institutions de prévoyance elles-mêmes. Le fait qu'une collectivité publique recense les impacts économiques effectifs d'une institution de prévoyance n'implique aucune conséquence juridique en faveur ou à la charge de celle-ci. Pour recenser ces impacts, il faut examiner si, à la date de clôture des comptes, au engagement économique au sens de la Recommandation 09 vient s'ajouter aux prestations de cotisations de la collectivité publique concernée et aux régularisations liées à ces prestations.

D *Inscription et présentation au bilan :* Le présent complément requiert des collectivités publiques qu'elles examinent chaque année s'il existe un tel engagement économique. Cet examen se fonde sur les contrats et les comptes annuels des institutions de prévoyance, établis en Suisse selon les normes Swiss GAAP RPC 26, ainsi que sur les évaluations offrant pour chaque institution de prévoyance une image fidèle de sa situation financière et du découvert existant. Sur cette base, l'engagement économique est déterminé pour chaque institution de prévoyance. Cet engagements incombe à la collectivité publique concernée parce que celle-ci souhaite ou doit participer au financement (p. ex. contributions d'assainissement). Ces engagements économiques doivent être inscrits au bilan en tant que provisions, en distinguant les provisions à court terme et les provisions à long terme : les provisions qui échoient l'année suivante sont inscrites dans le compte 2056 ; les provisions à long terme sont inscrites dans le compte 2086.

E *Inscription et présentation dans le compte de résultats :* La provision existante doit faire l'objet d'une nouvelle évaluation à chaque date de clôture des comptes. Selon les cas, la provision sera augmentée, maintenue, réduite ou dissoute. Une telle variation de provision doit être comptabilisée dans les charges de personnel (comptabilisation dans le compte de résultats) en fonction du schéma de comptabilisation et de gestion des provisions figurant comme exemple ci-après.

F *Présentation à l'annexe :* L'annexe présentera les informations suivantes :

- mode de capitalisation –complète ou partielle– de l'institution de prévoyance ;
- montant du découvert ou de l'excédent de couverture à la date de clôture des comptes ;
- montant de l'engagement conditionnel ;
- montant de la garantie étatique ;
- provisions à la date de clôture des comptes de l'exercice sous revue et de l'exercice précédent ;
- description, le cas échéant, du programme d'assainissement existant.

G Les cas d'affiliations à des institutions collectives ou communes doivent en principe être traitées de la même manière que les institutions de prévoyance d'une collectivité publique. En Suisse, les institutions collectives ou communes sont tenues d'appliquer les exigences légales de transparence jusqu'au niveau de chaque affiliation ou de chaque institution de prévoyance. Lorsque, par exemple, les risques de placement ne sont pas réassurés ou si les garanties légales de prestations (intérêt minimal, taux de conversion, etc.) sont supportées par l'institution de prévoyance, cette dernière est alors responsable pour le risque encouru. Dans le cas d'un découvert d'une institution collective ou commune, la collectivité publique peut être obligée de procéder à des versements complémentaires. Si une institution de prévoyance n'est pas responsable pour le risque encouru (p. ex. dans le cas d'une assurance complète découlant d'un contrat collectif d'assurance-vie), il faut l'indiquer dans l'annexe.

Dans le cas d'une affiliation à une institution commune, en raison de la solidarité complète à l'intérieur du cercle des assurés, il se peut que les informations à présenter dans les états financiers ne puissent pas être déterminées sur la base d'un contrat d'affiliation individuel. Cet état de fait doit être mentionné dans l'annexe, de même que le degré de couverture de l'institution commune.

H Les principes suivants s'appliquent à toute décision et à tout calcul nécessaires à la mise en œuvre de ces recommandations :

- Toute décision d'inscription au bilan doit tenir compte de la probabilité de sortie de fonds et de la fiabilité de l'évaluation des effets économiques (cf. Recommandation 09).
- L'évaluation des engagements économiques doit se fonder sur des hypothèses aussi objectives, proches du marché et de la réalité que possible.
- Seules les cotisations de l'employeur sont provisionnées.
- Un engagement conditionnel doit être mentionné en annexe aussi longtemps qu'il existe une garantie étatique.

Pour déterminer les effets économiques, il convient en principe de se baser sur la situation financière de chaque institution de prévoyance telle qu'elle ressort des résultats de la clôture annuelle de la période comptable concernée. A titre exceptionnel, il est acceptable de recourir

aux résultats de la clôture de l'exercice précédent, pour autant que la date de clôture des comptes ne remonte pas à plus de 12 mois. Si des signes indiquent que des développements importants sont intervenus depuis la dernière clôture annuelle (p.ex. fluctuations de valeur, liquidations partielles), alors les répercussions qui en découlent doivent être prises en considération et doivent être présentésdans l'annexe.

I La comptabilisation initiale de la provision pour un engagement de prévoyance peut s'effectuer soit au travers d'une opération de bilan (comptabilisation à la charge du compte 2950, « Réserve liée au retraitement » ou à la charge du compte 2999, « Résultat cumulé des années précédentes »), soit au travers du compte de résultats. Un tel choix ne s'offre que dans le cadre d'un retraitement du bilan (*restatement*) communiqué ouvertement et plus précisément au moment de la première utilisation ou de l'ajustement de la provision. Les adaptations ultérieures de la provision doivent impérativement être effectuées au travers du compte de de résultats.

J La distinction entre provisions et engagements conditionnels repose sur le principe représenté par l'Illustration 6 de la Recommandation 09.

Commentaire relatif à la Lettre D

Capitalisation complète. Dans un régime de capitalisation complète, une caisse de pension doit présenter un degré de couverture de 100 %. Lorsque une caisse de pension présente un découvert au moment où elle devient autonome, un plan d'assainissement sur 5 à 7 ans (10 ans au maximum) doit être présenté à l'autorité de surveillance. Dans le cas d'un découvert (degré de couverture < 100 %) et s'il existe un plan d'assainissement, alors on est en présence d'un engagement actuel (= provision) dont le montant correspond aux sorties de fonds découlant des prestations à fournir par la collectivité publique pour l'assainissement. L'existence d'un plan d'assainissement rend certaine la probabilité d'occurrence des sorties de fonds. De plus l'engagement économique peut être évalué de manière fiable. Lorsque la réserve de fluctuation de valeur n'est pas couverte, le montant de la garantie étatique exigée par la loi doit également figurer dans l'annexe en tant qu'engagement conditionnel.

Exemple

L'autorité de surveillance a approuvé un plan d'assainissement qui prévoit d'atteindre un degré de couverture de 100 % dans les 10 ans. Le plan prévoit que les prestations d'assainissement sont supportées pour moitié par l'employeur et pour moitié par les employés. Il a été approuvé par le législatif de la collectivité publique (employeur). La garantie étatique est maintenue dans son intégralité.

Désignation	**Montant**
Patrimoine de la caisse de pension	Fr. 900 Mio.
Engagements envers les assurés actifs et les pensionnés	Fr. 1‘000 Mio.
Degré de couverture global	90 %

Conclusion : Il existe un engagement actuel équivalant aux prestations d’assainissement. En outre, le montant des fonds à sortir peut être considéré comme certain. Une provision d’un montant de 50 mio. De francs doit être inscrite au bilan sans délai. De plus, un engagement conditionnel de 50 mio. De francs doit être mentionné dans l’annexe, représentant la part des employés.

Capitalisation partielle. Dans un régime de capitalisation partielle, une caisse de pension doit présenter, d’ici à 2052, un degré global de couverture d’au moins 80 %. Le découvert de 20 % (par rapport à un degré de couverture de 100 %) doit faire l’objet d’une garantie étatique au profit de la caisse de pension devenue autonome. De plus, un plan de financement est obligatoire et la capitalisation partielle doit être validée par l’autorité de surveillance. Pour autant que les sorties de fonds induites par les prestations d’assainissement puissent être évaluées de manière fiable, la première tranche de ces sorties (jusqu’à 80 %) représente un engagement économique et doit être mentionnée au bilan en tant que provision. La seconde tranche (de 80 % à 100 %) représente un engagement conditionnel qui doit être mentionné dans l’annexe au bilan.

Exemple

L’autorité de surveillance a accepté la création d’une caisse de pension partiellement capitalisée. Le législatif a décidé que la caisse de pension devra atteindre un degré de couverture global minumum de 80 % dans un délai de 5 ans. De plus, les prestations d’assainissement sont supportées pour moitié par l’employeur et pour moitié par les employés. L’autorité de surveillance a approuvé ce plan d’assainissement. La garantie étatique est maintenue dans son intégralité.

Désignation	**Montant**
Fortune de la caisse de pension	Fr. 760 Mio.
Engagements envers les assurés actifs et les pensionnés	Fr. 1‘000 Mio.
Degré de couverture global	76 %

Conclusion : Il existe un engagement actuel équivalant aux prestations d’assainissement. En outre, le montant des fonds à sortir peut être considéré comme certain. Une provision d’un montant de 20 mio. De francs doit être inscrite au bilan sans délai. De plus, un engagement conditionnel de 220 mio. De francs doit être mentionné dans l’annexe.

Commentaire relatif à la Lettre E

Exemple d'application et de comptabilisation de provisions

Opération	**Comptabilisation**	
	Débit	**Crédit**
Constitution de la provision	Cotisations patronales aux caisses de pension (3052)	Provisions à court terme pour engagements de prévoyance (2056) ou Provisions à long terme pour engagements de prévoyance (2086)
Augmentation de la provision	Cotisations patronales aux caisses de pension (3052)	Provisions à court terme pour engagements de prévoyance (2056) ou Provisions à long terme pour engagements de prévoyance (2086)
Dissolution ou réduction de la provision	Provisions à court terme pour engagements de prévoyance (2056) ou Provisions à long terme pour engagements de prévoyance (2086)	Cotisations patronales aux caisses de pension (3052)
Utilisation de la provision (variante a)	Provisions à court terme pour engagements de prévoyance (2056) ou Provisions à long terme pour engagements de prévoyance (2086)	Cotisations patronales aux caisses de pension (3052)
	Cotisations patronales aux caisses de pension (3052)	Caisse (1000)
Utilisation de la provision (variante b)	Provisions à court terme pour engagements de prévoyance (2056) ou Provisions à long terme pour engagements de prévoyance (2086)	Caisse (1000)

Provisions et engagements conditionnels

Complément à la Recommandation 09
Provisions et engagements conditionnels

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 09.

Version du 25 février 2016.

Concernant le Point 1 de la Recommandation 09

A Il convient de constituer une provision quand :

- il s'agit d'un engagement actuel, découlant d'un événement survenu dans le passé ;
- la sortie de fonds nécessaire à faire face à l'engagement est probable (probabilité > 50 %) ;
- le montant de l'engagement peut être estimé de manière fiable ; et
- le montant est important.

B Les critères mentionnés sous A doivent impérativement être respectés de manière cumulative. Aucune provision ne doit être constituée si tel n'est pas le cas.

C Une provision est d'un montant important lorsqu'elle a un impact sur l'évaluation juste et fidèle du patrimoine, des revenus et de la situation financière. Le seuil d'importance doit être défini pour toute entité présentant ses états financiers. Il doit ensuite être appliqué avec constance. Tout changement doit être mentionné dans l'Annexe.

D Les provisions se répartissent entre provisions à court terme et provisions à long terme. Elles doivent être inscrites au passif du bilan (groupe par nature 205 pour les provisions à court terme, groupe par nature 208 pour les provisions à long terme).

E Une provision est à court terme lorsque la sortie de fonds est attendue dans l'année suivant la date de clôture des comptes. Cas échéant, les reclassements nécessaires sont effectués en fin d'année.

F Conformément à la Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels, les provisions doivent être présentées en annexe. Le *Tableau 1* présente un exemple de tableau des provisions. Relevons que les mouvements sur une provision donnée doivent être indiqués même si l'état au 31.12 ne diffère pas de celui au 1.1. (en particulier s'agissant de provisions pour garanties). Par exemple, une augmentation et une dissolution d'un même montant (30 000 francs) à l'intérieur d'une même provision doivent toutes deux apparaître dans le tableau des provisions.

G Les provisions peuvent être distinguées des passifs de régularisation du fait que l'échéance ou le montant du paiement est incertain. Pour les passifs de régularisation, même s'il est parfois

nécessaire d'estimer le montant et l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions.

H Cas possibles nécessitant de constituer une provision (dans l'ordre du plan comptable) :

- Prestations supplémentaires fournies par le personnel : vacances, heures supplémentaires et autres soldes horaires. Le droit à la prestation est le seul déterminant pour l'évaluation de la provision. Il est possible d'enregistrer de tels engagements comme passifs de régularisation. Mais si l'engagement lié au solde des vacances non prises ne peut être calculé de manière relativement précise, on doit comptabiliser une provision.
- Droits du personnel : indemnités de départ, maintien de la rémunération, plans sociaux, litiges en matière de droit du personnel (action en paiement de salaire), rentes transitoires.
- Procès : honoraires d'avocat incluant le montant du dommage et les dépenses de procès éventuels.
- Dommages non assurés : dommages matériels et responsabilité de l'Etat ; le fait générateur (sinistre) doit survenir avant la date de la clôture des comptes.
- Cautions et garanties : L'obligation de payer doit être probable (plus de 50 %) ; si elle ne l'est pas, la caution ou la garantie doit être présentée en annexe en tant qu'engagements conditionnels.

  Autre activité d'exploitation : Utilisation probable de la garantie ou prestation de service après-vente du produit sous garantie.
- Assainissement de sites contaminés : Par exemple les stands de tir.
- Coûts de restructuration : dans la mesure où on peut les estimer de manière fiable et si la restructuration est décidée.
- Obligation de démantèlement.
- Péréquation financière (système de péréquation concomitante) : dans le cas d'une collectivité publique qui pourrait être appelée à contribuer davantage à la péréquation financière au cours de l'exercice suivant parce que sa capacité financière a augmenté ; pour autant que le montant puisse être estimé de façon fiable.
- Contrats déficitaires : l'obligation actuelle (nette des recouvrements) résultant d'un « contrat déficitaire » doit être évaluée et provisionnée (par ex. une résiliation anticipée d'un contrat de location à durée limitée).

La liste est basée sur le plan comptable. Elle n'est pas exhaustive. Les exemples 1a à 1c présentés ci-dessous illustrent des situations qui peuvent survenir dans la réalité.

I Il n'est pas permis de constituer des provisions pour couvrir des déficits résultant d'activités futures ou pour couvrir des charges qui apparaîtront dans le futur. Cela comprend, par exemple :

- affectation à des projets futurs ;
- charges futures de rénovation ;
- épuisement de crédits octroyés ;
- réserves affectées à la couverture de variations d'impôts ;
- déficits à venir ;
- risques conjoncturels ;
- constitution de provisions générales pour détériorer le résultat global.

J Afin de respecter le principe d'engagement, les coûts résiduels relatifs à des travaux déjà effectués sont comptabilisés comme des passifs transitoires car ils sont normalement connus de manière assez précise.

Exemples de provisions

Tableau 1 Tableau des provisions à faire figurer dans l'annexe

Exercice 2008 Francs	2050 Prestations supplémentaires du personnel	2051 et 2081 Autres droits à court terme et prétentions à long terme du personnel	2055 et 2085 Autre activité d'exploitation	2058 et 2088 Compte des investissements	**Groupes par nature 205x et 208x** **Total**
Etat au 1.1.	280 000	120 000	420 000	0	820 000
Constitutions (augmentations incluses)	30 000	25 000	150 000	520'000	725 000
Utilisations	-50 000	0	-150 000	0	-200 000
Dissolutions	0	-10 000	0	0	-10 000
Etat au 31.12.	260 000	135 000	420 000	520 000	1 335 000
part à court terme	260 000	0	80'000	0	340 000

Commentaire sur les postes les plus importants :
■■■

Exemple 1a Constitution et utilisation de provisions

Il y a un procès concernant le litige F (revendication salariale rétroactive d'un montant de CHF 220'000). On estime que le procès se termine au bout d'une année et que la partie adverse gagne avec une probabilité égale ou supérieure à 50%. Mais la sortie de fonds n'est estimée qu'à CHF 120'000 (best estimate). Les frais d'avocat déjà engagés sont quant à eux estimés à CHF 50'000.

On doit constituer dans les comptes une provision de CHF 120'000 pour le litige.

Pour les honoraires d'avocat relatifs aux travaux déjà effectués (CHF 50'000), on comptabilise une provision si les frais sont estimés grossièrement. Par contre, si les frais sont estimés plus précisément (notamment sur la base des renseignements téléphoniques auprès de l'étude d'avocats), on doit comptabiliser un passif de régularisation.

A noter que si on pense gagner le procès (probabilité de gagner de plus de 50 %), il n'y a pas lieu de créer une provision pour le litige. La non-comptabilisation devra toutefois être clairement argumentée. Dans un tel cas, les frais d'avocat doivent cependant être comptabilisés. Un éventuel remboursement des honoraires d'avocats par la partie perdante doit être comptabilisé comme revenu au compte de résultats (principe du produit brut) lorsque le juge a pris la décision de remboursement.

L'année suivante (T+1) le procès est terminé et la partie adverse a gagné comme prévu. Le supplément de salaire à payer a été fixé à CHF 150'000. Cette somme ainsi que la note d'honoraires de l'étude d'avocats de CHF 76'500 doivent être payées

Comptabilisation	**Débit**	**Crédit**	**Montant en CHF**
Exercice T			
Constitution de provisions concernant le litige F	3132 Honoraires conseillers externes, experts, spécialistes	2052 Provisions à court terme pour procès ou 2041 Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	50 000
	3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation	2051 Provision à court terme pour autres droits du personnel	120'000
Utilisation des provisions Exercice T+1			
Paiement des honoraires concernant le litige F	2052 Provisions à court terme pour procès ou 2041 Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	3132 Honoraires conseillers externes, experts, spécialistes	50 000
	3132 Honoraires conseillers externes, experts, spécialistes	2000 Engagements courants provenant de livraison et de prestations de tiers	76'500
Paiement du supplément de salaire concernant le litige F	2051 Provision à court terme pour autres droits du personnel	3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation	120'000
	3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation	1002 Banque	150'000

Exemple 1b Constitution et dissolution de provisions

A la fin de l'exercice T, des collaborateurs de la voirie endommagent la façade d'un immeuble privé en procédant au déneigement. Le dommage ne sera probablement pas couvert par une assurance. L'architecte estime les coûts de réparation à environ CHF 200'000. Il a été convenu avec le propriétaire que la réparation sera effectuée au printemps suivant. Le montant étant considéré comme important, une provision est constituée.

Après examen approfondi, l'assurance accepte tout de même de couvrir les coûts de réparation (connu seulement l'exercice suivant). Le règlement du litige intervient directement entre l'assurance et la partie lésée. L'exercice suivant (T+1), la provision peut être dissoute.

Comptabilisation	Débit	Crédit	Montant en CHF
Exercice T Constitution d'une provision pour réparation de la façade d'un immeuble privé	3190 Prestations de dommages et intérêts	2053 Provisions à court terme pour les dommages non assurés	200 000
Exercice T+1 Dissolution d'une provision pour réparation de la façade d'un immeuble privé	2053 Provisions à court terme pour les dommages non assurés	3190 Prestations de dommages et intérêts	200 000

Exemple 1c Constitution de provisions du compte des investissements

Une collectivité publique doit louer des locaux administratifs supplémentaires pour une période de six ans. Les locaux doivent encore être adaptés aux besoins. Le propriétaire est d'accord de laisser faire les transformations nécessaires dont le coût est de CHF 1'200'000, mais il précise dans le bail que les locaux doivent être rendus dans leur état original après expiration du bail. Les coûts pour la remise en état après 6 ans sont estimés à quelques CHF 450'000. Le montant est considéré comme important. Le montant des transformations y compris la remise en état sont activés (CHF 1'200'000 + CHF 450'000) et une provision de CHF 450'000 est constituée.

L'année avant la restitution des locaux (T+5), le montant de CHF 450'000 doit être reclassé dans les provisions à court terme du compte des investissements.

Durant l'exercice suivant (T+6), la collectivité publique fait faire les travaux de remise en état. Les factures y relatives s'élèvent à un total de CHF 503'200.

Comptabilisation	Débit	Crédit	Montant en CHF
Exercice T			
Comptabilisation des transformations	504 (1404) Bâtiments PA	1002 Banques	1’200’000
Constitution d’une provision pour des factures de remise en état	504 (1404) Bâtiments PA	2088 Provisions à long terme du compte des investissements	450’000
Exercices T+1 à T+4			
Amortissement de l’actif (1’650’000 sur 6 ans)	3300 Amortissements immobilisations corporelles	1404 Bâtiments PA	275’000
Exercice T+5			
Amortissement de l’actif (1'650’000 sur 6 ans)	3300 Amortissements immobilisations corporelles	1404 Bâtiments PA	275’000
Reclassement de la provision	2088 Provision à long terme du compte des investissements	2058 Provision à court terme du compte des investissements	450’000
Exercice T+6			
Amortissement de l’actif (1'650’000 sur 6 ans)	3300 Amortissements immobilisations corporelles planifiés	1404 Bâtiments PA	275’000
Paiement de factures de remise en état	2058 Provisions à court terme du compte des investissements	504 (1404) Bâtiments PA	450’000
	504 (1404) Bâtiments PA	2000 Engagements courants provenant de livraison et de prestations de tiers	503’200
Amortissement du surplus du coût des travaux (503’200 ./. 450’000)	3301 Amortissements immobilisations corporelles non planifiés	1404 Bâtiments PA	53’200

Concernant les provisions à long terme, une procédure d’actualisation doit être appliquée si la valeur de l’argent subit une variation importante. Lorsqu’une provision est actualisée sur plusieurs années, la valeur actuelle de la provision augmente chaque année au fur et à mesure qu’elle s’approche du moment attendu du règlement (conformément aux normes IPSAS). L’augmentation de la valeur actuelle est comptabilisée comme charge d’intérêts au compte de résultats.

Concernant le Point 3 de la recommandation n° 09

K Un engagement conditionnel doit être mentionné dans l'annexe aux comptes annuels quand :

- il s'agit d'un engagement actuel pour lequel il existe une probabilité d'une sortie de fonds, mais cette probabilité est faible ; ou
- il s'agit d'un engagement actuel, qui mènera probablement à une sortie de fonds, mais dont le montant ne peut pas être estimé de manière fiable ; ou
- il s'agit d'un engagement potentiel, dont l'existence dépend d'événements situés dans l'avenir qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de la collectivité publique concernée ; et
- le montant est important.

L Si les critères pour des engagements conditionnels sont remplis, ces engagements doivent être présentés en annexe.

M Conformément à la Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels, les engagements conditionnels doivent être déclarés dans le tableau des garanties figurant dans l'annexe. Un exemple est présenté dans le *tableau 2*.

Tableau 2 Tableau des engagements conditionnels ou des garanties (à faire figurer dans l'annexe aux comptes)

	Etat au 1.1	**Etat au 31.12.**
Cautionnements		
– Coopérative de la patinoire, construction d'un stade selon décision de l'AG du xx.xx.xxxx	CHF 1 000 000	CHF 1 000 000
– Club de football XY, rénovation du clubhouse [a] selon décision de l'exécutif communal du xx.xx.xxxx	CHF 50 000	CHF 0
Garanties de déficit		
– Fête fédérale de gymnastique selon décision de l'exécutif communal du xx.xx.xxxx	CHF 200 000	CHF 200 000

[a] La rénovation du clubhouse ayant été achevée durant l'exercice, le cautionnement n'a pas été sollicité.

Clôture du compte des investissements

Complément à la Recommandation 10
Compte des investissements

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément à la Recommandation 10

Version du 13 juin 2019

Concernant le point 1 de la Recommandation 10

A Pour faciliter le contrôle du respect du droit des crédits, le modèle comptable harmonisé prévoit qu'au cours de l'exercice comptable les dépenses et les recettes d'investissement sont comptabilisées dans un compte spécifique : le compte des investissements. Le plan comptable harmonisé prévoit différents groupes de comptes, tant du point de vue des dépenses (50 à 58) que des recettes (60 à 68). La comptabilisation des dépenses et les recettes dans ces groupes doit respecter le principe du produit brut.

B Au moment de la clôture, les dépenses et les recettes préalablement comptabilisées dans le compte des investissements sont reportées au bilan. Le plan comptable prévoit le groupe de comptes 69 pour reporter au bilan l'ensemble des dépenses d'investissement et le groupe 59 pour reporter l'ensemble des recettes d'investissement.

Suite aux opérations de clôture, le groupe 69 présente donc le total des groupes 50 à 58, tandis que le groupe 59 totalise les groupes 60 à 68. C'est pourquoi, à l'issue de ces opérations, le total du débit du compte des investissements (50 à 59) et le total du crédit (60 à 69) sont égaux.

Sous l'angle de la classification fonctionnelle, toutes ces opérations de report au bilan doivent être imputées dans la fonction 999.

C Les normes IPSAS ne prévoient pas de compte des investissements. Mais elles ne l'excluent pas non plus. Elles prévoient de comptabiliser d'emblée les recettes et les dépenses d'investissement dans les comptes du bilan. Malgré cette différence, la manière de présenter les dépenses et les recettes d'investissement au bilan est compatible avec ces normes, à l'exception de l'Option 1 prévue par le chiffre 3 de la Recommandation 10. Cette exception porte toutefois uniquement sur la comptabilisation des contributions d'investissement. Par contre, l'Option 2 est compatible puisqu'elle respecte le principe du produit brut.

Exemples

Exemple 1 Achat d'un logiciel informatique

Au début de l'année 20.0 la Commune A achète un logiciel informatique pour un montant de CHF 150'000. La dépense crée un actif qui contribuera à offrir des prestations publiques pendant plusieurs années. Elle a donc un caractère d'investissement. Le logiciel a une durée d'utilisation planifiée de 5 ans. La commune applique la méthode de l'amortissement linéaire.

Comptabilisation

L'acquisition du logiciel est comptabilisée au débit du compte des investissements **520** pour un montant de CHF 150'000. A la fin de l'année, la dépense est reportée à l'actif du bilan au débit du compte **1420** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 150'000. Par la suite, la tranche annuelle de l'amortissement du logiciel est inscrite au débit du compte **3320** et au crédit du compte **1420** pour un montant de CHF 30'000.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Achat logiciel informatique	**520** Logiciel	**100X** Disponibilités et placements à court terme	150'000
Report à l'actif du bilan	**1420** Logiciel PA	**690** Report au bilan	150'000
Amortissement ordinaire	**3320** Amortissements planifiés, immobilisations incorporelles PA	**1420** Logiciel PA	30'000

Exemple 2 Octroi d'un prêt du patrimoine administratif et son remboursement

En 20.0 la Collectivité B octroie un prêt d'un montant de CHF 5 mio. À la Collectivité C. Ce prêt est remboursable et remboursé sur dix ans, par tranche annuelle d'un dixième, la première fois en 20.1. Pour simplifier, nous faisons abstraction ici de la charge d'intérêt.

Comptabilisation du prêt par la collectivité qui l'octroie

La Collectivité B comptabilise le prêt de CHF 5 mio. Qu'elle octroie au débit du débit du compte **54x**. A la fin de l'année 20.0, elle reporte le montant du prêt à l'actif du bilan au débit du compte **144x** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 5 mio. En 20.1 la collectivité comptabilise la tranche annuelle de remboursement du prêt au crédit du compte **64x** pour un montant de CHF 500'000. A la fin de l'année 20.1 elle reporte le remboursement au bilan en créditant le compte **144x** avec comme contrepartie le débit du compte **590** pour un montant de CHF 500'00. Par conséquent, à la fin de l'année 20.1, le prêt est présenté au bilan pour une valeur de CHF 4,5 mio.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Octroi du prêt en 20.0	**54x** Prêts	**100X** Disponibilités et placements à court terme	5'000'000
Report à l'actif du bilan en 20.0	**144x** Prêts PA	**690** Report au bilan	5'000'000
Remboursement par la Collectivité C en 20.1	**100X** Disponibilités et placements à court terme	**64x** Remboursement de prêts	500'000
Report au bilan en 20.1	**590** Report au bilan	**144x** Prêts PA	500'000

De son côté, la Collectivité C, au moment où elle emprunte, ne comptabilise pas le montant emprunté dans son compte des investissements, mais directement au passif de son bilan (engagements financiers à long terme). Ensuite, les tranches annuelles de remboursement qu'elle effectue viennent diminuer le montant de ce passif.

Exemple 3 Contribution d'investissement reçue dans l'année où les travaux sont achevés

En 20.0, la Commune D dépense CHF 800'000 pour élargir une route en 20.0. Dès l'achèvement du chantier et la mise en service de la route, elle envoie le décompte des travaux au Canton E qui doit lui verser une contribution d'investissement de CHF 200'000. Ce dernier lui verse le montant de la contribution encore avant la fin de l'Année 20.0. L'infrastructure créée a une durée d'utilisation planifiée de 50 ans. La commune applique la méthode de l'amortissement linéaire pour l'investissement et pour la contribution reçue.

<u>Comptabilisation, si la Commune D applique l'Option 1[1] et présente à l'actif uniquement la dépense nette de la contribution</u>

En 20.0, la Commune D comptabilise la dépense d'investissement au débit du compte **501** pour un montant de CHF 800'000. A réception, toujours en 20.0, elle comptabilise la contribution d'investissement au crédit du compte **631** pour un montant de CHF 200'000. A la fin de l'année 20.0, elle reporte le montant de l'investissement à l'actif du bilan au débit du compte **1401** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 800'000.

[1] Cf. Recommandation 10, Point 3

Simultanément, elle reporte le montant de la contribution à l'actif du bilan au crédit du compte **1401** avec comme contrepartie le débit du compte **590** pour un montant de CHF 200'000. Fin 20.0, année de la mise en service, le montant de l'investissement, net de la contribution reçue, est amorti par le débit du compte **3300** et par le crédit du compte **1401** pour un montant de CHF 12'000 (=(800'000–200'000)/50). L'infrastructure est donc présentée au bilan de clôture de l'Année 20.0 pour une valeur de CHF 588'000 (=800'000–200'000–12'000).

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Travaux d'élargissement de la route	**501** Routes / voies de communication	**100X** Disponibilités et placements à court terme	800'000
Réception de la contribution d'investissement	**100X** Disponibilités et placements à court terme	**63x** Subventions d'investissement acquises	200'000
Report des travaux d'élargissement à l'actif du bilan	**1401** Routes et voies de communication PA	**690** Report au bilan	800'000
Report de la contribution d'investissement à l'actif du bilan	**590** Report à l'actif de l'investissement net	**1401** Routes et voies de communication PA	200'000
Amortissement ordinaire en 20.0	**3300** Amortissements planifiés, immobilisations corporelles PA	**1401** Routes et voies de communication PA	12'000

<u>Comptabilisation, si la Commune D applique l'Option 2[2] et présente à l'actif le montant brut de la dépense d'investissement et au passif le montant brut de la contribution d'investissement</u>

En 20.0, la Commune D comptabilise la dépense d'investissement au débit du compte **501** pour un montant de CHF 800'000. A réception, toujours en 20.0, elle comptabilise la contribution d'investissement au crédit du compte **63x** pour un montant de CHF 200'000. A la fin de l'année 20.0, elle reporte le montant de l'investissement à l'actif du bilan au débit du compte **1401** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 800'000. Jusqu'ici, pas de changement par rapport à l'Option 1.

Simultanément, elle reporte le montant de la contribution, non pas à l'actif du bilan dans le compte **1401**, mais au passif du bilan au crédit du compte **2068**. La contrepartie reste le débit du compte **590** pour un montant de CHF 200'000.

En 20.0, année de la mise en service, le montant de l'investissement est amorti par le débit du compte **3300** et par le crédit du compte **1401** pour un montant de CHF 16'000 (=800'000/50). La contribution d'investissement inscrite au passif est, elle aussi, dissoute pour un montant de CHF 4'000 (200'000/50), mais par le débit du compte **2068** avec comme contrepartie le crédit du **4660** (Dissolution planifiée des contributions d'investissement portées au passif).

[2] Cf. Recommandation 10, Point 3

L'infrastructure est donc présentée au bilan de clôture de l'Année 20.0 pour une valeur de CHF 784'000 (800'000–16'000), tandis qu'au passif figure la contribution d'investissement dépréciée des amortissements de l'année, soit CHF 196'000 (=200'000–4'000). Par différence, on retrouve donc la somme de CHF 588'000 d'augmentation nette du bilan que l'on constate également en suivant l'Option 1.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Travaux d'élargissement de la route	**501** Routes / voies de communication	**100X** Disponibilités et placements à court terme	800'000
Réception de la contribution d'investissement	**100X** Disponibilités et placements à court terme	**63x** Subventions d'investissement acquises	200'000
Report à l'actif du bilan des travaux d'élargissement	**1401** Routes et voies de communication PA	**690** Report au bilan	800'000
Report de la contribution d'investissement au passif du bilan	**590** Report au bilan	**2068** Subventions d'investissement inscrites au passif	200'000
Amortissement ordinaire des travaux d'élargissement en 20.0	**3300** Amortissements planifiés, immobilisations corporelles PA	**1401** Routes et voies de communication PA	16'000
Amortissement ordinaire de la contribution d'investissement en 20.0	**2068** Subventions d'investissement inscrites au passif	**4660** Dissolution planifiée des subventions d'investissement portées au passif	4'000

<u>Comptabilisation par le Canton E qui est l'entité subventionnante</u>

Les modalités de comptabilisation par l'entité subventionnante ne sont pas tributaires de celles de l'entité subventionnée. Autrement dit, que l'entité subventionnée comptabilise selon l'Option 1 ou l'Option 2 n'affecte pas la manière de comptabiliser de l'entité subventionnante.

En 20.0, la contribution d'investissement accordée est comptabilisée au débit du compte **56x** pour un montant de CHF 200'000. A la fin de l'année 20.0, elle est reportée à l'actif du bilan au débit du compte **146x** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 200'000. Fin 20.0, année de la mise en service de l'infrastructure, le montant de la contribution est amorti par le débit du compte **3660** et par le crédit du compte **146x.** Le Canton E applique également la méthode de l'amortissement linéaire, donc le montant amorti s'élève ainsi à CHF 4'000 (=200'000/50). La contribution est donc présentée au bilan de clôture de l'Année 20.0 pour une valeur de CHF 196'000 (=200'000–4'000).

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Paiement de la contribution d'investissement à la Commune D	**56x** Propres subventions d'investissement	**100X** Disponibilités et placements à court terme	200'000
Report à l'actif du bilan	**146x** Subventions d'investissement	**690** Report au bilan	200'000
Amortissement ordinaire en 20.1	**3660** Amortissements planifiés subventions d'investissement	**146x** Subventions d'investissement	4'000

Exemple 4 Contribution d'investissement reçue après la fin de l'année où les travaux sont achevés

En 20.0, la Commune D dépense CHF 800'000 pour élargir une route en 20.0. Dès l'achèvement du chantier et la mise en service de la route, elle envoie le décompte des travaux au Canton E qui doit lui verser une contribution d'investissement de CHF 200'000. L'année 20.0 s'achève sans que le Canton E n'ait encore versé le montant de la contribution à laquelle la Commune D a légalement droit. Finalement le Canton ne versera la contribution que l'année suivante, soit l'année 20.1. L'infrastructure créée a une durée d'utilisation planifiée de 50 ans. La commune applique la méthode de l'amortissement linéaire pour l'investissement et pour la contribution reçue.

<u>Comptabilisation, si la Commune D applique l'Option 1[3] et présente à l'actif uniquement la dépense nette de la contribution</u>

En 20.0, la Commune D comptabilise la dépense d'investissement au débit du compte **501** pour un montant de CHF 800'000. A la fin de l'année 20.0, elle comptabilise le montant de la contribution qu'elle est en droit de recevoir au débit du compte **1046** (Actifs de régularisation du compte des investissements) et au crédit du compte **63x** pour un montant de CHF 200'000.
Les autres opérations de clôture sont identiques à celles passées dans le cas où le Canton verse la contribution encore dans l'année où les travaux ont eu lieu. La commune reporte le montant de l'investissement à l'actif du bilan au débit du compte **1401** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 800'000. Simultanément, elle reporte le montant de la contribution à l'actif du bilan au crédit du compte **1401** avec comme contrepartie le débit du compte **590** pour un montant de CHF 200'000. En 20.0, année de la mise en service, le montant de l'investissement, net de la contribution reçue, est amorti par le débit du compte **3300** et par le crédit du compte **1401** pour un montant de CHF 12'000 (=(800'000–200'000)/50. L'infrastructure est donc présentée au bilan de clôture de l'Année 20.0 pour une valeur de CHF 588'000 (=800'000–200'000–12'000).

[3] Cf Recommandation 10, Point 3

Au début de l'Année 20.1, la Commune D extourne l'actif de régularisation par le débit du compte **63x** et le crédit du compte **1046**. La réception du paiement de la contribution d'investissement venant du Canton E au cours de l'Année 20.1, est comptabilisé par la Commune D par le débit du compte **100x** et le crédit du compte **63x**.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Travaux d'élargissement de la route	**501** Routes / voies de communication	**100X** Disponibilités et placements à court terme	800'000
Contribution d'investissement à recevoir	**1046** Actifs de régularisation compte des investissements	**63x** Subventions d'investissement acquises	200'000
Report des travaux d'élargissement à l'actif du bilan	**1401** Routes et voies de communication PA	**690** Report au bilan	800'000
Report de la contribution d'investissement à l'actif du bilan	**590** Report à l'actif de l'investissement net	**1401** Routes et voies de communication PA	200'000
Amortissement ordinaire en 20.0	**3300** Amortissements planifiés, immobilisations corporelles PA	**1401** Routes et voies de communication PA	12'000
Extourne de l'actif de régularisation au début 20.1	**63x** Subventions d'investissement acquises	**1046** Actifs de régularisation compte des investissements	200'000
Réception de la contribution d'investissement en 20.1	**100X** Disponibilités et placements à court terme	**63x** Subventions d'investissement acquises	200'000

<u>Comptabilisation si la Commune D applique l'Option 2[4] et présente à l'actif le montant brut de la dépense d'investissement et au passif le montant brut de la contribution d'investissement</u>

En 20.0, la Commune D comptabilise la dépense d'investissement au débit du compte **501** pour un montant de CHF 800'000. A la fin de l'année 20.0, elle comptabilise le montant de la contribution qu'elle est en droit de recevoir au débit du compte **1046** et au crédit du compte **63x** pour un montant de CHF 200'000.

Les autres opérations de clôture sont identiques à celles passées dans le cas où le Canton verse la contribution encore dans l'année où les travaux ont eu lieu. La Commune D reporte le montant de l'investissement à l'actif du bilan au débit du compte **1401** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 800'000. Jusqu'ici, pas de changement par rapport à l'Option 1.

[4] Cf. Recommandation 10, Point 3

Simultanément, elle reporte le montant de la contribution, non pas à l'actif du bilan dans le compte **1401**, mais au passif du bilan au crédit du compte **2068**. La contrepartie reste le débit du compte **590** pour un montant de CHF 200'000.

Fin 20.0, année de la mise en service, le montant de l'investissement est amorti par le débit du compte **3300** et par le crédit du compte **1401** pour un montant de CHF 16'000 (=800'000/50). La contribution d'investissement inscrite au passif est, elle aussi, dissoute pour un montant de CHF 4'000 (200'000/50), mais par le débit du compte **2068** avec comme contrepartie le crédit du compte **4660** (Dissolution planifiée des subventions d'investissement portées au passif).

L'infrastructure est donc présentée au bilan de clôture de l'Année 20.0 pour une valeur de CHF 784'000 (800'000–16'000), tandis qu'au passif figure la contribution d'investissement dépréciée des amortissements de l'année, soit CHF 196'000 (=200'000–4'000). Par différence, on retrouve donc la somme de CHF 588'000 d'augmentation nette du bilan que l'on constate également en suivant l'Option 1.

Au début de l'Année 20.1, la Commune D extourne l'actif de régularisation par le débit du compte **63x** et le crédit du compte **1046**. La réception du paiement de la contribution d'investissement venant du Canton E au cours de l'Année 20.1, est comptabilisé par la Commune D par le débit du compte **100x** et le crédit du compte **63x**.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Travaux d'élargissement de la route	**501** Routes / voies de communication	**100X** Disponibilités et placements à court terme	800'000
Contribution d'investissement à recevoir	**1046** Actifs de régularisation compte des investissements	**63x** Subventions d'investissement acquises	200'000
Report des travaux d'élargissement à l'actif du bilan	**1401** Routes et voies de communication PA	**690** Report au bilan	800'000
Report de la contribution d'investissement au passif du bilan	**590** Report au bilan	**2068** Subventions d'investissement inscrites au passif	200'000
Amortissement ordinaire des travaux d'élargissement en 20.0	**3300** Amortissements planifiés, immobilisations corporelles PA	**1401** Routes et voies de communication PA	16'000
Amortissement ordinaire de la contribution d'investissement en 20.0	**2068** Subventions d'investissement inscrites au passif	**4660** Dissolution planifiée des subventions d'investissement portées au passif	4'000
Extourne de l'actif de régularisation au début 20.1	**63x** Subventions d'investissement acquises	**1046** Actifs de régularisation compte des investissements	200'000
Réception de la contribution d'investissement en 20.1	**100X** Disponibilités et placements à court terme	**63x** Subventions d'investissement acquises	200'000

Comptabilisation par le Canton E qui est l'entité subventionnante

Les modalités de comptabilisation par l'entité subventionnante ne sont pas tributaires de celles de l'entité subventionnée. Autrement dit, que l'entité subventionnée comptabilise selon l'Option ou l'Option 2 n'affecte pas la manière de comptabiliser de l'entité subventionnante.

Fin 20.0, la contribution d'investissement accordée, mais pas encore payée est comptabilisée au débit du compte **56x** et au crédit du compte **2046** pour un montant de CHF 200'000. Ensuite elle est reportée à l'actif du bilan au débit du compte **146x** avec comme contrepartie le crédit du compte **690** pour un montant de CHF 200'000. En 20.0, année de la mise en service de l'infrastructure, le montant de la contribution est déjà amorti par le débit du compte **3660** et par le crédit du compte **146x.** Le Canton E applique également la méthode de l'amortissement linéaire, donc le montant amorti s'élève ainsi à CHF 4'000 (=200'000/50). La contribution est donc présentée au bilan de clôture de l'Année 20.0 pour une valeur de CHF 196'000 (=200'000–4'000). Au début de l'Année 20.1, le Canton E extourne le passif de régularisation par le débit du compte **2046** et le crédit du compte **56x**. Le paiement de la contribution d'investissement au cours de l'Année 20.1, est comptabilisé par le débit du compte **56x** et le crédit du compte **100x**.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Contribution d'investissement à payer à la Commune D	**56x** Propres subventions d'investissement	**2046** Passif de régularisation, compte des investissements	200'000
Report à l'actif du bilan	**146x** Subventions d'investissement	**690** Report au bilan	200'000
Amortissement ordinaire en 20.0	**3660** Amortissements planifiés subventions d'investissement	**146x** Subventions d'investissement	4'000
Extourne du passif de régularisation au début 20.1	**2046** Passif de régularisation, compte des investissements	**56x** Propres subventions d'investissement	200'000
Paiement de la contribution d'investissement à la Commune D	**56x** Propres subventions d'investissement	**100X** Disponibilités et placements à court terme	200'000

Vente d'actifs et transfert entre patrimoines

Complément à la Recommandation 11
Bilan

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément à la Recommandation 11

Version du 17 décembre 2019

Concernant le point 2 de la Recommandation 11

A Une des particularités du modèle comptable harmonisé est de faire la distinction, au bilan, entre les actifs appartenant au patrimoine administratif et les actifs appartenant au patrimoine financier. Les premiers constituent le capital productif permettant à l'entité d'accomplir les tâches publiques imposées par des dispositions du droit public. Le droit budgétaire et le droit des crédits imposent une telle distinction.

Cette dernière permet d'identifier explicitement les actifs que l'entité ne peut pas aliéner sans remettre en cause l'accomplissement des tâches publiques. Elle permet également d'identifier qui exerce la compétence sur quels actifs. De ce point de vue, toute décision affectant le patrimoine administratif relève de l'organe disposant de la compétence décisionnelle en la matière, le plus souvent l'autorité législative.

B Un actif classé dans le patrimoine administratif ne peut donc pas être aliéné sans autres. Cela nécessite une décision de l'organe compétent en la matière. Cet organe reconnaît ainsi que l'actif destiné à être vendu n'est plus nécessaire pour l'accomplissement des tâches publiques. Autrement dit, il s'agit d'une décision qui transfère l'actif du patrimoine administratif au patrimoine financier. Il en va de même si une collectivité n'utilise plus un actif pour fournir des prestations publiques, mais le conserve comme un placement (au sens de l'activité de placement).

Le transfert du patrimoine administratif au patrimoine financier apparaît comme une recette du compte des investissements, parmi les Transferts d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier (compte 60) ou parmi les Transferts d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier (62), ou encore parmi les Transferts de participations (65).

Ce n'est qu'après le transfert au patrimoine financier que l'actif peut, cas échéant, être vendu.

C Selon le MCH2, le principe d'évaluation des actifs du patrimoine administratif est différent du principe d'évaluation des actifs du patrimoine financier. La valeur au bilan des actifs du patrimoine administratif correspond à la valeur d'acquisition ajustée année après année en fonction des amortissements planifiés et, cas échéant, non planifiés[1]. Les actifs du patrimoine financier figurent au bilan à leur valeur vénale.

Le transfert d'un actif du patrimoine administratif au patrimoine financier implique donc une correction de la valeur de cet actif dès le moment où il est enregistré dans le patrimoine financier : La correction de valeur ne s'effectue pas alors que l'actif se trouve encore dans le patrimoine administratif. La procédure est décrite dans l'exemple 1 (cas où l'actif est conservé comme un placement) et dans l'exemple 3 (cas ou l'actif est vendu immédiatement).

D Parfois, l'actif transféré du patrimoine administratif est détenu un certain temps dans le patrimoine financier de l'entité à de fins de placement. Cas échéant, il n'est vendu que quelques temps après le transfert. Une différence peut alors apparaître entre le prix de vente et la valeur de l'actif dans le patrimoine financier. Une différence positive est comptabilisée comme un gain provenant de la vente de cet actif (à l'intérieur du groupe de comptes 441). La procédure est décrite dans l'exemple 2. Si la différence est négative, elle est comptabilisée comme une perte découlant de la vente (à l'intérieur du groupe de comptes 341).

E Le transfert d'un actif du patrimoine financier vers le patrimoine administratif requiert également une décision de l'organe compétent en la matière. Un tel transfert est assimilable à un investissement. L'opération est donc soumise au droit des crédits et au droit budgétaire.

Le plan comptable n'offre pas de compte spécifique pour enregistrer cette opération. Celle-ci apparaît cependant comme une dépense dans le compte des investissements. La nature de l'actif transféré détermine le compte à utiliser : Immobilisations corporelles (compte 50) ou incorporelles (52), Participations et capital social (55), voire Investissements pour le compte de tiers (51).

F Au moment de leur entrée dans le patrimoine administratif les actifs sont présentés au bilan à leur valeur d'acquisition. L'actif transféré est donc présenté à la même valeur que précédemment dans le patrimoine financier. En règle générale, aucun retraitement n'est nécessaire au moment du transfert. La procédure est décrite dans l'exemple 4.

---

[1] Cette valeur n'est pas affectée par d'éventuels amortissements supplémentaires relevant de la politique budgétaire. En effet, les amortissements supplémentaires sont cumulés dans les comptes du groupe par nature spécifique 148.

G Les normes IPSAS ne prévoient pas de distinction entre patrimoine administratif et patrimoine financier. Par ailleurs, les normes IPSAS prévoient que les actifs détenus par une entité pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services sont présentés au bilan à leur valeur d'acquisition dépréciée. Elles prévoient également que les actifs détenus à des fins de rendements peuvent être présentés à leur valeur vénale. Par conséquent, ce complément est conforme aux normes IPSAS.

Exemples

Exemple 1 Transfert d'un immeuble du patrimoine administratif au patrimoine financier afin de le détenir comme un placement

Suite à la construction d'un nouveau bâtiment administratif, la Collectivité publique A n'a plus besoin de l'immeuble qui abritait son administration. Toutefois, elle décide de la conserver et d'en louer les surfaces. La Collectivité publique A transfère donc l'immeuble de son patrimoine administratif (PA) à son patrimoine financier (PF). L'immeuble figure au patrimoine administratif pour une valeur de CHF 2'000'000, dont CHF 1'800'000 pour le bâtiment et CHF 200'000 pour le terrain sur lequel est sis le bâtiment. Si la valeur du terrain correspond à la valeur vénale, tel n'est pas le cas de la valeur du bâtiment. La valeur vénale de l'immeuble (terrain et bâtiment) est estimée à CHF 2'500'000.

Comptabilisation

La Collectivité publique A transfère le bâtiment et le terrain du PA au PF à leur valeur comptable respective. Elle comptabilise donc le montant de CHF 1'800'000 au débit du compte **1084** (PF) et au crédit du compte **604.** Puisque dans le patrimoine financier, bâtiments et terrains ne sont pas présentés séparément, le montant de CHF 200'000 est également débité au compte **1084** (PF), tandis qu'il est crédité au compte **600**. En fin d'année la Collectivité A reporte cette recette d'investissement au bilan par le débit du compte **590**, par le crédit du compte **1404** (PA) pour le bâtiment et par le crédit du compte **1400** (PA) pour le terrain. Puis elle corrige la valeur de l'immeuble afin de le porter à la valeur vénale, par le débit du compte **1084** et le crédit du compte **4443,** pour un montant de CHF 500'000.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Transfert du bâtiment au patrimoine financier	**1084** Bâtiments PF	**604** Transfert de bâtiments	1'800'000
Transfert du terrain au patrimoine financier	**1084** Bâtiments PF	**600** Transfert de terrains	200'000
Report au bilan du bâtiment en diminution du PA	**590** Report au bilan	**1404** Bâtiments PA	1'800'000
Report au bilan du terrain en diminution du PA	**590** Report au bilan	**1400** Terrains PA	200'000
Correction de la valeur de l'immeuble pour le porter à la valeur vénale	**1084** Bâtiments PF	**4443** Réévaluations immeubles PF	500'000

Exemple 2 Aliénation ultérieure d'un immeuble du patrimoine financier

Après quelques temps, la Collectivité publique A décide finalement de se séparer de cet immeuble appartenant à son patrimoine financier. Elle trouve un acquéreur pour un montant de CHF 2'800'000.

Comptabilisation

La Collectivité publique A comptabilise la vente de l'immeuble pour un montant de CHF 2'800'000 au débit du compte **1002** et au crédit du compte **1084**. Ensuite, elle inscrit le gain réalisé à travers cette vente au débit du compte **1084** et au crédit du compte **4411** pour un montant de CHF 300'000 (CHF 2'800'000 – CHF 2'500'000).

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Vente de l'immeuble	**1002** Banque	**1084** Bâtiments PF	2'800'000
Gain réalisé au travers de la vente de l'immeuble	**1084** Bâtiments PF	**4411** Gains provenant des ventes des immobilisations corporelles PF	300'000

Exemple 3 Transfert d'un immeuble du patrimoine administratif au patrimoine financier, puis vente immédiate de cet immeuble après correction de sa valeur

Dans la perspective d'une vente, la Collectivité publique A transfère un immeuble de son patrimoine administratif (PA) à son patrimoine financier (PF). L'immeuble figure au patrimoine administratif pour une valeur de CHF 2'000'000, dont CHF 1'800'000 pour le bâtiment et CHF 200'000 pour le terrain sur lequel est sis le bâtiment. La collectivité s'est entendue avec l'acquéreur de l'immeuble sur un

prix de vente de CHF 2'800'000. L'écart entre la valeur du bâtiment inscrite dans le patrimoine administratif (valeur d'acquisition dépréciée) et la valeur à inscrire dans le patrimoine financier en perspective de la vente (valeur vénale) peut être estimé avec précision puisque le prix de vente de l'actif est connu. Cet écart n'est donc pas un gain provenant de la vente. Il découle du fait que le principe d'évaluation du PA est différent de celui du PF. L'écart doit donc être comptabilisé comme tel, c'est-à-dire comme une correction de valeur (réévaluation) de l'immeuble.

Comptabilisation

La Collectivité publique A transfère le bâtiment et le terrain du PA au PF à leur valeur comptable respective. Elle comptabilise donc le montant de CHF 1'800'000 au débit du compte **1084** (PF) et au crédit du compte **604.** Puisque dans le patrimoine financier, bâtiments et terrains ne sont pas présentés séparément, le montant de CHF 200'000 est aussi débité au compte **1084** (PF), tandis qu'il est crédité au compte **600**. En fin d'année elle reporte cette recette d'investissement au bilan par le débit du compte **590,** par le crédit du compte **1404** (PA) pour le bâtiment et par le crédit du compte **1400** (PA) pour le terrain. Puis elle corrige la valeur de l'immeuble afin de le porter à la valeur vénale, par le débit du compte **1084** et le crédit du compte **4443** pour un montant de CHF 800'000. Finalement, elle comptabilise la vente de l'immeuble à sa valeur vénale au débit du compte **1002** et au crédit du compte **1084** pour un montant de CHF 2'800'000.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Transfert du bâtiment au patrimoine financier	**1084** Bâtiments PF	**604** Transfert de bâtiments	1'800'000
Transfert du terrain au patrimoine financier	**1084** Bâtiments PF	**600** Transfert de terrains	200'000
Report au bilan du bâtiment en diminution du PA	**590** Report au bilan	**1404** Bâtiments PA	1'800'000
Report au bilan du terrain en diminution du PA	**590** Report au bilan	**1400** Terrains PA	200'000
Correction de la valeur de l'immeuble pour la porter à la valeur vénale	**1084** Bâtiments PF	**4443** Réévaluations immeubles PF	800'000
Vente de l'immeuble	**1002** Banque	**1084** Bâtiments PF	2'800'000

Exemple 4 Transfert d'un immeuble du patrimoine financier au patrimoine administratif

La Collectivité publique C transfère un immeuble du patrimoine financier (PF) au patrimoine administratif (PA). L'immeuble figure au patrimoine financier pour une valeur de CHF 2'500'000, dont on estime que CHF 2'300'000 correspondent au bâtiment et CHF 200'000 au terrain sur lequel est sis

le bâtiment. L'immeuble est immédiatement mis en fonction et le bâtiment est amorti de manière linéaire sur une durée d'utilisation résiduelle de 25 ans.

Comptabilisation

La Collectivité publique C transfère le bâtiment du PF au PA par le débit du compte **504** et le crédit du compte **1084** pour un montant de CHF 2'300'000, ainsi que le terrain par le débit du compte **500** et le crédit du compte **1084** pour un montant de CHF 200'000. Il s'agit donc d'une dépense d'investissement. A la fin de l'année, la dépense d'investissement est reportée à l'actif du bilan, par le débit du compte **1404,** par le crédit du compte **690** pour le bâtiment et par le débit du compte **1400** et le crédit du compte **690** pour le terrain. La tranche annuelle d'amortissement du bâtiment de CHF 92'000 (CHF 2'300'000/25) est inscrite au débit du compte **3300** et au crédit du compte **1404**. Le terrain ne subit pas amortissement.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Comptabilisation de l'investissement dans le bâtiment venant du PF	**504** Bâtiments	**1084** Bâtiments PF	2'300'000
Comptabilisation de l'investissement dans le terrain venant du PF	**500** Terrains	**1084** Bâtiments PF	200'000
Report au bilan du bâtiment en augmentation du PA	**1404** Bâtiments PA	**690** Report au bilan	2'300'000
Report au bilan du terrain en augmentation du PA	**1400** Terrains PA	**690** Report au bilan	200'000
Amortissement du bâtiment	**3300** Amortissements planifiés, immobilisations corporelles PA	**1404** Bâtiments PA	92'000

Vision consolidée

Complément à la Recommandation 13
Vision consolidée

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes afin de remédier aux problèmes d'application posés par la Recommandation 13

Version du 10 juin 2020

Concernant l'ensemble de la Recommandation 13

A Avec la publication du Manuel MCH2, la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances recommandait pour la première fois aux cantons et aux communes de présenter des comptes consolidés. La recommandation 13 est consacrée à cette vision consolidée des finances cantonales ou communales. Elle est largement fondée sur un modèle inspiré de la nouvelle gestion publique tel qu'appliqué par la Confédération (modèle dit des trois cercles). Par ailleurs, le critère du contrôle est mis en avant pour déterminer si une organisation tierce doit être incluse dans le périmètre de consolidation.

B Dans sa formulation actuelle (état au 25.1.2008), la recommandation présente de nombreuses difficultés de mise en œuvre dans la mesure où cette formulation ne tient pas suffisamment compte des impératifs pratiques. D'abord, la prééminence des dispositions légales (en particulier loi sur les finances du canton et loi sur les communes) comme fondement de l'obligation de consolider –prééminence par rapport au critère du contrôle– n'est pas suffisamment affichée. Ensuite, le modèle des trois cercles n'a pas de lien avec les éléments constitutifs du MCH2. Enfin, les cantons dans leur écrasante majorité ne conçoivent pas leur organisation selon ce modèle à trois cercles. Il en va de même pour les communes.

C Ce complément vise donc à clarifier et à simplifier la recommandation sous deux aspects essentiels.

D'abord le complément s'écarte de la recommandation en remplaçant le modèle des trois cercles par une simple délimitation entre les comptes annuels (comptes individuels) et les comptes consolidés (Lettre E). Cette simplification permet de déterminer plus facilement si une entité doit être incluse dans les comptes annuels ou dans les comptes consolidés.

Ensuite, le complément met plus clairement en avant l'importance du droit cantonal. C'est ce dernier qui a la prééminence (Lettre F). Grâce à cela, il prévoit explicitement que chaque canton décide dans sa propre législation quelles sont les entités qui doivent être consolidées et quelles sont celles qui ne doivent pas l'être. Le critère du contrôle, tel que prévu dans la recommandation, ne doit intervenir qu'à titre subsidiaire, si la législation ne prévoit rien.

Concernant le but de la consolidation (point 1 de la Recommandation 13)

D La présentation des comptes doit offrir une vision de la situation financière qui soit le plus conforme possible à l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Pour avoir une vue d'ensemble de la situation financière, il est déterminant de concevoir une vision consolidée.

Concernant la délimitation entre comptes annuels (individuels) et comptes consolidés (points 2 à 5 de la Recommandation 13)

E Les rapports financiers s'établissent au niveau des comptes annuels (états financiers individuels) et au niveau des comptes consolidés. En tenant compte de la lettre F ci-dessous, les rapports financiers incluent les entités suivantes :

- Comptes annuels : Le Parlement, le gouvernement, l'administration au sens strict, l'organisation judiciaire ainsi que les autres autorités indépendantes. En ce qui concerne les cantons, les autres autorités indépendantes sont, par exemple, les commissions relevant du fonctionnement de l'Etat, le contrôle cantonal des finances ou l'office de médiation. Les comptes annuels sont constitués des éléments principaux du modèle comptable selon la Recommandation 01, Point 1.
- Comptes consolidés : Toutes les entités dont les états financiers figurent dans les comptes annuels de la collectivité publique concernée, auxquelles s'ajoutent les établissements de droit public ainsi que d'autres organisations. Les comptes consolidés comprennent donc, en plus, des entités comme des universités, des hôpitaux, des entreprises de transport, des associations publiques, des associations intercommunales, ou des concordats.

En cas de doute concernant le bien-fondé d'inclure une entité au niveau des comptes annuels ou au niveau des comptes consolidés, il faut se référer aux liens de subordination organisationnelle existants. Si l'entité fait fonction d'unité administrative (par exemple autorité ou service étatique), il faut l'inclure au niveau des comptes annuels. Sinon, l'entité doit être incluse au niveau des comptes consolidés (par exemple les entités externalisées).

La distinction entre le niveau des comptes annuels et celui des comptes consolidés s'applique aussi bien à l'échelon des cantons que des communes.

F En principe, le droit cantonal supérieur est déterminant pour faire la distinction entre les deux niveaux mentionnés à la lettre E ci-dessus. Si le droit supérieur n'offre pas suffisamment d'éléments pour établir une distinction, il faut se référer au degré de contrôle.

Les critères suivants permettent de déterminer si une collectivité publique contrôle une entité. Ces critères n'ont pas besoin d'être remplis cumulativement pour conclure à l'existence d'un contrôle :

a) La collectivité publique est structurellement liée à cette entité.

b) La collectivité publique détient une participation importante de cette entité.

c) La collectivité publique a le pouvoir d'influencer significativement cette entité. Le pouvoir d'exercer une influence significative existe dès lors que la collectivité publique peut influer de manière décisive sur le comportement financier et opérationnel de cette entité. Ce pouvoir peut s'exercer à travers l'élaboration du budget ou l'approbation des comptes ; à travers le droit d'influencer la politique commerciale et la politique d'investissement de l'entité ; à travers le droit d'accepter ou de refuser des mutations notables, comme par exemple la vente d'un actif important, ou à travers le droit à retirer des avantages.

d) La collectivité publique peut désigner la majorité des membres du conseil de l'entité ou de sa direction.

e) Une loi spécifique existe qui définit l'organisation et les tâches de cette entité.

Concernant la distinction entre les participations classées dans le patrimoine administratif et celles classées dans le patrimoine financier

G Dans le cadre de l'établissement des comptes consolidés, un traitement différencié s'applique selon que l'entité tierce fait l'objet d'une participation classée dans le patrimoine administratif ou dans le patrimoine financier (placement financier) de la collectivité publique concernée. Si la participation est classée dans le patrimoine administratif, une consolidation est, en principe, nécessaire. On ne peut alors y renoncer que dans des cas exceptionnels, dûment justifiés. Par contre, s'il s'agit d'un placement financier (donc classé dans le patrimoine financier), une consolidation ne peut s'effectuer que dans des cas exceptionnels, dûment justifiés.

Des exceptions de l'obligation de consolider sont possibles si consolider les comptes ne permet pas d'offrir une vision d'ensemble de l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat. Ainsi, il faut renoncer à consolider une participation classée dans le patrimoine administratif si cela n'améliore pas la vision d'ensemble qu'il faut donner de l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Par contre, il faut consolider une participation classée dans le patrimoine

financier (placement financier) dès lors que la consolidation est incontournable pour offrir une vision d'ensemble de l'état des finances, du patrimoine et du résultat.

Les participations peuvent prendre la forme de parts sociales dans des sociétés coopératives, de déclarations d'adhésion, d'actions ou d'autres titres de participation. Sont assimilées à des participations : les fondations (pour autant qu'il s'agisse d'entités contrôlées) et associations, ainsi que les parts à des entreprises conjointes, à des associations intercommunales, à des accords conjoints ou à des concordats.

Concernant le choix des modalités de consolidation

H Pour chaque entité à consolider aux termes de la lettre G, il faut choisir l'une des trois méthodes suivantes :

- Consolidation intégrale,
- Consolidation proportionnelle,
- Mise en équivalence.

I La consolidation intégrale est indiquée lorsque l'entité est complètement ou majoritairement contrôlée par la collectivité publique. Une entité est complètement ou majoritairement contrôlée si la collectivité publique porte une responsabilité pour cette entité (par exemple pour les sociétés de capitaux, possession de plus de 50% du capital ou des droits de vote). Même si sa participation est faible, une collectivité publique peut tout de même exercer une influence significative dès lors qu'elle peut prendre part activement aux décisions touchant les enjeux financiers et opérationnels de l'entité.

La consolidation proportionnelle doit être utilisée lorsque plusieurs parties participent d'une manière importante à une entité et peuvent avoir une influence notable sur cette entité, mais sans qu'aucune des parties n'exerce à elle seule un contrôle complet (en particulier entreprises conjointes, associations intercommunales et concordats). En principe, la méthode de la consolidation proportionnelle est utilisée lorsqu'une participation sert à la fourniture de prestations publiques.

La mise en équivalence est utilisée pour des participations sans contrôle complet, mais lorsque la possibilité d'exercer une influence significative existe, en l'absence de consolidation proportionnelle. La méthode de la mise en équivalence doit, en principe, être choisie lorsqu'il s'agit d'une participation financière.

J Dans le cas d'une consolidation intégrale, les actifs et les passifs de l'entité concernée sont complètement intégrés dans les comptes consolidés. Fondamentalement, il faut procéder en fonction des étapes suivantes :

- Retraitement des états financiers individuels : Les états financiers individuels doivent être retraités afin de respecter les normes comptables de la collectivité publique qui présente des comptes consolidés (dans ce cas le modèle comptable harmonisé MCH2).
- Cumul des états financiers : Les états financiers sont additionnés ligne par ligne.
- Compensation de la valeur comptable de la participation dans l'entité à consolider avec la part correspondante de son capital propre.
- Elimination des opérations internes au bilan : Les créances et les engagements, les prêts et emprunts, les contributions d'investissement et les comptes de régularisation entre deux entités doivent être éliminés.
- Elimination des opérations internes au compte des investissements : Les dépenses d'investissements relatives à des participations dans l'entité à consolider, ainsi que les prêts octroyés et leurs remboursements doivent être compensés en n'activant que les montants nets. Les contributions d'investissement octroyées et reçues entre les deux entités doivent être éliminées.
- Elimination des opérations internes du compte de résultats : Les revenus et les charges entre deux entités doivent également être éliminés.
- Elimination des bénéfices ou des pertes internes : Les bénéfices ou les pertes internes provenant d'opérations entre les entités consolidées doivent être éliminés dès lors qu'ils sont importants.

La consolidation proportionnelle s'opère de la même manière que la consolidation intégrale. En revanche, on ne consolide par les valeurs au bilan ou au compte de résultats de l'entité à consolider dans leur totalité, mais uniquement à hauteur du pourcentage de la participation correspondante. La quote-part de la participation est déterminée en fonction de la relation entre la collectivité publique et l'entité contrôlée. Ainsi, dans le cas d'une association intercommunale, la part de coûts supportée par la collectivité publique ou la possibilité pour la collectivité de participer aux décisions peuvent servir de base.

Lorsqu'une participation est consolidée à l'aide de la méthode de la mise en équivalence, c'est le capital propre et le résultat de l'entité à consolider qui doivent être enregistrés proportionnellement à l'importance de la participation. Il faut alors éliminer les bénéfices ou les pertes internes qui ont un impact important sur le capital propre ou sur le résultat. Afin de

pouvoir recourir à la méthode de la mise en équivalence, il est nécessaire que l'entité à consolider applique les mêmes normes comptables que l'entité qui procède à la consolidation. C'est l'entité consolidante qui est responsable de s'en assurer.

K Les critères quantitatifs ou qualitatifs retenus pour la consolidation (seuil d'importance) et les entités consolidées doivent figurer dans l'annexe aux comptes.

L Les entités qui ne sont pas consolidées aux termes de la lettre G doivent être présentées d'une manière transparente dans le tableau des participations et des garanties figurant dans l'annexe aux comptes (cf. Recommandation 16).

L'évaluation des participations non consolidées classées dans le patrimoine administratif s'effectue à la valeur d'acquisition corrigée (réévaluée), celle des participations classées dans le patrimoine financier (placements financiers) à la valeur vénale (cf. Recommandation 21).

Conduite de la politique budgétaire

Complément à la Recommandation 17
Objectifs et instruments de la politique budgétaire

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 17.

Version du 18 juin 2015.

Concernant le Point 2 de la Recommandation 17

A La Recommandation 17 relative aux objectifs et instruments de la politique budgétaire prévoit que chaque collectivité publique est seule responsable de la conduite de sa politique budgétaire. Cette conduite inclut par exemple –en plus de la limitation de l'endettement– des amortissements supplémentaires. Ces derniers sont explicitement prévus et autorisés dans le manuel MCH2 comme instruments de politique budgétaire (Recommandation 12, chiffre 6). Ils ne sont donc pas justifiés par une diminution accélérée ou une perte de valeur d'un actif du patrimoine administratif. Leur but est uniquement lié à la politique budgétaire.

A travers une hausse des charges on cherche à diminuer l'excédent de revenus dans le compte de résultats ou à augmenter l'excédent de charges. Une collectivité publique qui veut présenter un compte de résultats équilibré ou qui en a l'obligation légale se voit alors contrainte de diminuer les autres charges et/ou d'augmenter les revenus. Cela l'oblige à maintenir inchangée sa charge fiscale, voire à l'augmenter. Au bilan, les amortissements supplémentaires déprécient artificiellement le patrimoine administratif et on voit apparaître une espèce de réserves latentes sous le libellé « Amortissements supplémentaires cumulés » (compte 148 comme poste de l'actif à valeur négative).

Le bilan n'est ainsi plus présenté dans le respect du principe de l'image fidèle.

Par ailleurs, en cas de situation financière difficile, les collectivités publiques qui doivent satisfaire des règles budgétaires légales strictes (comme un frein à l'endettement) ne peuvent, cas échéant, pas utiliser ces réserves latentes pour respecter, quoi qu'il en soit, les exigences légales. C'est en particulier le cas si les indicateurs déterminants sont calculé par rapport au résultat du premier niveau du compte de résultats. Les amortissements supplémentaires se révèlent ainsi un instrument de politique budgétaire inadéquat.

De plus, dans le cadre du MCH1, divers cantons utilisent une réserve conjoncturelle ou d'équilibrage ou encore des fonds destinés à couvrir les pics d'investissement. En fonction des dispositions, ces réserves peuvent être dissoutes pour couvrir d'éventuels déficits du compte de résultats et/ou pour aider au financement de nouveaux investissements. Selon le manuel MCH2 (version 2008), il n'est toutefois pas prévu que les collectivités publiques puissent constituer des réserves générales et non affectées. Le danger existe donc que des pratiques

comptables inadéquates se développement pour constituer des réserves générales (par exemple des provisionnements, des fonds ou des préfinancements). Ces pratiques deviendraient difficilement traçables (en particulier pour les analystes extérieurs) et cela nuirait à l'harmonisation visée par le MCH2.

B Bien que le manuel MCH2 (version 2008) autorise la comptabilisation d'amortissements supplémentaires et de préfinancements, le SRS-CSPCP est de l'avis qu'il faudrait renoncer à de telles opérations. Cela est particulièrement nécessaire pour respecter le principe de l'image fidèle. Le Conseil recommande également de renoncer à toute autre forme de comptabilisation qui empêcherait de présenter une situation financière conforme aux faits économiques.

C Cela dit, le SRS-CSPCP comprend qu'en certaines circonstances la politique budgétaire veuille ou même doive influencer les comptes annuels, notamment pour lisser les résultats. Par conséquent, et même s'il le déconseille en principe, il conçoit qu'une collectivité publique veuille passer des opérations comptables dans ce but.

D En même temps, le SRS-CSPCP a pour mission de promouvoir la transparence des états financiers annuels et la comparabilité de ces états entre collectivités publiques. Pour que de telles opérations comptables, motivées par la politique budgétaire, soient néanmoins possibles, le plan comptable général MCH2 doit être adapté. L'idée est de faire en sorte que part ces opérations soient comptabilisées de manière uniforme. Elle est aussi de rendre ces opérations aisément identifiables.

Même si cela ne figure pas dans le manuel MCH2 (version 2008), le SRS-CSPCP préconise de recourir à un compte de réserve spécifique à l'intérieur du capital propre (compte 2940 « Réserve de politique budgétaire » assimilable à une réserve conjoncturelle ou d'équilibrage, Cf. Tableau 1). Les attributions à cette réserve et les prélèvements sur celle-ci doivent être comptabilisés soit comme des charges extraordinaires soit comme des revenus extraordinaires. Cela nécessite la tenue de comptes de charges et de revenus correspondants (comptes 3894 et 4894, Cf. Tableau 1 ci-dessous). Les opérations comptables en lien avec cette réserve appartiennent à la fonction 990.

E Grâce à cette solution et contrairement aux amortissements supplémentaires, la réserve peut être dissoute. De plus, les collectivités publiques qui veulent maintenir leur pratique en matière de réserve conjoncturelle ou d'équilibrage au moment du passage au MCH2 le peuvent. Cette solution harmonisée, basée sur un compte spécifique au passif du bilan, permet d'identifier facilement cette réserve, d'en comprendre la raison d'être. Les bilans des collectivités publiques peuvent ensuite être comparés de façon plus cohérente. De plus, comme les attributions à cette réserve et les prélèvements sur celle-ci sont comptabilisés soit comme des charges extraordinaires soit comme des revenus extraordinaires, ils n'influencent pas le résultat opérationnel.

F Dans toute la mesure du possible, les attributions à cette réserve et les prélèvements sur celle-ci devraient être réglée de manière contraignante au niveau légal (par exemple, en stipulant que les prélèvements ne sont possibles qu'en cas de récession officiellement reconnue comme telle et, qu'après des prélèvements, des attributions doivent être effectuées lorsque la conjoncture se rétablit).

G Le SRS-CSPCP est conscient du fait que cette manière de procéder n'est pas conforme aux normes IPSAS. Par ailleurs, les amortissements supplémentaires ou les opérations comptables visant à lisser le résultat ne correspondent pas non plus aux normes internationales en vigueur. Dès lors, il est raisonable de privilégier une pratique codifée et harmonisée comme celle offerte par le présent complément.

Tableau 1 Comptes liés aux réserves de politique budgétaire

Groupe par nature	Compte	Dénomination	Inscriptions au compte
		BILAN	
2		**Passif**	
29		**Capital propre**	
294*		Réserves	
	2940	Réserve de politique budgétaire	Réserve pouvant être utilisée pour couvrir de futurs déficits du compte de résultats et/ou pour contribuer au financement de nouveaux investissements (réserve conjoncturelle ou d'équilibrage).
		COMPTE DE RÉSULTATS	
3		**Charges**	
38		**Charges extraordinaires**	
389		Attributions au capital propre	
	3894	Attributions à la réserve de politique budgétaire	Attributions à la réserve de politique budgétaire (comme la réserve conjoncturelle ou d'équilibrage)
4		**Revenus**	
48		**Revenus extraordinaires**	
489		Prélèvements sur le capital propre	
	4894	Prélèvements sur la réserve de politique budgétaire	Prélèvements sur la réserve de politique budgétaire (comme la réserve conjoncturelles ou d'équilibrage)

* Ce compte doit également figurer dans l'état du capital propre (conformément à la Recommandation 15).

Réserve liée au retraitement du patrimoine financier

Complément à la Recommandation 19
Procédure lors du passage au modèle MCH2

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 19.

Version du 24 juin 2010.

Concernant le Point 8 de la Recommandation 19

A Lors du passage au MCH2 le patrimoine financier (PF) est réévalué. Les corrections qui résultent de cette réévaluation sont comptabilisées dans le compte de placements ou d'immobilisations corporelles du PF correspondant, et, au passif, dans le compte « Réserve liée au retraitement du patrimoine financier » (2960).

B La comptabilisation des réévaluations ultérieures du patrimoine financier influence quant à elle le résultat d'exercice, conformément à la Recommandation 06. Les fluctuations de valeur des swaps et autres instruments financiers dérivés font exception à ce mode de comptabilisation. Afin d'éviter d'avoir à comptabiliser ainsi une volatilité excessive jusqu'à l'échéance de ces produits les fluctuations sont comptabilisées directement dans les fonds propres (compte 2961 « Réserve de valeur marchande sur instruments financiers »).

C Les étapes suivantes sont recommandées pour assurer une présentation transparente du compte « Réserve liée au retraitement du patrimoine financier » : (a) lors du passage au MCH2 le patrimoine financier est réévalué et le montant de la réévaluation apparaît dans le compte 2960 « Réserve liée au retraitement » dans le bilan d'ouverture ; (b) au 31 décembre suivant, cette réserve est dissoute et son solde est viré au compte 2999 « Fortune nette ».
La comptabilisation des réévaluations ultérieures du patrimoine financier influence le résultat d'exercice, conformément à la Recommandation 06, mais sans prélèvement correspondant sur la réserve liée au retraitement. L'exception relative aux swaps et autres instruments financiers dérivés s'applique.

D Par contre, il est déconseillé de conserver le solde de la réserve liée au retraitement du patrimoine financier sur le compte 2960 dans le but de pouvoir par la suite lisser la volatilité que l'évaluation périodique du patrimoine financier fait apparaître, en procédant pour ce faire à un prélèvement sur cette réserve tant que celle-ci n'est pas épuisée (comptabilisation comme revenu extraordinaire dans le compte 4896 « Prélèvements sur les réserves liées au retraitement »). En effet, un tel prélèvement neutraliserait l'effet de la charge de réévaluations sur le résultat d'exercice.

Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif

Complément à la Recommandation 19
Procédure lors du passage au MCH2

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes concernant la réserve de retraitement du patrimoine administratif, complétant ainsi la Recommandation 19.

Version du 7 mars 2023

Point 13 de la Recommandation 19

A Selon la norme minimale, il n'est pas obligatoire de retraiter le patrimoine administratif lors du passage au MCH2. Mais lorsque le patrimoine administratif fait l'objet d'un retraitement, les corrections d'évaluation sont comptabilisées dans le compte des immobilisations correspondant et par le biais du compte passif « Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif » (2950). Le retraitement d'un élément du patrimoine administratif partiellement ou totalement amorti peut entraîner une augmentation des besoins d'amortissement à partir de la date du retraitement (si la valeur du patrimoine administratif est plus élevée après qu'avant le retraitement).

B La réserve de retraitement sert à couvrir par la suite le surcroît d'amortissements, de sorte qu'ils n'aient pas d'effet sur le résultat. Afin de neutraliser le surcroît de charge d'amortissement dans le compte de résultats, une contre-écriture est passée dans les revenus extraordinaires pour réduire la réserve de retraitement comme suit : « Réserve de retraitement » (2950) à « Prélèvements sur réserve liée au retraitement » (4895). De cette manière, la réserve de retraitement est progressivement dissoute et le compte de résultats n'est globalement pas déséquilibré par le retraitement du patrimoine administratif.

C Il convient de déterminer à la fois dans quel laps de temps la réserve est dissoute et quelles sont les tranches annuelles de dissolution de la réserve. Il n'existe aucune règle générale en la matière. Les tranches doivent être fixées de manière pragmatique en fonction du montant total de la réserve liée au retraitement, cela de façon à dissoudre la réserve dans les délais requis et simultanément à adapter la charge annuelle d'amortissement. Pour autant que cela soit possible et que les montants à charge du compte de résultats soient adéquats, la réserve liée au retraitement devrait être dissoute dans un délai de 10 ans.

D Si, en raison du mécanisme de dissolution retenu ou pour d'autres raisons, la réserve de retraitement n'est pas entièrement dissoute après 10 ans, il est recommandé de procéder à un transfert, sans influence sur le résultat, vers le compte de fonds propres 2999 « Résultat cumulé des années précédentes » afin de dissoudre la réserve de retraitement.

E Selon le MCH2, les terrains du patrimoine administratif ne doivent pas être amortis. La réserve de retraitement constituée lors du retraitement des terrains ne peut donc pas être dissoute pour neutraliser des amortissements. C'est pourquoi la réserve de retraitement des terrains est dissoute à la fin du premier exercice sous MCH2 ou, si cela n'a pas été fait, au prochain bouclement des comptes et transférée, sans influence sur le résultat, vers le compte de fonds propres 2999 « Résultat cumulé des années précédentes ».

F Si une dissolution de la réserve de retraitement doit être envisagée conformément à ce qui précède, il convient toutefois de respecter les dispositions légales spécifiquement applicables aux collectivités publiques concernées.

Annexe E
Loi-modèle sur les finances des collectivités publiques

La loi-modèle sur les finances des collectivités publiques (LMFC) offre un exemple sur la manière de traduire les recommandations du modèle comptable harmonisé dans la législation sur le régime financier et la gestion budgétaire d'une entité.

Dans la perspective d'une harmonisation verticale, cet exemple est compatible avec la loi sur les finances de la Confédération et l'ordonnance sur les finances de la Confédération. Il s'inspire de certaines législations cantonales, notamment celle du canton de Zurich. Il reprend également certains éléments de la loi-modèle proposées par le modèle comptable harmonisé de première génération (MCH1).

La loi-modèle est délibérément détaillée. Son objectif est en effet d'intégrer tous les éléments devant faire l'objet d'une réglementation. Elle va donc au-delà des recommandations du modèle comptable harmonisé. Elle comprend également des dispositions légales et organisationnelles de toute sorte, dispositions qui font généralement partie du dispositif légal, soit dans une loi, soit dans une ordonnance.

La loi-modèle comprend ainsi des suggestions de réglementation que chaque entité être libre de reprendre à son compte et de reformuler en fonction de ses besoins (par exemple les suggestions relatives aux limites du référendum financier).

Par ailleurs, l'exemple doit être adapté pour tenir compte de la terminologie utilisée par l'entité concernée au niveau cantonal, communal ou autre. Il doit également être adapté en fonction des particularités de l'entité.

Loi-modèle sur les finances des collectivités publiques (LMFC)

1 Dispositions générales

1.1 Buts et champ d'application

Art. 1 Objectifs et buts

[1] La présente loi doit permettre au Parlement, au gouvernement, à la justice et à l'administration

a. d'appliquer de manière efficace le régime financier constitutionnel et légal et

b. de disposer des instruments et des bases de décision nécessaires à la gestion financière ;

[2] Par ailleurs, la loi doit promouvoir une politique budgétaire et une gestion administrative conforme aux principes de l'économie d'entreprise et un usage économe et efficace des fonds publics tout en garantissant l'équilibre budgétaire.

[3] La présente loi règle la gestion globale des finances, l'autorisation des dépenses, la présentation des comptes, la gestion financière de l'administration, la statistique financière et l'organisation des finances.

Art. 2 Champ d'application

[1] La présente loi s'applique aux organes et institutions suivantes :

a. au Parlement,

b. au Conseil d'Etat

c. à l'organisation judiciaire,

d. aux administrations cantonales, y compris les institutions autonomes,

e. aux commissions étatiques.

[2] Par ailleurs, la loi s'applique aux institutions autonomes ainsi qu'aux autres autorités et organisations de droit public cantonal, sous réserve de dispositions légales différentes.

1.2 Définitions

Art. 3 Patrimoine financier et patrimoine administratif

[1] Le patrimoine financier comprend tous les actifs qui peuvent être vendus sans porter préjudice à l'accomplissement des tâches publiques.

[2] Le patrimoine administratif comprend tous les actifs servant directement à l'exécution des tâches publiques.

Art. 4 Recettes, dépenses et immobilisations

[1] Des recettes sont des paiements de tiers qui accroissent le patrimoine ou qui sont effectués en rapport avec le patrimoine administratif.

[2] Une dépense consiste en une affectation du patrimoine financier pour remplir des tâches publiques. Elle nécessite une base légale et un crédit.

[3] Une immobilisation est une opération financière à laquelle correspond une contrevaleur librement réalisable et qui entraîne simplement une redistribution à l'intérieur du patrimoine financier.

Art. 5 Dépenses liées et non liées

[1] Une dépense est considérée comme non liée lorsqu'il existe une liberté d'action relativement importante quant à son montant, au moment de son engagement ou à d'autres circonstances essentielles.

[2] Une dépense est considérée comme liée lorsqu'elle ne peut être considérée comme nouvelle au sens de l'al. 1.

Art. 6 Charges et revenus

[1] Sont considérées comme charges l'ensemble des diminutions de valeur sur une période donnée.

[2] Sont considérées comme revenus l'ensemble des augmentations de valeur sur une période donnée.

Art. 7 Charges et revenus du compte de résultats

[1] Le compte de résultats indique les augmentations (revenus) et les diminutions (charges) du patrimoine de l'Etat pour la période comptable.

[2] Le compte de résultats comprend

a. les charges de personnel,
b. les charges de biens et services et autres charges d'exploitation
c. les amortissements du patrimoine administratif,
d. les charges financières
e. les attributions aux fonds et aux financements spéciaux,
f. les charges de transferts,
g. les contributions redistribuées,
h. les charges extraordinaires,
i. les charges liées aux imputations internes,
j. les revenus fiscaux,
k. les produits de patentes et de concessions,
l. les taxes,
m. les revenus divers,
n. les revenus financiers,
o. les prélèvements sur les fonds et sur les financements spéciaux,
p. les revenus de transferts,
q. les contributions à redistribuer,
r. les revenus extraordinaires
s. les revenus liés aux imputations internes.

[3]Le solde du compte de résultats modifie le bénéfice ou la perte du bilan.

Art. 8 Postes du compte des investissements

[1] Le compte des investissements comprend des postes d'une durée d'utilisation de plusieurs années qui sont inscrits à l'actif ainsi que les recettes et les revenus qui s'y rapportent.

[2] Le compte des investissements comprend

a. les dépenses pour les immobilisations corporelles,
b. les investissements pour le compte de tiers,

c. les immobilisations incorporelles,

d. les prêts,

e. les participations et le capital social,

f. les propres contributions d'investissement,

g. les contributions d'investissement redistribuées,

h. les investissements extraordinaires,

i. le transfert d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier,

j. les remboursements,

k. la diminution d'immobilisations incorporelles,

l. les contributions d'investissement acquises,

m. les remboursements de prêts,

n. les transferts de participations,

o. les remboursements de propres contributions d'investissement

p. les contributions d'investissement à redistribuer,

q. les recettes d'investissement extraordinaires.

[3] Le compte des investissements constitue la base du calcul du flux de trésorerie provenant des investissements et des désinvestissements dans le tableau des flux de trésorerie.

2 Gestion globale des finances

2.1 Principes

Art. 9 Principes régissant la gestion des finances

La gestion des finances est régie par les principes de la légalité, de l'équilibre budgétaire, de l'emploi économe des fonds, de l'urgence, de la rentabilité, de la causalité, de l'indemnisation des avantages, de la non-affectation des impôts généraux et de la gestion axée sur les résultats. C'est à dire :

a. Légalité : chaque dépense publique doit être fondée sur une base légale. Sont considérées comme des bases légales : une disposition constitutionnelle ou légale, une décision de justice, un référendum ou une décision du Parlement sujette au référendum.

b. Equilibre budgétaire : l'équilibre des charges et des revenus doit être maintenu à terme.

c. Emploi économe des fonds : il convient de vérifier si les dépenses demandées sont nécessaires et supportables.

d. Urgence : les dépenses doivent se faire par ordre d'urgence.

e. Rentabilité : il convient de choisir pour chaque projet la variante qui garantit la solution la plus avantageuse sur le plan économique pour un objectif donné.

f. Causalité : le bénéficiaire de prestations particulières et le responsable de coûts particuliers assument en règle générale les charges qui peuvent raisonnablement leur être attribuées. La situation sociale et économique des parties concernées est prise en compte dans de la répercussion des coûts.

g. Indemnisation des avantages : pour les avantages économiques particuliers provenant d'équipements publics ou de mesures, il convient de réclamer les sommes appropriées correspondant à l'utilisation de l'avantage, dont le montant ne doit pas dépasser les coûts.

h. Non-affectation des impôts généraux : il n'est pas permis de réserver une part fixe des impôts généraux pour couvrir des dépenses individuelles à l'aide de financements spéciaux ou pour amortir directement des dépenses déterminées.

i. Gestion axée sur les résultats : les décisions financières doivent être prises en fonction de leur efficacité. Des indicateurs doivent permettre de mesure les effets d'une dépense, la réalisation des objectifs et le rapport coût/prestation.

2.2 Plan financier et des tâches

Art. 10 Compétences et procédures

[1] Le plan financier et des tâches est défini chaque année par le Conseil d'Etat pour les quatre ans suivant le budget.

[2] Le Conseil d'Etat soumet le plan financier et des tâches au Parlement pour consultation.

Art. 11 But

Le plan financier et des tâches sert à planifier et gérer à moyen terme les finances et les prestations.

Art. 12 Structure

Dans le plan financier et des tâches, les activités publiques de l'Etat sont réparties en tâches principales, elles-mêmes subdivisées en groupes de tâches. La classification fonctionnelle fait autorité.

Art. 13 Contenu

Le plan financier et des tâches comprend

a. les données pertinentes de référence de la politique budgétaire et économique,

b. les tâches principales des cantons, les différents domaines de compétence, y compris les objectifs stratégiques, et l'aperçu de l'évolution prévisionnelle des prestations,

c. les charges et revenus planifiés pour les domaines selon let. B,

d. les dépenses et recettes d'investissement planifiées pour les domaines selon let. B,

e. le flux de trésorerie planifié,

f. l'évaluation des besoins de financement,

g. les possibilités de financement et

h. l'évolution des indicateurs financiers.

2.3 Budget

Art. 14 Compétences et procédures

[1] Le Conseil d'Etat élabore chaque année un projet de budget qu'il présente au Parlement.

[2] Le Parlement fixe le budget jusqu'au 31 décembre de l'année qui précède l'exercice comptable. En l'absence de budget au 1er janvier, le Conseil d'Etat est autorisé à effectuer les dépenses nécessaires aux activités ordonnées de l'Etat.

Art. 15 But

Le budget sert à la gestion à court terme des finances et des prestations.

Art. 16 Structure

Le budget suit la classification fonctionnelle du modèle comptable harmonisé 2 ou la classification institutionnelle. Le plan comptable (classification par nature) suit l'exemple figurant dans le modèle comptable harmonisé 2. Si le budget suit la classification institutionnelle, il convient de présenter en plus l'attestation statistique financière selon la classification fonctionnelle.

Art. 17 Principes

La budgétisation suit les principes de l'annualité, de la spécialité, de l'exhaustivité, de la comparabilité et du produit brut. C'est à dire :

a. Annualité : l'exercice budgétaire coïncide avec l'année civile.

b. Spécialité : les charges et revenus ainsi que les dépenses et recettes sont présentés par unité administrative, selon la classification par nature du plan comptable général et, lorsque cela paraît judicieux, par mesure et par affectation. Il est possible de déroger au principe de la spécialité pour le budget des unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire.

c. Exhaustivité : l'ensemble des charges et revenus attendus ainsi que des dépenses et recettes attendues doivent être inscrits dans le budget. Il convient de renoncer à un décompte direct des provisions, des financements spéciaux ou autres.

d. Comparabilité : les budgets du canton et des unités administratives doivent être comparables entre eux et au cours des années.

e. Produit brut : les charges sont inscrites au budget séparément des revenus et les dépenses d'investissement séparément des recettes d'investissement, sans aucune compensation réciproque, chacun d'entre eux y figurant à son montant intégral.

Art. 18 Contenu

[1] Le budget comprend

a. les charges devant être approuvées et les revenus estimés dans le compte de résultats,

b. les dépenses devant être approuvées et les recettes estimées dans le compte des investissements.

[2] Le Parlement doit être informé par le biais du budget sur le financement et l'utilisation des crédits d'engagement en cours.

[3] Le Conseil d'Etat doit motiver dans un rapport explicatif chaque poste du budget, en particulier ceux qui présentent des changements par rapport à l'année précédente.

Art. 19 Budgétisation dans les unités administratives gérées par mandat de prestations et d'une enveloppe budgétaire

[1] Pour les unités administratives gérées par le principe du mandat de prestations et de l'enveloppe budgétaire, les tâches doivent en règle générale être réparties par groupe de prestations ou par prestation.

[2] Le solde des charges et des revenus ou des dépenses et des recettes pour l'unité administrative en général ou pour ses groupes de prestations ou prestations particulières est défini comme le crédit budgétaire déterminant pour ces unités administratives.

[3] Le Parlement peut également fixer le mandat de prestations avec le budget de ces unités administratives.

[4] une statistique des charges et revenus ainsi que des dépenses et recettes selon la classification par nature doit être présentée même en cas de budgétisation par mandat de prestations et enveloppe budgétaire,

Art. 20 Dépassement de l'enveloppe budgétaire

Une unité administrative gérée selon le principe du mandat de prestations et de l'enveloppe budgétaire peut dépasser l'enveloppe budgétaire lorsqu'elle couvre le dépassement par la dissolution de réserves existantes.

2.4 Comptes annuels

Art. 21 Compétence

Le Conseil d'Etat soumet chaque année les comptes annuels à l'approbation du Parlement.

Art. 22 Contenu

[1] Les comptes annuels comprennent les éléments suivants :

a. le bilan,

b. le compte de résultats,

c. le compte des investissements,

d. le tableau des flux de trésorerie,

e. l'annexe.

[2] Le bilan suit la structure du plan comptable du modèle comptable harmonisé 2.

[3] Le compte de résultats et le compte des investissements doivent suivre la même présentation que le budget.

[4] Les chiffres du bilan, du compte de résultats et du compte des investissements de l'exercice précédent doivent également être présentés au Parlement pour comparaison.

Art. 23 Bilan

[1] Le bilan présente les actifs (patrimoine) en regard des passifs (engagements et capital propre).

[2] Les actifs comprennent le patrimoine financier et le patrimoine administratif.

[3] Les passifs sont répartis en capitaux de tiers et capital propre.

Art. 24 Compte de résultats

[1] Le compte de résultats indique à un premier niveau le résultat opérationnel et à un deuxième niveau le résultat extraordinaire, avec l'excédent de charges ou de revenus respectifs, ainsi que le résultat total qui modifie le capital propre.

[2] Les charges et revenus sont considérés comme extraordinaires si l'on ne pouvait en aucune manière les prévoir et lorsqu'ils échappent à toute influence et tout contrôle et lorsqu'ils ne relèvent pas du domaine opérationnel. Sont également considérés comme charges ou revenus extraordinaires les amortissements supplémentaires, l'amortissement du découvert du bilan, ainsi que les attributions au capital propre et les prélèvements sur ce dernier.

Art. 25 Compte des investissements

[1] Le compte des investissements présente les dépenses d'investissement en regard des recettes d'investissement.

[2] Les dépenses et recettes d'investissement sont considérées comme extraordinaires si l'on ne pouvait en aucune manière les prévoir et lorsqu'elles échappent à

toute influence et tout contrôle ou lorsqu'elles ne relèvent pas du domaine opérationnel.

Art. 26 Tableau des flux de trésorerie

[1] Le tableau des flux de trésorerie renseigne sur l'origine et l'utilisation de la trésorerie.

[2] Le tableau des flux de trésorerie est organisé en trois parties. La première partie présente le flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle. La deuxième partie présente le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et de placement. La troisième partie du tableau présente le flux de trésorerie provenant de l'activité de financement.

Art. 27 Annexe

L'annexe aux comptes annuels

a. indique les règles régissant la présentation des comptes et justifie les dérogations à ces règles,
b. offre une vue d'ensemble des principes régissant la présentation des comptes, y compris des principes les plus importants régissant l'établissement du bilan et l'évaluation (en particulier les méthodes et taux d'amortissement),
c. contient l'état du capital propre,
d. contient le tableau des provisions,
e. contient le tableau des participations et des garanties,
f. présente dans un tableau des immobilisations des informations détaillées sur les placements de capitaux,
g. fournit des indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état de la fortune et des revenus, les engagements et les risques financiers.

Art. 28 L'Etat du capital propre

Le tableau des capitaux propres indique les causes du changement du capital propre.

Art. 29 Tableau des provisions

[1] Toutes les provisions existantes doivent être indiquées individuellement dans le tableau des provisions.

[2] Les provisions doivent être classées par catégories.

[3] Le tableau des provisions comprend :

a. une description du type de provision,
b. un commentaire sur le type de provision,
c. une présentation de l'état de la provision en francs à la fin de l'année précédente,
d. une présentation de l'état de la provision en francs à la fin de l'année en cours,
e. un commentaire sur le changement de la provision,
f. une justification du maintien de la provision.

Art. 30 Tableau des participations

[1] Les participations en capital, ainsi que les organisations que la collectivité publique influence de façon déterminante, doivent être inscrites dans le tableau des participations.

[2] Le tableau des participations indique pour chaque organisation :

a. le nom et la forme juridique de l'organisation,

b. les activités et les tâches publiques qu'elle doit effectuer,

c. l'ensemble du capital de l'organisation et la part que détient la collectivité publique,

d. la valeur d'acquisition et la valeur comptable de la participation,

e. les principaux autres détenteurs de participations,

f. les participations que l'organisation détient en propre,

g. les flux financiers pendant l'année de référence entre la collectivité publique et l'organisation et les prestations fournies par l'organisation,

h. les risques spécifiques, y compris les engagements conditionnels et engagements de garantie de l'organisation,

i. le bilan et le compte de résultats consolidés des derniers comptes annuels de l'organisation, avec indications sur les normes de présentation des comptes appliquées.

Art. 31 Tableau des garanties

[1] Doivent être inscrites dans le tableau des garanties toutes les activités entraînant à l'avenir un engagement important des collectivités publiques. Le tableau des garanties présente notamment

a. les engagements conditionnels par lesquels le canton s'engage au profit de tiers, en particulier les cautionnements, les garanties, les garanties de déficit, etc.

b. d'autres états de fait ayant un caractère conditionnel, à condition qu'ils ne soient pas encore pris en considération en tant que provisions, tels que les peines conventionnelles, les dédits, etc.

[2] Le tableau des garanties indique pour chaque engagement :

a. le nom de l'unité destinataire ou du cocontractant,

b. les propriétaires ou copropriétaires les plus importants de l'unité destinataire,

c. la typologie du rapport juridique,

d. les flux financiers pendant l'année de référence entre la collectivité publique et l'entité destinataire,

e. les prestations couvertes par la garantie,

f. selon l'étendue et la nature de la garantie, des données spécifiques supplémentaires sur l'entité destinataire ou le cocontractant.

Art. 32 Tableau des immobilisations

[1] Le tableau des immobilisations indique la somme des valeurs comptables des placements et les amortissements cumulés (agrégés avec les pertes de valeur cumulées) au début et à la fin de la période.

[2] Les valeurs comptables brutes doivent tenir compte des mouvements suivants :

a. entrées,

b. sorties et aliénations,

c. augmentations ou diminutions pendant la période qui résultent de retraitements, d'augmentations de valeur ou de pertes de valeur,

d. amortissements,

e. différences de change,

f. autres mouvements.

2.5 Equilibre budgétaire, limitation des dettes et évaluation de la situation financière

Art. 33 Equilibre budgétaire

Le résultat cumulé du compte de résultats doit être équilibré à moyen terme.

Art. 34 Limitation des dettes

L'augmentation des capitaux de tiers résultant de l'activité d'investissement doit être limitée. Le degré d'autofinancement des investissements nets doit représenter au moins 80 % lorsque le taux d'endettement net (capitaux de tiers, déduction faite du patrimoine financier, en pourcentage des revenus fiscaux) dépasse 200 %.

Art. 35 Indicateurs financiers

[1] La situation financière doit être présentée en priorité à l'aide des indicateurs financiers suivants :

a. Taux d'endettement net,

b. Degré d'autofinancement,

c. Part des charges d'intérêts,

[2] Les indicateurs financiers de deuxième priorité sont :

a. Dette brute par rapport aux revenus,

b. Proportion des investissements,

c. Part du service de la dette,

d. Dette nette en francs par habitant,

e. Taux d'autofinancement.

[3] Le Conseil d'Etat fixe une limite pour chaque indicateur mentionné à l'al. 1, au-delà de laquelle l'évolution des finances n'est plus considérée comme saine.

3 Droit des crédits

3.1 Généralités

Art. 36 Terme

[1] Un crédit est une autorisation de contracter, dans un but déterminé, des engagements financiers d'un montant déterminé.

[2] Un crédit doit être demandé avant tout nouvel engagement.

[3] Les crédits doivent être demandés sous forme de crédits d'engagement, de crédits additionnels, de crédits budgétaire ou de crédits supplémentaires.

[4] Les crédits doivent servir à financer l'objet pour lequel ils ont été attribués.

[5] Les crédits inutilisés sont en principe perdus.

[6] Les crédits sont évalués selon des calculs rigoureux des besoins prévisibles.

3.2 Crédit d'engagement et crédit additionnel

Art. 37 Crédit d'engagement

[1] Les crédits d'ouvrage et les crédits-cadres font l'objet d'une décision particulière sous forme d'un crédit d'engagement.

[2] Le crédit d'ouvrage autorise à contracter, pour un projet individuel, des engagements jusqu'à concurrence du plafond autorisé.

[3] Le crédit-cadre autorise à contracter, pour plusieurs projets individuels réunis dans un programme, des engagements jusqu'à concurrence du plafond autorisé.

[4] Les crédits d'engagement sont obligatoires pour réaliser des dépenses nouvelles uniques de plus de XXX millions de francs dans un but défini ou pour réaliser des dépenses nouvelles périodiques de plus de XX millions de francs dans un but défini.

[5] Les crédits d'engagement doivent être soumis au Parlement, accompagnés d'un rapport détaillé.

Art. 38 Calcul

[1] Le crédit d'engagement est évalué sur la base de calculs établis avec soin et dans les règles.

[2] Le crédit d'engagement peut contenir une clause d'indexation de sorte qu'aucun crédit additionnel ne doive être demandé en cas de coûts supplémentaires dus au renchérissement. En cas de baisse des coûts, le crédit est réduit en proportion.

[3] L'unité concernée demande au besoin un crédit d'étude pour déterminer l'ampleur et les conséquences financières de grands projets.

Art. 39 Autorisation du montant brut ou net

Un crédit d'engagement peut être fixé comme solde entre les dépenses et les recettes lorsque le montant des contributions de tiers est assuré légalement ou lorsque ce crédit d'engagement est autorisé sous réserve de prestations définies de tiers.

Art. 40 Budgétisation

Les besoins financiers consécutifs à des crédits d'engagement doivent être inscrits au budget à titre de charges ou de dépenses d'investissement.

Art. 41 Expiration et décompte

Un crédit d'engagement doit être soumis pour décompte à l'organe compétent lorsque la durée pour laquelle il a été autorisé arrive à terme, lorsque le but a été atteint ou lorsque le projet est abandonné.

Art. 42 Contrôle des engagements

[1] Les crédits d'engagement sont saisis dans le système de comptabilité de l'unité administrative compétente.

[2] Chaque unité administrative qui dispose de crédits d'engagement doit effectuer des contrôles sur les engagements contractés, sur l'utilisation des crédits et sur les paiements effectués et sur la répartition des crédits-cadres entre les projets individuels.

Art. 43 Crédit complémentaire

[1] Le crédit complémentaire complète un crédit d'engagement jugé insuffisant.

[2] Le Conseil d'Etat doit sans délai demander un crédit **complémentaire** avant de procéder à un autre engagement s'il se révèle avant la réalisation d'un projet ou au cours de celle-ci que le crédit d'engagement accordé sera dépassé de 10 % ou à raison de XXX francs. En cas de coûts supplémentaires dus au renchérissement, aucun crédit additionnel ne doit être demandé si l'autorisation des dépenses contient une clause d'indexation des prix. Les dépenses liées demeurent réservées. Des coûts supplémentaires résultant de dépenses liées ne nécessitent pas de crédit additionnel.

[3] C'est au Parlement que revient la décision d'attribuer des crédits additionnels.

3.3 Crédit budgétaire et crédit supplémentaire

Art. 44 Crédit budgétaire

[1] Avec le crédit budgétaire, le Parlement autorise le Conseil d'Etat à grever les comptes annuels pour l'objet déterminé jusqu'à concurrence du plafond fixé.

[2] Le crédit budgétaire peut être exprimé comme crédit individuel ou, pour les unités administratives gérées par mandat de prestation et enveloppe budgétaire, sous forme de solde (crédit global).

[3] Les crédits inutilisés expirent à la fin de l'exercice comptable.

Art. 45 Mention suspensive

Les charges et dépenses prévisibles découlant de crédits d'engagement qui n'ont pas encore été autorisés par le peuple ou par le Parlement dans le cadre des décisions relatives au budget doivent être assorties d'une mention suspensive dans le budget. Elles restent bloquées jusqu'à l'entrée en vigueur de la base légale.

Art. 46 Crédit supplémentaire

[1] Le crédit supplémentaire complète un crédit budgétaire jugé insuffisant.

[2] Le Conseil d'Etat demande un crédit supplémentaire sans délai s'il se révèle avant l'exécution d'un projet ou au cours de celle-ci que le crédit budgétaire est insuffisant. Un dépassement de crédit au sens de l'art. 47 demeure réservé.

[3] C'est au Parlement que revient la décision d'attribuer des crédits supplémentaires.

Art. 47 Dépassement de crédit

[1] Le Conseil d'Etat peut décider un dépassement du crédit lorsque l'engagement d'une charge ou d'une dépense ne peut être ajourné sans avoir de conséquences négatives pour le canton, et lorsque le crédit fait défaut, ne suffit pas ou qu'il s'agit d'une dépense liée.

[2] En outre, les dépassements de crédits sont autorisés lorsque correspondent aux charges ou aux dépenses concernées des revenus ou des recettes afférentes au même objet et dans le même exercice, ou, pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire, par la dissolution de réserves existantes.

[3] Le Conseil d'Etat doit exposer au Parlement les motifs du dépassement de crédit lors de l'approbation des comptes annuels et demander un allégement.

Art. 48 Expiration

[1] Les crédits budgétaires et les crédits supplémentaires expirent à la fin de l'exercice comptable.

[2] Lorsque la réalisation de projets d'investissement, de mesures individuelles ou de projets a pris du retard, le Conseil d'Etat peut reporter à l'année suivante des crédits budgétaires et des crédits supplémentaires autorisés qui n'ont pas été entièrement utilisés.

[3] Les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire peuvent constituer des réserves lorsque les crédits globaux ne sont pas utilisés ou ne le sont que partiellement en raison de retard lié au projet, ou lorsqu'une amélioration nette est obtenue, les objectifs fixés étant par ailleurs atteints, grâce à l'apport de recettes non inscrites au budget ou à des dépenses inférieures au montant budgété.

[4] Lors de l'approbation des comptes annuels, le Conseil d'Etat doit soumettre au Parlement un compte-rendu sur les postes concernés par les al. 2 et 3.

3.4 Financements spéciaux

Art. 49

[1] On entend par financement spécial l'affectation obligatoire de moyens à la réalisation d'une tâche publique définie. Un tel financement requiert une base légale. Les impôts principaux ne doivent pas être affectés.

[2] Les charges et les revenus sont inscrits dans le compte de résultats, tandis que les dépenses et les recettes d'investissement sont inscrites dans le compte des investissements. Les soldes des financements spéciaux sont portés au bilan.

[3] En règle générale, l'ensemble des charges, dépenses, bénéfices et recettes directs et théoriques doivent être débités des financements spéciaux ou crédités sur ceux-ci dans le sens d'un calcul des coûts complets.

4 Présentation des comptes

4.1 Généralités

Art. 50 But

La présentation des comptes doit fournir une image de la situation financière qui corresponde à l'état effectif de la fortune, des finances et des revenus.

Art. 51 Normes de présentation des comptes

[1]La présentation des comptes est régie par des normes généralement reconnues.

[2]Le Conseil d'Etat indique quel dispositif normatif doit être appliqué. Il peut sur certains points déroger à ce dispositif. Toute dérogation doit être motivée dans l'annexe aux comptes annuels.

Art. 52 Principes

La présentation des comptes repose sur les principes du produit brut, de la comptabilité d'exercice, de la continuité, de l'importance, de la clarté, de la fiabilité, de la comparabilité et de la permanence des méthodes comptables. C'est à dire :

a. *Produit brut :* les charges doivent être inscrites au budget séparément des recettes, les actifs séparément des passifs et les revenus d'investissement séparément des dépenses d'investissement, sans aucune compensation réciproque, chacun d'entre eux y figurant pour son montant intégral.

b. *Comptabilité d'exercice :* toutes les charges et les revenus doivent être comptabilisés dans la période où ils sont occasionnés. Le bilan doit être établi en fonction de la date de clôture des comptes.

c. *Continuité : dans* la présentation des comptes, il y a lieu de partir du principe de la continuité des activités de l'Etat.

d. *Importance :* il convient de présenter toutes les informations nécessaires pour permettre une appréciation rapide et complète de l'état de la fortune, des finances et des revenus.

e. *Clarté :* les informations doivent être claires et compréhensibles.

f. *Fiabilité :* les informations doivent refléter la réalité des faits et être fiables (exactitude). L'importance économique doit déterminer la présentation des comptes (perspective économique). Les informations doivent exclure l'arbitraire et être objectives (neutralité). La représentation doit être effectuée selon le principe de prudence. Il convient de ne pas omettre d'informations importantes (exhaustivité).

g. *Comparabilité :* les comptes du canton et de l'unité administrative doivent être comparables entre eux et au cours des années.

h. *Permanence :* les principes régissant la présentation des comptes doivent dans toute la mesure du possible rester inchangés sur une longue période.

4.2 Etablissement du bilan, évaluation et amortissements

Art. 53 Etablissement du bilan

[1] Les actifs du patrimoine financier sont portés au bilan lorsqu'ils apportent une utilité économique future et lorsque leur valeur peut être déterminée de manière fiable.

[2] Les actifs du patrimoine administratif sont portés au bilan lorsqu'ils entraînent un flux de capital ou présentent une utilité publique pour plusieurs années et que leur valeur peut être déterminée de manière fiable.

[3] Les engagements sont portés au bilan lorsque entraînera vraisemblablement une sortie de fonds et que leur valeur peut être déterminée de manière fiable.

[4] Des provisions sont constituées en vue de couvrir des engagements existants dont la date d'exécution ou le montant des sorties de fonds qu'ils entraîneront sont incertains.

Art. 54 Evaluation des capitaux de tiers et du patrimoine financier

[1]Les capitaux de tiers et le patrimoine financier sont évalués à la valeur nominale.

[2] Les immobilisations du patrimoine financier sont évaluées au coût d'acquisition lors du premier établissement du bilan. En l'absence de charges, l'établissement du bilan se fait à la valeur vénale au moment de l'entrée. Des évaluations ultérieures se font à la valeur vénale à la date de clôture des comptes, les placements financiers étant réévalués systématiquement chaque année et les autres immobilisations périodiquement, soit tous les trois à cinq ans.

[3] Si une diminution durable de la valeur est prévisible sur un poste du patrimoine financier, la valeur portée au bilan sera réévaluée.

Art. 55 Evaluation et amortissement du patrimoine administratif

[1] Les immobilisations du patrimoine administratif sont inscrites au bilan au coût d'acquisition ou de production. En l'absence de coûts ou si aucun prix n'a été payé, la valeur vénale est portée au bilan à titre de coût d'acquisition.

[2] Les immobilisations du patrimoine administratif dont la valeur diminue en raison de l'utilisation sont amorties en bonne et due forme par catégorie d'immobilisation en fonction de leur durée d'utilisation. Les amortissements peuvent être linéaires ou dégressifs. La tenue d'une comptabilité des immobilisations est obligatoire. Le Conseil d'Etat en règle les modalités.

[3] Des amortissements supplémentaires sont tolérés. Ces derniers doivent être soumis à des règles. Ils doivent ensuite figurer comme charges extraordinaires. Il convient de justifier tout écart entre la valeur du patrimoine administratif inscrite dans la comptabilité financière et celle qui est inscrite dans la comptabilité analytique.

[4] Si une diminution durable de la valeur est prévisible sur un poste du patrimoine administratif, sa valeur nominale sera réévaluée.

4.3 Consolidation

Art. 56 Périmètre de consolidation

[1] Les institutions visées à l'art. 2, al. 1. Font partie du périmètre de consolidation.

[2] Seront consolidées ou figureront au tableau des participations et des garanties dans l'annexe aux comptes annuels les institutions indépendantes ou autres autorités et organisations qui justifient d'au moins une des caractéristiques suivantes :

a. la collectivité publique est détentrice de ces organisations,

b. la collectivité publique détient une participation importante dans ces organisations,

c. la collectivité publique contribue de façon déterminante aux frais d'exploitation de ces organisations,

d. la collectivité publique peut influencer ces organisations de façon déterminante,

e. la collectivité publique a des engagements envers ces organisations.

[3] Le Conseil d'Etat règle les modalités.

Art. 57 Méthode de consolidation

[1] Les institutions visées à l'art. 56, al. 1 seront intégrées dans les comptes annuels selon la méthode de la consolidation globale.

[2] Les institutions visées à l'art. 56, al. 2 seront intégrées dans les comptes annuels selon la méthode de la consolidation globale ou celle de la mise en équivalence, c'est-à-dire à hauteur de la part détenue par la collectivité publique dans le capital propre ou à hauteur de la quote-part pertinente du résultat de la période, si une consolidation est effectuée.

5 Gestion financière au niveau de l'administration

5.1 Contrôle de gestion

Art. 58 Définition

[1] Un contrôle de gestion approprié sera effectué pour les unités administratives et les projets concernant plusieurs unités. Le contrôle de gestion est obligatoire pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire.

[2] Le contrôle de gestion comprend en principe la fixation d'objectifs, la planification des mesures à prendre, la gestion et le contrôle des actions de l'Etat.

Art. 59 Domaines

[1] Le contrôle de gestion couvre en principe les domaines suivants :

a. les prestations,

b. les résultats,

c. les finances,

d. le personnel.

[2] Les unités administratives sont responsables du contrôle de gestion dans leurs domaines d'activité.

[3]L'atteinte des objectifs est contrôlée de manière périodique par un contrôle de gestion de rang supérieur. Si les objectifs ne sont pas atteints, le service compétent en sera avisé et recevra des recommandations concernant les mesures à prendre.

[4] Le Conseil d'Etat règle les modalités.

5.2 Tenue des comptes

Art. 60 Définition

La tenue des comptes est un enregistrement chronologique et systématique des transactions effectuées avec l'extérieur et des imputations internes.

Art. 61 Principes

La tenue des comptes est régie par les principes de l'exhaustivité, de la véracité, de la ponctualité et de la traçabilité. C'est à dire :

a. *Exhaustivité :* toutes les opérations financières et tous les éléments comptables doivent être enregistrés intégralement et par période. Il convient de renoncer à un décompte direct des provisions, des financements spéciaux ou autres.

b. *Véracité :* les écritures comptables doivent correspondre aux faits et doivent être effectuées conformément aux directives.

c. *Ponctualité :* la comptabilité doit être tenue à jour et les mouvements de fonds doivent être enregistrés chaque jour. Les opérations doivent être consignées par ordre chronologique.

d. *Traçabilité :* les opérations doivent être enregistrées de manière claire et compréhensible. Les corrections doivent être marquées comme telles et les écritures comptables doivent être attestées par des pièces justificatives.

Art. 62 Conservation des pièces justificatives

Les unités administratives conservent les pièces justificatives avec la comptabilité pendant dix ans. Des dispositions supplémentaires de la législation spéciale demeurent réservées.

Art. 63 Comptabilité des immobilisations

[1] Les actifs (biens d'investissement) qui sont utilisés sur plusieurs années sont inscrits dans la comptabilité des immobilisations.

[2] Les amortissements qui entrent comme charges dans la comptabilité financière et comme dépenses dans la comptabilité analytique sont calculés à partir de la valeur des biens d'investissement.

[3] En plus des calculs d'après l'al. 2, des informations complémentaires (données d'inventaire, données de base, etc.) et l'historique des objets (par ex. réparations, maintenances, etc.) sont également inscrits par objet dans la comptabilité des immobilisations.

Art. 64 Inventaire

[1] Les unités administratives tiennent un inventaire comptable et un inventaire matériel et les mettent à jour. En principe, elles établissent un enregistrement physique à la date de clôture des comptes aux fins du contrôle de l'inventaire.

[2] L'inventaire comptable comprend les immobilisations, marchandises, stocks et réserves inscrits à l'actif, tandis que l'inventaire matériel comprend les immobilisations, stocks et réserves non inscrits à l'actif.

Art. 65 Tenue des comptes des unités administratives

[1] Les unités administratives sont responsables de la tenue régulière des comptes dans leur domaine de compétence.

[2] Le Conseil d'Etat publie des directives relatives à l'aménagement matériel, organisationnel et technique de la tenue des comptes des unités administratives.

5.3 Transparence des coûts

Art. 66 Comptabilité analytique

[1] Les unités administratives tiennent une comptabilité analytique adaptée à leurs besoins. Une comptabilité analytique par groupe de produit est obligatoire pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire.

[2]La comptabilité analytique facilite la gestion des unités administratives ; elle fournit des données pour l'élaboration et l'évaluation du budget et des comptes.

[3] Le Conseil d'Etat règle les modalités.

Art. 67 Imputations internes

Les imputations internes sont des facturations créditées ou débitées entre les unités administratives du canton. Elles sont à effectuer dans la mesure où elles sont nécessaires pour déterminer les charges et les revenus ou pour exécuter les tâches de façon économique.

5.4 Système de contrôle interne

Art. 68 Réduction des risques

[1] Le Conseil d'Etat doit prendre les mesures nécessaires pour protéger le patrimoine, garantir une utilisation appropriée des fonds, prévenir et déceler les erreurs et les irrégularités dans la tenue des comptes et garantir que les comptes sont établis en bonne et due forme et que les rapports sont fiables.

[2] Il tient compte des risques encourus et du rapport coût-utilité.

Art. 69 Système de contrôle interne

[1] Le système de contrôle interne comprend des mesures réglementaires, organisationnelles et techniques. Le Conseil d'Etat édicte les directives correspondantes après avoir consulté le contrôle des finances.

[2] Les directeurs des unités administratives sont responsables de l'introduction, de l'utilisation et de la supervision du système de contrôle dans leur domaine de compétence.

6. Statistique financière

Art. 70 Publication d'une attestation de la statistique financière

[1] Le gouvernement publie une statistique financière avec les comptes annuels.

[2] La statistique financière comprend un tableau comparatif des séries temporelles.

[3] Elle doit être conforme aux directives de la statistique des finances de la Confédération et permettre une comparaison entre collectivités publiques de même niveau et entre collectivités publiques de niveau différent.

Art. 71 Collaboration avec l'Administration fédérale des finances

Le Conseil d'Etat doit garantir une présentation en bonne et due forme des données demandées par l'Administration fédérale des finances pour la statistique financière de la Confédération.

7 Organisation des finances

Art. 72 Conseil d'Etat

[1] Le Conseil d'Etat est en particulier responsable :

a. des directives de base concernant le placement du patrimoine financier, sous réserve d'un écart par rapport à des dispositions constitutionnelles ou légales.

b. des changements d'affectation du patrimoine administratif, pour autant qu'ils n'entraînent pas de dépenses,

c. de la transformation d'une partie qui n'est plus utilisée du patrimoine administratif en patrimoine financier, sous réserve que le retrait du domaine public soit de la compétence du Parlement et se fasse par abrogation d'un acte législatif,

d. de l'élaboration des projets de budget, de crédits d'engagement, de crédits additionnels et supplémentaires et de comptes annuels à l'intention du Parlement.

e. de l'élaboration du projet de plan financier et des tâches,

f. de l'autorisation de dépassements de crédit,

g. de l'autorisation de reports de crédit.

2 Le Conseil d'Etat édicte des dispositions plus détaillées régissant la gestion financière.

Art. 73 Département des finances

Le Département des finances est en particulier responsable

a. de l'organisation de la comptabilité,

b. de la publication de directives régissant la gestion financière, pour autant que ces dernières ne soient pas de la compétence du Conseil d'Etat,

c. de la collecte des fonds,

d. du placement et de la gestion du patrimoine financier conformément aux directives de base du Conseil d'Etat,

e. de l'établissement de la statistique financière,

f. de la prestation de conseils à d'autres départements dans le domaine des finances.

Art. 74 Unités administratives

1 Les unités administratives répondent de l'utilisation judicieuse, rentable et économe des crédits qui leur sont attribués et des actifs qui leur sont confiés et font valoir les droits financiers envers des tiers.

2 Elles ne peuvent contracter des engagements ou effectuer des paiements que dans les limites des crédits qui leur sont attribués. Il leur revient d'effectuer les contrôles qui s'imposent.

8 Dispositions transitoires

Art. 75 Retraitement du bilan

1 Avec l'entrée en vigueur de la loi sur les finances, un retraitement du patrimoine financier, des provisions et des comptes de régularisation est effectué.

2 Les bénéfices de retraitement seront portés aux passifs de la réserve liée au retraitement du patrimoine financier dans le capital propre. Cette réserve de fluctuation sert en principe à compenser d'éventuelles réévaluations ultérieures de postes du patrimoine financier.

Art. 76 Entrée en vigueur

Notes explicatives relatives à la LMFC

Concernant l'art. 1

L'objectif d'une loi sur les finances est de permettre au Parlement (législatif), au Gouvernement, à l'organisation judiciaire et à l'administration d'honorer dans le sens désiré la mission légale et constitutionnelle du maintien de l'ordre des finances publiques et de fournir les instruments nécessaires à la gestion des finances. La loi-modèle sur les finances a pour premier objectif de définir ces aspects organisationnels. C'est la raison pour laquelle ces derniers sont détaillés en préambule.

La loi n'a pas pour objectif de fixer de manière définitive le rôle du Parlement dans le domaine de la politique budgétaire et de la gestion des finances, car cet aspect est géré différemment en fonction des constitutions de chacune des collectivités publiques locales et réglementé en règle générale dans les constitutions et lois des Parlements respectifs.

Par ailleurs, la loi doit promouvoir une gestion administrative conforme aux principes de l'économie d'entreprise et un usage économe et efficace des fonds publics tout en garantissant l'équilibre budgétaire. Il s'agit en partie d'objectifs normatifs. L'usage économe et efficace des fonds publics et l'équilibre budgétaire ne sont pas les seuls aspects mis au premier plan par cette loi. Elle réglemente surtout la gestion administrative conforme aux principes de la politique budgétaire et de l'économie d'entreprise ainsi que l'usage efficace des fonds. Cela correspond à la notion de nouvelle gestion publique (*new public management*). Les cantons et communes ne menant pas une nouvelle gestion publique ou une gestion administrative axée sur les résultats sont invités à formuler différemment cet article, car ils ne disposent peut-être pas des instruments nécessaires pour mesurer les résultats et pour le contrôle de gestion.

Pour finir, les domaines d'activité les plus importants contenus dans la loi et sa structure sont détaillés, notamment : la gestion globale des finances, l'autorisation des dépenses, la présentation des comptes, la gestion financière au niveau de l'administration et la statistique financière. L'établissement de la statistique financière relève certes de la compétence de la Confédération, mais il est très difficile, voire impossible, d'établir un tel relevé sans au préalable avoir obtenu de données précises de la part des cantons et des communes. Un des objectifs principaux de cette loi-modèle est d'obtenir une certaine harmonisation et standardisation des finances au niveau des cantons et des communes sur une base volontaire.

Concernant l'art. 2

Le champ d'application de la loi couvre en principe le périmètre de consolidation. L'art. 2, al. 1 regroupe toutes les entités qui entrent dans le domaine d'application de la loi. En vertu de l'art. 56, al. 1 et de l'art. 57, al. 1, ces entités feront l'objet d'une consolidation globale. Ceci est nécessaire car, dans le cas contraire, les règles de présentation des comptes ne seraient pas respectées uniformément à l'intérieur du périmètre de consolidation, ce qui fausserait les comptes. Les termes qui décrivent les différents organes de l'Etat sont formulés dans la loi-modèle en tenant compte des cantons

et doivent être remplacés par leur équivalent respectif lorsqu'ils sont utilisés au niveau des communes (il convient, par ex., de remplacer « Parlement » par « Assemblée communale » et « Conseil d'Etat » par « Conseil communal »).
L'art. 2. Al. 2 regroupe toutes les organisations et les institutions publiques qui, sous réserve de dispositions différentes, entrent dans le champ d'application de la loi. Il s'agit dans ce cas d'institutions qui dépendent du droit civil du canton, mais pour lesquelles des dispositions séparées sur la gestion des finances ont été adoptées dans une législation spéciale. Ces dispositions seront appliquées avant celles régies par la loi sur les finances au titre de norme instituée par une loi spéciale. Si des dispositions spéciales existent, cela peut avoir des conséquences sur la consolidation. Ces dispositions ne doivent pas obligatoirement être consolidées. Elles doivent cependant au moins être inscrites dans l'annexe aux comptes annuels. En cas comptabilité selon des principes différents, la consolidation devient alors difficile.

Concernant l'art. 3

La division des biens d'investissement en patrimoine financier et patrimoine administratif est une particularité du droit helvétique, laquelle est étroitement liée au droit des crédits et à la compétence de l'autorisation des dépenses. Cette division est finalement aussi l'expression de la séparation des pouvoirs et du principe de démocratie directe s'exprimant par des référendums financiers facultatifs ou obligatoires. Le critère de différenciation est le besoin immédiat de réaliser des tâches administratives. Le patrimoine financier sert à l'exécution des tâches publiques uniquement de manière indirecte et est, d'un point de vue légal, librement réalisable, contrairement au patrimoine administratif, lequel est défini et n'est pas réalisable librement. S'il se révèle qu'un actif porté au bilan du patrimoine administratif n'est plus nécessaire pour accomplir la tâche publique, il sera affecté au patrimoine financier. La responsabilité pour ce genre d'affectation ou de déclassement doit dans ce cas revenir à l'instance qui était responsable de l'affectation initialement prévue. S'il s'agit du Parlement (ou le peuple par l'intermédiaire d'un référendum facultatif ou obligatoire), c'est au Parlement d'effectuer l'affectation. Dans tous les autres cas, l'affectation doit être effectuée par l'exécutif.

Concernant l'art. 4

Recettes, dépenses et immobilisations sont d'autres termes centraux du droit budgétaire. Toutes les recettes de l'Etat forment de prime abord, selon les principes généralement reconnus du droit budgétaire helvétique, des fonds publics généraux pouvant être utilisés pour tout projet de dépenses.
Au sens du droit budgétaire, une dépense a lieu en cas d'affectation des fonds libres à la réalisation de tâches publiques. La dépense constitue un engagement durable des fonds étatiques libres à la réalisation de tâches publiques. Une telle dépense requiert une base légale et un crédit. Les deux conditions doivent être remplies, le seul crédit ne suffit pas. Une dépense ne reposant pas sur une base légale ne peut être effectuée, car elle irait à l'encontre du principe de la légalité. A l'inverse,

une base légale seule ne suffit pas. Cette dernière doit en effet être concrétisée par une attribution de crédit. La base légale et l'attribution de crédit peuvent cependant être allouées simultanément.
Il convient de distinguer clairement les dépenses des immobilisations. L'immobilisation ne constitue pas une affectation du patrimoine financier à la réalisation de tâches publiques, car à cette opération financière correspond une contre-valeur librement réalisable, l'immobilisation pouvant être revendue. C'est la raison pour laquelle l'immobilisation entraîne seulement un déplacement au sein du patrimoine financier. L'acquisition de biens-fonds est un exemple de ce type d'opération. Les biens-fonds sont qualifiés d'immobilisation lorsqu'ils sont acquis dans le seul but d'améliorer les revenus. Les biens-fonds ne constituent pas un engagement du patrimoine financier à la réalisation de tâches publiques car dans ce cas, seul un revenu est recherché. Les biens-fonds constituent cependant non pas une immobilisation mais une dépense lorsqu'ils sont acquis dans le but de réaliser des activités administratives. Les biens-fonds ne peuvent alors pas être cédés à tout moment car ils sont affectés à la réalisation d'une tâche publique (par ex. une école).

Concernant l'art. 5

La distinction entre dépenses nouvelles et liées est essentielle pour les questions importantes du droit budgétaire telles que par ex. la réglementation des compétences ou le référendum financier. La décision à savoir si une dépense est nouvelle ou liée doit être prise au cas par cas. Légalement, seule une définition générale peut être formulée, laquelle se base sur la jurisprudence fédérale. Conformément à l'ATF 105 Ia 85 , une dépense est liée et par conséquent non sujette au référendum lorsqu'elle est justifiée par une norme juridique et que son étendue est définie ou lorsqu'elle se révèle indispensable à la réalisation d'une tâche administrative exigée par la loi. Aussitôt qu'une liberté d'action relativement importante est conférée à l'autorité compétente concernant l'étendue de la dépense, le moment de sa réalisation ou d'autres modalités, on peut supposer qu'il s'agit d'une dépense nouvelle. Il convient de répondre à trois questions afin de déterminer si une dépense est jugée nouvelle ou liée : pourquoi, comment et quand. Lorsqu'il peut être répondu par « oui » à ces trois questions dans le sens de la première partie de la jurisprudence fédérale citée, il s'agit alors d'une dépense liée. Lorsqu'il peut être répondu par « non » à au moins une des trois questions, il s'agit d'une dépense nouvelle.
Etant donné que le référendum financier est une institution juridique cantonale, le canton est naturellement libre de définir le contenu dans la constitution ou dans la législation. Le Tribunal fédéral vérifie toujours en premier lieu l'état de la constitution et de la législation du canton avant de prendre une décision concernant le caractère nouveau ou lié. L'interprétation d'après l'article susmentionné ATF 105 1a 85 a lieu uniquement lorsque, au-delà de ces dispositions, des questions de droit public se posent.

Concernant l'art. 6 :

Dans l'art. 6, les termes fiscaux « charges » et « revenus » sont définis comme des diminutions ou des augmentations totales de valeur sur une période donnée. Les charges et revenus ne correspondent ni aux dépenses ni aux recettes. Une charge survient, par ex., également sous forme d'une perte de valeur sur des biens d'investissement, laquelle est inscrite au bilan comme amortissement, sans pour autant entraîner une dépense. Le total des charges et des revenus est à prendre en compte dans le compte de résultats de la collectivité publique. L'art. 6 implique également une délimitation correcte des exercices.

Concernant l'art. 7

L'art. 7 concrétise le principe de l'art. 6. Dans l'art. 7 al. 2, les contenus du compte de résultats, le côté des charges comme celui des revenus, sont groupés individuellement. Cet ensemble forme le plan comptable MCH2 dans sa classification approximative. Le solde du compte de résultats, réparti en plusieurs tranches (cf. art. 24), modifie l'excédent ou le découvert du bilan.

Concernant l'art. 8

L'art. 8 est l'équivalent de l'art. 7 pour le compte des investissements. Ce qui doit être enregistré dans le compte des investissements est, de manière générale, défini dans l'art. 8 al. 1, notamment : les dépenses dont la valeur sert à une utilisation sur plusieurs années. Les contributions en faveur de tiers à titre d'investissement peuvent également être débitées et portées aux actifs du compte des investissements. Comme pour les investissements publics, il convient de déterminer si les contributions représentent des dépenses à titre d'investissement. Conformément à l'art. 8, al. 2, cet ensemble forme le plan comptable MCH2 pour le compte des investissements.

Concernant l'art. 9

Les principes de la gestion des finances ont pour objectif de mettre à disposition des cantons et des communes des lignes directives générales. Le principe de la légalité requiert une base légale pour chaque action de l'Etat. Cela vaut également pour les transactions au sein des finances de l'Etat. Cela revoie également à l'art. 4 al. 2 dans lequel il est défini que chaque dépense requiert une base légale. En tant que loi, ce sont des actes élaborés au cours d'une procédure législative formelle qui entrent en ligne de compte. De cette manière, le droit de participation des citoyennes et citoyens, sujet malgré tout à une loi formelle dont au moins le référendum facultatif, est garanti. Les ordonnances requièrent une norme de compétence définie dans une loi formelle. Par ailleurs, les décisions de justice, les référendums ou les décisions uniques du Parlement sujettes à un référendum constituent également des bases légales.

Le principe de l'équilibre budgétaire tend à éviter un endettement public trop important, lequel perturbe l'équilibre entre les générations et diminue tant la compétitivité que la solvabilité des collectivités publiques locales. De plus, les budgets publics jouent un rôle de plus en plus important dans la politique de stabilité. Les dépenses et les recettes doivent cependant maintenir l'équilibre « à

terme » et non à la fin de l'exercice, car en cas de conjoncture difficile, une couverture des dépenses de l'Etat doit être possible, en partie à l'aide de fonds externes.

Le principe de l'emploi économe des fonds se base sur les besoins de dépenses et leur caractère prioritaire dans le cadre de l'acceptable. Seules des dépenses nécessaires et acceptables peuvent être réalisées. Une dépense est jugée nécessaire dès lors que le citoyen ou le Parlement en tant que son représentant estime que la dépense est nécessaire et que la réalisation de cette dépense ne souffre aucun délai. Une dépense est jugée acceptable dès lors qu'elle n'utilise pas toutes les ressources financières du budget. Ces principes s'adressent à toutes les instances jouant un rôle dans les activités de l'Etat, notamment le législatif et l'exécutif ainsi que l'administration.

La réalisation des tâches doit faire l'objet d'un établissement des priorités, c'est à dire que le caractère d'urgence doit être analysé dans le cadre du système de priorité. Une dépense est jugée urgente dès lors que celle-ci doit être effectuée dans une période déterminée, faute de quoi elle ne peut pas produire tous ses effets ou interrompre le bon déroulement de la tâche. La rénovation des bâtiments d'une école est dans ce sens jugée moins importante que la réparation d'une digue rompue suite à des intempéries.

Le principe de la rentabilité regarde plus en détail le rapport entre le caractère optimal et économique des fonds personnels et matériels dans le cadre de la réalisation d'un objectif fixé. Il convient de vérifier de manière périodique si la tâche peut être réalisée en conjuguant les facteurs de production que sont la main d'oeuvre, les aspects financiers et matériels avec le capital organisationnel. Il convient également d'éviter de réaliser des tâches qui ne sont pas rentables.

Le principe de causalité, dans le sens strict du terme, et l'indemnisation des avantages sont deux éléments du principe de causalité, dans le sens large du terme, formulés dans l'administration de l'Etat. Le principe de causalité, dans le sens strict du terme, prévoit que les bénéficiaires de prestations publiques particulières assument les charges acceptables pour la réalisation des tâches. Ainsi le soin est confié aux autorités de contrôler la question du financement par les bénéficiaires concernant la décision de prestations publiques et de percevoir des émoluments acceptables. Il existe des conditions-cadres concernant la perception des émoluments. Les émoluments doivent, au maximum, couvrir les coûts. La couverture des coûts peut être évaluée sur la base du calcul intégral des coûts. Les émoluments qui, sur la durée couvrent plus que l'intégralité des coûts, s'opposent au principe d'équivalence et seront recalculés par le Tribunal fédéral. Les émoluments ne doivent cependant pas obligatoirement couvrir la totalité des coûts. L'évaluation de l'étendue des émoluments est finalement une décision politique au cours de laquelle les autorités compétentes doivent déterminer jusqu'à quel point il incombe au responsable de couvrir la totalité des coûts ou jusqu'à quel point la collectivité publique locale doit couvrir les coûts par des ressources fiscales générales. Les émoluments peuvent toutefois être limités pour des raisons sociales. Cela peut par ex. être le cas dans le domaine de l'approvisionnement en eau potable, dans lequel une couverture des coûts peut entraîner des inégalités sociales.

Le principe de l'indemnisation des avantages signifie que les avantages économiques particuliers résultant d'équipements publics doivent être indemnisés. Dans ce contexte, les indemnités perçues doivent correspondre à la hauteur du profit que les bénéficiaires peuvent tirer de ces avantages. Par ailleurs, le principe d'acceptabilité doit être pris en compte. Celui-ci suppose l'établissement d'une comparaison entre l'intérêt public et l'intérêt privé. Les indemnisations des avantages entrent en vigueur en particulier en cas de projets de l'Etat de viabilisation et d'infrastructure. Les sujets de droit privés doivent par ex. verser des indemnités lors du développement d'une desserte routière (contributions de périmètre, couverture d'une partie des coûts lors la construction de dessertes vers des centres commerciaux, etc.).

La règle de non-affection des impôts généraux garantit un traitement équitable des différents domaines d'activité de l'Etat. Les impôts sont des redevances de droit public exigibles sans conditions dont tout le monde doit s'acquitter. Ces impôts (en particulier les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques et sur les bénéfices et le capital des personnes morales) sont utilisés en règle générale pour couvrir les dépenses de l'Etat. L'affectation des recettes individuelles est par conséquent imaginable uniquement pour les impôts annexes et les redevances obtenues en application du principe de « l'utilisateur-payeur ». La précaution est également de mise dans ce domaine afin d'éviter des automatismes de dépenses. En principe, les affectations des recettes compliquent la gestion des finances sur tous les domaines d'activité de l'Etat ainsi que l'établissement de priorités selon des critères politiques d'ordre général. Les affectations d'impôts généraux peuvent également aller à l'encontre des principes de l'emploi économe des fonds et de rentabilité.

Le principe de la gestion axée sur les résultats prévoit que chaque décision financière doit être prise en fonction de son efficacité. L'objectif à poursuivre n'est donc pas uniquement celui de produire une prestation qui soit, dans la mesure du possible, économique mais également de permettre à cette prestation d'apporter les effets désirés. Dès lors qu'une mesure n'apporte pas les effets désirés, il convient de l'abandonner et de la remplacer par une mesure plus adéquate. Le principe de la gestion axée sur les résultats doit s'appliquer également aux collectivités publiques qui ne sont pas gérées selon le principe de la gestion administrative axée sur les résultats. Seules des actions de l'Etat ciblées ont une valeur générale. Les effets d'une dépense sont mesurables à l'aide d'indicateurs permettant de mesurer la réalisation des objectifs et le rapport coût-utilité. Dans ce contexte, plusieurs évaluations sont possibles. Elles se distinguent selon les circonstances dans la collectivité publique locale avec NGP et sans NGP.

Concernant l'art. 10

Le plan financier et des tâches est élaboré par le Conseil d'Etat. Au même titre que le budget, il doit couvrir une période de quatre ans afin d'illustrer entièrement les prévisions à moyen terme. Le plan financier et des tâches n'a pas caractère obligatoire. Il doit uniquement être pris en compte par le Parlement. Ce dernier peut cependant se prononcer sur l'ensemble des résultats et des particularités du plan financier et des tâches (par ex. par le biais des instruments parlementaires des motions, les

postulats et les remarques). Le Conseil d'Etat devra le cas échéant tenir compte des remarques émises par le Parlement lors de l'élaboration du budget et du plan financier et des tâches successifs. L'art. 10 al. 1 pose les principes de la planification financière continue. La planification financière est revue chaque année. Cela signifie que les planifications financières des années 2, 3 et 4 seront revues.

Concernant l'art. 11

L'art. 11 définit l'objet principal du plan financier et des tâches : la planification à moyen terme et la gestion des finances et des prestations. Le plan financier est par conséquent un instrument de planification. Dans ce contexte, il est possible d'élaborer des variantes du plan financier et des tâches, et de les soumettre au Parlement pour consultation. Au cours de la consultation, des déductions doivent être faites dans l'optique de l'élaboration du prochain budget ainsi que du plan financier et des tâches. Le plan financier et des tâches sert, dans ce contexte, d'instrument d'alerte précoce.

Concernant l'art. 12

Le plan financier et des tâches est divisé par ordre d'importance des tâches (classification fonctionnelle). Cela facilite la consolidation des statistiques financières à tous les niveaux étatiques.

Concernant l'art. 13

Le plan financier et des tâches se présente avec une partie générale introduisant les données de référence de la politique budgétaire et économique. Cette partie contient entre autres des informations sur le développement économique, la démographie, les relations entre les différents niveaux étatiques, l'inflation, etc. Une mention spéciale attribue également à chaque fonction principale des cantons et aux différents domaines d'application un objectif stratégique et les mesures pour les réaliser ainsi que les prévisions des prestations qui en résultent. Ces importants domaines de la politique doivent ensuite être formulés sous forme de données financières dans l'estimation des charges et des revenus ainsi que dans le plan d'investissement. Le développement prévu des besoins de financement du budget peut ensuite être établi à partir du tableau des flux de trésorerie. Les possibilités de financement pour répondre à ces besoins doivent être démontrées. Elles permettent entre autres de tirer des conclusions importantes concernant la sollicitation du marché financier, ce qui est capital pour l'économie globale. Pour finir, l'évolution des finances doit également être présenté à l'aide d'indicateurs financiers. Il faut au moins que les indicateurs financiers de 1ère priorité selon l'art. 35, al. 1 y figurent. Dans ce contexte, une mention particulière doit être consacrée à l'acceptabilité de l'évolution des finances. Une détérioration de ces indices peut également avoir des influences négatives, entre autres sur la notation de la collectivité publique.

Concernant l'art. 14

Le budget est élaboré par le Conseil d'Etat et adopté par le Parlement. Le principe de l'annualité fait autorité. Contrairement au plan financier et des tâches, le budget est contraignant car il contient les

dispositions du crédit budgétaire, lesquelles autorisent les différentes entités à procéder à des engagements. Lorsque le budget n'est pas autorisé dans les délais, les dépenses jugées absolument nécessaires peuvent cependant être engagées par le Conseil d'Etat afin que l'activité de l'Etat ne soit pas suspendue à cause d'un retard. Il convient d'éviter la variante selon laquelle un douzième du budget de l'exercice précédent peut être mis à disposition, car toutes les dépenses engagées l'année précédente ne se répètent pas obligatoirement. Une telle variante requiert, le cas échéant, toujours une autorisation exceptionnelle du Parlement.

Concernant l'art. 15

Dans ce cas, le budget sera fixé sur le court terme.

Concernant l'art. 16

Le budget peut être divisé par classification institutionnelle ou classification fonctionnelle. Au sein de collectivités publiques plus importantes, il convient de présenter la classification institutionnelle. Elle permet, en effet, de mieux localiser les domaines de responsabilité des organes exécutifs des niveaux étatiques. La classification fonctionnelle du budget est prioritaire lorsqu'il s'agit de collectivités publiques plus petites. La classification par nature doit s'orienter en principe sur le plan comptable MCH2. Celui-ci ne varie que très peu par rapport au plan comptable MCH1. Le principal étant que lors de la présentation des différents modèles de classification du budget, les besoins de la statistique financière puissent être satisfaits. Toutes les collectivités publiques doivent présenter une classification fonctionnelle sur le plan statistique.

Concernant l'art. 17

Les principes de budgétisation ont pour objectif de mettre à disposition des collectivités publiques locales des lignes directives générales permettant d'élaborer le budget correctement et de manière appropriée.

Le principe de l'annualité prévoit que le budget est revu chaque année de manière périodique. Il dispose de la même périodicité que la présentation des comptes, ce qui permet de comparer idéalement les chiffres planifiés et réels. Les crédits budgétaires inutilisés expirent à la fin de l'exercice comptable.

Le principe de la spécialité décrit le degré de détail de chaque poste du budget. Ces dernières doivent être classifiées par souci de transparence politique, légale et administrative en fonction de leur caractère fiscal, de l'unité administrative, de la classification par nature, des mesures et de leur affectation. Seules les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire peuvent se soustraire à ce principe car elles disposent d'une plus grande flexibilité et d'une enveloppe budgétaire.

Le principe de l'exhaustivité a pour objectif de garantir que toutes les charges, les revenus, les dépenses d'investissement et les recettes d'investissement, prévus pour l'année suivante, soient portés au budget. Il est particulièrement important de ne pas effectuer des compensations par lesquelles les dépenses pourraient sembler moindres qu'elles ne le sont en réalité.
De la même manière que s'applique le principe de l'exhaustivité, s'applique également le principe de la comparabilité. Les budgets doivent être comparables entre eux et au cours des années. Si la classification du budget ou le degré de précision change de manière constante, la transparence sera altérée, ce au risque de compliquer la procédure de décision politique des autorités compétentes.
Le principe du produit brut revêt également une importance particulière du point de vue du droit budgétaire et de l'économie financière. Les charges et les revenus ainsi que les recettes et les dépenses doivent être portés au budget dans leur montant intégral sans aucune compensation réciproque. Les compensations réciproques cachent les risques et influencent la prise de décision politique.

Concernant l'art. 18

Le budget comprend, pour les unités administratives qui ne sont pas régies par le principe de l'enveloppe budgétaire, une classification par plan de charges et de revenus ainsi que par plan de dépenses et de recettes d'investissement. Pour ces unités administratives, le Parlement peut prendre des décisions concernant chaque poste. Pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire, les modalités sont formulées dans l'art. 19. Le Conseil d'Etat doit motiver le budget auprès du Parlement dans un rapport. Ce rapport doit contenir des réflexions générales ainsi que des explications détaillées concernant les postes du budget lorsque celles-ci sont nécessaires. De plus, le Conseil d'Etat expose au Parlement à l'aide de ce budget comment il compte couvrir les besoins de financement. Pour finir, c'est au Conseil d'Etat qu'il revient de remettre au Parlement le contrôle des crédits d'engagement, lequel sert en règle générale comme élément justificatif du budget pour l'établissement des comptes des investissements.

Concernant l'art. 19

Pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire, le budget doit être divisé par groupes ou types de prestations. Le crédit budgétaire est défini pour ces unités administratives différemment que pour celles qui ne sont pas régies par le principe de l'enveloppe budgétaire. Ce n'est pas chacune des charges ni chacun des revenus qui fera l'objet d'une autorisation mais le solde des charges et des revenus ou des dépenses et des recettes pour l'unité administrative dans son ensemble ou bien en fonction des groupes ou types de prestations.
Le mandat de prestations peut être adopté par le Parlement en même temps que le budget. La forme potestative laisse toute forme de compétence ouverte, sachant que dans certains cantons, c'est au Parlement qu'il incombe d'autoriser un mandat de prestations alors que dans d'autres localités, le mandat de prestations relève de manière générale du ressort du gouvernement. En fonction de

l'accord cantonal concernant la nouvelle gestion publique, l'article peut être formulé de manière appropriée.
La gestion par mandat de prestations et enveloppe budgétaire a pour objectif, conformément au principe NGP, de donner une plus grande liberté de décision aux unités administratives. Dans le but de garantir des indices statistiques uniformes, une présentation statistique doit être établie, et ce malgré que la budgétisation suive le principe de la gestion par mandat de prestations et enveloppe budgétaire, d'après la classification par nature. Il faut également renvoyer à l'art. 16 concernant l'attestation statistique d'après la classification fonctionnelle.

Concernant l'art. 20

Les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire peuvent dépasser le plafond de ce budget uniquement dans le cas où ce dépassement peut être couvert par une réserve. Ces réserves doivent avoir été constituées au cours d'exercices précédent. Bien entendu, une unité administrative gérée par mandat de prestations et enveloppe budgétaire peut couvrir un accroissement des dépenses par un accroissement des recettes, sachant que les conditions-cadres dans ce domaine doivent, malgré tout, être définies. Il ne serait pas correct, par ex., de compenser une charge supplémentaire d'un service en augmentant les émoluments.

Concernant l'art. 21

Le Conseil d'Etat est responsable de l'établissement des comptes annuels. Ceux-ci constituent la pièce maîtresse de la présentation des comptes. Les comptes annuels sont en conséquence soumis chaque année à l'approbation du Parlement. Lorsque le Parlement n'approuve pas les comptes, ils sont de nouveau soumis à l'exécutif pour correction. En aucun cas, ce refus ne peut être motivé par des raisons politiques d'ordre général, par exemple sous prétexte que le résultat n'est pas accepté. Il doit être le résultat de calculs basés sur des aspects comptables et fiscaux pouvant être corrigés par le pouvoir exécutif.

Concernant l'art. 22

L'art. 22 décrit la teneur minimale que doivent prendre les comptes annuels et contient quelques conditions-cadres. Le tableau du flux de trésorerie et la mention spéciale de l'annexe sont deux éléments nouveaux par rapport au MCH1 dont la teneur minimale est décrite dans l'article 27. L'art. 22 présente la teneur minimale que doivent prendre les comptes annuels. Son étendue ne peut aller au-deçà. Bien entendu, le pouvoir exécutif peut aller au-delà.
Par souci de transparence et dans le but de garantir le bon déroulement des activités du Parlement, il est important que le compte de résultats et le compte des investissements soient présentés de la même manière que le budget. Seul dans ces conditions, le Parlement sera en mesure de vérifier que les crédits qui ont été autorisés avec le budget ont été respectés. Par ailleurs, des chiffres comparatifs du bilan, du compte de résultats et du compte des investissements de l'année précédente doivent être présentés au Parlement. Cela permet d'observer plus facilement les évolutions.

Concernant l'art. 23

L'art. 23 forme la classification principale du bilan, celle des actifs et des passifs. La classification détaillée du bilan résulte du plan comptable harmonisé MCH2.

Concernant l'art. 24

Le bouclement du compte de résultats doit faire apparaître plusieurs niveaux de résultat. Le niveau opérationnel est le premier niveau. Ce niveau doit offrir une image fidèle de l'activité, permettant la comparaison avec d'autres collectivités publiques. Les opérations comptables de politique budgétaire et celles sans rapport avec l'activité opérationnelle doivent figurer au second niveau. L'al. 2 décrit à quelles conditions des charges et des revenus peuvent être considérés comme extraordinaires. Sont notamment considérées comme charges extraordinaires, les amortissements supplémentaires et l'amortissement du découvert du bilan.

Concernant l'art. 25

Ici, la classification du compte des investissements est bien mise en valeur, comme dans l'art. 24 pour le compte de résultats.

Concernant l'art. 26

Certes, le MCH1 contenait un tableau schématique des flux de trésorerie (présentation schématique du modèle de comptes). Celui-ci n'était cependant pas aussi complet que celui du MCH2. Le tableau des flux de trésorerie est important. Il permet d'analyser le besoin et l'activité de financement, ainsi que de communiquer à ce sujet. Au cours de la phase budgétaire, le Parlement obtient déjà des informations concernant le financement (cf. art. 18). Mais la présentation du tableau des flux de trésorerie en trois parties apporte un éclairage supplémentaire en détaillant les composants liés à l'activité opérationnelle, à celle d'investissement et de placement ainsi qu'à celle de financement.

Concernant l'art. 27

Les modalités devant figurer dans l'annexe doivent obligatoirement être exposées. Il s'agit, d'une part, dans les let. A. et b. de présenter les dispositions matérielles concernant la présentation des comptes et les principes la régissant et, d'autre part, dans les let. C à g de publier l'exposition des détails concernant les modalités du budget et les autres facteurs d'évaluation. Le MCH2 forme les règles qui régissent la présentation des comptes. Toute dérogation aux règles du MCH2, lesquelles sont décrites dans le manuel et la présente loi-modèle, doit, le cas échéant, être justifiée. Ceci est également nécessaire lorsque le législateur du canton fixe des règles différentes de celles décrites dans le MCH2 dans la loi sur les finances du canton. Une loi sur les finances du canton formulée à la seule discrétion du législateur cantonal ne fait cependant pas autorité en vertu de la loi-modèle sur les finances.

Les principes régissant la présentation des comptes mentionnés dans l'art. 27 let. B relèvent de l'ordre interne. Il s'agit de principes déterminants pour le bilan et la quote-part résultant d'amortissement, de réévaluation des valeurs et de délimitations. Il s'agit par ex. de déterminer si la comptabilisation des impôts doit être appliquée en vertu du principe de l'échéance des impôts ou du principe de la délimitation des impôts (cf. Recommandation 07).

Concernant l'art. 28

L'état du capital propre est une nouveauté par rapport au MCH1. Le terme de Capital propre sera développé plus en détail. Le capital propre se compose de différents éléments.

Concernant l'art. 29

La référence séparée des provisions représente également une amélioration qualitative par rapport au MCH1. Les raisons pour lesquelles des provisions peuvent être formées sont définies dans l'art. 53 al. 4. Seules les provisions nécessaires peuvent être dissoutes avec effet sur les résultats.

Concernant l'art. 30

Le tableau des participations représente également un apport qualitatif du MCH2. Jusqu'à présent, pratiquement rien de concret n'était requis concernant le niveau de participation et leur risque. Le plus souvent, les participations étaient présentées sous forme de liste ou de sommaire sans donner de renseignements sur les circonstances. Conformément à la Recommandation 16, les participations doivent faire l'objet d'un rapport détaillé. Le listage en vertu de l'art. 30 al. 2 est obligatoire.

Concernant l'art. 31

Dans le tableau des garanties, toutes les activités entraînant à l'avenir des charges financières pour les collectivités publiques doivent être inscrites. Jusqu'à présent, les comptes annuels contenaient en annexe une liste des engagements conditionnels sans cependant garantir son exhaustivité. La loi-modèle sur les finances définit dans l'art. 31 (de manière plus détaillée dans Recommandation 16) les domaines d'application dont il est sujet dans le présent article. Par ailleurs, l'art. 31 décrit la teneur minimale des informations par engagement. Les informations spécifiques de complément à préciser en vertu de l'art. 31 al. 2 let. F sont à inscrire au cas par cas.

Concernant l'art. 32

Le tableau des immobilisations a pour principal objet de motiver les valeurs des immobilisations qui sont portées au bilan. Le tableau des immobilisations est présenté uniquement sous forme de résumé et est divisé par catégorie de placements. Il contient les postes du patrimoine financier ainsi que ceux du patrimoine administratif. Les détails concernant les différentes immobilisations ne seront cependant pas abordés dans le tableau des immobilisations mais dans la comptabilité des immobilisations (cf. art. 63).

Concernant l'art. 33

Le budget est en situation d'équilibre lorsqu'il est en moyenne équilibré à travers un cycle de moyen terme. Par « cycle de moyen terme », on fait référence au cycle conjoncturel. Un cycle complet comprend une phase de reprise économique et une phase de récession. En règle générale, un tel cycle s'étend au maximum sur une période de 10 ans. Il appartient toutefois à chaque collectivité publique, dans le cadre de sa législation, de définir, en termes de durée, ce que recouvre la notion de moyen terme. Cas échéant, il appartient également à chaque collectivité publique de définir le contenu d'une règle budgétaire plus détaillée (par exemple une règle de frein à l'endettement).

Concernant l'art. 34

Il est prévu une limitation du nouvel endettement pour les budgets fortement endettés. Un budget est considéré comme fortement endetté lorsque le taux d'endettement net (capitaux de tiers déduction faite du patrimoine financier en fonction des revenus fiscaux) est de plus de 200%. Dans ce cas, l'augmentation des capitaux de tiers résultant de l'activité d'investissement doit être limitée en instaurant un degré minimum d'autofinancement s'élevant à 80 %.

Concernant l'art. 35

L'évaluation de la situation financière nécessite que très peu d'indicateurs précis. Ces indicateurs doivent contenir des informations concernant les flux de trésorerie et la quantité des stocks et se rapporter tant au compte de résultats qu'au compte des investissements ou encore au bilan. Le triangle des indices de première priorité proposé ici, constitué du taux d'endettement net, du degré d'autofinancement et de la part des charges d'intérêts remplit ces conditions. Le taux d'endettement net est un indice résultant du bilan, lequel repose sur la capacité de prise en charge de l'endettement net en fonction des revenus fiscaux de la collectivité publique. Le degré d'autofinancement établit le lien entre le compte de résultats (autofinancement) et les investissements nets et concerne l'implication annuelle dans la situation d'endettement. La part des charges d'intérêts ne concerne finalement que le compte courant. Elle établit quelle partie des revenus fiscaux peut être utilisée chaque année pour les charges d'intérêts nettes. Les indicateurs supplémentaires que sont la dette nette en francs par habitant, le taux d'autofinancement, la part du service de la dette, le taux d'endettement net et la proportion des investissements seront retenus en deuxième priorité. Dans la Recommandation 18, des conclusions sont tirées grâce aux marges de fluctuation des indicateurs correspondants. Chaque canton doit cependant définir lui-même ces indicateurs. L'art. 35, al. 4 propose que chaque canton (conseil d'Etat) se fixe lui-même ses indicateurs financiers.

Concernant l'art. 36

La définition du terme « crédit » est capitale pour l'ensemble du droit des crédits. Il existe plusieurs types de crédits, notamment les crédits d'engagement, les crédits complémentaires, les crédits budgétaires et les crédits supplémentaires. Quelques-unes des caractéristiques principales qui s'appli-

quent à tous les types de crédits sont définies dans l'art. 36. Un crédit est une autorisation de procéder, pour un objet déterminé, à des engagements financiers jusqu'à un montant déterminé. Les crédits doivent être sollicités avant de procéder à tout nouvel engagement. Les crédits sont attribués dans un but précis. Ils ne doivent pas être utilisés dans un autre but que celui pour lequel ils ont été attribués. Un crédit expire en principe dès lors qu'il n'est pas utilisé. Seul le report de crédit fait exception (cf. art. 48) Les crédits sont évalués selon des calculs rigoureux des besoins prévisibles.

Concernant l'art. 37

Les crédits d'engagement peuvent avoir la forme d'un crédit d'ouvrage ou d'un crédit de programme. Les crédits d'ouvrage concernent les projets individuels qui de par leur taille nécessitent une prise de décision particulière. De tels projets doivent être motivés sous forme de proposition de projet distinct auprès des autorités compétentes (Parlement et/ou peuple) Le droit budgétaire du canton doit fixer la somme à partir de laquelle un crédit d'ouvrage doit être sollicité. Il peut dans ce cas s'agir de dépenses nouvelles ou de dépenses nouvelles périodiques. Les montants pour des dépenses uniques ou périodiques doivent au sens de cet article s'étendre dans un rapport de 10 :1. La deuxième forme de crédit d'engagement est le crédit-cadre. Avec le crédit-cadre, l'autorité exécutive est autorisée à engager, pour plusieurs projets individuels inscrits dans un programme commun, des engagements jusqu'à concurrence du plafond autorisé. Le crédit-cadre s'étend en règle générale sur une période, laquelle dépasse celle de l'exercice budgétaire. Suite à la proposition soumise auprès du Parlement ou du peuple d'autoriser un crédit d'engagement, le gouvernement doit fixer les modalités et présenter par exemple les coûts qui résultent de cet engagement, afin que la prise de décision puisse avoir lieu en pleine connaissance de cause.

Concernant l'art. 38

Le crédit doit être évalué sur la base de calculs établis avec soin et dans les règles. Au sens de cet article, « dans les règles » signifie l'application des méthodes courantes mises en œuvre par des corps de métiers ou des organisations reconnues. La clause d'indexation des prix représente un élément important d'évaluation. Elle permet d'éviter qu'un crédit additionnel soit demandé en cas de coûts supplémentaires dus au renchérissement. Le crédit doit être réduit d'autant en cas de baisse des coûts. La demande d'un crédit d'étude est régie par l'art. 38 al. 3. Lorsqu'au début d'un projet, l'étendue des dépenses n'est pas clairement définie, un crédit d'étude peut être sollicité avant même de commencer des études de grande envergure et d'engager des investissements préliminaires qui peuvent être préjudiciables.

Concernant l'art. 39

Un crédit d'engagement peut être sollicité au montant brut ou net. Un crédit d'engagement net est possible lorsque les contributions par des tiers sont assurées légalement ou lorsque ce crédit est autorisé sous réserve de prestations définies de la part des tiers. Conformément aux modalités lé-

gales du référendum financier, ce sont finalement les coûts nets qui sont importants pour le contribuable. Tous les crédits d'engagement doivent cependant être inscrits au budget à la valeur brute à titre de charge ou de dépense d'investissement, conformément au principe du produit brut défini dans l'art. 17 al. Let. E.

Concernant l'art. 40

Les besoins financiers consécutifs à des crédits d'engagement doivent être inscrits au budget à titre de charge ou de dépense d'investissement. Ce n'est que dans ces conditions que le Parlement peut avoir un aperçu global des dépenses. Par ailleurs, cette disposition se conforme également aux principes budgétaires d'après l'art. 17.

Concernant l'art. 41

Dès lors qu'un crédit d'engagement expire, il doit faire l'objet d'un décompte qui sera soumis à l'autorité compétente. Trois conditions peuvent conduire à l'expiration d'un crédit d'engagement :

1. lorsque la période pour laquelle le crédit a été autorisé arrive à terme ;
2. lorsque l'objectif pour lequel le crédit a été autorisé a été atteint ;
3. lorsque le projet pour lequel le crédit a été autorisé est abandonné.

Concernant l'art. 42

Dans le but de garder une vue d'ensemble des crédits d'engagement et de garantir leur contrôle, ceux-ci doivent figurer dans le système de comptabilité de chaque unité administrative. La fonction du contrôle des crédits d'engagement est interne et externe. A l'interne, il permet de contrôler les différents projets et les coûts. Envers l'extérieur, en particulier au sens de l'art. 18, al. 2, il permet, conjointement au budget, d'informer le Parlement sur l'utilisation des crédits d'engagement en cours afin que ce dernier puisse, lors de l'adoption du budget, prendre des décisions se basant sur des connaissances globales.

Concernant l'art. 43

Dans le cas où un crédit est jugé insuffisant, un crédit additionnel doit être sollicité. L'art. 43, al. 2 souligne l'importance du principe selon lequel toute dépense nécessite un crédit. Dès lors qu'il est clairement déterminé que le crédit sera dépassé de 10 % ou dépassera la somme de xxx francs, un crédit additionnel doit être sollicité sans délai. Cette mesure permet d'éviter que des engagements importants soient contractés sans que les crédits correspondants aient été obtenus au préalable. Pour les dépassements minimes, il est inutile de générer des charges bureaucratiques pour la demande d'un crédit additionnel. C'est la raison pour laquelle cette mesure s'applique uniquement dans le cas d'un dépassement de plus de 10 % ou lorsque la somme dépasse la somme de xxx francs. Une autorisation supplémentaire de dépassement existe en cas de coûts supplémentaires dus au renchérissement. Cette autorisation n'est possible que dans le cas où le crédit d'engagement a été assorti au préalable d'une clause d'indexation des prix. Une autre exception est faite en cas

de dépenses liées lorsqu'elles doivent être effectuées immédiatement, celles-ci ne laissant par définition aucune marge de manœuvre. C'est au Parlement que revient la décision d'autoriser des crédits additionnels. Le droit constitutionnel de chaque canton doit cependant définir si ces crédits additionnels, pour lesquels il existe toujours une liberté d'action, sont légalement soumis au même titre que de nouveaux objets au référendum financier facultatif ou obligatoire à partir du seuil défini.

Concernant l'art. 44

Contrairement au crédit d'engagement, qui est prévu pour des projets d'investissement ou des dépenses pouvant s'étendre sur plusieurs années, le crédit budgétaire sert à autoriser les dépenses courantes et annuelles. Avec le crédit budgétaire, le Parlement autorise le Conseil d'Etat à grever les comptes annuels pour l'objet déterminé jusqu'à concurrence du plafond fixé. Il existe deux types de crédit budgétaire, selon qu'il s'agit ou non d'une unité administrative gérée par un mandat de prestations et enveloppe budgétaire. Pour les unités administratives qui ne sont pas gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire, un crédit individuel spécifique par poste du budget doit être octroyé. Pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire, le crédit budgétaire doit être autorisé sous forme de solde par crédit budgétaire (crédit global). Différents niveaux d'agrégation peuvent également être choisis, comme prévu dans l'art. 44 al. 2.

Concernant l'art. 45

Lorsque des charges nécessitant encore une autorisation exécutoire du Parlement et du peuple doivent être portées au budget, celles-ci doivent porter une mention correspondante. Dès lors que la base légale entre en vigueur, les dépenses peuvent être effectuées.

Concernant l'art. 46

L'équivalent du crédit additionnel pour les crédits d'engagement est, au niveau des crédits budgétaires, le crédit supplémentaire. Le crédit supplémentaire complète un crédit budgétaire jugé insuffisant. Ici également, les crédits doivent être sollicités avant de procéder à tout nouvel engagement. Conformément à l'art. 47, le dépassement du crédit demeure réservé. C'est au Parlement que revient la décision définitive sur l'octroi de crédits supplémentaires.

Concernant l'art. 47

Il existe trois circonstances dans lesquelles un dépassement du crédit budgétaire est autorisé :

1. Urgence : lorsque l'engagement d'une charge ou d'une dépense ne peut être ajournée sans avoir de conséquences négatives pour le canton.
2. Les dépenses liées au sens de l'art. 5 : les dépenses supplémentaires dues au renchérissement en font également partie.

3. Recettes en concurrence : il peut s'agir de revenus et de recettes matériels ; pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire, des réserves peuvent être réalisées au préalable afin de financer les dépassements de crédits.

Une certaine marge d'appréciation est laissée aux autorités compétentes lorsqu'il s'agit de définir les termes de dépenses urgentes et liées. Par souci de garantir les principes démocratiques, cette marge d'appréciation doit être mise en œuvre avec retenue. L'exécutif et le Parlement doivent dans ce domaine développer une pratique. Conformément aux dispositions de l'al. 3 qui prévoit que le Parlement peut solliciter le Gouvernement pour les dépassements de crédits, le pouvoir législatif peut établir des rapports correspondants.

Concernant l'art. 48

En principe, les crédits budgétaires et supplémentaires qui ne sont pas utilisés expirent à la fin de l'exercice comptable. Les reports de crédit et la formation de réserves restent cependant réservés au sens de l'art. 48 al. 2 et al. 3. La possibilité d'avoir recours à un report de crédit se limite au retard des projets d'investissement, des entreprises et projets individuels. Ne peuvent être reportés, les crédits qui se répètent tous les ans, car cela aurait un impact négatif sur le principe de l'annualité du budget.

Les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire peuvent créer deux types de réserves. Lorsque des enveloppes budgétaires ne peuvent pas être utilisées dans leur totalité pour des raisons de report de projets, ces sommes inutilisées peuvent dans ce cas être reportées dans le sens du report du crédit dans des réserves. Il s'agit de réserves affectées lesquelles serviront à poursuivre le projet. Autrement, des réserves peuvent également être constituées lorsqu'une amélioration du montant net est réalisée après avoir atteint les objectifs fixés par l'apport de recettes non inscrites au budget ou lorsque les unités administratives enregistrent des charges inférieures à celles prévues au budget. Il s'agit de réserves générales sur lesquelles l'unité administrative peut prendre ses propres décisions. Dans ce contexte, les unités administratives sont encouragées à améliorer le rapport coût-utilité lors de la réalisation des projets. De telles réserves servent à couvrir les éventuels dépassements de crédit (art. 47 al. 2)

Concernant l'art. 49

Les financements spéciaux sont un acquis du MCH1. Ils ont de manière générale fait leur preuve. Les restrictions au sens de l'art. 49 al. 1 font cependant autorité (base légale, aucune affectation d'impôts généraux). Les financements spéciaux doivent être portés au bilan et les transactions des financements spéciaux doivent être comptabilisées au compte de résultats et inscrits au compte des investissements. Cela correspond également au principe de l'exhaustivité du budget (art. 17 let. C). Le principe du calcul intégral des coûts en ce qui concerne les financements spéciaux, régi par l'art. 49 al. 3, doit être respecté. Cela vaut également pour l'établissement du taux d'intérêt applicable

aux avances ou aux engagements pour les financements spéciaux. Les modalités correspondantes doivent être prévues de manière plus concrète dans la loi spécifique.

Concernant l'art. 50

L'art. 50 tient compte, dans sa forme générale, du principe de l'image fidèle prévu dans les normes IPSAS, qui tient lieu d'objectif général à atteindre au sens du MCH2.

Concernant l'art. 51

Le MCH2 doit tenir lieu de dispositif de présentation des comptes. Une dérogation à ces règles est possible sur certains points. Cette dérogation doit être exposée et justifiée dans les comptes annuels. Bien entendu, le Conseil d'Etat peut également, à travers une règle formulée dans une loi formelle, être contraint par le Parlement à appliquer, sous une forme ou une autre, une loi spécifique différemment par rapport à la norme. Toute dérogation à ces règles arrêtée par le Parlement doit être expressément exposée et motivée par le Conseil d'Etat dans l'annexe aux comptes annuels. Cette transparence est en particulier requise car la situation budgétaire peut faire l'objet d'interprétations et d'évaluations non seulement de la part du Parlement, mais également de la part de créanciers, d'organisations au niveau national, de la science, etc.

Concernant l'art. 52

L'art. 52 définit et fixe les principes essentiels qui régissent la présentation des comptes. Cf. Recommandation 02 pour obtenir des notes explicatives.

Concernant l'art. 53

L'art. 53 contient les dispositions fondamentales qui régissent l'établissement du bilan. Il y définit notamment comment les actifs, les engagements et les provisions doivent être portés au bilan.

Concernant l'art. 54

L'art. 54 contient les dispositions concernant la valeur à laquelle les capitaux de tiers et le patrimoine financier doivent être pris en compte dans le bilan. Pour les capitaux de tiers et de patrimoine financier, c'est le principe de l'évaluation à la valeur nominale qui fait autorité. Les capitaux de tiers, par ex. les obligations, ne doivent pas, par conséquent, être réévalués en cas de modifications de la valeur marchande résultant d'un changement du taux d'intérêt. Quant au patrimoine financier, c'est le principe de l'évaluation à la valeur d'acquisition qui s'applique lors de la première inscription au bilan. Le patrimoine financier doit être réévalué au terme de chaque nouvelle période, la valeur vénale faisant autorité. Des diminutions durables de la valeur du patrimoine financier doivent être corrigées sans délai par une nouvelle comptabilisation.

Concernant l'art. 55

Dans le patrimoine administratif également, c'est le principe de l'évaluation à la valeur d'acquisition qui s'applique. Les immobilisations du patrimoine administratif qui sont sujettes à une diminution de

valeur en raison de l'utilisation doivent être amorties en fonction de leur durée d'utilisation. La durée d'utilisation est régie par les dispositions du manuel MCH2. Elle peut également être définie par le Conseil d'Etat. Cette durée ne doit cependant pas s'éloigner de la réalité. Des amortissements supplémentaires inscrits au patrimoine administratif peuvent être effectués sur la base d'une règle générale qui doit être définie de manière durable. Des amortissements supplémentaires liés à la conjoncture et destinés à détériorer la clôture des comptes à des fins tactiques ne sont pas tolérés. Une disposition basée sur une règle pour les amortissements supplémentaires peut être par exemple que des amortissements supplémentaires doivent être effectués afin qu'un amortissement de 10 %de la valeur résiduelle soit atteint.

Concernant l'art. 56

La réglementation du périmètre de consolidation constitue également une nouveauté essentielle par rapport au MCH1. Le périmètre minimum de consolidation comprend chacune des entités qui sont indiquées à l'art. 2, al. 1 dans le champ d'application de la loi-modèle sur les finances. Ces institutions doivent faire l'objet d'une consolidation globale dans le cas où les valeurs comptables de ces institutions ne sont pas intégrées dans les comptes annuels. Concernant le périmètre de consolidation supplémentaire défini à l'art. 56, al. 2, il peut être décidé si et comment une consolidation peut avoir lieu ou si l'affectation doit figurer dans le tableau des participations ou dans le tableau des garanties. Le Conseil d'Etat doit définir le périmètre de consolidation ainsi que les méthodes de consolidation dans un acte législatif formel.

Concernant l'art. 57

L'art. 57 définit les différentes méthodes à appliquer pour la consolidation. La consolidation globale des installations qui se trouvent entièrement sous la responsabilité de la collectivité publique doit être recherchée. De plus, une continuité doit être recherchée dans le cadre du périmètre de consolidation. Dans le cas contraire, un tableau comparatif des séries temporelles devient plus compliqué à établir, avec les conséquences sur la politique budgétaire que cela peut entraîner.

Concernant l'art. 58

L'art. 58 définit le contrôle de gestion dans le sens moderne du terme. Le contrôle de gestion est une tâche de conduite financière et doit être distingué du contrôle des finances. Le contrôle des finances n'est pas régi par la présente loi sur les finances. Dans ce domaine, des lois indépendantes sont à édicter.

Concernant l'art. 59

L'art. 59 al. 1 mentionne les domaines d'application qui doivent être couverts par le contrôle de gestion. Les quatre domaines d'application qui sont mentionnés ont tous la même importance. Il convient par conséquent d'effectuer ce contrôle de gestion de façon complète. Le contrôle de gestion

doit recevoir l'importance qui lui revient, ce qui signifie que les coûts doivent être proportionnés à l'utilité. L'intensité est également dépendante de l'unité administrative concernée.
Le contrôle de gestion est lui-même soumis à une vérification d'un contrôle de gestion de rang supérieur. Ce dernier doit garantir que le contrôle de gestion est réellement effectué au niveau de l'administration et que les mesures prises sont autant que possibles harmonisées et adaptées à la situation.

Concernant l'art. 60

L'art. 60 définit le contenu de base de la comptabilité. Les modalités en sont définies à l'art. 61.

Concernant l'art. 61

La tenue des comptes est régie par les principes de l'exhaustivité, de la véracité, de la ponctualité et de la traçabilité. L'exhaustivité dans le contexte de la tenue des comptes signifie que toutes les opérations financières et tous les éléments comptables doivent être enregistrés intégralement et par période. La véracité signifie que les écritures comptables doivent correspondre aux faits et être effectuées conformément aux directives. Le principe de la ponctualité exige que les informations concernant les opérations financières soient consignées immédiatement (tous les jours ou toutes les semaines) et non ultérieurement, les opérations en question pouvant devenir difficiles à comprendre avec le temps. Par ailleurs, les opérations doivent être consignées par ordre chronologique. Afin d'être conformes au principe de la ponctualité, les opérations doivent être comptabilisées au moment de leur réalisation. La traçabilité signifie que les opérations financières doivent être enregistrées par écrit ou sous forme électronique de sorte qu'elles soient vérifiables par des personnes extérieures. Toutes les opérations financières doivent être accompagnées de pièces justificatives.

Concernant l'art. 62

La conservation des pièces justificatives est particulièrement importante pour une bonne tenue des comptes. Ces pièces justificatives peuvent être conservées de manière électronique ou sur papier. Sans pièces justificatives, les opérations financières ne sont pas vérifiables. En principe, les unités administratives conservent les pièces justificatives avec la comptabilité pendant dix ans. Les unités administratives dont les prestations sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée doivent conserver tous les documents relatifs aux objets immobiliers pendant vingt ans (cette période peut éventuellement être raccourcie suite à la révision de la législation de la taxe sur la valeur ajoutée).

Concernant l'art. 63

Pour plus de détails sur la comptabilité des immobilisations, cf. Recommandation 12.

Concernant l'art. 64

Les unités administratives doivent tenir des inventaires. Il existe deux catégories d'inventaires : l'inventaire comptable et l'inventaire matériel. L'inventaire comptable comprend les immobilisations,

stocks et réserves qui sont inscrits à l'actif. L'inventaire matériel comprend les immobilisations, stocks et réserves qui ne sont pas inscrits à l'actif. Par ailleurs, un enregistrement sur papier doit être effectué à la date de clôture des comptes afin de permettre un contrôle de l'inventaire. Les objets manquants doivent faire l'objet d'une recherche.

Concernant l'art. 65

Les unités administratives sont elles-mêmes responsables de la tenue régulière de leurs comptes dans leur domaine de compétence. Le Conseil d'Etat émet cependant les directives nécessaires relatives à l'aménagement matériel, organisationnel et technique de la tenue des comptes des unités administratives. Ceci garantit que les unités administratives tiennent leurs comptes de manière harmonisée, conformément à la législation et en répondant aux besoins du moment.

Concernant l'art. 66

Les unités administratives doivent tenir une comptabilité analytique. Cette dernière doit cependant répondre aux besoins des différentes unités administratives. Une comptabilité analytique est obligatoire pour les unités administratives gérées par mandat de prestations et enveloppe budgétaire. Elle attribue les charges et les revenus aux prestations. Selon la taille et les besoins des différentes unités administratives, la comptabilité analytique peut être tenue sous la forme d'une variante de base, d'une comptabilité analytique simple ou d'une comptabilité analytique étendue. Il convient ici de tenir compte des directives correspondantes de la Confédération qui sont applicables au sein de l'administration fédérale. La comptabilité analytique facilite la gestion des unités administratives ; elle fournit des bases permettant l'élaboration et l'évaluation du budget ainsi que la présentation des comptes. Elle peut, par exemple, aider à déterminer pour quelle prestation publique un meilleur rapport coût/utilité devrait être obtenu. Des détails concernant l'établissement d'une comptabilité analytique peuvent être obtenus dans le manuel « Modèle de comptabilité analytique harmonisé pour les cantons et les communes » de la CDF. Le Conseil d'Etat en règle par ailleurs les modalités.

Concernant l'art. 67

Le terme d'« imputation interne » est un élément très important du MCH1. Le MCH1 voulait en ces termes poser les bases pour un calcul simple des coûts totaux. Des imputations internes sont des facturations créditées ou débitées entre les unités administratives du canton. Les imputations internes continuent également d'être nécessaires dans le MCH2 comme élément de comptabilité financière. Les imputations internes de la comptabilité financière doivent cependant être simplifiées. La transparence des coûts est garantie par la comptabilité analytique, où chaque coût et chaque recette sont attribués aux prestations ou groupes de prestations.

Concernant l'art. 68

Le Conseil d'Etat est en principe responsable du contrôle interne. Le contrôle interne prend une importance toute particulière dans le cadre de la gestion d'ensemble des risques. Il aide à définir une stratégie pour une meilleure protection du patrimoine. Les tâches de la gestion des risques sont :

- de protéger le patrimoine ;
- de garantir la bonne utilisation des fonds ;
- de prévenir ou déceler des erreurs et des irrégularités dans la présentation des comptes ;
- de garantir la régularité de la présentation des comptes ;
- de garantir la fiabilité des rapports.

Dans la définition des mesures, il convient de tenir compte des risques encourus et du rapport coût/utilité. Les risques qui affectent la situation financière peuvent être de nature externe (zones dangereuses, dégradation de la situation économique, etc.) ou de nature interne (tenue des comptes fautive, détournements de fonds, état précaire des liquidités ou des engagements conditionnels, etc.).

Concernant l'art. 69

Un système de contrôle interne comprend aussi bien des mesures réglementaires (par ex. l'établissement de directives et de règlements), qu'organisationnelles (par ex. la désignation des personnes responsables) et techniques (par ex. l'installation et l'actualisation de systèmes électroniques de comptabilité). Ces mesures doivent être appliquées en accord avec le contrôle des finances en application des directives appropriées. Les directeurs des différentes unités administratives sont responsables de l'introduction, de l'utilisation et de la supervision du système de contrôle dans leur domaine de compétence.

Concernant l'art. 70

La section statistique financière a pour but de montre aux collectivités publiques comment elles doivent respecter les prescriptions de la statistique financière. Le Conseil d'Etat publie une statistique financière avec les comptes annuels. Cette statistique doit comprendre un tableau comparatif des séries temporelles. Par souci d'harmonisation, la statistique financière doit être conforme aux directives de la Confédération en la matière et être permettre une comparaison entre cantons et entre communes.

Concernant l'art. 71

La coopération avec l'Administration fédérale des finances est nécessaire dans le domaine de la statistique financière afin que les prescriptions du droit fédéral et des organisations internationales soient respectées. L'Administration fédérale des finances mettra à disposition des cantons et des communes des directives concernant la collecte des données statistiques.

Concernant l'art. 72

Les différentes responsabilités du Conseil d'Etat sont fixées à l'art. 72, mais non au sens d'une liste définitive. Les cantons et les communes devront définir les dispositions concrètes dans leur législation.

Concernant l'art. 73

L'art. 73 décrit les compétences du Département des finances. Alors que, selon l'art. 72, les tâches stratégiques importantes incombent au Conseil d'Etat, c'est le Département des finances qui est responsable de la gestion opérationnelle. Le Département des finances doit en particulier garantir, notamment en édictant des directives, que la comptabilité montre de manière durable et dans tous les domaines une qualité conforme aux exigences. De plus, la collecte de fonds en tant que tâche opérationnelle devrait être de la compétence du Département des finances. Celui-ci doit, par ailleurs, prendre en charge la gestion des investissements et du patrimoine financier en se conformant, cependant, uniquement aux directives de base du Conseil d'Etat.

Concernant l'art. 74

Les unités administratives répondent de l'utilisation judicieuse, rentable et économe des crédits qui leur sont attribués et des actifs qui leur sont confiés et font valoir les droits financiers envers des tiers. Elles ne peuvent contracter des engagements ou effectuer des paiements que dans les limites des crédits qui leur sont attribués. Il leur incombe d'effectuer à leur niveau les contrôles nécessaires afin que les prescriptions émanant de services de rang supérieur et de la législation soient respectées.

Concernant l'art. 75

Le passage du MCH1 au MCH2 demande du temps et des efforts, que l'on pense par ex. à la réévaluation de certains postes du bilan, à l'élaboration de l'annexe aux comptes annuels et à la collecte des données qu'elles supposent ou à d'autres adaptations. Dans le cadre du passage au MCH2, la loi-modèle prescrit uniquement un retraitement du patrimoine financier. Pour le patrimoine administratif, les valeurs comptables actuelles peuvent être reprises dans le bilan d'ouverture. Cf. Recommandation 19 pour la procédure à suivre lors du passage au MCH2.

Annexe F
Modifications des recommandations

Modifications par ordre chronologique

Recommandation concernée	Date	Nature de la modification
06 Corrections de valeur des actifs	28.01.2022	Révision totale et développement
11 Bilan	28.01.2022	Adaptation définitions et désignations groupes de comptes
12 Immobilisations et comptabilité des immobilisations	28.01.2022	Légère adaptation suite à la révision de la Recommandation 06
11 Bilan	13.05.2016	Révision totale et développement
20 Loi-modèle sur les finances	22.05.2015	Suppression de la recommandation et déplacement en annexe du manuel comptable
04 Compte de résultats	30.01.2015	Modification des dispositions sur la présentation de l'amortissement du découvert au bilan
10 Compte des investissements	30.01.2015	Amélioration de la définition de la notion d'investissement et clarification du lien entre le compte des investissements et le tableau des flux de trésorerie
14 Tableau des flux de trésorerie	30.01.2015	Clarification de la manière de présenter le flux de trésorerie provenant de l'activité de placement
18 Indicateurs financiers	25.01.2013	Séparation de la recommandation à proprement parler et des modalités de calcul des indicateurs ; ces modalités sont portées en annexe du manuel comptable
21 Instruments financiers	25.01.2013	Nouvelle recommandation

Modifications par recommandation

Recommandation concernée		Date	Nature de la modification
04	Compte de résultats	30.01.2015	Modification des dispositions sur la présentation de l'amortissement du découvert au bilan
06	Corrections de valeur des actifs	28.01.2022	Révision totale et développement
10	Compte des investissements	30.01.2015	Amélioration de la définition de la notion d'investissement et clarification du lien entre le compte des investissements et le tableau des flux de trésorerie
11	Bilan	13.05.2016	Révision totale et développement
11	Bilan	28.01.2022	Adaptation définitions et désignations groupes de comptes
12	Immobilisations et comptabilité des immobilisations	28.01.2022	Légère adaptation suite à la révision de la Recommandation 06
14	Tableau des flux de trésorerie	30.01.2015	Clarification de la manière de présenter le flux de trésorerie provenant de l'activité de placement
18	Indicateurs financiers	25.01.2013	Séparation de la recommandation à proprement parler et des modalités de calcul des indicateurs ; ces modalités sont portées en annexe du manuel comptable
20	Loi-modèle sur les finances	22.05.2015	Suppression de la recommandation et déplacement en annexe du manuel comptable
21	Instruments financiers	25.01.2013	Nouvelle recommandation

Annexe G
Glossaire

Actif *Aktiven* *Attivi* *Asset side*	En comptabilité financière, l'*actif* correspond au patrimoine de l'entité. Il figure dans la partie gauche du ►bilan (débit). Il indique dans quel but les capitaux de la collectivité publique (c'est-à-dire ses moyens financiers) sont utilisés. Les éléments de l'actif sont présentés selon leur degré de liquidité.
Actif circulant *Umlaufvermögen* *Attivo circolante* *Current assets*	*L'actif circulant* regroupe les disponibilités ainsi que les autres actifs qui, dans les 12 mois suivant la ►date de clôture des comptes, sont convertibles en disponibilités ou sont réalisables d'une autre manière.
Actif circulant net *Nettoumlaufvermögen* *Attivo circolante netto* *Net current assets*	L'*actif circulant net* est l'►actif circulant, déduction faite des ►capitaux de tiers à court terme.
Actifs de régularisation *Aktive Rechnungsabgrenzungen* *Delimitazione contabili attive* *Accrued and deferred assets*	Les *actifs de régularisation* –ou actifs transitoires- permettent de rattacher les ►charges à l'exercice auquel elles se rapportent vraiment, lorsque le décaissement correspondant à une charge a été effectué au cours de l'exercice précédent. Ils permettent également de rattacher les ►revenus à l'exercice pertinent, lorsque l'encaissement correspondant est attendu au cours de l'exercice suivant. Il s'agit d'écritures de régularisation passées au moment de la clôture des comptes de l'exercice et qui doivent être extournées au début de l'exercice suivant.
Actifs durables à caractère d'investissement *Dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter* *Beni durevoli a carattere di investimento* *Long-term capital assets*	Les *actifs durables à caractère d'investissement* -ou investissements- sont des ►actifs appartenant au ►patrimoine administratif. Ils procurent une utilité nouvelle, supplémentaire ou prolongée pendant plusieurs années, au plan quantitatif et/ou qualitatif et cela dans le cadre de la fourniture des prestations publiques exigées par la législation.
Actifs immobilisés *Anlagevermögen* *Attivi immobilizzati* *Fixed assets*	Les *actifs immobilisés* –ou immobilisations- sont des ►actifs destinés à servir durablement à l'activité de l'entité, par opposition à l'►actif circulant qui a vocation de changer de nature dans le cadre de l'►activité opérationnelle. Les actifs immobilisés appartiennent au ►patrimoine administratif lorsqu'ils composent le capital productif de prestations publiques. Ils appartiennent au ►patrimoine financier lorsqu'ils ne servent pas à fournir des prestations publiques et correspondent donc à des ►placements.
Actifs transitoires *Transitorische Aktiven* *Ratei e risconti attivi* *Accrued and deferred assets*	Voir ►actifs de régularisation.

Activité de financement *Finanzierungstätigkeit* *Attività finanziarie* *Financing activities*	L'*activité de financement* désigne l'activité déployée par la collectivité publique pour assurer un financement adapté par le biais de bailleurs de fonds externes (par ex. des banques). C'est la raison pour laquelle le ►flux de trésorerie provenant de l'activité de financement permet d'expliquer l'évolution des engagements à terme de la collectivité publique vis-à-vis de ses créanciers.
Activité de placement *Anlagentätigkeit* *Attività di piazzamento* *Investment activities*	L'*activité de placement* désigne l'activité déployée par la collectivité publique pour placer ses liquidités dans les ►actifs appartenant au ►patrimoine financier ou pour libérer des liquidités, par exemple à travers la vente d'actifs appartenant également au patrimoine financier.
Activité d'investissement *Investitionstätigkeit* *Attività di investimento* *Capital procurement activities*	L'*activité d'investissement* désigne l'activité déployée par la collectivité publique pour se doter d'un capital productif de prestations publiques, c'est-à-dire d'►actifs qui constitueront son ►patrimoine administratif.
Activité opérationnelle *Operative Tätigkeit* *Attività operative* *Operating activitie*s	L'*activité opérationnelle* désigne l'activité déployée par la collectivité publique afin de fournir les prestations prévu par les dispositions du droit public (Constitution, loi, ordonnance, règlement, etc.).
Amortissement dégressif *Degressive Abschreibung* *Ammortamento degressivo* *Declining-balance depreciation*	L'*amortissement dégressif* est une méthode d'amortissement (ou de dépréciation) consistant à appliquer un taux d'amortissement fixe à la valeur comptable résiduelle de l'►actif immobilisé au bilan. Par conséquent la charge d'amortissement décroît au cours de la durée d'utilisation de l'actif du ►patrimoine administratif.
Amortissement linéaire *lineare Abschreibung* *Ammortamento lineare* *Straight-line depreciation*	L'*amortissement linéaire* est une méthode d'amortissement (ou de dépréciation) consistant à appliquer un taux d'amortissement fixe à la valeur d'acquisition de l'►actif immobilisé. Par conséquent, la charge d'amortissement est constante au cours de la durée d'utilisation de l'actif du ►patrimoine administratif.
Annexe (aux comptes) *Anhang* *Allegato di bilancio* *Notes (to the accounts)*	L*'annexe* constitue une partie des ►comptes annuels, au même titre que le ►compte de résultats, le ►compte des investissements, le ►bilan et le ►tableau des flux de trésorerie. Elle contient les indications supplémentaires permettant d'apprécier l'état des finances, du patrimoine et du résultat, ainsi que les risques financiers.
Autofinancement *Selbstfinanzierung* *Autofinanziamento* *Self-financing*	L'*autofinancement* désigne le financement que l'entité parvient à dégager à travers son ►activité opérationnelle et qu'elle peut utiliser pour financer ses ►investissements sans recours à un financement externe. De manière succinct, l'autofinancement correspond à la somme du résultat total du ►compte de résultats et des ►amortissements (du ►patrimoine administratif).
Avec incidence sur les liquidités *Liquiditätswirksam* *Con impatto sulla liquidità* *With a cash impact*	Caractéristique d'une opération qui accroît ou réduit les liquidités et les ►placements à court terme. Le paiement d'une facture, l'encaissement d'impôts ou d'émoluments sont des opérations *avec incidence sur les liquidités*.

Bilan *Bilanz* *Bilancio* *Statement of financial position (balance sheet*)	Le *bilan* présente la situation financière de l'entité à un moment donné en mettant en regard son patrimoine, ses ►actifs dans la partie gauche (au débit) et, dans sa partie droite (au crédit) ses ►passifs, les ►capitaux de tiers et le ►capital propre. Ce dernier représente la différence entre le patrimoine et les capitaux de tiers.
Budget *Budget* *Preventivo* *(Beginning-of-the-year) budget*	Le *budget* est un acte juridique voté par le législatif de la collectivité publique concernée. Pour ce qui est de l'►activité opérationnelle, il énonce les ►revenus attendus et les ►charges autorisées pour l'exercice à venir. Pour ce qui est de l'►activité d'investissement, il précise quel peut être le montant des ►dépenses et des ►recettes d'investissement attendues.
Budgétisation *Budgetierung* *Processo di 3perative3* *Budgeting*	La *budgétisation* est le processus par lequel une collectivité publique prévoit, élabore et adopte son ►budget.
Capital propre *Eigenkapital* *Capitale proprio* *Equity capital*	Le *capital propre* apparaît au ►passif du ►bilan, comme la différence entre le ►patrimoine et les ►capitaux de tiers. Concrètement, il peut être constitué de fonds, de ►préfinancements, de réserves et du résultat cumulé des exercices précédents. Lorsque ce résultat cumulé est négatif (excédent cumulé de charges), on parle de découvert du bilan.
Capitaux de tiers *Fremdkapital* *Capitale di terzi* *Debt capital*	Les *capitaux de tiers* sont des engagements de l'entité résultant d'événements passés et susceptibles de donner lieu à l'avenir à une sortie de fonds. Ils sont présentés en fonction de leur degré d'exigibilité (court terme, long terme)
Catégories d'immobilisations *Anlagekategorien* *Categorie di immobilizzazioni* *Categories of fixed assets*	Les *catégories d'immobilisations* permettent de regrouper les ►actifs immobilisés selon le type et selon qu'ils appartiennent au ►patrimoine administratif ou au ►patrimoine financier.
Charge *Aufwand* *Spese* *Expense*	Une *charge* est une consommation ou une utilisation de ressources par une entité, pendant une ►période comptable, pour fournir des biens et des services. Elle correspond à une perte de substance économique. Une charge apparaît dans la partie gauche du ►compte de résultats (au débit).
Charge extraordinaire *Ausserordentliche Aufwand* *Spesa straordinaria* *Extraordinary Expense*	Une charge ne peut être considérée comme une *charge extraordinaire* que si elle ne pouvait en aucune manière être prévue, si elle échappe à toute influence ou contrôle, si elle ne relève pas de l'activité opérationnelle (fourniture des prestations) et si son montant est important. Par ailleurs, le recours à des instruments de politique budgétaire, comme les amortissements supplémentaires ou le découvert du bilan, les attributions à des fonds, à des réserves et à des ►préfinancements doit obligatoirement être comptabilisé comme une charge extraordinaire.
Comptabilité d'exercice (principe de la) *Periodenabgrenzung (Grundsatz der)* *Principio di competenza* *Accrual accounting*	Le terme *comptabilité d'exercice* caractérise un principe d'établissement des comptes selon lequel les ►revenus et les ►charges engendrées par l'activité de l'entité sont enregistrés au cours de l'exercice pendant lequel les faits générateurs ont été constatés, la date d'encaissement ou de décaissement n'étant pas prise en compte (dans ce second cas, on parle de comptabilité de caisse). Le principe de la comptabilité d'exercice est aussi parfois appelé principe d'échéance.

Compte de résultats *Erfolgsrechnung* *Conto economico* *Statement of financial performance (income statement)*	Le *compte de résultats* enregistre les ►charges et les ►revenus. Le résultat d'un exercice est déterminé par la différence entre tous les revenus et toutes les charges : excédent de revenus (boni) ou excédent de charges (déficit).
Compte des investissements *Investitionsrechnung* *Conto investimenti* *Statement of capital expenditures*	Le *compte des investissements* enregistre les ►dépenses d'un montant important et d'une ►durée d'utilisation de plusieurs années, ainsi que les ►recettes y afférant. Dans la perspective de l'établissement du ►tableau de flux de trésorerie, il constitue la base du calcul du ►flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement dans le ►patrimoine administratif.
Comptes annuels *Jahresrechnung* *Annual financial reports* *Cnti annuali* *Annual accounts*	Les *comptes annuels* se composent du ►compte de résultats, du ►compte des investissements, du ►bilan, du ►tableau des flux de trésorerie et de l'►annexe. Ils sont établis à la ►date de clôture des comptes, selon les exigences légales et en fonction des recommandations de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances.
Consolidation *Konsolidierung* *Consolidamento* *Consolidation*	En comptabilité, la *consolidation* désigne l'action consistant à regrouper et à apurer les comptes individuels (notamment le ►compte de résultats et le ►bilan) de plusieurs entités en un compte global (comptes consolidés) comme si elles ne formaient qu'une seule entité économique.
Consolidation globale *Vollkonsolidierung* *Consolidamento integrale (metodo del)* *Full consolidation*	Avec la méthode dite de la *consolidation globale*, les ►actifs et les ►passifs, ainsi que les ►charges/►dépenses et ►revenus/►recettes d'une entité contrôlée sont repris en totalité dans la comptabilité consolidée. Les transactions entre une entité contrôlée et la collectivité publique qui consolide sont éliminées.
Consommation *Konsum* *Consumo* *Consumption*	La *consommation* est une ►dépense qui n'a pas pour finalité de créer un ►actif durable, contrairement à l'►investissement. Ce type de dépenses concerne des biens et services qui sont consommés immédiatement ou dans un délai limité.
Contribution d'investissement *Investitionsbeitrag* *Contributo da terzi per investimenti* *Capital grant fund*	Une *contribution d'investissement* est un transfert de la part de l'entité subventionnante visant à financer tout ou partie de la ►dépense d'investissement consentie par la collectivité publique bénéficiaire. Si la collectivité publique applique pleinement le ►principe du produit brut, elle inscrit séparément dans son ►bilan la contribution d'investissement qu'elle obtient. Sinon, la contribution est portée en diminution de la valeur au bilan de l'►investissement subventionné.
Correction de valeur *Wertberichtigung* *Rettifica di valore* *Impairment*	La *correction de valeur* –ou réévaluation- est une opération comptable consistant à modifier –soit à la baisse, soit à la hausse- la valeur au ►bilan d'un ►actif appartenant au ►patrimoine administratif ou au ►patrimoine financier lorsque la valeur économique de cet actif diminue ou augmente. Cette opération doit être entreprise si le changement de valeur est durable. Quoi qu'il en soit, le ►patrimoine financier doit faire périodiquement l'objet d'une nouvelle évaluation.
Date de clôture des comptes *Bilanzstichtag* *Data di chiusura dei conti* *Balance sheet date*	La *date de clôture des comptes* est le jour de l'exercice à la date duquel les ►comptes annuels sont établis et à laquelle le ►bilan se réfère.

Délimitation des impôt (principe de la) *Steuerabgrenzungs-Prinzip* *Delimitazione delle imposte (principio della)* *Deferred tax principle*	Le *principe de la délimitation des impôts* prévoit de comptabiliser les revenus fiscaux, dans l'exercice correspondant à l'année pour laquelle l'impôt est dû, c'est-à-dire en principe l'année pendant laquelle la substance imposable est acquise. Evidemment, selon ce principe, on ne dispose pas encore, au moment de la comptabilisation, de données précises. Il faut alors recourir à des estimations ou des approximations. Le modèle comptable harmonisé recommande aux collectivités publiques de comptabiliser, dans la mesure du possible, les recettes fiscales selon ce principe. Le principe alternatif est celui de l'►échéance des impôts.
Dépense *Ausgabe* *Uscita* *Expenditure*	En droit financier, on entend par *dépense* l'utilisation du ►patrimoine financier pour remplir des tâches d'utilité publique. Il s'agit d'une sortie de fonds soit dans le cadre de l'►activité opérationnelle, soit dans le cadre de l'►activité d'investissement. Toute dépense nécessite une base légale et un crédit.
Dépense courante *Laufende Ausgabe* *Uscita corrente* *Current expenditure*	Une *dépense courante* est une sortie de fonds permettant à la collectivité publique, dans le cadre de son ►activité opérationnelle, d'acquérir des ressources dont l'utilité se limite à moins d'un an. Par opposition à la ►dépense d'investissement, la dépense courante n'est pas portée au ►compte des investissements. Mais elle nécessite une base légale et un crédit.
Dépense d'investissement *Investitionsausgabe* *Uscita per investimenti* *Capital expenditure*	Une *dépense d'investissement* est une sortie de fonds permettant à la collectivité publique d'acquérir un capital productif pour fournir les prestations publiques exigées par la législation. Par opposition à la ►dépense courante, la dépense d'investissement est portée à l'►actif du bilan, dans le ►patrimoine administratif, pour être ensuite amortie. Elle nécessite une base légale et un crédit.
Durée d'utilisation *Nutzungsdauer* *Ciclo di vita* *Useful life*	La *durée d'utilisation* désigne la durée pendant laquelle un ►actif appartenant notamment au ►patrimoine administratif peut être utilisé. On distingue la durée d'utilisation technique et la durée d'utilisation économique. La durée d'utilisation technique se définit en fonction de l'usure et de l'obsolescence de l'actif. La durée d'utilisation économique dépend de l'usage judicieux qui est fait de l'actif, du point de vue économique. Durée d'utilisation technique et durée d'utilisation économique peuvent s'écarter l'une de l'autre (par ex. dans le cas d'ordinateurs).
Echéance des impôts (principe de l') *Steuer-Soll-Prinzip* *Scadenza (principio di)* *Tax due date principle*	Le *principe de l'échéance des impôts* prévoit de comptabiliser les revenus fiscaux dans l'exercice correspondant à la date de facturation au contribuable. Le principe alternatif offert par le modèle comptable harmonisé est celui de la ►délimitation des impôts.
Engagement *Verbindlichkeit* *Impegni* *Obligation*	Voir ►capitaux de tiers.

Engagement conditionnel *Eventualverbindlichkeit* *Impegno convenzionale* *Contingent liability*	Un *engagement conditionnel* est un engagement possible découlant d'un événement passé (avant la date de clôture des comptes). Toutefois cet engagement ne deviendra effectif que lorsqu'il aura été confirmé par un événement à venir. Contrairement aux ►provisions, les engagements conditionnels ne présentent pas la caractéristique d'être des engagements juridiques ou implicites. Ces engagements ne sont pas inscrits au ►passif du bilan, mais sont présentés dans l'►annexe aux comptes.
Etat du capital propre *Eigenkapitalnachweis* *Stato del capitale proprio* *Statement of changes in equity*	L'*état du capital propre* renseigne de manière détaillée sur les changements ayant affecté le ►capital propre (réserves, fonds, capital propre dans le sens strict du terme). Il fait partie de l'►annexe aux comptes.
Evaluation (principe de) *Bewertungsgrundsätze* *Valutazione (principio di)* *Valuation principle*	Les *principes d'évaluation* sont des principes selon lesquels les postes du ►bilan sont évalués pour établir les comptes. Suivant les cas, le modèle comptable harmonisé MCH2 prévoit que l'évaluation se fasse à la valeur nominale, à la valeur vénale ou au coût ou valeur d'acquisition.
Financement spécial *Spezialfinanzierung* *Finanziamento speciale* *Special funding*	Un *financement spécial* est une affectation partielle ou complète de ►recettes particulières à l'accomplissement d'une tâche publique spécifique (►recettes affectées) en vertu de dispositions légales ou réglementaires.
Flux de trésorerie provenant de l'activité de financement *Geldfluss aus Finanzierungs-tätigkeit* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività finanziarie* *Cash flow from financing activites*	Le *flux de trésorerie provenant de l'activité de financement* est constitué des entrées de trésorerie provenant notamment de nouveaux emprunts et des sorties de trésorerie pour rembourser des emprunts échus. La différence entre ces entrées et ces sorties de trésorerie permet de connaître l'évolution des engagements à terme de la collectivité publique vis-à-vis de ses créanciers.
Flux de trésorerie provenant de l'activité de placement *Geldfluss aus Anlagentätigkeit* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività di piazzamento* *Cash flow from investment activities*	Le *flux de trésorerie de l'activité de placement* dans le ►patrimoine financier est constitué des liquidités absorbées par les ►placements réalisés dans des actifs appartenant au patrimoine financier (sortie de trésorerie) et des liquidités libérées par la vente de placements dans des ►actifs appartenant au patrimoine financier (entrées de trésorerie).
Flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement *Geldfluss aus Investitionstätigkeit* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività di investimento* *Cash flow from capital procurement activities*	Le *flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement* est constitué des ►recettes et des ►dépenses d'investissement ►avec incidences sur la trésorerie. Dans le cas d'une collectivité publique, la différence entre ces entrées et ces sorties de trésorerie est généralement négatif. En effet, les ►recettes d'investissement ne suffisent souvent pas à financer les ►dépenses d'investissement.

Flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle *Geldfluss aus operativer Tätigkeit* *Flusso di mezzi liquidi proveniente da attività operative* *Cash flow from operating activities*	Le *flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle* est constitué des ►revenus et des ►charges ►avec incidences sur la liquidité résultant de l'►activité opérationnelle. La différence entre ces entrées et ces sorties de trésorerie permet de savoir dans quelle mesure l'activité opérationnelle dégage davantage de trésorerie qu'elle n'en consomme.
Garantie *Gewährleistung* *Garanzia* *Warranty obligation*	La *garantie* est l'obligation que la loi ou le contrat impose à l'entité qui transmet la propriété ou la jouissance d'un bien ou d'une créance. La définition englobe aussi bien les ►engagements conditionnels (par ex. cautionnements, obligations de garantie, responsabilité en cas de cession de créance, constitution de gages) que les faits à caractère conditionnel (par ex. garanties de déficit, peines conventionnelles, dédits, risques de contentieux).
Image fidèle (principe de) *True and Fair View (Prinzip)* *True and fair view (principio della)* *True and fair view principle*	Le principe de *l'image fidèle (true and fair view)* est un principe général de présentation des comptes selon lequel les ►comptes annuels doivent refléter fidèlement les faits économiques. Dans cette perspective, les comptes doivent être dénués de toute altération ou manipulation et répondre ainsi aux besoins de leurs destinataires.
Immobilisation *Anlage* *Immobilizzazione* *Fixed asset*	Voir ►actifs immobilisés.
Imputations internes *Interne Verrechnungen* *Addebiti ed accrediti interni* *Internal service charges and revenues*	Les *imputations internes* sont des écritures de débit ou de crédit relatives aux ►charges et aux ►revenus enregistrés à l'intérieur du ►compte de résultats pour refléter les services offertes et consommés entre les unités administratives d'une même collectivité publique. La somme des charges imputées doit correspondre à la somme des revenus imputés.
Inscription à l'actif *Aktivierung* *Attivazione* *Capitalisation*	L'*inscription à l'actif* –ou activation- correspond à la comptabilisation d'un actif dans le ►bilan de l'entité. Cette inscription est souvent soumise à diverses conditions, dont une ►limite d'inscription à l'actif. Par ailleurs, inscrire une ►dépense d'investissement à l'►actif signifie enregistrer cette dépense parmi les actifs du ►patrimoine administratif.
Institution *Anstalt* *Ente* *Public utility*	Une *institution* est une entité autonome créée pour accomplir des tâches publiques. Ce type d'entité dispose d'un ensemble de moyens qui sont affectés durablement à l'accomplissement de ses tâches. L'institution peut être de droit public ou de droit privé. Elle peut être autonome ou dépendre administrativement d'une collectivité publique.
Investissements *Investitionen* *Investimenti* *Capital assets*	Voir ►Actifs durables à caractère d'investissement
IPSAS	Acronyme pour *International Public Sector Accounting Standards.* En tant que normes internationales, elles sont les bases pour la présentation des comptes du secteur public. Ces normes sont élaborée par le comité IPSAS (*IPSAS Board*), un organe indépendant de l'IFAC (*International Federation of Accountants*).

Limite d'inscription à l'actif *Aktivierungsgrenze* *Limite di iscrizione all'attivo* *Threshold for capitalisation*	La *limite d'inscription à l'actif* correspond au montant à partir duquel une ►dépense ou une ►dépense d'investissement doit être enregistrée parmi les ►actifs du ►patrimoine administratif dans le ►bilan.
Méthode d'amortissement *Abschreibungsmethode* *Metodo d'ammortamento* *Depreciation method*	La *méthode d'amortissement* spécifie comment la valeur d'acquisition d'une ►immobilisation appartenant au ►patrimoine administratif se répartit sur sa durée d'utilité. La méthode peut être celle de l'►amortissement linéaire ou de l'►amortissement dégressif.
Méthode de consolidation *Konsolidierungsmethode* *Metodo di consolidamento* *Consolidation method*	Une *méthode de consolidation* est une technique permettant la ►consolidation. Il est recommandé aux collectivités publiques d'utiliser la méthode de la ►consolidation globale ou celle de la ►mise en équivalence.
Mise en équivalence (méthode de la) *Equity-Methode* *Patrimonio netto (metodo del)* *Equity method*	La *mise en équivalence* est une ►méthode de consolidation avec laquelle seule la part détenue dans le ►capital propre et dans le résultat partiel de l'entité contrôlée sont enregistrés dans le ►bilan ou le ►compte de résultats consolidés.
Modèle comptable harmonisé *Harmonisiertes Rechnungsmodell* *Modello contabile armonizzato* *Harmonised accounting model*	Le *modèle comptable harmonisé* détaille les modalités selon lesquelles les entités publiques suisses, en particulier les cantons et les communes, doivent présenter leurs comptes. Il s'articule autour d'un ►compte de résultats, d'un ►compte des investissements, d'un ►bilan, d'un ►tableau des flux de trésorerie et d'une ►annexe aux comptes. Il est régi par les recommandations émises par la Conférence des directrices et des directeurs cantonaux des finances.
Participation *Beteiligung* *Partecipazione* *Participating interest*	Dans le cadre du modèle comptable harmonisé, la notion de *participation* recouvre le fait pour une collectivité publique de participer au capital d'une entité tierce (assurances immobilières, banques cantonales). Cette notion recouvre aussi le fait d'être impliqué dans une entité, de contribuer de façon déterminante à ses frais d'exploitation, de pouvoir largement l'influencer ou d'avoir une responsabilité envers elle.
Passif *Passiven* Passivi *Liability side*	En comptabilité financière, le *passif* correspond aux capitaux de la collectivité publique (c'est-à-dire ses moyens financiers). Il figure dans la partie droite du ►bilan (crédit). Il indique comment le patrimoine de l'entité est financé, soit par du ►capital propre, soit par des ►capitaux de tiers. Les éléments du passif sont présentés selon leur degré d'exigibilité.
Passifs de régularisation *Passive Rechnungsabgrenzungen* *Delimitazioni contabili passive* *Accrued and deferred liabilities*	Les *passifs de régularisation* –ou passifs transitoires- permettent de rattacher les ►charges à l'exercice auquel elles se rapportent vraiment, lorsque le décaissement correspondant à une charge doit être effectué au cours de l'exercice suivant. Ils permettent également de rattacher les ►revenus à l'exercice pertinent, lorsque le montant correspondant a déjà été encaissé, mais que le revenu concerne effectivement l'exercice suivant. Il s'agit d'écritures de régularisation passées au moment de la clôture des comptes de l'exercice en cours et qui doivent être extournées au début de l'exercice suivant.
Passifs transitoires *Transitorische Passiven* *Ratei e risconti passivi* *Accrued and deferred liabilities*	Voir ►passifs de régularisation.

Patrimoine administratif *Verwaltungsvermögen* *Beni amministrativi* *Administrative assets*	Le *patrimoine administratif* comprend tous les ►actifs qui servent directement à accomplir une tâche publique. Puisqu'il constitue le capital productif de la collectivité publique, il ne peut être cédé sans compromettre l'accomplissement des tâches exigées par le droit public.
Patrimoine financier *Finanzvermögen* *Beni patrimoniali* *Non administrative assets*	Le *patrimoine financier* comprend tous les ►actifs qui ne servent pas directement à accomplir une tâche publique. Ces actifs ont souvent un caractère de ►placement et ne constituent donc pas le capital productif de la collectivité publique. Ils peuvent dont être cédés sans compromettre l'accomplissement des tâches exigé par le droit public.
Périmètre de consolidation *Konsolidierungskreis* *Perimetro di consolidamento* *Scope of consolidation*	Le *périmètre de consolidation* désigne l'ensemble des entités retenues pour l'établissement des comptes consolidés d'une collectivité publique. La définition du périmètre constitue le point de départ de toute démarche de consolidation.
Période comptable *Rechnungsperiode* *Periodo contabile* *Reporting period (accounting period)*	La *période comptable* correspond au laps de temps entre deux clôtures des comptes. Elle correspond généralement à une année entière (exercice) calquée sur l'année civile.
Placement *(Geld)anlage* *Piazzamento* *Investment*	Un *placement* est un ►actif auquel la collectivité publique consacre des liquidités, non pas dans le but d'exécuter une tâche publique, mais dans le but de réaliser une opération à caractère financier avec une perspective de rendement. La notion de placement diffère de celle d'►investissement, puisqu'un investissement est un actif devant être détenu par la collectivité publique pour lui permettre de fournir les prestations publiques exigées par le droit public. C'est pourquoi un placement doit être catégorisé dans le ►patrimoine financier, tandis qu'un investissement doit être catégorisé dans le ►patrimoine administratif.
Préfinancement *Vorfinanzierung* *Prefinanziamento* *Prefinancing*	Un *préfinancement* correspond à une constitution de réserves pour des projets qui n'ont pas encore été adoptés. Selon les recommandations de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances, il s'agit d'une opération de politique budgétaire. Cette opération doit donc être présentée comme une ►charge extraordinaire dans le ►compte de résultats.
Produit brut (principe du) *Bruttodarstellung* *Iscrizione al valore lordo (principio della)* *Gross presentation*	Selon le *principe du produit brut*, les ►charges sont présentées séparément des ►revenus, les ►actifs séparément des ►passifs et les ►dépenses d'investissement séparément des ►recettes d'investissement, sans compensation réciproque, et pour leur montant intégral
Provision *Rückstellung* *Accantonamento* *Provision*	Une *provision* est un engagement juridique ou implicite probable, 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 estimés. Contrairement aux ►engagements conditionnels, les provisions sont inscrites au ►passif du bilan.

Prudence (principe de) *Vorsichtsprinzip* *Prudenza (principio della)* *Precautionary principle*	Le *principe de prudence* vise à éviter tout risque de transférer sur les exercices futurs des incertitudes financières susceptibles de grever l'état des finances, du patrimoine et du résultat. Il prévoit donc que les ►comptes annuels soient établis sur la base d'une appréciation prudente de la réalité. Ainsi, tous les risques susceptibles d'influencer négativement la situation financière doivent être pris en considération. Concrètement, les ►actifs immobilisés seront, par exemple, plutôt évalués de manière conservatrice afin d'éviter toute risque de surévaluation.
Recette *Einnahme* *Entrata* *Receipt*	En droit financier, une *recette* est un apport de disponibilités provenant de l'►activité opérationnelle ou de l'►activité d'investissement. Elle est utilisable pour toute ►dépense, respectivement pour réaliser des ►placements. La majorité des recettes reposent sur une base légale. L'►activité de placement et l'►activité de financement peuvent apporter des disponibilités, mais il ne s'agit pas de recettes au sens du droit financier.
Recette affectée *Zweckgebundene Einnahme* *Entrata vincolata* *Earmarked receipt*	Une *recette affectée* est une ►recette qu'il est prévu, en vertu de dispositions légales, d'utiliser pour financer l'exécution d'une tâche publique précise. Les taxes de stationnement utilisés pour l'entretien des places de parc en sont un exemple
Recette courante *Laufende Einnahme* *Entrata corrente* *Current receipt*	Une *recette courante* est une entrée de fonds obtenue par la collectivité publique dans le cadre de son ►activité opérationnelle. Par opposition à la ►recette d'investissement, la recette courante n'est pas portée au ►compte des investissements. Elle repose généralement sur une base légale.
Recette d'investissement *Investitionseinnahme* *Entrata per investimenti* *Capital receipt*	Une *recette d'investissement* est une entrée de fonds en lien avec un ►investissement. Outre les ►contributions d'investissement, il peut s'agir d'une ►recette provenant du transfert d'immobilisations dans le ►patrimoine financier, d'un remboursement de contribution d'investissement, d'un remboursement de prêts du ►patrimoine administratif ou d'un transfert de ►participations du patrimoine administratif au patrimoine financier.
Réévaluation *Wertberichtigung* *Rettifica di valore* *Impairment*	Voir ►Correction de valeur
Réserve liée au retraitement du patrimoine administratif *Aufwertungsreserve* *Riserva di rivalutazione dei beni amministrativi* *Administrative assets revaluation reserve*	La *réserve liée au retraitement (du patrimoine administratif)* fait partie du ►capital propre de la collectivité publique. Elle peut être créée au moment de l'introduction du MCH2, si cette introduction implique de corriger (en principe à la hausse) la valeur au ►bilan du ►patrimoine administratif. En alimentant cette réserve, on évite que le retraitement ait un impact sur le ►compte de résultats. Ultérieurement la réserve est peu à peu dissoute afin de compenser le surcroît d'►amortissements découlant du ►retraitement. On évite ainsi que le retraitement n'alourdisse les amortissements et détériore le solde du compte de résultats.
Réserve liée au retraitement du patrimoine financier *Neubewertungsreserve* *Riserva di rivalutazione dei beni patrimoniali* *Non administrative assets revaluation reserve*	La r*éserve liée au retraitement du patrimoine financier* fait partie du ►capital propre de la collectivité publique. Elle est créée au moment de l'introduction du MCH2 si cette introduction implique de corriger (en principe à la hausse) la valeur au ►bilan du ►patrimoine financier. En alimentant cette réserve, on évite que le retraitement ait un impact sur le ►compte de résultats.

Résultat d'exploitation *Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit* *Risultato operativo* *Operating result*	Le *résultat d'exploitation* est la différence entre les charges d'exploitation et les revenus d'exploitation. Il apparaît au premier niveau du ►compte de résultats. Les charges et revenus d'exploitation englobent toutes les ►charges et ►revenus d'une collectivité publique sauf les charges et revenus financiers et les ►charges extraordinaires et les ►revenus extraordinaires.
Résultat extraordinaire A*usserordentliches Ergebnis* *Risultato straordinario* *Extraordinary result*	Le *résultat extraordinaire* est la différence entre les ►charges extraordinaires et les ►revenus extraordinaires. Il apparaît au second niveau du ►compte de résultats.
Résultat financier *Ergebnis aus Finanzierung* *Risultato finanziario* *Financial result*	Le *résultat financier* est la différence entre les charges financières et les revenus financiers. Il apparaît au premier niveau du ►compte de résultats.
Résultat opérationnel *Operatives Ergebnis* *Risultato 11perative* *Ordinary result*	Le *résultat opérationnel* est le résultat provenant de l'►activité opérationnelle et ordinaire de la collectivité publique. Il s'agit de la somme du ►résultat d'exploitation et du ►résultat financier. Il n'inclut pas le ►résultat extraordinaire, car ce dernier n'est pas lié à l'activité opérationnelle et ordinaire.
Retraitement *Neubewertung* *Rivalutazione* *Restatement*	Le *retraitement* est une opération consistant à réviser en profondeur la manière dont les éléments du ►bilan sont évalués. Selon les recommandations de la Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances, les collectivités publiques ont l'obligation de retraiter leur ►patrimoine financier au moment du passage au MCH2. Par contre, le retraitement du ►patrimoine administratif est facultatif. Ce retraitement conduit généralement à une hausse sensible de la valeur des ►actifs et, par conséquent, donne lieu à la création d'une ►réserve liée au retraitement du patrimoine financier, respectivement du patrimoine administratif.
Revenu *Ertrag* *Ricavo* *Revenue*	Un *revenu* est un gain de substance obtenu par l'entité au cours d'un exercice. Un revenu se comptabilise dans la partie droite du ►compte de résultats (au crédit).
Revenu extraordinaire *Ausserordentliche Ertrag* *Ricavo straordinario* *Extraordinary revenue*	Un revenu ne peut être considéré comme un *revenu extraordinaire* que s'il ne pouvait en aucune manière être prévu, s'il échappe à toute influence ou contrôle, s'il ne relève pas de l'activité opérationnelle (fourniture des prestations) et si son montant est important. Par ailleurs, le recours à des instruments de politique budgétaire, comme les prélèvements sur des fonds, des réserves et des ►préfinancements doit obligatoirement être comptabilisé comme un revenu extraordinaire.
Sans incidence sur les liquidités *Liquiditätsunwirksam* *Senza impatto sulla liquidità* *Without cash impact*	Caractéristique d'une opération qui n'accroît ou ne réduit pas les liquidités et les ►placements à court terme. L'obtention d'un gain comptable ou les amortissements sont des opérations *sans incidence sur les liquidités*.
Solde du compte de résultats *Saldo der Erfolgsrechnung* *Risultato di esercizio* *Financial performance (annual result, profit or loss)*	Le *solde du compte de résultats* -ou résultat total du compte de résultats- est la différence entre l'ensemble des ►charges et des ►revenus d'une ►période comptable. Il s'agit de la somme du ►résultat opérationnel et du ►résultat extraordinaire.

Spécialité qualitative *Qualitative Spezifikation* *Specificazione qualitativa* *Qualitative specification*	Le principe budgétaire de la *spécialité qualitative* prescrit que le crédit accordé dans le cadre d'une rubrique budgétaire ne peut être utilisé que pour une ►dépense concernant la nature de cette rubrique et la subdivision administrative correspondante.
Spécialité quantitative *Quantitative Spezifikation* *Specificazione quantitativa* *Quantitative specification*	Le principe de la *spécialité quantitative* prescrit que le montant du crédit accordé ne peut pas, sans autres, être dépassé. L'autorisation de dépenser est donnée jusqu'à concurrence de ce montant, mais pas au-delà.
Spécialité temporelle *Zeitliche Spezifikation* *Specificazione temporale* *Time specification*	Le principe de *la spécialité temporelle* prescrit que le crédit accordé ne peut être utilisé qu'au cours de la période pour laquelle il est prévu. L'autorisation de dépenser est donc limitée dans le temps.
Statistique financière *Finanzstatistik* *Statistica finanziaria* *Fiscal statistics*	La *statistique financière* est une statistique synthétique qui présente sur une base comparable l'état des finances, du patrimoine et du résultat des collectivités publiques (Confédération, cantons, communes et assurances sociales publiques). Elle présente également la structure des ►charges et ►revenus, des ►dépenses et ►recettes, classés par domaines. Elle permet d'établir les indicateurs économiques globaux tels que la quote-part de l'Etat, la quotité du déficit ou d'excédent, la quote-part fiscale ou le taux d'endettement de l'Etat. Ces quotes-parts servent à décrire, à comparer et à évaluer la situation et l'évolution économique aussi bien dans le contexte suisse qu'international.
Subvention d'investissement	Voir ►contribution d'investissement.
Tableau des flux de trésorerie *Geldflussrechnung* *Conto dei flussi di mezzi liquidi* *Cash flow statement*	Le *tableau des flux de trésorerie* recense 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). Le tableau des flux de trésorerie est organisé en trois parties. La première partie présente le ►flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle. La deuxième partie présente le flux de trésorerie provenant de l'activité d'investissement et de placement. Dans cette partie, on distingue explicitement le ►flux provenant de l'activité d'investissement d'une part et le ►flux provenant de l'activité de placement d'autre part. La troisième et dernière partie du tableau présente le ►flux de trésorerie provenant de l'activité de financement.
Tableau des garanties *Gewährleistungsspiegel* *Dettaglio delle garanzie* *Statement of warranty obligations*	Le *tableau des garanties* recense et détaille l'ensemble des ►engagements conditionnels auxquels la collectivité publique pourrait avoir à faire face. Il est présenté dans l'►annexe aux comptes.
Tableau des immobilisations *Anlagespiegel* *Dettaglio delle immobilizzazioni* *Statement of fixed assets*	Le *tableau des immobilisations* recense l'ensemble des ►actifs immobilisés devant être présentés dans le ►bilan. Il contient toutes les informations nécessaires à déterminer la valeur de ces actifs telle qu'elle doit apparaître dans les comptes. Il est présenté dans l'►annexe aux comptes.
Tableau des participations *Beteiligungsspiegel* *Dettaglio delle partecipazioni* *Statement of participations*	Le *tableau des participations* recense et détaille l'ensemble des ►participations que possède la collectivité. Publique Il est présenté dans l'►annexe aux comptes.

Tableau des provisions *Rückstellungsspiegel* *Dettaglio degli accantonamenti* *Statement of provisions*	Le *tableau des provisions* recense et détaille les variations de chacune des ►provisions constituées par la collectivité publique au cours de l'exercice considéré. Il est présenté dans l'►annexe aux comptes.

Annexe H
Liste des abréviations

AVS	Assurance-vieillesse et survivants
AC	Assurance chômage
AI	Assurance invalidité
APG	Régime des allocations pour perte de gain
ATF	Arrêt du tribunal fédéral ; www.bger.ch
CDF	Conférence des directrices et directeurs cantonaux des finances
CITE	Classification internationale type de l'éducation
COFOG	Classification of Functions of Government
CP	Capital propre
Cst.	Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 ; RS 101
CT	Capitaux de tiers
OFS	Office fédéral de la statistique
FkF	Groupe d'étude pour les finances cantonales
FMI	Fonds monétaire international
GMEB	Gestion par mandat de prestations et enveloppe budgétaire
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IPSASB	IPSAS-Board, Conseil des normes comptables internationales du secteur public
LFC	Loi sur les finances de la Confédération
LMFC	Loi-modèle sur les finances des collectivités publiques
MCH	Modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes
MCH1	Modèle comptable harmonisé de première génération
MCH2	Modèle comptable harmonisé de deuxième génération
NGP	Nouvelle gestion publique
NMC	Nouveau modèle comptable de la Confédération
PA	Patrimoine administratif
PF	Patrimoine financier
PME	Petites et moyennes entreprises
PSC	Public Sector Committee
R&D	Recherche et développement
RPC	Recommandation relative à la présentation des comptes (Suisse).
RPT	Réforme de la péréquation financière et de la répartition des tâches entre la Confédération et les cantons
Swiss GAAP	Swiss Generally Accepted Accounting Principles de la Fondation pour les recommandations relatives à la presentation des comptes (également Swiss GAAP RPC)
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles in the United States

Annexe FAQ

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics (SRS-CSPCP) a pour tâche de répondre aux questions d'ordre pratique et de moindre importance par le biais d'une FAQ (foire aux questions). Cette annexe intègre toutes les réponses apportées par le Conseil aux questions fréquemment posées. Les FAQ sont classées ici par ordre alphabétique.

Thème de la FAQ	Date
Auto-assurance	02.12.2010
Contrats cloud	06.06.2023
Coronavirus	01.04.2020
Correction de valeur des terrains	15.12.2022
Distribution du bénéfice de la Banque nationale suisse, comptabilisation	18.06.2015
Droit de préemption, comptabilisation	10.06.2021
Evaluation des stocks	17.12.2020
Fonds de rénovation d'immobilisations du patrimoine administratif	14.12.2017
Foyer pour enfants et adolescents	22.09.2016
Fusions de communes, valeurs de reprises	11.09.2017
Impôt sur la plus-value foncière	06.01.2014
« Intérêts négatifs », comptabilisation	15.12.2016
Leasing financier	30.09.2010
Partenariats public-privé (PPP)	10.09.2013
Participation bénéfice-perte, date de comptabilisation	11.09.2017
Parts sociétés simples	10.06.2020
Passifs de régularisation et provisions dans le compte des investissements	17.12.2015
Péréquation financière intercommunale	11.12.2014
Prestations propres	18.02.2019
Prêts à taux préférentiel	18.06.2015
Principes d'évaluation du patrimoine administratif	08.03.2022
Redevance Radio-TV	13.06.2019
Rémunération unique d'un droit de superficie	10.09.2013
Subventions non monétaires	13.12.2018
Swaps de taux d'intérêts, comptabilisation	23.09.2021
Taxe sur le CO2	15.12.2010
Taxe sur les micropolluants, comptabilisation	18.06.2015

Foire aux questions (FAQ)

Auto-assurance

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a discuté de la question de l'auto-assurance et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

A la suite d'une augmentation massive de la prime d'assurance immobilière, une collectivité souhaiterait résilier son assurance incendie et dommages dus aux événements naturels et thésauriser le montant des primes ainsi économisées sous la forme d'une auto-assurance. Comment rendre compte de cette auto-assurance dans la comptabilité ?

Réponse

A Si une collectivité souhaite ou doit couvrir un risque (par exemple indemnités journalières, atteinte à des immeubles administratifs provoquée par le feu ou par des événements naturels) sans passer par une assurance, mais qu'en remplacement du paiement de la prime d'assurance, elle entend malgré tout conserver annuellement un montant déterminé pour faire face à ce risque, elle peut pour cela utiliser un fonds. Ce fonds fera partie de son capital propre (compte 2910 « Fonds enregistrés sous Capital propre »). Cette opération s'apparente à une auto-assurance de la part de la collectivité.

B Un fonds créé dans ce but doit reposer sur une base légale, par exemple à l'échelon communal, un règlement. Cette base légale doit être approuvée par l'organe compétent. Elle réglera tous les éléments essentiels, tels que le but du fonds, les attributions au fonds (financement) et les prélèvements (couverture d'un sinistre), le montant que le fonds ne pourra pas dépasser. Elle indiquera également si les montants dans le fonds portent intérêts ou non. Ces éléments font l'objet de quelques développements ci-après (sans prétendre à l'exhaustivité).

But
- Exemple : Ce fonds a pour but de fournir des moyens permettant de couvrir des dommages subis par des immeubles du patrimoine administratif ou financier, dommages dus à un incendie ou à des causes naturelles.

Attributions
- Les « primes » – qui, techniquement parlant, n'en sont pas, – doivent être fixées de manière adéquate (selon le principe de causalité, art. 9, lit. f, de la loi modèle sur les finances des cantons et des communes), comme si elles avaient à être versées à une assurance.
- Les « primes » ne doivent pas dépendre du résultat comptable.
- Elles ne doivent pas correspondre à une part fixe des impôts généraux (art. 9, lit. h de la loi modèle sur les finances des cantons et les communes).
- Exemple : pourcentage de la valeur actuelle d'assurance immobilière.

Prélèvements
- Le montant à prélever dans le fonds en cas de sinistre doit être déterminé.
- Exemple pour des immobilisations corporelles : un montant unique, correspondant à la totalité des moyens disponibles, ou alors un montant annuel équivalant aux amortissements.
- Le fonds ne doit pas être en négatif.

- La base légale peut contenir d'autres dispositions. Par exemple, elle peut prévoir que l'auto-assurance peut aussi être utilisée pour couvrir la franchise prévue en cas de survenance d'événements assurés. Elle peut également disposer que l'auto-assurance couvre des immobilisations non portées à l'actif du bilan, telles que du mobilier ou des équipements informatiques ou bureautiques. Le but de l'auto-assurance devra être adapté en conséquence.

Plafond
- Il n'y a pas de limite maximale pour un tel fonds.
- Toutefois, il est possible de fixer un montant plafond. Lorsque ce plafond est atteint, il n'y a plus de versements équivalents à des « primes ».
- Exemple : pourcentage de la valeur actuelle d'assurance immobilière.

Rémunération
- En général, un tel fonds ne porte pas intérêts, car il fait partie des fonds propres.

C Les attributions au compte du fonds au bilan sont comptabilisées dans le compte 3511, « Attributions aux fonds du capital propre ». En cas de sinistre, les prélèvements sont comptabilisés dans le compte 4511, « Prélèvements provenant de fonds du capital propre ». Conformément à la recommandation N° 04, le principe du produit brut s'applique également aux prélèvements et aux attributions dans le capital propre affecté. En d'autres termes, les prélèvements et les attributions doivent être comptabilisés dans le compte de résultats (se reporter à la Recommandation N° 04, Notes explicatives concernant le point 1, chiffre 7).

La rubrique fonctionnelle doit être choisie suivant le but de l'auto-assurance (par exemple le compte 029, « Immeubles administratifs, non mentionné ailleurs », s'agissant d'une assurance-incendie des immeubles administratifs).

Le cas échéant, ces « primes » font l'objet d'imputations internes à la charge des unités administratives « assurées » (compte 393x / 493x), puisqu'il s'agit d'une indemnisation forfaitaire de prestations. Un sinistre est indemnisé par une imputation interne dans le sens inverse.

D Une comptabilisation conforme aux normes IPSAS se présenterait toutefois de manière différente. En effet, l'attribution à un fonds d'auto-assurance créé pour couvrir d'éventuels risques futurs n'apporte pas à la collectivité de contre-prestation de tiers sous forme de couverture de risques. Par conséquent, cette attribution ne peut pas être comptabilisée dans le compte de résultats à l'instar de ce que prévoit le manuel MCH2. L'attribution correspond à une affectation spécifique du capital propre. Elle doit donc s'effectuer, à partir du compte 2999, « Résultats cumulés des années précédentes » au profit du compte 2910, « Fonds enregistrés sous Capital propre ». En cas de sinistre, le prélèvement s'effectue par une opération en sens inverse. Les imputations internes entre unités administratives doivent également être comptabilisées.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Comptabilisation de contrats d'informatique dématérialisée (contrats *cloud*)

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation de contrats cloud.

Question

L'informatique dématérialisée (*cloud computing*) présente un large éventail de produits et de services et donne lieu à des modèles contractuels variés. Le recours à des logiciels utilisés sous forme de service fait de plus en plus souvent l'objet de contrats. Quelles sont les différentes formes de contrat d'informatique dématérialisée et comment faut-il comptabiliser, en particulier, les contrats de mise à disposition de logiciels sous forme de service (*Software-as-a-Service* -SaaS) ?

Réponse

A L'informatique dématérialisée (*cloud*) est une solution consistant à séparer l'infrastructure matérielle –serveurs/stockage– de l'infrastructure logicielle –système d'exploitation et applications. Les services liés la solution *cloud* peuvent être offerts à un éventail plus ou moins large de bénéficiaires. Lorsque la solution *cloud* est publique, l'infrastructure concernée est mise à disposition du grand public et chaque personne peut en devenir utilisatrice. Lorsque la solution est privée, l'infrastructure est exclusivement à disposition des entités ou personnes autorisées. Des formes hybrides peuvent exister.

On peut distinguer principalement trois types de services :

- Software as a Service (SaaS) : Un logiciel est mis à disposition via un navigateur Internet. Le fournisseur de l'infrastructure logicielle décide de la configuration et des mises à jour et effectue les tâches de maintenance nécessaires (p. ex. Microsoft Office 365).
- Infrastructure as a Service (IaaS) : Le fournisseur met à disposition des services de stockage et de calcul. La facturation se fait généralement en fonction de l'utilisation. Les solutions purement de stockage peuvent s'accompagner d'autres services : bases de données, outils d'analyse des données, etc. (p. ex. Microsoft Azure ou Amazon Web Services).
- Platform as a Service (PaaS) : En plus de l'infrastructure, des outils, des processus et des dispositifs de programmation sont mis à disposition. Le client dispose d'un environnement de développement complet pour développer ses applications (p. ex. SAP Cloud).

B Comptabilisation des contrats « Software-as-a-Service (SaaS) »

Les contrats « Software-as-a-Service" (SaaS) », par lesquels un logiciel est mis à disposition de l'utilisateur via un navigateur Internet, constituent une forme fréquente de contrat d'informatique dématérialisée.

En début du contrat, le droit d'utiliser un actif est accordé à l'utilisateur. Il convient donc de déterminer s'il s'agit d'un leasing financier. Pour y parvenir il faut faire appel à différents critères (par exemple si la propriété légale de l'objet du contrat est transférée à la fin du contrat, si la durée du contrat couvre au moins 75% de la durée d'utilisation estimée, etc.). Dans le cas des contrats d'informatique dématérialisée, il convient toutefois de vérifier d'abord si le pouvoir de contrôle économique sur l'actif est transféré à l'utilisateur (pour plus d'informations sur le leasing, voir la FAQ sur les contrats de leasing financier du 30.09.2010).

Si on parvient à la conclusion qu'il ne s'agit pas d'un leasing financier, alors il faut déterminer si l'utilisateur reçoit le logiciel sous forme d'actif au début du contrat ou s'il ne fait qu'en bénéficier sous forme de service sur la durée du contrat. Le logiciel est un actif lorsque l'utilisateur dispose d'un pouvoir de contrôle économique sur lui (p. ex. lorsqu'il existe la possibilité de transférer le logiciel vers l'infrastructure matérielle d'un autre fournisseur d'informatique dématérialisée sans inconvénients majeurs ni coûts supplémentaires).

Si le pouvoir de contrôle économique existe, les dépenses doivent être comptabilisées et activées en conséquence par le biais du compte des investissements et amorties sur la durée du contrat. La comptabilisation comme investissement est en l'occurrence utilisée pour présenter dans les comptes de manière transparente le fait que les dépenses liées au développement informatique sont élevées. Elles dépassent souvent les frais de licence. Lors de l'acquisition de logiciels, les dépenses à porter à l'actif sont essentiellement les frais de licence et les frais d'implémentation. Les coûts d'implémentation sont les coûts liés à la mise en service (par exemple, connexion aux applications informatiques existantes via des interfaces, paramétrage spécifique aux besoins de la collectivité cliente, aussi appelé « customizing »). Sans ce « customizing », l'utilisation économique de la solution logicielle mise à disposition n'est généralement pas possible. Les coûts de migration et de formation ne doivent pas être inscrits à l'actif. Sur ce point, on se référera à la Recommandation 12 - Immobilisations et comptabilité des immobilisations.

Si le pouvoir de contrôle économique n'existe pas, on est en présence d'un contrat de service. Les frais de licence doivent être comptabilisés comme une charge. Les frais d'implémentation ne peuvent généralement pas être séparés de la mise à disposition du logiciel d'origine. En conséquence, un paiement anticipé lié aux frais d'implémentation doit être comptabilisé par le biais du compte des investissements (compte520 Logiciels PA). Ce montant est ensuite amorti graduellement par le biais du compte 3320 Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA.

C **Exemple de comptabilisation :**

Un contrat d'informatique dématérialisée est conclu pour une durée de 2 ans. La collectivité peut utiliser le logiciel via son navigateur Internet et paie des frais de licence annuels de CHF 50 000. Au début du contrat, les frais d'implémentation s'élèvent à CHF 200 000. Il s'agit là d'un élément du patrimoine administratif.

1 Opération	2 Comptabilisation		
	3 Débit	4 Crédit	5 Montant
6 Conclusion du contrat Activation des frais d'implémentation	7 520 Logiciels	8 100 Disponibilités et placements à court terme	9 200'000
	10 1420 Logiciels PA	11 690 Report au bilan	12 200'000
13 Année 1 14 Frais d'utilisation de licence	15 3133 Charges d'utilisation informatiques	16 100 Disponibilités et placements à court terme	17 50'000
18 Année 1 19 Amortissement des frais d'implémentation	20 3320 Amortissements planifiés des immobili-sations incorporelles PA	21 1420 Logiciels PA	22 100'000
23 Année 2 24 Frais d'utilisation de licence	25 3133 Charges d'utilisation informatiques	26 100 Disponibilités et placements à court terme	27 50'000
28 Année 2 29 Amortissement des frais d'implémentation	30 3320 Amortissements planifiés des immobili-sations incorporelles PA	31 1420 Logiciels PA	32 100'000

D En principe les modalités de comptabilisation des contrats SaaS s'appliquent par analogie à la comptabilisation des contrats IaaS et PaaS, même si ces derniers portent généralement sur des services plus spécifiques que les contrats SaaS.

E Cette approche n'est que partiellement conforme aux IPSAS. L'effet dans le compte de résultats est conforme aux IPSAS. En revanche, la position retenue pour la présentation au bilan, ainsi que la comptabilisation en recourant au compte des investissements ne le sont pas.

Lausanne, le 6 juin 2023

Foire aux Questions (FAQ)

Comptabilisation des charges et des revenus courants, ainsi que des dépenses et des recettes d'investissement en rapport avec l'épidémie provoquée par le coronavirus

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation des charges et des revenus courants, ainsi que des dépenses et des recettes d'investissement en rapport avec l'épidémie provoquée par le coronavirus

Question

Est-ce que les charges et les revenus courants, ainsi que les dépenses et les recettes d'investissement en rapport avec l'épidémie provoquée par le coronavirus doivent être comptabilisés en tant qu'éléments extraordinaires dans les rubriques correspondantes du plan comptable harmonisé (38 et 48, 58 et 68) ?
Par ailleurs, quelle(s) fonction(s) doivent être utilisée(s) pour comptabiliser ces éléments[1] ?

Réponse

A Le Complément à la Recommandation 04 stipule, à son point D, que les charges et les revenus courants, ainsi que les dépenses et les recettes d'investissement sont considérés comme extraordinaires lorsque :

1. ils ne pouvaient en aucune manière être prévus,
2. ils se soustraient à toute influence et tout contrôle,
3. ils ne relèvent pas de l'activité opérationnelle (fourniture des prestations),
4. leur montant est important.

Ce même complément, à son point E, précise que ces quatre critères doivent impérativement être respectés de manière cumulative. Sinon, les éléments ne sont pas considérés comme extraordinaires.

B **Les éléments à comptabiliser ne pouvaient en aucun cas être prévus**

Concernant ce critère, la question est de savoir si une base légale spécifique a été mise en place par le législateur en amont de l'émergence de l'épidémie provoquée par le coronavirus. En adoptant la loi fédérale sur la lutte contre les maladies transmissibles de l'homme (loi sur les épidémies, LEp), le législateur a prévu le cas de figure et la nécessité pour l'Etat de prendre, cas échéant, des mesures avec les conséquences financières qui en découlent. Les mesures de prévention et de lutte exigées étaient bel et bien anticipées. Elles incluent les mesures à prendre par la Confédération, mais aussi par les cantons. Sous cet angle-là, le caractère imprévisible ne peut pas être invoqué et le premier des quatre critères permettant de qualifier les éléments à comptabiliser comme des éléments extraordinaires n'est pas satisfait.

Le fait que les éléments à comptabiliser n'aient pas été inscrits au budget ne permet pas non plus d'invoquer le caractère imprévisible.

[1] Nous utiliserons ci-après la notion d'« éléments à comptabiliser » pour faire référence aux charges et aux revenus courants, ainsi qu'aux dépenses et aux recettes d'investissement à comptabiliser.

C **Les éléments à comptabiliser se soustraient à toute influence et tout contrôle**

Si la survenance de l'épidémie en 2020 ne pouvait pas être prévue, les mesures de protection et de lutte découlent de décisions prises par les collectivités publiques, soit sur la base de dispositions de droit public préexistantes (par exemple la LEp), soit sur la base de dispositions nouvelles introduites pour faire face à l'épidémie.

Certes, il est difficile d'estimer combien d'ayants-droits (entreprises ou individus) vont bénéficier des mesures prises et quelles vont être les conséquences financières pour les collectivités publiques. Pareille incertitude existe toujours dans le cas de subventions ou de transferts sociaux. On ne peut pas pour autant conclure à une absence de contrôle ou d'influence. En effet, les collectivités publiques restent compétentes pour fixer les conditions d'accès à ces prestations.

De ce point de vue, le deuxième des quatre critères permettant de comptabiliser les éléments comme des éléments extraordinaires n'est pas satisfait : en général, les collectivités publiques ont pu influencer d'une manière ou d'une autre les mesures à prendre et en contrôler la mise en œuvre.

Au-delà de ce constat général, le contrôle sur les mesures à prendre a pu échapper à certaines collectivités publiques. C'est le cas lorsque les cantons ont dû introduire des mesures ordonnées par la Confédération ou lorsque des communes ont dû introduire des mesures ordonnées par leur canton. Pour les collectivités publiques concernées, le deuxième critère lié à l'absence d'influence et de contrôle est donc satisfait, mais uniquement concernant les mesures ordonnées par l'échelon institutionnel supérieur.

D **Les éléments à comptabiliser ne relèvent pas de l'activité opérationnelle (fourniture des prestations)**

Les mesures adoptées s'inscrivent dans le cadre de l'activité opérationnelle des collectivités publiques. Les prestations offertes sont similaires par leur nature à celles offertes en temps « normal » (prestations de soins, aide sociale, repas à domicile, prestations d'assurance chômage, etc.). Evidemment, le volume de certaines prestations dépasse leur niveau habituel (alors que d'autres prestations voient leur volume se situer en dessous de leur niveau habituel).

De ce point de vue, le troisième des quatre critères permettant de comptabiliser les éléments comme des éléments extraordinaires n'est pas satisfait : les éléments à comptabiliser s'inscrivent dans le cadre des activités opérationnelles que les citoyen·ne·s attendent généralement des collectivités publiques, notamment en vertu des dispositions ancrées dans la Constitution fédérale ou cantonale.

Au-delà de ce constat général, si une loi devait être introduite sans qu'elle ne dispose d'une base constitutionnelle (loi urgente au sens de l'art. 165 de la Constitution fédérale ou de son équivalent dans les constitutions cantonales), alors les mesures qui en découleraient devraient être considérées comme ne relevant pas de l'activité opérationnelle des collectivités publiques. En effet, l'absence de base constitutionnelle implique que ce type de mesures s'écarterait des tâches assignées à l'Etat avant l'épidémie. Pour ces mesures-là, ce troisième critère serait satisfait.

E **Le montant des éléments à comptabiliser est important**

La limite à partir de laquelle un montant est considéré comme important varie selon les collectivités. Si le montant de l'un ou de l'autre élément à comptabiliser en rapport avec l'épidémie du coronavirus dépasse cette limite, alors l'élément doit être comptabilisé comme un élément extraordinaire, mais si les trois autres critères soient satisfaits.

F En résumé, les quatre critères pour comptabiliser un élément comme étant extraordinaire ne sont pas cumulativement satisfaits. Certes, les montants concernés peuvent dépasser le seuil de l'importance. Mais le caractère imprévu ne peut pas être invoqué. Par ailleurs, les collectivités gardent la maîtrise et le contrôle sur les mesures prises et ces mesures restent dans le cadre des activités opérationnelles des collectivités.

G Du point de vue de la classification fonctionnelle, les éléments à comptabiliser doivent être enregistrés dans leur fonction habituelle.

Exemples :

- Mise en place du télétravail pour le personnel : 022 « Services généraux, autres » ;
- Produit désinfectant pour les visiteurs de l'administration : 0290 « Immeubles administratifs, non mentionné ailleurs » ;
- Barrières pour les bâtiments de l'administration : 029 « Immeubles administratifs, non mentionné ailleurs » ;
- Indemnisation des dirigeants de la défense civile : 162 « Défense civile » ;
- Garde d'enfants supplémentaire pour les parents : 218 « Accueil de jour » (en milieu scolaire) ou 545 « Prestations aux familles » (crèches) ;
- Pose de barrières (coût de matériel et de personnel) pour les parcs publics (bords de lac, places de pic-nic, etc.) : 342 « Loisirs » ;
- Prestations aux chômeurs et chômeurs partiels : 551 « Assurance-chômage » ;
- Soutien au tourisme : 840 « Tourisme » ;
- Soutien aux entreprises de l'industrie et de l'artisanat : 850 « Industrie, artisanat et commerce ».

La fonction 432 « Lutte contre les maladies, autres » est utilisée pour toutes les mesures de lutte contre la propagation de l'épidémie. En font notamment partie, les coûts ou participations aux coûts pour des aides à la population (comme les achats, les livraisons, les transports de personnes, l'installation et l'exploitation d'une hotline), la désinfection, les mesures d'hygiène du travail, etc.

H Les prêts conditionnellement remboursables doivent être traités comme préconisé dans le complément à la Recommandation 03.

I Les provisions et engagements conditionnels (y compris les garanties en cas de défaut de crédit) doivent être traités comme préconisé dans le complément à la Recommandation 09.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Comptabilisation de la distribution du bénéfice de la Banque nationale suisse

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation du bénéfice distribué par la Banque nationale suisse et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

En rapport avec l'harmonisation de la présentation des comptes du secteur public en Suisse et la comptabilisation, dans les comptes cantonaux, de la distribution du bénéfice et du dividende de la Banque nationale suisse (BNS), dans quel exercice, c'est-à-dire dans quelle période, faut-il comptabiliser le bénéfice distribué par la BNS ?

Réponse

A Selon les points 3 et 5 de la Recommandation 02 du Manuel MCH2, la présentation des comptes repose, entre autres, sur le principe de la comptabilité d'exercice. Cela implique que toutes les charges et tous les revenus doivent être comptabilisés dans la période où les engagements et les droits correspondants sont générés.

B La distribution du bénéfice de la BNS à la Confédération et aux cantons comprend trois volets :
1. Distribution ordinaire du bénéfice
2. Relèvement du montant distribué
3. Dividende aux actionnaires

C La **distribution ordinaire du bénéfice** de la BNS à la Confédération et aux cantons est réglée par une convention entre le DFF et la BNS (Convention entre le Département fédéral des finances et la Banque nationale suisse concernant la distribution du bénéfice de la Banque nationale suisse du 21 novembre 2011). Afin d'assurer à moyen terme la constance des versements, le montant annuel du bénéfice distribué est convenu pour une période donnée (4 à 5 ans). Concrètement, la BNS doit distribuer un bénéfice pour autant que la réserve pour distributions futures ne soit pas négative après affectation du bénéfice. Si la réserve pour distributions futures devient négative, la distribution du bénéfice peut être réduite ou suspendue.
En tant que telle, la décision de procéder ou non à une distribution ordinaire du bénéfice à la Confédération et aux cantons n'est pas de la compétence de l'assemblée générale de la BNS. Par contre, le fait que la distribution ait lieu ou non dépend de la décision de l'assemblée générale sur les comptes et sur l'affectation du bénéfice de l'année N. Or cette décision n'est prise qu'en l'année N+1. C'est cette décision qui crée un droit pour les collectivités concernées et non pas les événements qui se sont produits au cours de l'année N. De plus, le paiement a lieu **après** l'assemblée générale.

D Le **relèvement du montant distribué** par la BNS à la Confédération et aux cantons est également réglé dans la convention susmentionnée entre le DFF et la BNS. Un relèvement intervient si la réserve pour distributions futures dépasse CH 10 Mia.
La décision de pouvoir procéder ou non à un relèvement n'est pas de la compétence de l'assemblée générale. Par contre, le fait que le relèvement ait lieu ou non dépend d'une part de la décision de l'assemblée générale sur les comptes et sur l'affectation du bénéfice de l'année N et d'autre part du montant convenu par le DFF et la BNS. Ces décisions ne sont connues qu'en l'année N+1. Ce sont elles qui créent un droit pour les collectivités concernées et non pas les événements qui se sont produits au cours de l'année N. En plus, le paiement a lieu **après** l'assemblée générale.

E Si le bénéfice le permet, la BNS verse un **dividende** à ses actionnaires. Cette décision est prise par l'assemblée générale de la BNS, en l'année N+1. Le paiement a lieu **après** l'assemblée générale. C'est cette décision de la BNS qui crée un droit pour les collectivités concernées et non pas les événements qui se sont produits au cours de l'année N.

F La BNS décide en toute indépendance de la constitution de provisions pour maintenir les réserves monétaires au niveau requis. Le Conseil de banque décide chaque année du montant de ces provisions. Cas échéant, cette décision peut être prise **après la date de clôture**. Il est donc possible que, suite à une augmentation des provisions, il n'y ait plus de bénéfice à distribuer.

G En règle générale, la BNS communique, au début du mois de janvier N+1, le résultat au 31 décembre de l'exercice écoulé. Ces informations portent également sur les provisions pour risques de change, sur la distribution du bénéfice à la Confédération et aux cantons et sur le montant de la réserve pour distributions futures. Par conséquent, au 31 décembre N, il n'existe pas encore de droit pour la Confédération et pour les cantons à une distribution de bénéfice pour l'année N.

H Donc, les différentes composantes du bénéfice distribué de la BNS sont comptabilisées dans la période suivante :

Distribution ordinaire du bénéfice	N+1
Relèvement du montant distribué	N+1
Dividende aux actionnaires	N+1

Comptabilisation de la distribution ordinaire du bénéfice et du relèvement du montant distribué :
Compte 4110 Part au bénéfice net de la BNS, Fonction 860 Banques et Assurances

Comptabilisation du dividende aux actionnaires :
Compte 4464 Revenus financiers Banque nationale suisse, Fonction 860 Banques et Assurances

I Cette manière de comptabiliser est cohérente avec ce que prévoient les normes IPSAS. En effet, selon IPSAS 14.14, les *dividendes et autres distributions* après la date de clôture ne sont pas comptabilisés comme engagements. En l'occurence, les différentes composantes du bénéfice distribué par la BNS s'apparentent aux *autres distributions*.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Correction de valeur des terrains provoquée par une modification de leur zone d'affectation

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation de la correction de valeur d'un terrain suite à une modification de ses possibilités d'affectation.

Question

La valeur d'un terrain dépend notamment de la zone d'affectation dans laquelle le terrain se situe et des possibilités d'utilisation (par exemple le coefficient d'utilisation du sol). Un changement de zone d'affection ou de possibilités d'utilisation peut provoquer une variation parfois importante de cette valeur. Les terrains propriétés d'une collectivité publique sont également concernés par le phénomène.
Les dispositions-cadres en matière d'aménagement du territoire revêtent pour la plupart un caractère général. Pour une collectivité, il est difficile de savoir si une modification de ces dispositions affecte la valeur des terrains qu'elle possède. L'influence sur la valeur dépend de décisions de mise en œuvre qui parfois se font attendre : adoption du plan directeur régional, plan directeur communal, plan de zone, plan de quartier, autorisation de construire, etc.
A partir de quand (modification du plan directeur régional ou communal, du plan de zone, du plan de quartier ou autres) peut-on considérer que la valeur du terrain a changé et comment doit-on comptabiliser une correction de valeur ?

Réponse

A En fonction de l'utilisation qui en sera faite, les terrains nouvellement acquis par une collectivité publique seront classés au bilan dans le patrimoine administratif (PA) ou dans le patrimoine financier (PF). Quoiqu'il en soit, les terrains sont initialement présentés au bilan à leur valeur d'acquisition.

B Lorsque les terrains sont classés dans le PF, la Recommandation 06 (points 1 et 2) et la Recommandation 12 (point 3) prévoient qu'ils soient évalués et présentés ultérieurement à leur valeur vénale. Par conséquent, si des décisions d'aménagement du territoire provoquent une baisse ou une hausse de la valeur vénale des terrains, leur valeur au bilan doit être adaptée en conséquence. Cette adaptation s'effectue par l'entremise du compte de résultats et cela lorsque survient le fait générateur.

C Lorsque les terrains sont classés dans le PA, la Recommandation 06 (point 5) et la Recommandation 12 (point 4) prévoient qu'ils sont évalués et présentés au maximum à leur valeur d'acquisition, même si leur valeur vénale devient supérieure à la valeur d'acquisition. Contrairement aux autres catégories d'immobilisation, aux termes de la Recommandation 12, leur valeur n'est pas dépréciée sous l'effet d'un quelconque amortissement en fonction de l'usure et de l'obsolescence. En revanche, une perte de valeur provoquée par une décision modifiant l'affectation par une diminution du potentiel d'utilisation des terrains doit être présentée dans le compte de résultats. Elle l'est en comptabilisant un amortissement non planifié (complément aux Recommandations 04 et 06).

D Les décisions prises en matière d'aménagement du territoire sont nombreuses et interviennent en cascade. Dans un premier temps, le plan directeur cantonal () fixe les grandes lignes de l'aménagement du territoire d'un canton. Sur cette base, chaque canton définit ensuite quels sont les instruments qui concrétisent le plan directeur. Il s'agit généralement des plans directeurs régionaux () et communaux (), puis des plans de zone () et finalement des plans de quartier (). Dans certains cas, ce n'est qu'au moment où l'autorisation de construire est délivrée que l'affectation est concrètement et définitivement connue.

Schéma des étapes d'aménagement :

Etapes d'aménagement	Actions
1.Approbation du plan directeur cantonal par le Parlement et la Confédération	Le fait générateur est l'acceptation du plan directeur cantonal par la Confédération. Il faut vérifier si cette décision n'est pas trop générale pour servir de base à la valorisation du terrain.
2. Approbation des plans directeurs régionaux/communaux par le législatif	Le fait générateur est l'acceptation du plan directeur régional/communal par le législatif cantonal ou communal. La valorisation du terrain dépend de la précision de ce plan.
3. Approbation des plans de zone par le législatif	Le fait générateur est l'acceptation du plan de zone par le législatif cantonal ou communal. A ce stade, il est nécessaire - d'inventorier les terrains concernés par une modification de valeur - d'identifier les situations de gains ou pertes potentiels de valeur - de comptabiliser le changement de valeur, si l'estimation est fiable.
4. Approbation du plan directeur de quartier (PDQ) par le législatif	Le fait générateur est l'acceptation du plan directeur de quartier par le législatif cantonal ou communal. A ce stade, il est probable qu'il soit nécessaire de comptabiliser les variations de valeur si elles sont mesurables avec fiabilité.
5. Approbation du plan localisé de quartier (PLQ) par l'exécutif	Le fait générateur est l'acceptation du plan localisé de quartier par l'exécutif cantonal ou communal. A ce stade, il est nécessaire de comptabiliser les variations de valeur (la valeur peut ne pas être encore très précise)
6. Autorisation de construire produite par l'administration / Contrat de droit de superficie signé	Le fait générateur est la délivrance de l'autorisation de construire par l'autorité compétente. A ce stade, il est nécessaire de comptabiliser les éventuelles variations de valeur établies sur la base d'expertises (+ plus grand degré de précision).

E Le changement de valeur d'un terrain dépend du degré de précision des décisions prises aux différentes étapes d'aménagement (plan directeur cantonal, régional ou communal, plan de zone, plan de quartier, autorisation de construire). Il dépend aussi du moment où intervient la décision de l'autorité compétente au sujet de l'affectation définitive du terrain. Cette autorité peut être le Législatif, l'exécutif ou l'administration. Ce n'est qu'à partir de ce moment qu'une estimation fiable de la valeur du terrain devient possible et qu'un éventuel changement de valeur peut être comptabilisé.

F Dans certains cantons, le plan de zone permet déjà de connaître l'affection définitive ; et le vote du Législatif est constitutif du fait générateur. Une éventuelle baisse de valeur peut alors être estimée de manière fiable et être comptabilisée. Si l'affectation définitive ne peut pas être déterminée à ce stade, il convient d'attendre l'étape suivante, le plan de quartier, pour procéder à l'estimation et à la comptabilisation d'une éventuelle réduction de la valeur du terrain. Cas échant, il faudra attendre jusqu'à ce que l'autorisation de construire soit délivrée pour procéder à ces opérations.

G Le changement de zone d'un terrain peut modifier son affectation– p.ex. d'une zone constructible dans une zone réservée aux bâtiments publics ou vice versa – et donc avoir pour conséquence un transfert entre patrimoines administratif et financier. Pour décider du moment de la comptabilisation de ce transfert il faut se référer aux lettres E et F ci-dessus. Les modalités de transfert sont décrites dans le complément à la Recommandation 11 Ventes d'actifs et transferts entre patrimoines.

H Le compte des investissements n'est pas touché par ces opérations de correction de valeur.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Comptabilisation des droits de préemption liés à l'acquisition de biens immobiliers

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité des questions suivantes relatives à la comptabilisation des droits de préemption liés à l'acquisition de biens immobiliers.

Questions

Comment faut-il comptabiliser le paiement effectué par une collectivité publique pour acquérir un droit de préemption sur un bien immobilier ? Le droit de préemption acquis représente-t-il un actif incorporel ou ce droit doit-il être activé comme un acompte pour l'acquisition du bien immobilier concerné ? Le droit de préemption doit-il faire l'objet d'un amortissement planifié ?

Réponse

A **Définition**

Un droit de préemption donne à son titulaire le droit d'acquérir par priorité à toute autre personne un bien immobilier (par exemple un terrain) dès lors que ce dernier est mis en vente avant qu'un tiers ne puisse l'acquérir. Il convient de distinguer les droits de préemption contractuels et les droits de préemption légaux. En Suisse, les art. 681 et suivants du Code civil (CC) règlent le droit de préemption légal. Ce droit existe en cas de copropriété et de droit de superficie ainsi que pour des droits fonciers sur les entreprises et les immeubles agricoles. Quant au droit de préemption contractuel, il est réglé à l'art. 216 du Code des obligations (CO). Il est convenu dans un contrat établi sous forme d'acte authentique. Il est inscrit au registre foncier. Dans le contrat, la durée de validité du droit de préemption contractuel peut ne pas être définie. Toutefois, cette durée ne peut pas dépasser 25 ans.

B **Comptabilisation**

Le droit de préemption est un droit incorporel qui est intimement lié à un bien immobilier. La manière de le comptabiliser est différente selon que le droit de préemption peut être décompté (coût d'acquisition avancé) (variante A ci-après) ou non (variante B) du prix d'achat du bien immobilier.

C **Variante A : Le droit de préemption peut être décompté du prix d'achat du bien immobilier**

S'il peut être décompté du prix d'achat du **bien immobilier**, le droit de préemption fait partie du coût d'acquisition du bien immobilier (coût d'acquisition avancé). La dépense pour l'acquérir doit être comptabilisée comme un acompte sur l'achat d'un actif corporel du patrimoine financier (compte 1088 « Avances PF ») ou du patrimoine administratif (compte 1407 « Installations en construction PA »).

Dans ce cas-ci, les droits de préemption concernant un bien immobilier ne sont pas sujets à une perte de valeur économique. Il n'y a donc pas de raison de procéder à un amortissement selon la durée d'utilisation. Si le droit de préemption n'est pas exercé avant la fin de la durée du contrat (ou avant la fin du délai de 25 ans), alors une opération de décomptabilisation avec incidence sur le résultat doit être enregistrée pour le sortir des actifs. Si le droit de préemption est exercé, alors le montant du droit de préemption est transféré depuis le compte 1088 « Avances sur PF » au compte correspondant à l'immobilisation concernée dans

le patrimoine financier (dans le cas d'un terrain : 1080 « Terrains PF ») ou depuis le compte 1407 « Installations en construction PA » au compte correspondant à l'immobilisation concernée dans le patrimoine administratif (dans le cas d'un terrain : 1400 « Terrains PA »).

D Exemple 1 : Droit de préemption pour un actif destiné à appartenir au patrimoine financier (pour simplifier, les fluctuations de la valeur vénale ne sont pas considérées)

1a Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain destiné à appartenir au patrimoine financier et de l'achat ultérieur de ce terrain

La Collectivité A acquiert un droit de préemption d'une durée de validité de quatre ans pour un terrain destiné à appartenir à son patrimoine financier pour un montant de CHF 200'000 (=5% du prix du terrain). Deux ans plus tard elle exerce son droit de préemption et achète le terrain dont le prix s'élève globalement à CHF 4'000'000. Le droit de préemption peut être décompté du prix d'achat.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**1088** Avances PF	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x2 Transfert du droit de préemption au moment de l'achat du terrain	**1080** Terrains PF	**1088** Avances PF	200'000
Paiement du solde du prix du terrain	**1080** Terrains PF	**100** Disponibilité et placements à court terme	3'800'000

1b Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain destiné à appartenir au patrimoine financier et de la renonciation ultérieure à exercer ce droit

La Collectivité B acquiert un droit de préemption d'une durée de validité de quatre ans pour un terrain destiné à appartenir à son patrimoine financier pour un montant de CHF 200'000 (=5% du prix du terrain). Le droit de préemption peut être décompté du prix d'achat. A l'échéance du droit de préemption, la collectivité renonce à acheter le terrain et à exercer son droit de préemption.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**1088** Avances PF	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x4 Renonciation à l'achat du terrain et à l'exercice du droit de préemption (ajustement à une valeur vénale de CHF 0)	**3411** Pertes réalisées sur immobilisations corporelles et incorporelles PF	**1088** Avances PF	200'000

Exemple 2 : Droit de préemption pour un actif destiné à appartenir au patrimoine administratif

2a Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain destiné à appartenir au patrimoine administratif et de l'achat ultérieur de ce terrain

Cas identique à celui relaté sous 1a, à la différence qu'il s'agit ici d'un terrain classé dans le patrimoine administratif.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**500** Terrains	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x1 Report au bilan du droit de préemption	**1407** Installations en construction PA	**690** Report au bilan	200'000
31.12.x2 Transfert du droit de préemption au moment de l'achat du terrain	**1400** Terrains PA	**1407** Installations en construction PA	200'000
Paiement du solde du prix du terrain	**500** Terrains PA	**100** Disponibilité et placements à court terme	3'800'000
Report au bilan	**1400** Terrains PA	**690** Report au bilan	3'800'000

2b Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain destiné à appartenir au patrimoine administratif et de la renonciation ultérieure à exercer ce droit

Cas identique à celui relaté sous 1b, à la différence qu'il s'agit ici d'un terrain classé dans le patrimoine administratif.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**500** Terrains	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x1 Report au bilan	**1407** Installations en construction PA	**690** Report au bilan	200'000
31.12.x4 Renonciation à l'achat du terrain et à l'exercice du droit de préemption	**3301** Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles PA	**1407** Installations en construction PA	200'000

E **Variante B : Le droit de préemption ne peut pas être décompté du prix d'achat du bien immobilier**

S'il ne peut pas être décompté du prix d'achat du bien immobilier, le droit de préemption doit être enregistré comme une immobilisation incorporelle spécifique. La dépense pour l'acquérir est enregistrée au compte 1089 « Autres immobilisations corporelles et incorporelles PF » dans le cas d'un actif du patrimoine financier ou au compte 1429 « Autres immobilisations incorporelles PA » dans le cas d'un actif du patrimoine administratif.

Si le droit de préemption est classé dans le patrimoine administratif, il est amorti sur sa durée légale (durée du contrat ou maximum de 25 ans). Si le droit de préemption est classé dans le patrimoine financier, sa valeur doit être évaluée et corrigée périodiquement.

Si le droit de préemption est exercé avant l'expiration du délai contractuel de validité, la valeur comptable résiduelle fait l'objet d'un amortissement non planifié (patrimoine administratif) ou d'une correction de valeur traduisant la nullité de la valeur vénale (patrimoine financier).

F Exemple 3 : Droit de préemption pour un actif destiné à appartenir au patrimoine financier (pour simplifier, les fluctuations de la valeur vénale ne sont pas considérées)

3a Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain destiné à appartenir au patrimoine financier et de l'achat ultérieur de ce terrain

La Collectivité C acquiert un droit de préemption d'une durée de validité de quatre ans pour un terrain destiné à appartenir à son patrimoine financier pour un montant de CHF 200'000 (=5% du prix de vente du terrain). Deux ans plus tard elle exerce son droit de préemption et achète le terrain dont le prix s'élève globalement à CHF 4'000'000. Le droit de préemption ne peut pas être décompté du prix d'achat.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**1089** Autres immobilisations corporelles et incorporelles PF	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x2 Exercice du droit de préemption (ajustement à une valeur vénale de CHF 0)	**3411** Pertes réalisées sur immobilisations corporelles et incorporelles PF	**1089** Autres immobilisations corporelles et incorporelles PF	200'000
Achat du terrain	**1080** Terrains PF	**100** Disponibilité et placements à court terme	4'000'000

3b Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain destiné à appartenir au patrimoine financier et de la renonciation ultérieure à exercer ce droit

La Collectivité D acquiert un droit de préemption d'une durée de validité de quatre ans pour un terrain destiné à appartenir à son patrimoine financier pour un montant de CHF 200'000 (=5% du prix de vente du terrain). Le droit de préemption ne peut pas être décompté du prix d'achat. A l'échéance du droit de préemption, la collectivité renonce à acheter le terrain et à exercer son droit de préemption.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**1089** Autres immobilisations corporelles et incorporelles PF	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x4 Renonciation à l'achat du terrain et à l'exercice du droit de préemption (ajustement à une valeur vénale de CHF 0)	**3411** Pertes réalisées sur immobilisations corporelles et incorporelles PF	**1089** Autres immobilisations corporelles et incorporelles PF	200'000

Exemple 4 : Droit de préemption pour un actif destiné à appartenir au patrimoine administratif

4a Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain pour un actif destiné à appartenir au patrimoine administratif et de l'achat ultérieur de ce terrain

Cas identique à celui relaté sous 3a, à la différence qu'il s'agit ici d'un terrain classé dans le patrimoine administratif.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**529** Autres immobilisations incorporelles	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x1 Report au bilan du droit de préemption	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	**690** Report au bilan	200'000
Amortissement planifié sur une durée de 4 ans	**3320** Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	50'000
31.12.x2 Amortissement planifié sur une durée de 4 ans	**3320** Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	50'000
Amortissement non planifié en raison de l'exercice du droit de préemption avant son échéance	**3321** Amortissements non planifiés des immobilisations incorporelles PA	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	100'000
Achat du terrain	**500** Terrains PA	**100** Disponibilité et placements à court terme	4'000'000
Report au bilan	**1400** Terrains PA	**690** Report au bilan	4'000'000

4b Comptabilisation du droit de préemption d'un terrain destiné à appartenir au patrimoine administratif et de la renonciation ultérieure à exercer ce droit

Cas identique à celui relaté sous 3b, à la différence qu'il s'agit ici d'un terrain classé dans le patrimoine administratif.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
01.01.x1 Acquisition du droit de préemption	**529** Autres immobilisations incorporelles	**100** Disponibilité et placements à court terme	200'000
31.12.x1 Report au bilan	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	**690** Report au bilan	200'000
Amortissement planifié sur une durée de 4 ans	**3320** Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	50'000
31.12.x2 Amortissement planifié sur une durée de 4 ans	**3320** Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	50'000
31.12.x3 Amortissement planifié sur une durée de 4 ans	**3320** Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	50'000
31.12.x4 Amortissement planifié sur une durée de 4 ans	**3320** Amortissements planifiés des immobilisations incorporelles PA	**1429** Autres immobilisations incorporelles PA	50'000

G Les deux variantes (A et B) sont conformes aux normes IPSAS.

Foire aux questions (FAQ)

Evaluation des stocks

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à l'évaluation des stocks.

Question

A quelle valeur faut-il présenter les stocks au bilan et comment l'évaluer ?

Réponse

A Font partie des stocks :
- Marchandises et objets destinées à être vendus ou distribués dans le cadre de la gestion courante. Le matériel de bureau apparaît parmi les stocks s'il fait l'objet de transaction (centrale pour le matériel). Ils apparaissent dans le compte 1060.
- Matières premières et auxiliaires destinées à être transformées ou utilisées dans le processus de fabrication ou pour la fourniture de prestations (p.ex. fournitures, mazout, carburant). Ils apparaissent dans le compte 1061.
- Produits élaborés à l'interne, finis ou semi-finis, destinés à la vente ou à l'usage interne (p.ex. produits agricoles et sylvicoles, combustible, animaux destinés à l'abattage ou à la vente). Ils apparaissent dans le compte 1062.

B Les stocks sont portés au bilan à la valeur d'acquisition ou au coût de production. Ils sont portés à la valeur vénale si celle-ci est inférieure à la valeur d'acquisition (valeur nette réalisable).

C La valeur d'acquisition et le coût de production des stocks comprend l'ensemble des coûts d'achat et de transformation, ainsi que les coûts additionnels encourus pour amener les stocks dans leur lieu et état actuels (p.ex. fret, droits de douane, primes d'assurance, autres frais de transport).

Les coûts liés au processus de production doivent cas échéant être imputés à l'interne afin d'avoir une image plus complète de la valeur du stock (cf. Complément à la Recommandation 03 sur les imputations internes).

D La valeur d'acquisition des stocks ne comprend pas les frais généraux administratifs et de vente ni les frais de stockage lorsque ceux-ci ne sont pas déterminant pour le processus de production. Les rabais en tous genres et les escomptes sont déduits pour le calcul de la valeur d'acquisition.

E La valeur nette réalisable correspond au prix de vente estimé dans le cadre d'une activité normale, moins les coûts d'achèvement estimés et les frais de distribution et de vente estimés.

F En principe, les coûts doivent être attribués individuellement. Toutefois, la méthode FIFO (First-In-First-Out) et la méthode du coût moyen sont également autorisées.

G Les animaux ayant une vie très courte n'apparaissent pas au bilan (animaux de laboratoire, animaux servant de nourriture, petits organismes, etc.). Ils sont enregistrés dans le compte 310 « Charges de matières et de marchandises ». Quant aux animaux détenus ou utilisés de manière prolongée pendant toute leur vie (animaux de rente, bêtes de somme, colonies d'abeilles, chevaux de selle, animaux détenus pour la recherche comportementale, etc.), ils ne sont pas présentés au bilan parmi les stocks. Mais ils apparaissent dans le compte 1086 « Biens meubles PF » ou dans le compte 1406 « Biens meubles PA ».

I Un inventaire des stocks, des animaux et des produits agricoles et forestiers doit être établi au moins une fois par an (contrôle de leur valeur d'inventaire).

La contrepartie au compte de résultats des augmentations ou des diminutions de stocks dans les comptes 1060 « Articles de commerce » et 1061 « Matières premières et auxiliaires » apparaît dans les groupes de compte 310 « Charges de matières et de marchandises », 312 « Alimentation et élimination des biens-fonds PA » ou 3439 « Autres charges des biens-fonds PF ».

H La contrepartie au compte de résultats des augmentations ou des diminutions des stock dans le compte 1062 « Matières premières et auxiliaires » apparaît au compte 4320 « Variation des stocks, produits semi-finis et finis ».

I Les principes généraux de l'importance selon la Recommandation 02 s'appliquent.

J **Exemple 1 Matières premières et auxiliaires**

La citerne de la nouvelle maison de retraite peut contenir du mazout pour en assurer le chauffage pendant deux ans. En l'année t, son plein a été fait pour CHF 50'000. Le stock à la fin de l'année t est évalué à CHF 35'000 et à la fin de l'année t+1 à CHF 10'000 (diminution de CHF 25'000). Les variations des stocks sont enregistrées dans le compte de résultats.

Comptabilisation année t

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Achat de mazout	**3120** Alimentation et élimination des biens-fonds PA	**100x** Disponibilités et placements à court terme	50'000
Inscription du stock au bilan à la fin de l'année t	**1061** Matières premières et auxiliaires	**3120** Alimentation et élimination des biens-fonds PA	35'000

Comptabilisation année t+1

Diminution du stock de mazout	**3120** Alimentation et élimination des biens-fonds PA	**1061** Matières premières et auxiliaires	25'000

K **Exemple 2 Produits semi-finis et finis**

À l'automne de l'année t, la Commune A a coupé du bois de chauffage dans ses forêts. À la fin de l'année, la vente de bois se montait à CHF 7'000. À la fin de l'année, le bois restant a une valeur de vente de CHF 10'000. Au cours de l'année t+1, la Commune A vend encore du bois pour CHF 6'000. À la fin de l'année, le stock de bois est réévalué ; sa valeur s'élève à CHF 5'500.

Comptabilisation année t

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Vente de bois de chauffage	**100x** Disponibilités et placements à court terme	**4250** Ventes	7’000
Augmentation du stock de bois de chauffage à la fin de l’année t	**1062** Matières premières et auxiliaires	**4320** Variation des stocks, produits semi-finis et finis	10’000

Comptabilisation année t+1

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Vente de bois de chauffage	**100x** Disponibilités et placements à court terme	**4250** Ventes	6’000
Diminution du stock de bois de chauffage à la fin de l’année t+1	**4320** Variation des stocks, produits semi-finis et finis	**1062** Matières premières et auxiliaires	4'500

L La FAQ est conforme aux IPSAS.

Foire aux questions (FAQ)

Fonds de rénovation d'immobilisations du patrimoine administratif

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative aux fonds de rénovation d'immobilisations du patrimoine administratif.

Question

Rénover les immobilisations du patrimoine administratif pour en conserver la valeur grève significativement et de façon non régulière les budgets publics. Comment est-il possible, à l'aide d'un fonds de rénovation tel qu'on le connaît dans le secteur privé pour les propriétés par étages, de limiter l'impact qui en découle, de lisser les effets de pointe et d'assurer un financement préalable ?

Réponse

A Les considérations qui suivent, à l'exception des prescriptions pour la comptabilisation, ne concernent que les collectivités dépourvues de base légale (droit cantonal) concernant la constitution et l'emploi de réserves destinées à la rénovation des bâtiments du patrimoine administratif. Le manuel MCH2 ne prévoit pas de fonds de rénovation. Les dispositions ci-après se fondent donc sur la Recommandation 08 (« Financements spéciaux et préfinancements »). Le SRS-CSPCP renvoie expressément le lecteur au complément à la Recommandation 08 intitulé « Préfinancements ». Ce complément porte un regard critique sur la création de préfinancements.

B Si, lors du passage au MCH2, des gains liés au retraitement des bâtiments du patrimoine administratif ont été enregistrés dans le compte 2950 Réserves liées au retraitement, alors cette réserve devrait être mobilisée pour rénover les immobilisations du patrimoine administratif avant d'alimenter une nouvelle réserve (préfinancement).

C A l'instar de ce qui prévaut pour n'importe quel préfinancement, la création d'un préfinancement pour la rénovation de bâtiments du patrimoine administratif doit faire l'objet d'une décision formelle de l'autorité compétente. La comptabilisation doit s'effectuer conformément à la Recommandation 08 (« Financements spéciaux et préfinancements ») et conformément au complément « Préfinancements » de cette recommandation). La décision relative à la création d'un préfinancement pour la rénovation d'immobilisations du patrimoine administratif règlera pour quelles immobilisations existantes et pour quels travaux le préfinancement concerné peut être utilisé. Rappelons que les préfinancements ne devraient être autorisés que pour des dépenses d'investissements.

D Toute attribution au préfinancement doit être budgétée comme une charge extraordinaire à travers le compte Attributions aux préfinancements du capital propre (compte 3893) ou alors être décidée par l'autorité compétente au moment du bouclement des comptes et comptabilisée dans le compte 3893. Les préfinancements apparaissent dans le capital propre à travers le compte Préfinancements (2930). Afin de pouvoir attester que les préfinancements sont utilisés conformément à leur raison d'être, un compte séparé est utilisé pour chaque préfinancement.

E Les prélèvements sur les préfinancements sont effectués en fonction des amortissements tels qu'ils ont été planifiés avec les opérations d'investissement. Ils sont présentés dans le compte Prélèvements sur les préfinancements du capital propre (compte 4893).

F Les moyens alloués aux préfinancements doivent être en rapport direct avec l'utilisation qui est faite des préfinancements (rapport causal) (par exemple ¼ des amortissements annuels planifiés des immobilisations concernées). Par principe, les impôts généraux ne devraient pas être affectés. Se reporter également à l'Exemple 1 du complément à la Recommandation 08 intitulé « Préfinancements ».

G Les attributions à des préfinancements ne doivent pas entraîner de découvert au bilan.

H Il est également possible de procéder aux attributions aux préfinancements et aux prélèvements sur ces derniers uniquement à travers une opération au bilan. Se reporter à l'Exemple 2 du complément à la Recommandation 08 intitulé « Préfinancements ».

I La propriété par étage n'est pas traitée dans cette FAQ.

J Pour des immobilisations utilisées dans des domaines budgétaires financés par des taxes (financements spéciaux), des préfinancements ne devraient pas être constitués. En effet, cela conduirait à fixer les taxes à des niveaux indûment élevés.

K Les prescriptions pour la comptabilisation mentionnées ici n'ont pas de répercussion sur le calcul des indicateurs financiers.

L Cette FAQ n'est pas conforme aux normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS). En effet, les IPSAS n'autorisent pas la création de réserves avant la détermination du résultat.

Foire aux questions (FAQ)

Classification fonctionnelle des foyers pour enfants et adolescents

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a discuté de la question ci-après relative à la classification fonctionnelle des foyers pour enfants et adolescents.

Question

Dans la perspective d'harmoniser de la présentation des comptes publics en Suisse, dans quelle fonction faut-il classifier les foyers instruisant et formant les enfants et les adolescents qu'ils hébergent.

Réponse

A La classification fonctionnelle du modèle comptable harmonisé comprend les fonctions 220 Ecoles spéciales et 544 Protection de la jeunesse.

B La fonction 220 Ecoles spéciales comprend les écoles spécialisées conventionnelles (institutions de pédagogie spécialisée, écoles offrant des prestations logopédiques) qui en général dépendent de l'autorité compétente.

C La fonction 544 Protection de la jeunesse comprend toutes les autres institutions. En général, ces dernières dépendent de la commune politique ou du canton.

D Il est souvent impossible ou excessivement compliqué de séparer les coûts entre la fonction 220 (pour ce qui est de la formation) et la fonction 544 (pour ce qui est de l'hébergement ou de la prise en charge extra-scolaire).

E La formation de personnes handicapées physiques ou mentales, même si elle inclut l'hébergement, est comptabilisée dans la fonction 220 Ecoles spéciales.

F La formation d'enfants ou d'adolescents notamment orphelins ou présentant des troubles du comportement, même si elle inclut l'hébergement, est comptabilisée dans la fonction 544 Protection de la Jeunesse.

G Les foyers n'offrant **pas** de formation aux enfants et adolescents qu'ils hébergent sont comptabilisés dans la fonction 544.

Foire aux questions (FAQ)

Valeurs de transfert des postes du bilan lors de fusion de communes

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative aux valeurs de transfert des postes du bilan lors de fusion de communes et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

Dans la perspective d'harmoniser la présentation des comptes publics en Suisse, quels actifs et passifs doivent être transférés lors d'une fusion de communes et à quelle valeur doivent-ils être repris ?

Réponse

A Une fusion est un regroupement d'au moins deux entités juridiques indépendantes en une seule entité juridique et économique.

Deux cas de figure doivent être considérés : fusion par combinaison et fusion par absorption :

Fusion par combinaison : les communes concernées se regroupent et créent une commune entièrement nouvelle qui se dote d'un nouveau dispositif légal et réglementaire.

Fusion par absorption ou incorporation : une ou plusieurs communes sont intégrées dans une autre. Le droit de la commune repreneuse continue à s'appliquer intégralement.

La présente FAQ s'applique à ces deux cas de figure. Elle traite de fusions au niveau communal, mais pourrait s'appliquer aux fusions de cantons par analogie.

B Deux questions se posent :
(1) quels actifs et passifs apparaissant au bilan de clôture des communes qui fusionnent faut-il reprendre dans le bilan d'ouverture de la nouvelle commune ?
(2) à quelles valeurs ces actifs et passifs doivent-ils être repris ?

C Il va sans dire que les communes impliquées doivent se conformer aux dispositions légales en vigueur concernant la présentation des comptes (loi sur les communes, loi sur la comptabilité des communes, règlements, etc.).

D Les bilans de clôture des communes participant à la fusion ne sont pas touchés par les éventuelles adaptations requises en vue de la fusion. Ces adaptions ne touchent que le bilan d'ouverture de la nouvelle commune.

E Concernant la première question posée au Point B, le principe de l'exhaustivité introduite par la Recommandation 02 s'applique. On s'assurera donc que tous les actifs et passifs figurant au bilan de clôture des communes participant à la fusion sont repris dans le bilan d'ouverture de la nouvelle commune.

F Les actifs et passifs des communes participant à la fusion sont repris ligne par ligne.

Il peut arriver que les communes participant à la fusion appliquent, avant la fusion, une limite d'activation différente –supérieure ou inférieure– de celle prévue pour la nouvelle commune. Dans le cas d'une limite supérieure, certains biens ne sont pas portés à l'actif du bilan des communes participant à la fusion, alors qu'ils devraient l'être dans le bilan de la nouvelle commune. Dans le cas d'une limite inférieure, des biens sont portés à l'actif du bilan des communes participant à la fusion, alors qu'ils ne devraient pas l'être dans le bilan de la nouvelle commune. Il est recommandé de renoncer à une mise à jour de l'inventaire dont le but serait de remédier à la différence de limite d'activation. Une telle opération serait peu utile en regard des coûts qu'elle engendrerait

Les créances et engagements réciproques doivent être éliminés. Il peut s'agir des groupes de comptes suivants : 101 Créances, 102/107 Placements financiers à court terme/à long terme, 144 Prêts PA, 200 Engagements courants, 201/206 Engagements financiers à court terme/à long terme.

G Pour ce qui concerne la seconde question du Point B, les actifs et les passifs sont normalement repris à leur valeur au bilan.

H Concernant le **patrimoine administratif**, la valeur au bilan, selon la Recommandation 12, correspond à la valeur d'acquisition déduction faite des amortissements planifiés.

I Si la législation cantonale prescrit aux communes de retraiter leur patrimoine administratif lors du passage au MCH2, dans le bilan d'ouverture de la nouvelle commune on reprendra telles quelles les valeurs au bilan à la date de la fusion ; puisque toutes les communes participant à la fusion évaluent leur patrimoine administratif de la même manière.

J Si la législation cantonale laisse le choix aux communes de retraiter ou non leur patrimoine administratif, il se peut qu'une ou plusieurs, mais pas toutes les communes participant à la fusion, aient retraité leur patrimoine administratif lors du passage au MCH2. Dans ce cas, les valeurs au bilan n'ont pas toutes les mêmes bases et il s'agit d'uniformiser les évaluations.

S'il s'agit d'une **fusion par absorption**, le droit de la commune repreneuse s'applique, ainsi que mentionné au Point A.

Si la commune repreneuse X a retraité son patrimoine administratif lors du passage au MCH2, la commune reprise Y a l'obligation de retraiter son patrimoine administratif à la date de la fusion, si ce n'a pas déjà été fait lors du passage au MCH2.

Il se peut que la commune repreneuse X n'ait pas retraité son patrimoine administratif lors du passage au MCH2, alors que la commune reprise Y a procédé à un retraitement. Exceptionnellement et conformément au principe de l'importance, la commune repreneuse X n'a alors pas l'obligation de retraiter son patrimoine administratif. Quant aux valeurs (retraitées) au bilan provenant de la commune Y, elles sont reprises telles quelles. La réserve liée au retraitement du patrimoine administratif de la commune Y est reprise dans le bilan d'ouverture de la commune X. Elle sera utilisée pour financer les amortissements plus élevés du patrimoine administratif suite à son retraitement.

S'il s'agit d'une **fusion par combinaison**, la question de la valeur de transfert du patrimoine administratif (avec ou sans retraitement) doit être réglée dans la convention de fusion. Dans ce cas, toutes les communes participant à la fusion doivent adapter leur patrimoine administratif selon les mêmes modalités pour les besoins du bilan d'ouverture de la nouvelle commune. Cette règle s'applique également aux autres modalités de présentation du bilan, par exemple l'activation du montant de l'investissement net (produit net) ou l'activation du montant de l'investissement brut parallèlement à l'inscription au passif d'une éventuelle contribution d'investissement (produit brut).

K Une fusion de communes situées dans des cantons différents est toujours une fusion par absorption. Dès lors, le dispositif légal et réglementaire de la commune repreneuse s'applique. La lettre J s'applique par analogie.

L Le **patrimoine financier** est transféré à la valeur au bilan. Selon la Recommandation 06, le patrimoine financier doit être réévalué périodiquement. Dans le cas d'une fusion, l'entier du patrimoine financier doit être réévalué à la date de la fusion.

M Dans certains cantons, les communes ont la possibilité de pratiquer des **opérations de politique budgétaire** (148 amortissements supplémentaires, 293 Préfinancement, 294 Réserve de politique budgétaire). Dans le cas d'une fusion par absorption, si la commune repreneuse a décidé de ne pas recourir à ces opérations, le solde de ces comptes est transféré dans le résultat cumulé des années précédentes (2999) dans le bilan d'ouverture. Il en va de même, dans le cas d'une fusion par combinaison, si la nouvelle commune décide de renoncer à ces opérations.

N Cette solution n'est conforme aux normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS) qu'en cas de retraitement du patrimoine administratif et de renoncement aux opérations de politique budgétaire. Elle correspond notamment à IPSAS 40.26 et 40.27, qui stipulent que, lors de fusions, les actifs et les passifs sont repris aux valeurs comptables correspondant à ces normes.

Foire aux questions (FAQ)
Comptabilisation de l'impôt sur la plus-value foncière et des indemnités découlant des mesures liées à la loi sur l'aménagement du territoire

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation de l'impôt sur la plus-value foncière et des dédommagements découlant des mesures liées à la loi sur l'aménagement du territoire et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

Plusieurs cantons ou communes prélèvent un impôt sur la plus-value foncière résultant des mesures d'aménagement du territoire. Comment doit-on comptabiliser les recettes de cet impôt lorsqu'elles sont affectées ? Si l'on recourt à un financement spécial, quelles sont les éventuelles restrictions comme une limitation du montant de la réserve ou une interdiction de présenter un solde négatif, etc. ?
Dans quelle fonction doit-on comptabiliser l'impôt sur la plus-value foncière ?
Comment doit-on comptabiliser les indemnités versées pour compenser les inconvénients qui résultent de mesures d'aménagement ?

Réponse

A L'impôt sur la plus-value foncière résultant d'un changement d'affectation d'un bien-fond est réglé par la Loi fédérale sur l'aménagement du territoire, art. 5 al. 1 (RS 700).

Art. 5 Compensation et indemnisation

[1] Le droit cantonal établit un régime de compensation permettant de tenir compte équitablement des avantages et des inconvénients majeurs qui résultent de mesures d'aménagement.

La mise en œuvre varie selon les cantons. En règle générale, elle s'effectue par le biais des lois cantonales sur l'aménagement du territoire et sur les constructions. Un canton a délégué la compétence de percevoir un impôt sur la plus-value foncière à ses communes. Quelques cantons prévoient une affectation de cet impôt, d'autres pas.
Le montant n'est pas dû en compensation d'une quelconque prestation reçue. Il s'agit donc bien d'un impôt.

B Comptabilisation de l'impôt sur la plus-value lorsqu'aucune affectation n'est prévue :
Compte: 4022 Impôts sur les gains en capital
Fonction: 790 Aménagement du territoire

C La loi prévoit également une compensation équitable lorsqu'un propriétaire foncier supporte des inconvénients majeurs découlant des mesures d'aménagement du territoire. De telles indemnités sont comptabilisées par analogie à une expropriation.
Compte: 363 Subventions à des collectivités et à des tiers
Fonction: 790 Aménagement du territoire [1)]

[1)] Si l'expropriation n'est pas une mesure d'aménagement du territoire, mais une mesure de conservation des monuments ou de protection de la nature ou du paysage, on utilisera la fonction correspondante.

D Il se peut qu'une base légale prévoie que la collectivité affecte l'impôt sur la plus-value foncière au financement des indemnités ou d'autres charges liées aux mesures d'aménagement. Dans ce cas, la comptabilisation passe par un financement spécial ou un fonds spécial (Voir Recommandation 08, al. 7). Le numéro de compte et la fonction à utiliser sont indiqués aux chiffres B et C ci-dessus.

E Puisque l'affectation de l'impôt sur la plus-value est réglée par une loi cantonale ou communale, les financements spéciaux ainsi créés font partie des capitaux propres. C'est pourquoi, pour le détail de la comptabilisation, nous renvoyons au Complément à la Recommandation 08 sur les financements spéciaux enregistré sous Capital propre, complément publié en décembre 2011.

Foire aux questions (FAQ)

Comptabilisation d'« intérêts » négatifs

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la manière de comptabiliser d'éventuels « intérêts » négatifs et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

En général, les intérêts à payer sur un emprunt ou les intérêts à recevoir sur un prêt sont positifs. Toutefois, il peut arriver que les taux d'intérêts soient négatifs. C'est le cas par exemple en 2015. Comment, dans le modèle de compte harmonisé, une collectivité publique doit-elle comptabiliser les « intérêts » négatifs d'un avoir en banque ?
S'agit-il d'une diminution d'un revenu d'intérêts ou d'une charge d'intérêts ?

Réponse

A Les « intérêts » négatifs sont liés à un placement financier. Par conséquent, ils doivent être considérés, au sens large, comme des frais bancaires particuliers. C'est pourquoi on les comptabilise à l'aide du compte **3499 Autres charges financières**.

Les « intérêts » négatifs ne correspondent pas à une charge d'intérêts. En effet, ils ne sont pas liés à un emprunt, mais bien à un placement financier. Les comptabiliser comme un revenu d'intérêts ne serait pas cohérent non plus, dans la mesure où l'on n'est pas en présence d'une entrée de trésorerie.

B Ceci est cohérent avec l'avis de l'*IFRS Interpretations Committee* (IFRIC). En janvier 2015, ce dernier a considéré que les « intérêts » négatifs sur un placement financier ne peuvent pas être traités comme des revenus au sens de IAS 18 *Produits des activités ordinaires.* Il ne s'agit pas non plus d'une charge d'intérêts, car le montant trouve son origine dans un actif financier et non pas dans un engagement financier. Dans ce contexte, l'IFRIC est d'avis que les « intérêts » négatifs ne doivent pas être comptabilisés comme un revenu d'intérêts négatif ou comme une charge d'intérêts, mais doivent plutôt être comptabilisés dans un « compte de charges approprié », par exemple à l'intérieur du résultat financier. Cette manière de voir peut également s'appliquer à IPSAS 9.12 *Produits des opérations sans contrepartie*.

C Des « intérêts » négatifs peuvent aussi être liés à un emprunt. Dans ce cas, le revenu correspondant doit alors être considéré comme une forme de revenu de commission. C'est pourquoi on les comptabilise à l'aide du compte **4499 Autres revenus financiers**, et cela par analogie au Point A.

Il ne s'agit pas d'un revenu d'intérêts, car les « intérêts » négatifs ne sont pas liés à un placement financier, mais bien à un emprunt. Les comptabiliser comme une charge d'intérêts ne serait pas cohérent, dans la mesure où l'on n'est pas en présence d'une sortie de trésorerie.

D Les « intérêts » négatifs sont considérés, au sens large, comme des frais bancaires particuliers. C'est pourquoi on les comptabilise dans la **fonction 969 Patrimoine financier non mentionné ailleurs**

E Les recommandations de comptabilisation ci-dessus n'ont pas de conséquence sur le calcul des indicateurs financiers.

Foire aux questions (FAQ)

Contrats de leasing financier (*financial leasings*)

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation des contrats de leasing financier (*financial leasings*).

Question

Comment faut-il porter au bilan les actifs et les engagements qui sont liés à des contrats de leasing financier (*financial leasings*) ?

Réponse

A Un contrat de leasing financier (*financial leasing*) est un contrat de location ayant pour effet de transférer du bailleur du leasing au preneur du leasing la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. D'un point de vue économique, la substance du contrat prime sur la forme juridique (« *substance over form* »). 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.

B Le code des obligations (CO) ne contient pas de dispositions relatives au contrat de leasing. Les parties à un tel contrat jouissent donc d'une relativement grande liberté pour établir celui-ci, qui est donc souvent établi en tant que bail à ferme ou à loyer, en tant que contrat de location-vente ou encore en tant que contrat de vente à tempérament (aussi appelé contrat de vente par acomptes).

C Dans son bilan, le preneur de 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 ; il doit y inscrire les engagements correspondant à ce contrat en tant qu'engagements.

D Les immobilisations ainsi acquises sont d'abord comptabilisées dans le compte des investissements à leur valeur intégrale, puis activées. Elles doivent être inscrites à l'actif à l'instar des propres immobilisations de la collectivité (par exemple au compte 1404, « Terrains bâtis »). Il faut également qu'elles soient signalées de manière distincte dans la comptabilité des immobilisations, pour qu'elles puissent être présentées séparément dans le tableau des immobilisations (se reporter au tableau 24, page 85 du manuel MCH2).

E En principe, ces actifs sont amortis sur la base de leur durée d'utilisation. Toutefois, si le transfert de propriété au preneur de leasing ne paraît pas suffisamment certain au moment du début de la validité du contrat de leasing, il faut 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.

F Conformément au plan comptable MCH2, les engagements sont présentés dans le compte 2067 « Contrats de leasing ». Les paiements dus en raison d'un contrat de leasing financier 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 ».

G Les paiements liés au leasing doivent être comptabilisés en distinguant la composante relevant des frais de financement (charge d'intérêts) de la composante relevant du remboursement.

H Du point de vue du droit budgétaire, les contrats de leasing financier sont considérés comme des acquisitions et sont soumis aux dispositions du chapitre 3 « Droit des crédits » de la Loi modèle sur les finances (LMFC).

I A l'inverse, les engagements résultant de contrats de leasing opérationnels (*operating leases*) ne doivent pas être portés au bilan, mais traités de manière analogue aux contrats de location.

Foire aux questions (FAQ)

Partenariats public - privé (PPP)

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative aux partenariats public-privé (PPP) et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

Comment faut-il présenter comptablement les partenariats public - privé (PPP) dans le respect du modèle comptable harmonisé pour les cantons et les communes (MCH2) ?

Réponse

A Au vu de la grande diversité des modes de collaboration existant entre le secteur privé et l'État, il n'est guère possible de proposer de définition univoque de ce qu'est un partenariat public-privé (PPP). Toutefois, la littérature spécialisée relève que les PPP présentent les caractéristiques essentielles suivantes :

- Collaboration de long terme, réglée par contrat et liée à un processus, généralement tenant compte d'un cycle de vie ;
- Participation d'au moins un partenaire du secteur privé et d'au moins un partenaire du secteur public ;
- Fourniture d'une prestation (de service) publique ;
- Mise à disposition d'un équipement ;
- Responsabilité conjointe des partenaires ;
- Mise en commun de ressources appartenant aux partenaires publics et privés (capitaux, équipement, savoir-faire) ;
- Répartition du risque entre les partenaires.

B La multiplicité des formes de collaboration se reflète dans la manière dont des projets de diverses natures sont présentés comptablement. Les formes traditionnelles de coopération, telles que les mandats de construction, les mandats portant sur la seule fourniture de services ou les mandats de gestion par exemple, ne posent en général pas de problème de présentation. Ces formes traditionnelles ne sont pas non plus considérées comme des PPP. Par contre, les formes de collaboration qui impliquent une concession de services publics accompagnée ou non d'une cession des recettes y affairant peuvent représenter un défi du point de vue de leur présentation comptable. En effet, ces formes, que l'on nomme « *Service Concession Arrangements* », reposent souvent sur une structure complexe de rapports et de paiements. Dans le contexte d'un PPP, la notion de concession doit être systématiquement comprise comme la combinaison d'un équipement et d'une prestation de service. Il ne s'agit pas dans ce cas d'une concession au sens strict, comme l'attribution d'une fréquence à une entreprise de radiodiffusion ou la concession d'une ligne aérienne ou d'une desserte de bus.

C Par analogie à la norme IPSAS 32, la notion de licence de services public peut être résumée de la manière suivante : D'abord, l'exploitant **construit ou améliore significativement un équipement** (construction d'un nouvel équipement ou amélioration d'un équipement pré-existant de l'exploitant ou du mandant) dans la perspective de fournir **une prestation publique** (c'est-à-dire, une prestation dont la fourniture est prescrite par une base légale). Ensuite, le partenaire privé exploite et entretient l'équipement durant une période déterminée. Ce faisant, le partenaire privé fournit une prestation (prestation de service) pour le mandant. En contrepartie, il reçoit une indemnisation (du mandant ou du bénéficiaire de la prestation). Ici le point de vue qui prévaut est

le point de vue économique. Il n'est pas pertinent de s'interroger pour savoir si, d'un point de vue politique ou juridique, la prestation concernée est une prestation publique ou non. Cette FAQ traite uniquement des PPP's pour lesquels le partenaire privé (exploitant) apporte un équipement qui aurait été comptabilisé dans le compte des investissements si le partenaire public avait réalisé lui-même l'équipement.

D Afin de comptabiliser un PPP impliquant une concession de service public et de le présenter dans les états financiers en respectant le MCH2, il faut déterminer quel partenaire doit inscrire à son bilan l'actif et les engagements qui sont liés à cette opération. Il convient de souligner qu'un PPP ne doit pas permettre de contourner les dispositons relevant du droit des crédits ou d'un éventuel frein à l'endettement. Du point de vue du droit des crédits, tous les engagements qui naissent durant la période contractuelle doivent être systématiquement recensés, ce qui est au fond conforme à la perspective économique.

E La collectivité concernée doit inscrire un équipement comme actif à son bilan dès lors que les deux conditions ci-dessous sont remplies cumulativement :

- La collectivité a la maîtrise sur la prestations que l'exploitant doit fournir au moyen de l'actif concerné et réglemente cette prestation, en particulier ses bénéficiciaire et son prix ;
- A l'échéance du contrat, la valeur résiduelle des droits et obligations conférés par le contrat sur l'équipement –pour autant qu'elle soit significative- est transférée par l'exploitant à la collectivité mandataire (propriétaire, usufruitier ou autres).

Si la collectivité n'a pas la maîtrise sur l'actif, c'est le partenaire contractuel privé qui porte l'actif à son bilan. Ainsi, l'actif doit figurer soit dans le bilan du partenaire public, soit dans le bilan du partenaire privé ; mais en aucun cas dans les deux bilans ou dans aucun des deux. Si les deux conditions ci-dessus sont remplies, alors la collectivité doit inscrire à son bilan l'actif et les engagements correspondant. L'inscription doit intervenir en général dès qu'une évaluation fiable est réalisable dès que la collectivité supporte le risque de construction. Par conséquent, l'inscription intervient au plus tôt durant la phase de construction. L'actif est amorti annuellement.

F Selon les modalité du contrat le montant effectif de l'engagement doit être inscrit au bilan. Il est en général égal au montant de l'équipement activé. De plus, il faut rendre compte d'éventuels autres paiements entre mandant et mandataire (paiements en liquide par exemple). Le mandant peut indemniser le mandataire de différentes manières :

- Paiements : Dans la mesure du possible, les paiements pour la composante liée à la prestation de service d'une part et ceux liés aux amortissements et intérêts d'autre part doivent être présentés séparément. Si les montants correspondant à ces deux parts ne sont pas connus, il faut procéder à une estimation. Les paiements effectués réduisent d'autant l'engagement de la collectivité.
- Ocroit de droits : Une autre possibilité consiste à octroyer au mandataire des droits qui lui apporteront une indemnisation ; par exemple en lui cédant les droits sur les recettes qu'il encaissera auprès d'utilisateurs.

Il faut également rendre compte des garanties octoyées ou des engagements conditionnels pris (par exemple une garantie pour le risque de défaut de paiement en cas d'insolvabilité du partenaire privé). Les risques liés à ces garanties ou engagements conditionnels doivent être dûment évalués et présentés.

G Toute méthode de comptabilisation qui ne reflèterait pas la réalité économique devrait être écartée. Par exemple, il serait faux de se contenter de mettre à charge du compte de résultats l'indemnisation annuelle versée en contrepartie de la prestation de service. Cela ne rendrait pas compte de l'impact sur le bilan et créerait une ambiguïté sur le niveau des engagements effectifs de la collectivité.

H L'annexe aux comptes doit systématiquement apporter des informations complémentaires concernant le PPP, pour permettre une évaluation approfondie. Ces informatioins comprennent une description précise de l'accord conclu avec le partenaire privé, la durée et les règles convenues qui influencent significativement les futurs flux de fonds. S'y ajoutent les équipements portés à l'actif en regard des engagements qui en découlent et des droits octroyés. On mentionnera également si l'accord peut être renégocié et s'il a été amendé depuis qu'il est entré en vigueur.

I Ces recommandations sont conformes aux normes IPSAS. Elles règlent uniquement le cas des PPP qui correspond à la définition donnée à la Lettre C. Elles ne s'appliquent pas à d'autres formes contractuelles de collaboration entre partenaires publics et privés, comme le mandat de services. En effet cette forme contractuelle ne suppose pas la construction ou l'amélioration d'un équipement par l'exploitant (construction d'un nouvel équipement ou amélioration d'un équipement pré-existant de l'exploitant ou du mandant). Un tel mandat serait sans influence sur le bilan. Ces recommandations ne s'appliquent pas davantage à des formes contractuelles de collaboration entre partenaires publics et privés qui ne visent pas à fournir une prestations publique (autrement dit, qui ne porteraient pas sur une prestation dont la fourniture est prescrite par une base légale).

Exemples

- **Mandat de construction** (y compris pour des objets particuliers tels que des hôpitaux, des installations de loisirs, indépendamment du fait qu'ils soient réalisés par une entreprise générale ou par attribution de plusieurs mandats) SANS fourniture d'une prestations de service correspondante.

  Conclusion : Il ne s'agit pas d'un PPP, mais d'un contrat de construction.

- **Mandat de nettoyage** confié à une société privée (mandat de prestation de services)

  Conclusion : Il ne s'agit pas d'un PPP, mais d'un contrat de prestations de services.

- **Contrat d'exploitation** d'une cantine scolaire: L'exploitant d'une cantine scolaire (partenaire privé) reçoit, de la part du mandant (partenaire public), les locaux nécessaires à l'exploitation, des installations d'exploitation fixes, ainsi que du mobilier. L'exploitant de la cantine scolaire assume l'exploitation pour son propre compte. La durée de validité du contrat est de 7 ans.

  Variante A : Le remplacement des installations d'exploitation fixes reste la responsabilité du mandant. La collectivité conserve le pouvoir de décision sur l'actif.

  Conclusion : Il ne s'agit pas d'un PPP, mais d'un contrat de prestations de services.

  Variante B : La responsabilité pour le renouvellement des installations d'exploitation fixes est transférée à l'exploitant de la cantine scolaire. Une clause du contrat prévoit une indemnité à l'échéance du contrat. En outre, les actifs sont inscrits au bilan par le partenaire public étant donné qu'il est le mandant.

  Conclusion : Par référence à la lettre C, il s'agit d'un PPP, car le partenaire public comptabiliserait le remplacement des installations dans son compte d'investissements s'il n'avait pas opté pour un PPP et s'il avait exploité lui-même la cantine.

Exemple de comptabilisation

Date	**Opération**	**Comptabilisation**	
		Débit	**Crédit**
Année 20XX	Achèvement de la construction ou de l'amélioration de l'équipement	Bâtiments(504)	Engagements financiers à long terme (206)
Fin 20XX	Activation de l'équipement au bilan	Immobilisations corporelles du patrimoine administratif (140)	Report à l'actif des investissements nets (690)
Dès 20XX+1	Indemnisation annuelle prévue à l'exploitant	Loyers, leasing, baux à ferme, taxes d'utilisation (316)	Disponibilités et placements à court terme (100)
Dès fin 20XX+1	Répartition des charges dans les comptes correspondants		
	– Charges d'intérêts	Charges d'intérêts (340)	Loyers, leasing, baux à ferme, taxes d'utilisation (316)
	– Charges de prestations de service	Prestations de service et honoraires (313)	Loyers, leasing, baux à ferme, taxes d'utilisation (316)
	– Baisse des engagements financiers à long terme	Engagements financiers à long terme (206)	Loyers, leasing, baux à ferme, taxes d'utilisation (316)
Dès fin 20XX+1	Amortissement de l'actif	Amortissements des immobilisations corporelles du PA (330)	Immobilisations corporelles du patrimoine administratif (140)

Foire aux questions (FAQ)

Comptabilisation des charges et des revenus liés à des participations et à des prêts

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation des charges et revenus d'une collectivité en lien avec sa participation ou son prêt dans une autre entité et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

Dans quel exercice, c'est-à-dire dans quelle période, faut-il comptabiliser des charges et des revenus liés à une participation détenue par une collectivité dans une entité tierce tenant une comptabilité séparée et dotée de sa propre personnalité juridique (groupe de comptes 145) ? Dans quel exercice faut-il comptabiliser les charges et les revenus d'un prêt octroyé à une telle entité (groupe de comptes 144) ?

Réponse

A Cette FAQ ne traite que des charges ou des revenus au sens des lettres E et F ci-dessous. Elle ne traite pas des éventuels gains ou pertes de valeur des participations proprement dites. Ces derniers doivent être comptabilisés tel que la Recommandation 06 le préconise.

B Selon les points 3 et 5 de la Recommandation 02 du Manuel MCH2, la présentation des comptes repose, entre autre, sur le principe de la comptabilité d'exercice. Cela implique que toutes les charges et tous les revenus doivent être comptabilisés dans la période où les engagements et les droits correspondants sont générés.

C Les participations détenues par une collectivité font partie de son patrimoine administratif (groupe de comptes 145 Participations, capital social PA) ou de son patrimoine financier (groupe de comptes 107 Placements financiers).

Sans être exhaustive, la liste ci-dessous inclut des exemples de participations fréquemment détenues par les cantons :

- Banques cantonales
- Hôpitaux
- Entreprises actives dans la fourniture d'énergie
- Entreprises de services industriels
- Entreprises de transports
- Loterie Romande et Swisslos
- Salines
- Entreprises fournissant des prestations informatiques

D Les prêts octroyés par une collectivité font également partie de son patrimoine administratif (groupe de comptes 144 Prêts PA) ou de son patrimoine financier (groupe de comptes 107 Placements financiers).

E Les revenus découlant de participations et de prêts sont comptabilisés dans les groupes de comptes 41 Patentes et concessions, 42 Rétributions ou 44 Revenus financiers.

Exemples de revenus découlant de participations et de prêts (liste non exhaustive) :

- Dividende
- Participation au bénéfice
- Intérêt sur capital de dotation
- Intérêt sur prêt accordé
- Rémunération d'une garantie accordée par la collectivité publique
- Régale
- Concession

F En général, les charges découlant de participations sont des participations aux pertes. Il s'agit ici non pas d'une réévaluation d'une participation selon la méthode de mise en équivalence, mais d'une injection de moyens financiers afin de couvrir une perte de l'entité dans laquelle la collectivité détient une participation. En principe, la participation correspondante figure dans le patrimoine administratif de la collectivité et par conséquent ces participations aux pertes correspondent à des contributions (groupe de comptes 363). Lorsque la participation figure exceptionnellement dans le patrimoine financier, ces charges correspondent à des charges financières (groupe de comptes 34)

G Lorsque les participations ou les prêts figurent dans le patrimoine financier, les charges et revenus s'y rapportant sont comptabilisés dans la fonction 96 Administration de la fortune et de la dette. Les charges et revenus de participations et de prêts figurant dans le patrimoine administratif sont comptabilisés dans la fonction correspondant à l'activité de l'entité.

H Concernant l'exercice dans lequel un revenu provenant d'une participation doit être comptabilisé, il convient de rappeler que la distribution d'un dividende relève des décisions de l'assemblée générale de l'entité correspondante. Ces décisions portent à la fois sur les comptes de l'exercice qui s'achève et sur l'affectation du bénéfice de cet exercice. C'est cette décision, en N+1, qui crée le droit pour la collectivité détenant la participation et non pas les événements qui se sont produits au cours de l'année N.

I Plus généralement, pour savoir dans quel exercice les charges ou les revenus liés à des participations ou des prêts doivent être comptabilisés, il faut répondre à un certain nombre de questions et prendre la décision selon le schéma ci-dessous. Le principe est que la charge ou le revenu doivent être comptabilisés au cours de l'exercice N+1 dès le moment où leur existence ou leur montant dépend d'une décision formelle à prendre au cours de l'exercice N+1.

S'agissant par exemple des intérêts sur un prêt, dans la mesure où leur montant est fixé contractuellement, ils ne dépendent pas du résultat de l'exercice N. Ils ne découlent pas non plus d'une décision à prendre en N+1. Par conséquent, ils sont comptabilisés dans l'exercice N. Il en va de même lorsqu'une rémunération est prévue par une décision, une loi ou un contrat entré en force avant la fin de l'exercice N (indépendamment du fait que cette rémunération soit qualifiée de participation au résultat ou non). Par conséquent, ils sont comptabilisés dans l'exercice N.

J On ne peut pas exclure que les dispositions légales ou contractuelles diffèrent selon que l'entité réalise un bénéfice ou une perte. Dans ces conditions, l'analyse à l'aide du schéma ci-dessus pourrait aboutir à la conclusion que la comptabilisation doit s'effectuer dans un cas en N et dans l'autre en N+1. Pour éviter toute asymétrie de comptabilisation, et pour éviter de comptabiliser dans une même année à la fois un bénéfice et une perte, ou ni l'un ni l'autre (sauf si le résultat est parfaitement équilibré), il y a lieu de comptabiliser ces charges et revenus systématiquement en N+1.

K Si l'analyse selon le schéma ci-dessus montre que la perte doit être comptabilisée en N+1, il n'est pas permis de constituer une provision en N pour cette charge à comptabiliser en N+1.

L Cette manière de comptabiliser est cohérente avec ce que prévoient les normes comptables internationales du secteur public (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS).

Foire aux questions (FAQ)

Sociétés simples / contrats de collaboration

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la présentation des parts d'une collectivité dans une société simple

Question

Comment les participations dans des sociétés simples, comme celles prenant la forme de contrats de collaboration, doivent-elles être présentées dans les comptes ? Des informations supplémentaires doivent-elles être présentées dans l'annexe aux comptes en raison de responsabilités particulières ??

Réponse

A Une société simple au sens de l'art. 530 al. 2 CO est un rapport contractuel par lequel deux ou plusieurs entités conviennent de s'associer pour atteindre un objectif commun, impliquant de financer, de gérer et de contrôler en commun certaines activités déterminantes. Des activités sont réputées déterminantes si elles influencent significativement le succès de l'accord conclu (activités stratégiques et opérationnelles). L'unanimité des entités concernées est généralement requise pour prendre des décisions importantes. Cette forme de société est assimilée ci-après à une société simple de droit public. Concordats, consortiums, communautés de travail, associations entre collectivités –pour autant qu'elles ne soient pas définies comme personnes morales selon le droit public, et contrats de collaboration sont des exemples de déclinaisons possibles.

B Les parties concernées possèdent des droits sur les actifs de la société simple à laquelle elles participent et des obligations par rapport aux dettes de cette société. Elles peuvent, par exemple, construire des installations en commun ou acquérir des actifs en propriété commune.

C Dans la mesure où une société simple n'est pas une société de capital, aucune part à son capital ne peut être comptabilisée dans les comptes 1070 « Actions et parts sociales » ou 145 « Participations, capital social PA » ou 55 « Participations et capital social ».

D En fonction de la substance économique du contrat conclu (par exemple, la propriété d'actifs importants), de l'importance du contrat et pour tenir compte de leur portée dans l'évaluation d'état des finances, du patrimoine et du résultat, la présentation au bilan doit suivre soit le principe du produit brut, soit celui du produit net.

a) Produit brut : La part correspondant à chacun des actifs et des engagements de la société simple est présentée dans le poste concerné du bilan de la collectivité. Par exemple, concernant une collaboration pour une station d'épuration : une part de 55% dans les actifs et une part de 55% dans les engagements financiers à long terme de cette station. L'évaluation de la part à chaque poste de l'actif et du passif doit être effectuée conformément aux dispositions du MCH2. Les coûts et les produits à prendre en charge par chaque entité associée de ses comptes annuels correspondent à cette même part. Voir l'exemple 1a.

b) Produit net : Seuls les créances et les engagements directs envers la société simple et les contributions à lui verser pour la période sont comptabilisés. Voir l'exemple 1b.

E La part à comptabiliser est calculée selon la clé de répartition définie dans le contrat, en pour cent ou sur la base d'unités (par exemple en fonction de la part des écolières et des écoliers provenant de chaque canton dans le cadre d'une école intercantonale ou en fonction du nombre d'habitants).

F Les entités impliquées dans une société simple sont solidairement responsables des dettes de cette société, sauf disposition contraire. Chaque entité est donc responsable à l'égard des tiers concernée de la totalité des engagements. S'ils sont importants, les risques liés à de tels contrats doivent être présentés dans l'annexe aux comptes en tant qu'engagement conditionnel.

A l'interne, chaque entité impliquée a un droit récursoire envers les autres entités associées. Toutefois, il est possible que ce droit se perde si, par exemple, le ou les partenaire(s) connaissent des difficultés de paiement. Par conséquent, ces risques de défaut potentiellement importants doivent apparaître comment un engagement conditionnel dans l'annexe aux comptes. L'engagement doit être porté au bilan si la probabilité est très élevée que le ou les partenaires ne pourront pas faire face à leurs obligations et que la ou les entités partenaires devront honorer la totalité de l'engagement.

G Le principe du produit brut est conforme aux normes IPSAS.

H **Exemple 1**

La Commune A et la Commune B sont communes contractantes d'une société simple de droit public (Société C) pour exploiter un cimetière régional. La Commune A prend en charge 45% et la Commune B 55% des charges totales de la Société C. Les montants liés à l'année en cours ont déjà été versés au 31 décembre. Extrait des comptes de la Société C (compte de résultats) :

Compte	Désignation	Compte de résultats de la Société C en CHF	Parts des communes contractantes	
			Commune A (45%) en CHF	Commune B (55%) en CHF
3010	Salaires du personnel administratif et d'exploitation	135 000	60 750	74 250
3101	Matériel d'exploitation, fournitures	216 000	97 200	118 800
3143	Entretien d'autres travaux de génie civil	300 000	135 000	165 000

Exemple 1a Comptabilisation selon le principe brut par la Commune B

Compte tenu de la substance économique et de l'importance de l'accord passé, ainsi que de son impact sur l'appréciation de l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat, la Commune B a choisi une présentation comptable selon le principe brut.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Part de 55% aux frais de personnel de la Société C	3010 Salaires du personnel administratif et d'exploitation	1002 Banque	74'250
Part de 55% aux frais de matériel d'exploitation de la Société C	3101 Matériel d'exploitation, fournitures	1002 Banque	118'800
Part de 55% aux frais d'entretien d'autres ouvrages de génie civil de la Société C	3143 Entretien d'autres ouvrages de génie civil	1002 Banque	165'000

Exemple 1b Comptabilisation selon le principe net par la Commune A

Compte tenu de la substance économique et de l'importance de l'accord passé, ainsi que de son impact sur l'appréciation de l'état réel des finances, du patrimoine et du résultat, la Commune A a choisi une présentation comptable selon le principe net.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Part de 45% aux charges totales de la Société C	3612 Dédommage-ments aux communes et aux associations intercommunales	1002 Banque	292'950

Foire aux questions (FAQ)

Distinction entre passifs de régularisation et provisions dans le compte des investissements

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la distinction à opérer dans le compte des investissements entre les passifs de régularisation et les provisions. Il lui a apporté la réponse ci-après.

Question

Les actifs et passifs de régularisation dans le compte des investissements (CI) sont comptabilisés dans les comptes 1046 et 2046. Outre des actifs et passifs de régularisation, le plan comptable prévoit, également dans le compte des investissements, des provisions à court ou à long terme (comptes 2058 et 2088). Qu'est-ce qui permet d'opérer une distinction entre ces passifs de régularisation et ces provisions ?

Réponse

A D'après la Recommandation 11 du modèle comptable harmonisé, les **passifs de régularisation** enregistrés dans le compte des investissements ont les caractéristiques suivantes :
- Ils concernent des **prestations (dépenses) fournies avant la date de clôture du bilan** mais qui seront facturées par des tiers seulement dans le courant de l'exercice comptable suivant ou en fonction du cycle d'exploitation ordinaire (pratique commerciale);
- Ils sont extournés au début de l'exercice comptable suivant.

B D'après le complément à la Recommandation 09, il convient de constituer une **provision** quand, de manière cumulative,
- il s'agit d'un engagement actuel, découlant d'un événement survenu dans le passé ;
- la sortie de fonds nécessaire à faire face à l'engagement est probable (probabilité > 50%) ;
- le montant de l'engagement peut être estimé de manière fiable et
- le montant est important.

C En comparaison des passifs de régularisation, les provisions ont donc les caractéristiques suivantes :
- Elles sont à court terme ou à long terme ;
- Le montant et l'échéance (c'est-à-dire le moment) du paiement ne peuvent pas être déterminés d'une manière précise.

D Une provision est à court terme, si la sortie de fonds est attendue dans l'année suivant la date de clôture du bilan.

E La comptabilisation d'un actif ou d'un passif de régularisation se justifie en cas d'obtention ou de perte d'un avantage économique. Par contre, ni le moment du paiement, ni des considérations découlant du seul droit des crédits ne sont déterminants. Même si le montant à régulariser doit parfois faire l'objet d'une estimation, l'incertitude concernant le montant à comptabiliser est, en règle générale, bien inférieure à celle qui prévaut s'agissant du montant à provisionner. S'agissant d'une provision, à l'incertitude sur le montant s'ajoute l'incertitude sur l'occurrence ; cette incertitude additionnelle n'existe pas en cas d'un passif de régularisation. Une provision doit être créée si l'on se rend compte, en cours d'exercice, qu'une sortie de fonds aura probablement lieu dans le futur (> 50% de probabilité) liée à un événement survenu dans le passé. Certes, la sortie de fonds n'est pas certaine, mais on peut déjà s'attendre à ce qu'elle soit probable (> 50%).

F Les passifs de régularisation permettent de comptabiliser les prestations déjà obtenues pour des investissements (immobilisations corporelles ou incorporelles, subventions d'investissement, etc.), mais non encore facturées. Grâce à eux, dès l'obtention d'un avantage économique ou à la date de clôture, le bilan présente l'intégralité de la valeur d'acquisition ou de réalisation du patrimoine administratif.

G **Les coûts résiduels et les travaux de finition** qui n'ont pas encore été réalisés à la date de clôture du bilan ne doivent pas être comptabilisés. En effet, la prestation n'a pas encore été obtenue. Ces éléments s'apparentent à une garantie de mise à disposition des moyens financiers au cas où les travaux n'auraient pas pu être réalisés avant la date de clôture (*commitment*). Ils ne doivent pas davantage faire l'objet d'une provision qu'elle soit à court ou à long terme. Par contre, les travaux réalisés avant la clôture, mais non encore facturés, doivent faire l'objet d'une régularisation.

H Concernant les **retenues de garantie**, il faut distinguer deux cas :

- Lorsque l'on exige que le défaut soit corrigé par la suite, la prestation concernée par le défaut peut déjà être comptabilisée. Le paiement non encore effectué correspond à un passif de régularisation. Si la facture pour la prestation a déjà été comptabilisée dans les créanciers, elle y reste jusqu'au moment du paiement.
- Lorsque l'on renonce à faire corriger le défaut, seuls les coûts d'acquisition ou de réalisation effectivement dus pour la prestation concernée par le défaut doivent être comptabilisés et activés.

I **Les désaccords au sujet des honoraires** doivent être analysés à la lumière des critères habituels relatifs aux provisions. Le montant du litige fait partie de la valeur d'acquisition ou de réalisation au cas où il provoquerait une sortie de fonds après qu'un procès soit perdu ou qu'un accord extrajudiciaire intervienne.

J Concernant les **coûts de remise à l'état original** relatifs à des immobilisations corporelles, il faut distinguer deux cas :

- Le bien d'investissement devra impérativement être démantelé après utilisation. Dans ce cas, une provision doit être créée. Elle est basée sur une estimation fiable, au moment de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, des coûts de remise à l'état original. S'il n'est pas possible d'estimer les coûts de manière fiable, alors cela représente à la rigueur un engagement éventuel.
- Pour pouvoir construire le bien d'investissement et avant son utilisation, des travaux de remise à l'état devront être réalisés. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de créer une provision.

Dans les deux cas, les coûts de remise en état et de réalisation du bien d'investissement sont portés ensemble à l'actif du bilan et sont amortis en fonction la durée d'utilisation. Dans le premier cas, , la provision correspondante doit en outre être présentée au passif. Elle doit être vérifiée périodiquement et, cas échéant, être adaptée.

Les augmentations et les diminutions ultérieures de la provision sont comptabilisées dans le compte des investissements pour autant qu'elles dépassent le seuil d'inscription au bilan. Si tel n'est pas le cas, elles sont comptabilisées dans le compte de résultats.

La mise à l'actif du bilan et l'amortissement planifié des coûts de remise en état permettent de répartir ces coûts sur toute la durée d'utilisation de l'immobilisation corporelle. Tous les coûts liés à l'utilisation sont ainsi comptabilisé de manière cohérente dans le temps (y compris les travaux de remise en état ultérieurs).

La provision ne doit être utilisée qu'au moment des travaux de remise en état (à la fin de la durée l'utilisation).

S'agissant des PPP (partenariats public-privé) et lorsque les coûts de remise en état font explicitement partie intégrante du contrat, ces coûts sont financés dans le cadre du contrat. Ils sont portés à l'actif ou au passif en fonction des dispositions contractuelles.

Ces modalités de comptabilisation sont conformes aux normes IPSAS.

Foire aux questions (FAQ)

Opérations liées à la péréquation financière intercommunale

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation des opérations liées à la péréquation intercommunale dans le respect des recommandations du modèle de compte harmonisé.

Question

Un important contribuable vient de s'installer dans la commune. La commune s'attend à devoir contribuer davantage que par le passé à la péréquation financière intercommunale. Elle s'interroge sur la manière de comptabiliser les opérations liées à la péréquation. Elle se demande, en particulier, si elle doit ou si elle peut tenir compte immédiatement de ce nouveau contribuable et comptabiliser immédiatement une charge et un engagement correspondant.

Réponse

A La réponse à cette FAQ est basée sur la recommandation no. 9 (Provisions et Engagements conditionnels).

B Contrairement à la péréquation financière entre la Confédération et les cantons, les systèmes de péréquation intercommunale varient selon les cantons. Toutefois, la plupart des systèmes de péréquation intercommunale englobent une péréquation horizontale ou verticale des ressources. S'y ajoute souvent une compensation ou un partage des charges dans des domaines spécifiques.

Le plan comptable harmonisé prévoit des comptes spécifiques pour les opérations liées à la péréquation financière. Ces opérations peuvent ainsi être présentées de manière détaillée dans les comptes des communes.

Les comptes en question sont les suivants:

362	Comptes de charges : Péréquation financière et compensation des charges
3621.5	Péréquation financière verticale : transferts des communes au canton.
3621.6	Compensation verticale des charges : transferts des communes au canton.
3622.7	Péréquation financière horizontale : transferts entre communes.
3622.8	Compensation horizontale des charges : transferts entre communes.
462	Comptes de revenus : Péréquation financière et compensation des charges
4621.5	Péréquation financière verticale : transferts du canton aux communes.
4621.6	Compensation verticale des charges : transferts du canton aux communes.
4622.7	Péréquation financière horizontale : transferts entre communes.
4622.8	Compensation horizontale des charges : transferts entre communes.

C Le système de la péréquation financière peut être basé sur des données statistiques relatives à une période déjà écoulée. On parle alors d'un système de péréquation a posteriori. Alternativement, le système de la péréquation peut être basé sur des données statistiques relatives à la période en cours. On parle alors d'un système de péréquation concomitante. La différence entre ces deux systèmes est la suivante: dans un système de péréquation a posteriori, l'année de péréquation ne correspond pas à l'année statistique[1], tandis que dans un système de péréquation concomitante l'année de péréquation correspond à l'année statistique.

D Définitions

Année statistique: Année pour laquelle les bases statistiques pour les paiements péréquatifs sont connues et au moyen desquelles le montant des transferts péréquatifs est calculé.

Année de calcul : Année pendant laquelle les montants des transferts péréquatifs sont établis et communiqués aux collectivités concernées.

Année de péréquation : Année pour laquelle existe, soit un droit à recevoir soit une obligation à verser des transferts péréquatifs.

E Le système de péréquation a posteriori correspond au schéma temporel suivant :

	Année statistique	Année de calcul	Année de péréquation
	20XX–2	20XX–1	20XX
Exemple si 20XX = 2014	2012	2013	2014

F Le système de péréquation concomitante correspond au schéma temporel suivant :

	Année de péréquation = Année statistique	Année de calcul définitif
	20XX	20XX+1
Exemple si 20XX = 2014	2014	2015

G Un système de péréquation a posteriori facilite la planification et la budgétisation des transferts péréquatifs. Les montants des transferts sont, en règle générale, déterminés par l'administration cantonale compétente sur la base des années statistiques concernées (une année ou la moyenne de plusieurs années antérieures). Ces montants sont ensuite communiqués aux communes. Etant donné que les montants pour l'année de péréquation sont connus avant l'exercice comptable, ils peuvent être inscrits au budget de manière fiable et ils correspondent à ceux qui figureront dans les comptes de l'année.

Typiquement, une facture est établie et envoyée à la commune pendant l'année 20XX–1 (année de calcul) pour le montant qu'elle devra payer au titre de la péréquation financière de l'année 20XX (année de péréquation). Lorsque le montant est à recevoir, c'est une note de crédit qui est envoyée. Le montant est basé sur la situation de la commune au cours de l'année 20XX–2 (année statistique). La facture ou la note de crédit mentionne explicitement que le montant est dû ou obtenu pour l'année 20XX et qu'il est basé sur l'année 20XX–2. On ne parle pas d'acomptes, et il n'y a pas de décompte final. L'année 20XX–2 est seulement la base pour le calcul ; le montant n'est pas dû ou obtenu pour cette année-là.

L'engagement ou la créance, c'est-à-dire le devoir de payer des montants de la péréquation financière ou le droit de les recevoir, concerne l'année de péréquation. L'engagement ou la créance ne concerne ni l'année statistique, ni l'année de calcul. Il n'est pas permis de comptabiliser un transitoire, une provision, un préfinancement ou une attribution à un fonds de réserve.

H Un système de péréquation concomitante implique généralement le recours à des acomptes, puis à un calcul définitif donnant lieu à un décompte final. Les acomptes sont généralement déterminés par l'administration cantonale compétente sur la base d'estimations. Le décompte final est établi ultérieurement, dès que les bases pour le calcul définitif sont connues.

Typiquement, au cours de l'année 20XX, des acomptes sont versés ou reçus en lien avec le montant du transfert de péréquation dû ou obtenu pour cette même année 20XX (année de péréquation). Dans le courant de l'année 20XX+1, un décompte final est établi qui précise le montant péréquatif effectivement dû ou obtenu pour l'année 20XX. Le décompte précise également le solde à verser ou à recevoir. Si les acomptes sont estimés de manière adéquate, la différence entre les acomptes versés ou reçus en 20XX et le montant effectivement dû ou obtenu pour cette même année est de faible importance. Ainsi, dans ce système, l'année statistique et l'année de péréquation se confondent.

La comptabilisation des acomptes ne pose pas de problème particulier : les acomptes versés sont comptabilisés comme des charges, les acomptes reçus comme des revenus (Cf. Point B ci-dessus).

Cela étant, la commune peut parfois s'attendre à une différence entre les acomptes et le décompte final, en lien notamment avec l'arrivée ou le départ de contribuables. La manière de comptabiliser cette différence dépend de la fiabilité avec laquelle le solde entre les acomptes et le décompte final peut être estimé.

Si le solde peut être estimé de manière fiable et qu'une sortie de fonds importante est probable en 20XX+1, il faut créer une provision à court terme (nature 205) à la fin de l'année de péréquation (20XX). Si le solde ne peut pas être estimé de manière fiable, mais qu'une sortie de fonds importante est néanmoins probable, il faut présenter un engagement conditionnel en annexe. En outre, il faut faire la distinction entre les soldes qui se répètent annuellement et ceux qui fluctuent de manière importante. Dans ce deuxième cas, il est fortement recommandé de créer une provision.

Il se peut qu'une commune s'attende à un retour de fonds parce qu'elle aurait payé trop d'acomptes. Même si le solde positif peut être estimé de manière fiable et même si le retour de fonds est probable, aucune écriture comptable correspondante ne doit être effectuée dans l'année de péréquation ; ceci afin de respecter le principe de prudence. Par contre, il est permis de présenter une créance éventuelle en annexe.

Exemple de comptabilisation

Un important contribuable s'est installé dans la commune cette année 20XX. La commune a déjà versé les acomptes liés à l'année 20XX. Mais elle s'attend à recevoir un décompte final significativement plus élevé. Malheureusement ce décompte ne lui parviendra qu'en 20XX+1. En se basant sur ses propres informations, la commune parvient néanmoins à estimer de manière fiable la différence entre les acomptes payés et le montant péréquatif qu'elle doit pour l'année 20XX. Elle se rend compte qu'il lui faudra probablement faire face à une importante sortie de fonds supplémentaire. Mais cette sortie supplémentaire n'aura lieu que l'année suivante (20XX+1). La commune va alors enregistrer les opérations comptables suivantes :

Date	**Opération**	**Comptabilisation**	
		Débit	**Crédit**
31.12.20XX	Création d'une provision pour le solde de la contribution à la péréquation intercommunale de l'année 20XX	3622.7 Péréquation financière intercommunale	2059 Autres provi-sions à court terme
Année 20XX+1	Utilisation de la provision (Variante avec deux opérations)	2059 Autres provisions à court terme 3622.7 Péréquation financière intercommunale	3622.7 Péréquation financière intercommunale 100 Disponibilités
Année 20XX+1	Utilisation de la provision (Variante avec une seule opération)	2059 Autres provisions à court terme	100 Disponibilités

I En vertu de l'autonomie dont ils bénéficient en matière de présentation des comptes publics, les cantons peuvent choisir le système applicable à leurs communes : système de péréquation a posteriori ou système de péréquation concomitante. Cependant, et en particulier pour la statistique financière, il est important que les opérations liées à la péréquation financière soient comptabilisées de la même manière dans toutes les collectivités concernées.

J En appliquant le système de péréquation concomitante, il n'est pas garanti que la comptabilisation permette de savoir quel montant correspond à quelle année. Cela rend difficile de contrôler les montants relatifs à chaque année ; ce qui est problématique pour la statistique financière.

K Les normes internationales pour le secteur public (*International Public Sector Accounting Standards*-IPSAS) ne connaissent pas la distinction entre le système de péréquation concomitante et le système de péréquation a posteriori.

La norme IPSAS 19 (paragraphe 22) exige de la part de la collectivité la création d'une provision lorsque les trois critères suivants sont satisfaits cumulativement :
(a) une entité a un engagement actuel (juridique ou implicite) résultant d'un évènement passé ;
(b) il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation ; et
(c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Foire aux questions (FAQ)

Activation de prestations propres

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative au transfert dans le compte des investissements de prestations propres devant être portées à l'actif du bilan.

Question

A quoi une prestation propre correspond-elle et à quelles conditions une collectivité publique doit-elle l'activer ?

Réponse

A Une prestation propre est une prestation fournie par les unités administratives de la collectivité publique concernée qui consiste à mettre en place ou à construire une immobilisation corporelle ou incorporelle.

B Une telle prestation doit être activée si elle remplit les conditions nécessaires à pouvoir porter à l'actif l'immobilisation corporelle ou incorporelle concernée. Les critères suivants doivent notamment être remplis de manière cumulative :

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

C La prestation propre pour mettre en place ou construire une immobilisation corporelle ou incorporelle doit être évaluée sur la base de son coût de production. Le coût de production englobe toutes les dépenses consenties pour mettre en place, construire ou modifier l'immobilisation concernée. Il s'agit généralement de frais de personnel (incluant les charges sociales, les indemnités de vacances, etc.) par exemple pour la gestion du projet, la conduite du chantier, des prestations d'architecte, le développement de logiciels, ainsi que les coûts d'infrastructure directs (comme le coût des marchandises et des machines). Les charges de marchandises et de matériel font également partie du coût de mise en place. Il s'agit principalement de charges de matières premières, de produits semi-finis, de composants, d'accessoires, de frais accessoires d'acquisition, etc.

Les frais administratifs et les autres frais généraux (par exemple les frais de formation) ne font pas partie du coût de mise en place pouvant être porté à l'actif.

D La collectivité publique définit à partir de quel montant une prestation propre doit être considérée comme importante et doit, par conséquent, être imputée sur le crédit d'investissement.

E Dans les comptes, les différentes dépenses pour les prestations propres à activer doivent être comptabilisées dans les comptes de charges correspondants (charges de personnel, charges de biens et services et autres charges d'exploitation, etc.).

La valeur des prestations propres est portée au débit du compte correspondant dans le compte des investissements et au crédit du groupe des comptes 431.

F **Exemple Prestations propres du personnel d'une collectivité**

La Commune A construit un nouvel hangar, principalement en bois, pour y remiser ses véhicules, machines et matériel d'entretien. A cette fin, un crédit de construction de CHF 625'000 a été voté par le Législatif. Selon le relevé des heures, un employé communal, charpentier de formation, a contribué à la construction de ce hangar à hauteur de 20% de son temps de travail annuel. Le montant de cette prestation propre est considéré comme important.

Comptabilisation

Le salaire de l'employé communal est comptabilisé dans le compte de charges **301x**. La part patronale des charges sociales est comptabilisée dans le compte de charges **305x**. Le coût des heures (y.c. les charges sociales) que l'employé communal a consacrées à la construction du hangar s'élève à CHF 16'800 (20% de CHF 84'000) et doit être intégré dans le coût de construction. Il est donc comptabilisé au débit du compte **504x** dans le compte des investissements. Parallèlement, cette partie du salaire est comptabilisée comme un revenu dans le compte **4310**. Les autres dépenses pour la construction du hangar sont également comptabilisées au débit du compte **504x**. A la fin de l'année, la commune reporte le total des dépenses pour cette construction, soit CHF 600'000, au bilan dans le compte **1404**. La valeur de l'immeuble est amortie en fonction de sa durée d'utilisation via le compte **3300**, soit CHF 20'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 30 ans.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Salaire annuel de l'employé communal	**301x** Salaires du personnel administratif et d'exploitation	**100X** Disponibilités et placements à court terme	70'000
Charges sociales de l'employé communal (part patronale)	**305x** Cotisations patronales	**100X** Disponibilités et placements à court terme	14'000
Activation de la prestation propre de l'employé communal	**504x** Bâtiments	**4310** Prestations propres sur immobilisations corporelles portées à l'actif	16'800
Autres dépenses pour la construction du hangar	**504x** Bâtiments	**100X** Disponibilités et placements à court terme	583'200
Report au bilan	**1404** Bâtiments PA	**690** Report à l'actif des investissements nets	600'000
Amortissement du hangar	**3300** Amortissements planifiés	**1404** Bâtiments PA	20'000

G Cette FAQ est conforme aux normes IPSAS pour les immobilisations corporelles. Concernant les immobilisations incorporelles, les IPSAS connaissent des dispositions plus contraignantes.

Frequently Asked Questions (FAQ)

Prêts à des conditions préférentielles / prêts à taux préférentiel

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative aux prêts à taux préférentiel et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

Comment faut-il comptabiliser les prêts octroyés à des conditions préférentielles ?

Réponse

A L'objectif d'un prêt à des conditions préférentielles est d'octroyer un prêt à des conditions autres que celles du marché. Par conditions autres que celles du marché, on entend en particulier l'octroi de prêts sans intérêt ou à un taux inférieur à celui du marché. D'autres conditions préférentielles peuvent également être accordées, par exemple des dates de paiement des intérêts ou des conditions de remboursement autres que celles en vigueur sur le marché. En général, de tels prêts sont classés dans le patrimoine administratif.

B Cette FAQ concerne uniquement les prêts remboursables ou conditionnellement remboursables au sens strict (Pour une définition cf. le complément à la RE 03 „Prêts conditionnellement remboursables »). Nous utiliserons ici la notion de prêts pour signifier les montants prêtés par un créancier et la notion d'emprunts pour signifier les montants empruntés par un débiteur.

C La renonciation totale ou partielle à un intérêt créancier correspond à une perte de revenus ou à une utilisation de ressources et, par conséquent, à une dépense au sens juridique. Une telle dépense ne doit pas être confondue avec une remise de dette ou une dépréciation du prêt qui interviendrait ultérieurement.

D Pour calculer le montant de l'intérêt auquel on renonce, il faut comparer le taux d'intérêt figurant dans le contrat de prêt à un taux d'intérêt de référence (le taux du marché ou le taux effectif). La comparaison et le calcul se font une seule fois, au moment de l'octroi du prêt.

En général, pour de telles transactions, le taux du marché n'est pas connu. Il faut donc l'estimer. Pour ce faire, on peut utiliser le taux d'intérêt pratiqués par d'autres ou un taux d'intérêt sans risque majoré en fonction du risque de crédit, du risque de liquidité et de la durée du crédit. Pour simplifier, on peut aussi utiliser comme taux de référence le taux moyen des dettes de la collectivité.

E La renonciation à l'intérêt est comptabilisée au brut.

F Le critère de l'importance, mais aussi des préoccupations au sujet du rapport entre les coûts et les bénéfices liés à l'établissement des états financiers, peuvent conduire à fixer un seuil de matérialité spécifique concernant le montant du prêt, le différentiel de taux ou le montant de l'intérêt auquel il est renoncé.

G La renonciation à l'intérêt représente une charge de transfert. Il existe deux possibilités pour la comptabiliser. Une variante met l'accent sur le compte de résultats. Selon cette variante, la renonciation n'est pas considérée comme une charge unique, mais comme une charge se répartissant sur toute la durée du prêt (par analogie avec l'amortissement d'une subvention d'investissement). L'autre variante met l'accent sur la présentation du patrimoine et de la situation financière, c'est-à-dire sur le bilan. Selon cette variante, la renonciation à l'intérêt est comptabilisée comme une charge unique et non pas comme une charge à répartir sur la durée du prêt.

H **Variante : Accent sur le compte de résultats**

Lors de la conclusion du contrat, le prêt est comptabilisé à la valeur d'acquisition. La renonciation annuelle à l'intérêt découle de la différence entre le taux d'intérêt contractuel et le taux d'intérêt de référence telle qu'établie au moment de l'octroi du prêt. Par conséquent, il n'y a pas d'actualisation de la différence d'intérêt selon la méthode du taux d'intérêt effectif. Le prêteur comptabilise une charge de transfert (compte 363 Subventions à des collectivités et à des tiers) et, pour le même montant, un revenu d'intérêt (compte 4450 Revenus provenant de prêts PA). De son côté, l'emprunteur comptabilise un revenu de transfert (compte 463 Subventions des collectivités publiques et des tiers) et une charge d'intérêt (compte 3401 Intérêts passifs des engagements financiers).

I Présentation schématique

J Comptabilisation par le prêteur

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Conclusion du contrat	54 Prêts	1002 Banque	Valeur d'acquisition
	144 Prêts	690 Report à l'actif des investissements nets	Valeur d'acquisition
Comptabilisation annuelle pendant la durée du prêt	1002 Banque	4450 Revenus provenant de prêts PA	Intérêts selon contrat
	363 Subventions à des collectivités et à des tiers	4450 Revenus provenant de prêts PA	Renonciation à l'intérêt (différence entre intérêt contractuel et intérêt de référence)
Remboursement du prêt	1002 Banque	64 Remboursement de prêts	Remboursement
	590 Report au bilan	144 Prêts	Remboursement

K Comptabilisation par l'emprunteur

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Conclusion du contrat	1002 Banque	206 Engagements financiers à long terme	Valeur d'acquisition
Comptabilisation annuelle pendant la durée du prêt	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	1002 Banque	Intérêts selon contrat
	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	463 Subventions des collectivités publiques et des tiers	Renonciation à l'intérêt (différence entre intérêt contractuel et intérêt de référence)
Année avant le remboursement du prêt	206 Engagements financiers à long terme	201 Engagements financiers à court terme	Solde de l'emprunt
Remboursement du prêt	201 Engagements financiers à court terme	1002 Banque	Remboursement

L Exemple : Calcul de la renonciation à l'intérêt

Un prêt sans intérêt est émis le 01.01.x1 pour une durée de 3 ans à la valeur nominale de 100. Le prêt doit être remboursé à l'échéance. Le taux d'intérêt du marché est de 5%.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
Renonciation à l'intérêt au compte de résultats	-	100 x 5% = 5	100 x 5% = 5	100 x 5% = 5
Solde du prêt au bilan	100	100	100	-

M **Variante : Accent sur le bilan**

Pour le montant d'intérêt auquel il est renoncé, on compare la valeur actualisée selon contrat avec la valeur actualisée selon les conditions de référence en appliquant la méthode du taux d'intérêt effectif. Les pertes de valeur au moment de l'octroi du prêt sont à calculer par un processus d'actualisation (cf. aussi complément à la RE 03 « Prêts conditionnellement remboursables ». Le prêteur comptabilise la différence d'intérêt comme une charge de transfert (compte 363 Subventions à des collectivités et à des tiers). De son côté, l'emprunteur comptabilise cette différence comme un revenu de transfert (compte 463 Subventions des collectivités publiques et des tiers). Au moment de la conclusion du contrat, le prêt (compte 144 Prêts resp. 206 Engagements financiers à long terme) est comptabilisé à sa valeur actualisée selon les conditions de référence en appliquant la méthode du taux d'intérêt effectif, c'est-à-dire la valeur d'acquisition moins la valeur actualisée de la renonciation à l'intérêt.

Pendant la durée du prêt, l'intérêt est comptabilisé selon les conditions de référence en vigueur au moment de l'octroi du prêt. Le prêteur comptabilise le revenu d'intérêt correspondant (compte 4450 Revenus provenant de prêts PA) et l'emprunteur comptabilise une charge d'intérêt (groupe de compte 3401 Intérêts passifs des engagements financiers). La comptabilisation du prêt dans le temps s'effectue selon la méthode du taux d'intérêt effectif.

Cette présentation est conforme aux IPSAS.

N Présentation schématique

O Comptabilisation par le prêteur

Opération	**Comptabilisation**		**Montant**
	Débit	**Crédit**	
Conclusion du contrat	54 Prêts	1002 Banque	Valeur d'acquisition
	144 Prêts	690 Report à l'actif des investissements nets	Valeur d'acquisition
	363 Subventions à des collectivités et à des tiers	54 Prêts[1)]	Valeur actualisée de la renonciation à l'intérêt
	590 Report au bilan[1)]	144 Prêts	Valeur actualisée de la renonciation à l'intérêt
Comptabilisation annuelle pendant la durée du prêt	1002 Banque		Intérêts selon contrat
	54 Prêts[1)]		Renonciation à l'intérêt (différence entre intérêt contractuel et intérêt de référence selon méthode du taux effectif)
		4450 Revenus provenant d'emprunts PA	Intérêts de référence (méthode du taux effectif)
	144 Prêts	690 Report à l'actif des investissements nets[1)]	Renonciation à l'intérêt (différence entre intérêt contractuel et intérêt de référence selon méthode du taux effectif)
Remboursement du prêt	1002 Banque	64 Remboursement de prêts	Remboursement
	690 Report au bilan	144 Prêts	Remboursement

[1)] Le fait de comptabiliser la renonciation à l'intérêt du prêt au compte des investissements découle du fait que le modèle de compte harmonisé prévoit un compte des investissements et prévoit d'y comptabiliser les recettes et dépenses correspondantes. Dans un autre contexte, une comptabilisation comme correction de valeur pourrait être envisagée.

P Comptabilisation par l'emprunteur

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Conclusion du contrat	1002 Banque	206 Engagements financiers à long terme	Valeur d'acquisition
	206 Engagements financiers à long terme	463 Subventions des collectivités publiques et des tiers	Valeur actualisée de la renonciation à l'intérêt
Comptabilisation annuelle pendant la durée du prêt	3401 Intérêts passifs des engagements financiers		Intérêts selon conditions de référence (méthode du taux effectif)
		1002 Banque	Intérêts selon contrat
		206 Engagements financiers à long terme	Renonciation à l'intérêt (différence entre intérêt contractuel et intérêt de référence selon méthode du taux effectif)
Année avant le remboursement du prêt	206 Engagements financiers à long terme	201 Engagements financiers à court terme	Solde de l'emprunt
Remboursement du prêt	201 Engagements financiers à court terme	1002 Banque	Remboursement

Q Exemple : Calcul de la renonciation à l'intérêt

Un prêt sans intérêt est émis le 01.01.x1 pour une durée de 3 ans à la valeur nominale de 100. Le prêt doit être remboursé à l'échéance. Le taux d'intérêt du marché est de 5%.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
Renonciation à l'intérêt au compte de résultats	100 x 5% x 3 ans = 15 actualisé pendant 3 ans = 13.6	-	-	-
Solde du prêt au bilan	100 moins renonciation à l'intérêt 13.6 = 86.4	86.4 x 1.05 = 90.7	90.7 x 1.05 = 95.2	-

Frequently Asked Questions (FAQ)

Principes d'évaluation du patrimoine administratif

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité des questions suivantes relatives au retraitement et plus généralement au principe d'évaluation du patrimoine administratif.

Questions

Au moment de l'introduction du MCH2, certaines collectivités n'ont pas retraité leur patrimoine administratif. Elles ont appliqué ainsi la norme minimale de la Recommandation 19 « Procédure lors du passage au MCH2 ». Est-il possible de retraiter le patrimoine administratif a posteriori ? Si oui, est-il possible de ne retraiter qu'une partie du patrimoine administratif. Par exemple, est-il possible de retraiter uniquement les participations du patrimoine administratif ou seulement une partie de celles-ci ?

Réponse

A Selon la Recommandation 06, tous les actifs du patrimoine administratif sont évalués à leur valeur d'acquisition. Dans le cas des immobilisations corporelles et incorporelles ainsi que des contributions d'investissement, cette valeur d'acquisition est amortie de manière planifiée en fonction de la durée d'utilisation ou de manière non planifiée en fonction de l'usure et de l'obsolescence technique. Pour les instruments financiers du patrimoine administratif, la valeur d'acquisition n'est corrigée qu'en cas de réduction durable de la valeur (Recommandation 21).

B La Recommandation 02 stipule que 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 (principe de l'image fidèle).

C La Recommandation 19 laisse aux collectivités le choix de retraiter ou non le patrimoine administratif au moment du passage au MCH2. Cela signifie que, selon la norme minimale, le retraitement du patrimoine administratif n'est pas exigé lors du passage au MCH2. Un retraitement qui va au-delà de la norme minimale est facultatif. Dans ce cas, il est recommandé de respecter le principe de l'image fidèle (Point 4 de la Recommandation 19). Contrairement au patrimoine financier, le retraitement des immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif se base sur la valeur d'acquisition amortie. Le retraitement des prêts et des participations se base sur la valeur d'acquisition en tenant compte d'une éventuelle réduction durable de la valeur. En l'absence de valeur d'acquisition, l'évaluation se fait à la valeur vénale.

En offrant la possibilité de retraiter le patrimoine administratif lors du passage au MCH2, la Recommandation 19 permet de corriger la valeur des différents postes du patrimoine administratif pour correspondre à une approche économique lorsque cette valeur a été précédemment (sous MCH1) artificiellement réduite par les amortissements supplémentaires (relevant par définition d'une logique de politique budgétaire).[1]

D La Recommandation 19 ne dit rien sur le retraitement ultérieur du patrimoine administratif. De plus, elle ne précise pas explicitement si le retraitement concerne l'ensemble du patrimoine administratif ou s'il est possible de ne retraiter qu'une partie de ce patrimoine.

[1] Contrairement au MCH2, le MCH1 permettait de comptabiliser les amortissements supplémentaires directement dans le compte de l'immobilisation corporelle ou incorporelle correspondante. Dans le MCH2, les amortissements supplémentaires doivent être comptabilisés dans le compte de bilan 148x, conformément au complément à la Recommandation 06 sur les amortissements.

E Un éventuel retraitement du patrimoine administratif ne peut être effectué que s'il n'a pas déjà eu lieu lors du passage au MCH2. Un retraitement ne peut donc être effectué qu'une seule fois et cela en respectant la Recommandation 19.

F Dans la mesure où les modalités du passage au MCH2 ont dû être réglées par le biais d'une base légale, un retraitement ultérieur du patrimoine administratif nécessite également une base légale. Cette base légale doit être de même rang que celle ayant réglé les modalités du passage au MCH2. Les modalités de retraitement ultérieur du patrimoine administratif doivent être documentées dans l'annexe aux comptes.

G Du point de vue de la présentation des comptes et conformément au principe de clarté (Recommandation 02), un retraitement ultérieur du patrimoine administratif devrait être effectué de manière uniforme pour l'ensemble du patrimoine administratif de la collectivité. Par conséquent, il n'est pas possible de ne retraiter qu'une partie du patrimoine administratif.

Foire aux questions (FAQ)

Comptabilisation de la redevance Radio-TV

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation de la redevance en matière de radio et de télévision, entrée en vigueur le 1er janvier 2019.

Question

Depuis le 1er janvier 2019 et sur la base de l'art. 70 de la Loi fédérale sur la radio et la télévision (LRTV), la Confédération perçoit une redevance en matière de radio et de télévision. La redevance est due indépendamment de la possession ou non d'un appareil permettant la réception de programmes de radio ou de télévision. Cette redevance remplace celle en vigueur jusqu'à la fin 2018 qui était due par les personnes possédant un appareil de réception. Les services autonomes des collectivités publiques, lorsqu'ils sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée, doivent également cette nouvelle redevance dès lors que leur chiffre d'affaires dépasse CHF 500'000. Le montant de la redevance se fonde sur l'ensemble du chiffre d'affaires annuel du service, y inclus les prestations exonérées de la TVA. Le tarif appliqué est progressif en fonction du chiffre d'affaires.

Dans quel compte et quelle fonction faut-il comptabiliser cette redevance ?

Réponse

A La redevance en matière de radio et de télévision est indépendante de la possession d'un appareil. Au fond, elle correspond plutôt à un impôt ou à une redevance générale. Par conséquent, il faut utiliser le compte **3137 Impôts et taxes** pour la comptabiliser.

B Précédemment, la redevance (« redevance Billag ») était comptabilisée au compte 3130 Prestations de services de tiers. En effet, elle était liée à la possession d'un appareil. Elle pouvait donc directement être associée à une prestation de services. Tel n'est plus le cas avec la redevance entrée en vigueur le 1er janvier 2019.

C La redevance en matière de radio et de télévision doit être comptabilisée dans la **fonction 022 Services généraux, autres**.

Foire aux questions (FAQ)

Comptabilisation de la rémunération unique d'un droit de superficie

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation de la rémunération unique d'un droit de superficie

Question

Comment faut-il comptabiliser la rémunération unique par des tiers d'un droit de superficie (valeur future actualisée) ?

Réponse

A Du point de vue juridique, le Code civil suisse(CC) traite du droit de superficie à ses articles 675 et 779 :

Art. 675

3. Droit de superficie

[1] Les constructions et autres ouvrages établis au-dessus ou au-dessous d'un fonds, ou unis avec lui de quelque autre manière durable, peuvent avoir un propriétaire distinct, à la condition d'être inscrits comme servitudes au registre foncier.

[2] Les divers étages d'une maison ne peuvent être l'objet d'un droit de superficie.

Art. 779

C. Droit de superficie

I. Objet et immatriculation au registre foncier[1]

[1] Le propriétaire peut établir en faveur d'un tiers une servitude lui conférant le droit d'avoir ou de faire des constructions soit sur le fonds grevé, soit au-dessous.

[2] Sauf convention contraire, ce droit est cessible et passe aux héritiers.

[3] Si cette servitude a le caractère d'un droit distinct et permanent, elle peut être immatriculée comme immeuble au registre foncier.

[1] Nouvelle teneur selon le ch. I de la LF du 19 mars 1965, en vigueur depuis le 1er juil. 1965 (RO 1965449; FF 1963 I 993).

B Du point de vue comptable, l'opération est traitée comme une opération de leasing financier, car les risques et les chances liées à l'exploitation du terrain concerné sont tansférés au « preneur de leasing » (un tiers). Le fait qu'une rémunération unique du droit de superficie intervienne implique qu'il n'y a pas d'autres flux de paiement au cours de la période d'utilisation du droit de superficie. L'évaluation du terrain se réfère simplement à sa valeur à l'échéance du contrat du droit de superficie. Toutefois, pour l'évaluation, il est nécessaire d'actualiser cette valeur. Or ce type de droits est habituellement octroyé pour une période de 50 ans à 100 ans au maximum. Par conséquent, la valeur actualisée est extrêmement faible.

C La collectivité reçoit la rémunération unique à titre d'indemnité ou de contre-prestation pour des paiements futurs et réguliers qui n'auront pas lieu. Dans son bilan, elle enregistre une augmentation des liquidités.

D Les liquidités reçues d'avance au travers de la rémunération unique équivalent aux flux de paiements que le terrain aurait procurés dans le futur mais qui sont maintenant caducs. Pour exclure une comptabilisation des paiements à double au bilan, la valeur du terrain doit être réduite sans que cette opération n'ait une incidence sur le résultat [jeu d'écritures : Créances résultant de livraisons et de prestations à des tiers (compte 1010) à Réévaluation Terrains PF (compte 1080.9)[1]]. Cette créance est ensuite compensée par l'encaissement de la rémunération unique.

E Il est nécessaire de recourir à un compte détaillé séparé 1080.9 « Réévaluation ». Ce compte permet de suivre en toute transparence l'évolution de la réévaluation (correction de valeur) initialement comptabilisée du fait de l'octroi du droit de superficie.

F À l'échéance du contrat, et sous réserve que la valeur marchande du terrain n'ait pas évolué, le terrain concerné apparaît au bilan à la valeur qui était la sienne en début de période contractuelle (en admettant que le droit de retour soit exercé). C'est ce que montre l'exemple ci-après.

Exemple de comptabilisation

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Conclusion du contrat	1010 Créances résultant de livraison et de prestations envers des tiers	1080.9 Terrains PF (Réévaluation[2])	Montant de la rémunération unique
Encaissement	1002 Banque	1010 Créances résultant de livraison et de prestations envers des tiers	Montant de la Rémunération unique
Comptabilisation annuelle pendant la durée du contrat	1080.9 Terrains PF (Réévaluation)[3]	4430 Loyers et fermages, immeubles du PF	Part d'amortissement de la rémunération

G Evidemment, il est probable que la valeur marchande à l'échéance du contrat diverge significativement de cette valeur. Rappelons que les terrains du PF sont périodiquement réévalués pour suivre l'évolution des prix du marché. Il faut donc également réévaluer périodiquement, au cours de la durée du contrat, les terrains grèvés d'un droit de superficie. Toutefois, les évaluations périodiques ne sont pas inscrites dans le compte de réévaluation détaillé (1080.9), mais dans le compte racine (1080). Comme le montre l'exemple de comptabilisation ci-dessous.

Exemple de comptabilisation

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Évaluation périodique Plus-value	1080 Terrains PF	4443 Adaptations aux valeurs marchandes, immeubles	Montant de la plus-value
Évaluation périodique Moins-value	3441 Réévaluation - Immobilisations corporelles PF	1080 Terrains PF	Montant de la moins-value

[1] Compte détaillé séparé selon Lettre E.
[2] Compte détaillé séparé selon Lettre E.
[3] Compte détaillé séparé selon Lettre E.

Foire aux questions (FAQ)

Comptabilisation des subventions non monétaires, en nature

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation des contributions non monétaires, en nature.

Question

Comment une collectivité publique doit-elle comptabiliser une subvention, c'est-à-dire une contribution, qu'elle octroie en nature plutôt que sous une forme monétaire à une entité tierce ?
Comment une telle subvention en nature doit-elle être comptabilisée par la collectivité publique bénéficiaire, notamment pour tenir compte de la Recommandation 12 selon laquelle les immobilisations appartenant au patrimoine administratif sont portées au bilan à la valeur vénale si l'entité les acquiert gratuitement (Alinéa 12) ?

Réponse

A Une subvention en nature est une contribution –un transfert- octroyée par une collectivité publique à une entité tierce sous une forme autre que monétaire. Elle peut se concrétiser par la mise à disposition gratuite ou à un prix préférentiel de locaux, de terrains, de matériel et d'équipement, par l'octroi de prêts à un taux réduit ou à un taux zéro (traité dans la réponse à une FAQ du 18.06.2015 – Prêts à des conditions préférentielles) ou par la fourniture gratuite ou à un prix préférentiel de prestations de services (par exemple : gestion de la paie, entretien d'un bien, mise à disposition de personnel).

La contribution en nature peut concerner l'activité opérationnelle ou l'activité d'investissement. On rencontre ce second cas, lorsque la propriété d'un actif comme un immeuble ou un terrain est transférée gratuitement ou à prix préférentiel à une entité tierce et change ainsi de propriétaire. Les dons et donations et les legs en nature sont considérés comme les transferts d'actif.

Les allègements fiscaux, accordés notamment dans une perspective de promotion économique, sont des dépenses fiscales. Ils ne doivent pas être considérés comme des contributions non monétaires. Les éléments développés ici ne les concernent donc pas.

B La contribution en nature doit être comptabilisée dans les comptes de la collectivité publique subventionnante (ou donatrice) et également dans les comptes de l'entité subventionnée, en particulier lorsque les deux entités concernées appliquent le MCH2 ; cela afin d'assurer une nécessaire symétrie. La collectivité publique subventionnante comptabilise sa contribution comme une charge dans son compte de résultats ou comme une dépense dans son compte des investissements (lorsqu'il s'agit d'un actif du patrimoine administratif). L'entité subventionnée comptabilise un revenu dans son compte de résultats ou une recette d'investissement. Cet impératif de symétrie vaut également pour les dons, les donations et les legs en nature.

Une telle contribution devrait être comptabilisée dès lors que son montant peut être estimé de manière fiable et qu'il est important. La collectivité publique subventionnante définit elle-même le seuil d'importance à partir duquel elle comptabilise les contributions en nature. Elle indique ce seuil dans l'annexe à ses comptes.

Par ailleurs, la collectivité subventionnante peut renoncer à cette comptabilisation si l'effort nécessaire à obtenir l'information s'avère disproportionné en regard de la valeur de la contribution. Cela est toutefois rarement le cas.

Si la collectivité subventionnante renonce à comptabiliser la contribution en nature, alors l'entité subventionnée ne doit pas comptabiliser cette contribution non plus, à moins que le seuil d'importance soit significativement différent de celui de la collectivité publique subventionnante.

C La valeur de la contribution en nature est déterminée par référence au prix de marché pour le bien ou le service concerné ou, à défaut, pour un bien ou un service équivalent. En l'absence de prix de marché, le coût complet estimé par la collectivité publique subventionnante est déterminant. Si l'entité subventionnée paie une partie du prix ou du coût à la collectivité publique subventionnante, ce montant est déduit du prix du marché. La subvention correspond donc à la différence entre le prix du marché et l'éventuel montant payé (prix préférentiel).

Dans le cas d'un transfert d'actif, le montant de la contribution non monétaire correspond au prix du marché de l'actif concerné, déduction faite du montant éventuellement versé en contrepartie par l'entité bénéficiaire du transfert.

D Par principe, il n'est pas possible pour une collectivité publique d'aliéner ou de donner directement un actif du patrimoine administratif. Pour pouvoir aliéner un actif, il est obligatoire que cet actif figure au patrimoine financier. Par conséquent, le transfert d'un actif du patrimoine administratif à une entité subventionnée nécessite d'abord de transférer cet actif au patrimoine financier. Du point de vue du droit des crédits, cette opération nécessite –et donc permet- une décision de l'autorité formellement compétente.

Selon le MCH2, le principe d'évaluation des actifs du patrimoine administratif est différent du principe d'évaluation des actifs du patrimoine financier. La valeur au bilan des actifs du patrimoine administratif correspond à la valeur d'acquisition ajustée année après année en fonction des amortissements planifiés et, cas échéant, non planifiés[1]. Les actifs du patrimoine financier figurent au bilan à leur valeur vénale.

Le transfert d'un actif du patrimoine administratif au patrimoine financier implique donc un retraitement de la valeur de cet actif dès le moment où il est enregistré dans le patrimoine financier (le retraitement ne s'effectue pas alors que l'actif se trouve encore dans le patrimoine administratif). La procédure est décrite dans l'exemple 3.

Dès le moment où l'usage de l'actif transféré à l'entité subventionnée est soumis à des conditions que fixe l'entité subventionnante, le transfert d'actif doit être considéré par l'entité subventionnante comme le versement d'une subvention d'investissement. La procédure est décrite dans l'exemple 3a. Lorsque l'usage de l'actif transféré n'est soumis à aucune condition, le transfert d'actif est comptabilisé comme un don. La procédure est décrite dans l'exemple 3b.

E Pour une collectivité publique qui se voit transférer un actif, il s'agit de tenir compte de la Recommandation 12 (Alinéa 12). Selon cette recommandation, les immobilisations appartenant au patrimoine administratif sont portées au bilan à la valeur d'acquisition ou de réalisation, et si l'entité acquiert gratuitement une nouvelle immobilisation (sans coût ou prix à payer) la valeur vénale sert de référence. Notons que cette recommandation est implicitement basée sur une comptabilisation des investissements selon le principe du produit brut : l'actif est initialement présenté au bilan à sa valeur d'acquisition ou de réalisation ou encore à sa valeur vénale et, parallèlement, une éventuelle contribution d'investissement est présentée au passif comme un engagement financier à long terme.

Lorsqu'une immobilisation est transférée gratuitement, la collectivité subventionnée doit donc activer cette immobilisation initialement à sa valeur vénale dans le patrimoine administratif dès lors que le principe du produit brut a été choisi Par analogie, toute immobilisation transférée à une collectivité à un prix préférentiel doit être activée dans son patrimoine administratif initialement à sa valeur vénale. Cette systématique permet de traiter de la même manière les immobilisations transférées à titre gratuit et celles transférées à un prix préférentiel (potentiellement à titre quasi

[1] Cette valeur n'est pas affectée par d'éventuels amortissements supplémentaires relevant de la politique budgétaire. En effet, les amortissements supplémentaires sont cumulés dans les comptes du groupe par nature spécifique 148.

gratuit). Parallèlement, la collectivité enregistre au passif du bilan une subvention d'investissement pour le montant correspondant initialement à la différence entre la valeur vénale et le prix qu'elle paie pour l'immobilisation transférée. En cas de transfert à titre totalement gratuit, le prix est de zéro et la subvention équivaut à la valeur initiale. La procédure est décrite dans l'exemple 3a.

Lorsque la collectivité subventionnée présente ses actifs au bilan en suivant l'option alternative, c'est-à-dire selon le produit net, elle se contente de présenter à l'actif l'immobilisation transférée pour un montant qui correspond au prix qu'elle paie pour l'immobilisation. En cas de transfert à titre totalement gratuit, l'immobilisation est portée à l'actif à CHF 1 pour mémoire. La procédure est décrite dans l'exemple 3a.

F En vertu du principe d'échéance, les montants sont comptabilisés dans l'année au cours de laquelle la contribution en nature est octroyée, respectivement reçue. Pour les transferts d'actifs, il s'agit de la date du transfert de la propriété de l'actif.

G Les contributions en nature doivent être également préalablement présentées au budget.

H Les contributions en nature n'ont pas d'influence sur le flux de trésorerie puisque ce sont des opérations non monétaires.

I **Exemple 1 La collectivité publique met gratuitement à disposition des locaux**

La valeur de marché du loyer des locaux mis à disposition à titre gracieux par la collectivité publique subventionnante s'élève à CHF 75'000. Le montant est considéré comme important.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de charges **363x** pour un montant de CHF 75'000. Un revenu de location d'un même montant est inscrit dans le compte **447x**.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Contribution en nature / loyer	**363x** Subventions à des collectivités publiques et à des tiers	**447X** Produits des immeubles PA	75'000

Comptabilisation par l'entité subventionnée

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de revenus **463x** pour un montant de CHF 75'000. Une charge de location d'un même montant est comptabilisée dans le compte de loyer **316x**.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Contribution en nature / loyer	**316x** Loyers, leasings baux à ferme, taxes d'utilisation	**463x** Subventions de collectivités publiques et de tiers	75'000

J **Exemple 2 La collectivité publique gère la paie d'une grande entité autonome gratuitement**

Le travail de gestion de la paie occupe 3 postes à plein temps sur l'année. Le coût complet de cette prestation de service en nature est de CH 500'000. Le montant est considéré comme important.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de charges **363x** pour un montant de CHF 500'000. Un revenu de prestations de services est inscrit dans le compte **4260** pour un même montant.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Contribution en nature / prestations de service à l'entité subventionnée	**363x** Subventions à des collectivités publiques et à des tiers	**4260** Remboursements et participations de tiers	500'000

Comptabilisation par l'entité subventionnée

La contribution en nature est comptabilisée dans le compte de revenus **463x** pour un montant de CHF 500'000**.** Une charge correspondant à la prestation de service est comptabilisée dans le compte **3130** pour un même montant.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Contribution en nature / prestation de service	**3130** Prestations de services de tiers	**463x** Subventions de collectivités publiques et de tiers	500'000

K **Exemple 3a La collectivité publique transfère un immeuble à un prix préférentiel et fixe les conditions de son utilisation**

La collectivité publique transfère un immeuble appartenant à son patrimoine administratif. La valeur au bilan s'élève à CHF 800'000, la valeur vénale à CHF 1'000'000. L'entité bénéficiant du transfert ne paie qu'un prix préférentiel de CHF 300'000. La différence entre la valeur vénale et le prix payé est considérée comme importante. Le transfert d'actif doit être comptabilisé par la collectivité subventionnante comme le versement d'une subvention d'investissement dans la mesure où l'usage de l'actif transféré est soumis à des conditions.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

D'abord la collectivité publique subventionnante doit, par une opération dans le compte des investissements et par un report au bilan, transférer l'immeuble du patrimoine administratif au patrimoine financier pour un montant de CHF 800'000. Ensuite elle corrige la valeur de l'immeuble pour la porter à sa valeur vénale par le biais du compte de résultats en utilisant le compte **4443** (Réévaluations immeubles PF) pour un montant de CHF 200'000. Par la suite, elle comptabilise l'entrée de liquidités en **100x** pour un montant de CHF 300'000 et la délivrance de la subvention d'investissement en **56x** pour un montant de CHF 700'000 (1'000'000-300'000). Elle comptabilise la sortie de l'immeuble du patrimoine financier à sa valeur vénale (CHF 1'000'000) au crédit du compte **1084**. A la fin de l'année, elle reporte la subvention d'investissement au bilan au **146x** pour un montant de CHF 700'000. Elle amortit la subvention d'investissement en fonction de la durée de vie restante de l'immeuble sur le compte **3660**, soit CHF 28'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 25 ans.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Transfert de l'immeuble du PA au PF	**1084** Bâtiments PF	**604** Transfert de terrains bâtis	800'000
Report au bilan	**590** Report au bilan	**1404** Bâtiments PA	800'000
Correction de valeur de l'immeuble pour la porter à sa valeur vénale	**1084** Bâtiments PF	**4443** Réévaluations immeubles PF	200'000
Entrée de liquidités	**100x** Disponibilités et placements à court terme		300'000
Subvention en nature	**56x** Propres subventions d'investissement		700'000
Aliénation de l'immeuble du PF		**1084** Bâtiments PF	1'000'000
Report au bilan	**146x** Subventions d'investissement	**690** Report à l'actif des investissements nets	700'000
Amortissement de la subvention d'investissement au cours des années subséquentes	**3660** Amortissements planifiés subventions d'investissement	**146x** Subventions d'investissement	28'000

Comptabilisation par l'entité subventionnée, si elle présente ses actifs au bilan en suivant l'option du produit net

L'entité subventionnée comptabilise l'immeuble d'une valeur de CHF 1'000'000 à sa valeur vénale dans ses comptes au débit du compte des investissements[2] **504**. Ensuite elle comptabilise la sortie de liquidités de CHF 300'000 au compte **100x** et la subvention d'investissement reçue de CHF 700'000 au compte **63X**. A la fin de l'année, l'immeuble, à sa valeur vénale, nette de la subvention, est reporté à l'actif par le compte **690**. La valeur de l'immeuble nette de la subvention (CHF 300'000) est amortie en fonction de la durée de vie restante sur le compte **3300**, soit CHF 12'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 25 ans.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Acquisition de l'immeuble	**504** Bâtiments		1'000'000
Sortie de liquidités		**100x** Disponibilités et placements à court terme	300'000
Réception de la subvention d'investissement		**63x** Subventions d'investissement acquises	700'000
Report à l'actif du bilan de l'immobilisation	**1404** Bâtiments PA	**690** Report à l'actif des investissements nets	300'000
Amortissement de l'immeuble	**3300** Amortissements planifiés	**1404** Bâtiments PA	12'000

[2] A noter que les entités subventionnées de droit privé notamment ne sont pas soumises à l'obligation d'avoir un compte d'investissement. Dans ce cas, la comptabilisation s'effectue directement dans le compte de bilan concerné, puisque les comptes 5xx et 6xx n'existent pas.

Comptabilisation par l'entité subventionnée, si elle présente ses actifs au bilan en suivant l'option du produit brut

L'entité subventionnée comptabilise l'immeuble d'une valeur de CHF 1'000'000 à sa valeur vénale dans ses comptes au débit du compte des investissements **504**. Ensuite elle comptabilise la sortie de liquidité de CHF 300'000 au **100x** et la subvention d'investissement reçue de CHF 700'000 au **63X**. A la fin de l'année, l'immeuble est reporté au bilan et amorti en fonction de sa durée de vie restante sur le compte **3300,** soit CHF 40'000 dans l'hypothèse d'un amortissement linéaire sur 25 ans. L'entité subventionnée utilisant l'option brute, elle reporte la subvention d'investissement de CHF 700'000 dans le compte **2068** au passif du bilan par le compte **590**. Elle dissout la subvention d'investissement en fonction de la durée de vie restante de l'immeuble sur le compte **4660,** soit CHF 28'000 dans l'hypothèse d'une durée de 25 ans. L'exemple ci-dessous applique l'option brute.

Opération	**Comptabilisation**		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Acquisition de l'immeuble	**504** Bâtiments		1'000'000
Sortie de liquidités		**100x** Disponibilités et placements à court terme	300'000
Réception de la subvention d'investissement		**63x** Subventions d'investissement acquises	700'000
Report à l'actif du bilan de l'immobilisation	**1404** Bâtiments PA	**690** Report à l'actif des investissements nets	1'000'000
Report au passif du bilan de la subvention d'investissement	**590** Report au bilan	**2068** Subventions d'investissement	700'000
Amortissement de l'immeuble	**3300** Amortissements planifiés	**1404** Bâtiments PA	40'000
Dissolution de la subvention d'investissement	**2068** Subventions d'investissement	**4660** Dissolution planifiée de subven-tions d'investissement portées au passif	28'000

Exemple 3b : La collectivité publique transfère un immeuble à un prix préférentiel et sans fixer de condition pour son utilisation

La collectivité publique transfère un immeuble appartenant à son patrimoine administratif. La valeur au bilan s'élève à CHF 800'000 et ne correspond pas à la valeur vénale estimée à CHF 1'000'000. L'entité bénéficiant du transfert et paie un prix préférentiel de CHF 300'000. Le transfert d'actif ne doit pas être comptabilisé par la collectivité subventionnante comme le versement d'une subvention d'investissement dans la mesure où la collectivité subventionnante ne fixe pas de condition pour l'usage de l'actif par l'entité subventionnée. Le transfert d'actif doit être comptabilisé comme un don.

Comptabilisation par la collectivité publique subventionnante

La collectivité publique subventionnante doit, par une opération dans le compte des investissements et par un report au bilan, transférer l'actif du patrimoine administratif au patrimoine financier pour un montant de CHF 800'000. Ensuite elle corrige la valeur de l'immeuble pour la porter à sa valeur vénale par le biais du compte de résultats en utilisant le compte **4443** (Réévaluations immeubles PF) pour un montant de CHF 200'000. Par la suite elle comptabilise une entrée de liquidités de CHF 300'000 en **100x** et une charge de subvention de CHF 700'000 (1'000'000-300'000) en **363x**. Elle comptabilise finalement la sortie de l'immeuble à sa valeur vénale (CHF 1'000'000) au crédit du compte **1084**.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Transfert de l'immeuble du PA au PF	**1084** Bâtiments PF	**604** Transfert de terrains bâtis	800’000
Report au bilan	**590** Report au bilan	**1404** Bâtiments PA	800’000
Correction de valeur de l’immeuble pour la porter à sa valeur vénale	**1084** Bâtiments PF	**4443** Réévaluations immeubles PF	200’000
Entrée de liquidités	**100x** Disponibilité et placements à court terme		300’000
Subvention en nature	**363x** Subventions à des collectivités publiques ou à des tiers		700’000
Aliénation de l'immeuble du PF		**1084** Bâtiments PF	1’000’000

<u>Comptabilisation par l’entité subventionnée</u>

L’entité subventionnée comptabilise l'immeuble à sa valeur vénale dans ses comptes au débit du compte des investissements **504**, soit une valeur de CHF 1’000’000. Elle comptabilise la sortie de liquidités de CHF 300’000 au compte **100x** et la subvention de CHF 700’000 dans son compte de produit **463x**. A la fin de l’année, elle reporte le bâtiment ainsi acquis dans le bilan au compte **1404** et l’amortit en fonction de la durée de vie sur le compte **3300**, soit CHF 40'000 dans l’hypothèse d’un amortissement linéaire sur 25 ans.

Opération	Comptabilisation		
	Débit	**Crédit**	**Montant**
Acquisition de l'immeuble	**504** Bâtiments		1’000’000
Sortie de liquidités		**100x** Disponibilités et placements à court terme	300’000
Subvention en nature		**463x** Subventions de collectivités publiques ou de tiers	700’000
Report au bilan	**1404** Bâtiments PA	**690** Report à l'actif des investissements nets	1’000’000
Amortissement de l'immeuble	**3300** Amortissements planifiés	**1404** Bâtiments PA	40’000

L De manière générale, cette FAQ est conforme aux normes IPSAS. En cas de transfert d’actifs assorti de conditions, elle est conforme pour autant que les investissements soient comptabilisés selon le principe du produit brut.

Foire aux questions (FAQ)

Swap de taux d'intérêt

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative aux swaps de taux d'intérêt.

Question

Comment faut-il comptabiliser les swaps de taux d'intérêt ?

Réponse

A Des swaps de taux d'intérêt sont fréquemment conclus à des fins de couverture, par exemple pour convertir la rémunération à taux d'intérêt variable d'un emprunt contracté par l'entité (opération couverte, *Grundgeschäft*) en une rémunération à taux fixe. Il s'agit d'instruments financiers dérivés.

B Cette FAQ ne traite que de swaps de taux d'intérêt liés à des emprunts contractés par l'entité.

C La manière de comptabiliser ces instruments dépend de la raison pour laquelle l'entité les détient. Elle peut détenir ces instruments pour se couvrir contre un risque de taux d'intérêt. Mais elle peut également les détenir pour des raisons autres que la couverture contre un tel risque. Un swap ne peut être traité comme un instrument de couverture que si les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

- L'emprunt et le swap ont été conclus pour un montant identique;
- La durée des deux contrats est identique ;
- Les dates d'échéance des intérêts sont identiques ;
- La base de calcul des taux d'intérêt (*Zinsbasis)* qui sont échangés est identique.

En outre, l'entité doit établir une documentation qui spécifie à sa stratégie de couverture.

D La valeur marchande du swap s'obtient en actualisant les encaissements et les paiements à la date déterminante pour l'évaluation. A la date de conclusion du contrat de swap, sa valeur marchande est toujours à zéro. La valeur marchande ou la valeur de remplacement à la date de clôture du bilan peuvent être obtenue auprès de la banque émettrice.

E Les swaps doivent être portés au bilan et réévalués régulièrement. Si la valeur de remplacement résultant de l'évaluation de la valeur marchande est positive, alors elle apparaît au bilan dans le compte 1026 « Instruments financiers dérivés à court terme ». Si la valeur de remplacement est négative, alors elle apparaît au bilan dans le compte 2016 « Instruments financiers dérivés à court terme ».

F **Variante : Instrument servant à la couverture du risque**

Si un swap de taux d'intérêt remplit les conditions nécessaires pour le considérer comme un instrument de couverture (Lettre C), alors il peut être comptabilisé sans conséquence sur le compte de résultats pendant toute la durée du contrat.

Par conséquent, la variation de la valeur marchande du contrat est présentée au bilan dans le compte 2961 « Réserve de valeur marchande sur instruments financiers » et cela sans effet sur le compte de résultats. Cette variation est calculée annuellement. Elle représente la différence entre la valeur de remplacement à la fin de l'exercice précédent et la valeur de remplacement à la fin de l'exercice concerné.

A l'échéance du contrat, la réserve de valeur marchande sur instruments financiers (compte 2961) revient à l'équilibre.

Le montant de la charge d'intérêt à comptabiliser en lien avec l'opération couverte correspond au taux fixe.

Dans l'annexe aux comptes, hormis les informations sur la stratégie de couverture, l'entité doit présenter également les éléments-clés de chaque contrat. Il s'agit de

- Type de swap
- Durée
- Taux d'intérêt fixes et variables qui sont échangés,
- Valeur nominale du montant de l'emprunt
- Valeur marchande du swap à la date de clôture du bilan

G Exemple : Instrument servant à la couverture du risque

Conclusion d'un emprunt le 01.01.x1 pour un montant de 100 et pour une durée de trois ans. L'emprunt est remboursable à l'échéance. Le taux d'intérêt est variable et correspond au taux d'intérêts SARON. Le swap a été conclu pour la même durée et le même montant. Le taux SARON est ainsi transformé en un taux fixe de 3%.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
SARON	3%	2%	4.5%	4%
Valeur marchande du swap	0	-2	+1	0
Solde de l'emprunt au bilan	100	100	100	-
Charge d'intérêts au compte de résultats en lien avec l'opération couverte	-	3	3	3

Comptabilisation :

Opération	**Comptabilisation**			
	Débit	**Crédit**	**Montant**	
01.01.x1: Conclusion du contrat d'emprunt	1002 Banque	2064 Emprunts	100	Coûts d'acquisition

31.12.x1: Paiement des intérêts	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	1002 Banque	3	Taux fixe
Valeur de remplacement négative découlant de l'évaluation à la valeur marchande	2961 Réserve de valeur marchande sur instruments financiers	2016 Instruments financiers dérivés à court terme	2	Valeur marchande du swap
31.12.x2: Paiement des intérêts	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	1002 Banque	3	Taux fixe
Décomptabilisation de la valeur de remplacement négative de l'année précédente	2016 Instruments financiers dérivés	2961 Réserve de valeur marchande sur instruments financiers	2	Valeur marchande du swap en fin d'année précédente
Valeur de remplacement positive découlant de l'évaluation à la valeur marchande	1026 Instruments financiers dérivés à court terme	2961 Réserve de valeur marchande sur instruments financiers	1	Valeur marchande du swap
Reclassement de l'emprunt de long terme à court terme	2064 Emprunts	2014 Part à court terme d'engagements à long terme	100	Coûts d'acquisition
31.12.x3: Paiement des intérêts	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	1002 Banque	3	Taux fixe
Décomptabilisation de la valeur de remplacement positive de l'année précédente	2961 Réserve de valeur marchande sur instruments financiers	1026 Instruments financiers dérivés à court terme	1	Valeur marchande du swap en fin d'année précédente
Remboursement de l'emprunt	2014 Part à court terme d'engagements à long terme	1002 Banque	100	Coût d'acquisition

H Variante : Instrument ne servant pas à la couverture du risque

Si un swap de taux d'intérêt ne remplit pas les conditions nécessaires pour le considérer comme un instrument de couverture (Lettre C) ou si l'entité renonce à vouloir le comptabiliser comme un instrument de couverture (Lettre E), alors les conséquences correspondantes doivent être comptabilisées dans le compte de résultats pendant toute la durée du contrat.

Par conséquent, une variation de la valeur marchande du contrat est présentée dans le compte de résultats : dans le compte 4440 « Adaptations aux valeurs marchandes des titres » en cas de variation positive et dans le compte 3440 « Réévaluations placements financiers PF » en cas de variation négative. Cette variation est calculée annuellement. Elle représente la différence entre la valeur de remplacement à la fin de l'exercice précédent et la valeur de remplacement à la fin de l'exercice concerné.

Le montant de la charge d'intérêt à comptabiliser en lien avec l'opération couverte correspond au taux variable en vigueur. L'engagement dû résultant du swap est comptabilisé séparément soit comme charge d'intérêt lorsque le taux variable est plus bas que taux fixe, soit comme un revenu d'intérêt lorsque le taux variable est plus élevé que taux fixe.

I Exemple : Instrument ne servant pas à la couverture du risque

Conclusion d'un emprunt à taux révisable le 01.01.x1 pour un montant de 100 et pour une durée de trois ans. L'emprunt doit être remboursé à l'échéance. Le taux d'intérêt et variable et correspond au taux d'intérêts SARON. Le swap a été conclu sur le même montant, mais son taux est révisable chaque année. Le taux SARON est transformé en taux fixe de 3%.

	01.01.x1	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3
SARON	3%	2%	4.5%	4%
Valeur marchande du swap	0	-2	+1	0
Solde de l'emprunt au bilan	100	100	100	-
Charge d'intérêts au compte de résultats en lien avec l'opération couverte	-	2	4.5	4

Comptabilisation :

Opération	**Comptabilisation**			
	Débit	**Crédit**	**Montant**	
01.01.x1: Conclusion du contrat d'emprunt	1002 Banque	2064 Emprunts	100	Coûts d'acquisition
31.12.x1: Paiement des intérêts	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	1002 Banque	2	Taux fixe
Paiement du swap	3409 Autres intérêts passifs	1002 Banque	1	Différence entre taux variable et taux fixe
Valeur de remplacement négative découlant de l'évaluation à la valeur marchande	3440 Réévaluations Placements financiers PF	2016 Instruments financiers dérivés à court terme	2	Valeur marchande du swap
31.12.x2: Paiement des intérêts	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	1002 Banque	4.5	Taux variable
Paiement du swap	1002 Banque	4409 Autres intérêts du patrimoine financier	1.5	Différence entre taux variable et taux fixe
Décomptabilisation de la valeur de remplacement négative de l'année précédente	2016 Instruments financiers dérivés à court terme	4440 Adaptations aux valeurs marchandes des titres	2	Valeur marchande du swap en fin d'année précédente
Valeur de remplacement positive découlant de l'évaluation à la valeur marchande	1026 Instruments financiers dérivés à court terme	4440 Adaptations aux valeurs marchandes des titres	1	Valeur marchande du swap
Reclassement de l'emprunt de long terme à court terme	2064 Emprunts	2014 Part à court terme d'engagements à long terme	100	Coûts d'acquisition

31.12.x3: Paiement des intérêts	3401 Intérêts passifs des engagements financiers	1002 Banque	4	Taux variable
Paiement du swap	1002 Banque	4409 Autres intérêts du patrimoine financier	1	Différence entre taux variable et taux fixe
Décomptabilisation de la valeur de remplacement positive de l'année précédente	3440 Réévaluations Placements financiers PF	1026 Instruments financiers dérivés à court terme	1	Valeur marchande du swap en fin d'année précédente
Remboursement de l'emprunt	2014 Part à court terme d'engagements à long terme	1002 Banque	100	Coût d'acquisition

J Les deux variantes sont conformes aux normes IPSAS.

Foire aux questions (FAQ)

Comptabilisation de la taxe sur le CO2

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation de la taxe sur le CO2.

Question

Comment faut-il comptabiliser les opérations de redistribution liées à la taxe sur le CO2 ?

Réponse

Pour comptabiliser la redistribution de la taxe sur le CO2 des comptes spécifiques doivent être utilisés. C'est la raison pour laquelle les annexes A Plan comptable MCH2 et B Classification fonctionnelle du Manuel MCH2 sont complétées comme suit :

Annexe A Plan comptable MCH2 (tableau 48)

Groupe par nature	Compte	Désignation	Inscriptions au compte
		COMPTE DE RESULTATS	
3		**Charges**	
369		Différentes charges de transferts	
	3699	Redistributions	• Redistribution de taxes et impôts ; p.ex. taxe sur le CO2. • Chaque taxe ou impôt redistribué doit être isolé dans un sous-compte spécifique, p.ex. 3699.1 Redistribution taxe CO2.
4		**Revenus**	
469		Différents revenus de transferts	
	4699	Redistributions	• Recettes provenant de redistributions (y compris au sein d'une même collectivité) ; p.ex. taxe sur le CO2. • Chaque recette doit être isolée dans un sous-compte spécifique, p.ex. 4699.1 Redistribution taxe CO2.

Ces dispositions ne concernent pas les pratiques en vigueur concernant la comptabilisation des parts aux recettes fédérales (p.ex. parts des cantons à l'impôt fédéral direct, à la taxe d'exemption de l'obligation de servir, à la redevance sur le trafic des poids lourds liée aux prestations (RPLP), etc.). La comptabilisation de ces parts aux recettes reste inchangée et se fait toujours par le compte 4600.

L'intégralité du plan comptable et de la classification fonctionnelle sont disponibles dans leur version la plus à-jour sur le site du SRS-CSPCP (www.srs-cspcp.ch).

Annexe B Classification fonctionnelle (tableau 49)

Fonctions			Désignation
Niveau 1	**Niveau 2**	**Niveau 3**	
9			**FINANCES ET IMPOTS**
	97		Redistributions
		971	Redistributions liées à la taxe sur le CO2

L'index (mots-clefs) relatif à la classification fonctionnelle est complété comme suit (lettre C) :

C	Taxe sur le CO2 ; recettes fiscales de la Confédération	Fonction 910 Impôts
	Taxe sur le CO2 ; redistribution à la population : (dépense de la Confédération)	Fonction 971 Redistributions liées à la taxe sur le CO2
	Taxe sur le CO2 ; redistribution aux entreprises : (dépense de la Confédération)	Fonction 971 Redistributions liées à la taxe sur le CO2
	Taxe sur le CO2 ; dépenses dans le cadre du Programme Bâtiments de la Confédération	Fonction 761 Protection de l'air et du climat
	Taxe sur le CO2 ; recettes des communes, des cantons, des entreprises publiques	Fonction 971 Redistributions liées à la taxe sur le CO2

Frequently Asked Questions (FAQ)

Comptabilisation du financement des mesures pour la réduction de micropolluants

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la comptabilisation du financement des mesures de réduction des micropolluants et lui a apporté la réponse ci-après.

Question

Le nouvel article 60b de la Loi fédérale sur la protection des eaux prévoit que, dès 2016, la Confédération perçoive auprès des propriétaires de stations d'épuration (STEP) une taxe. Le produit de la taxe est destiné à indemniser les STEP dotées de dispositifs d'élimination des composés traces organiques. Le montant maximal de la taxe s'élève à 9 francs par année et par habitant raccordé à une STEP. Les propriétaires de l'installation répercutent la taxe sur les responsables (« pollueurs »). Le revenu de cette taxe sert à financer le subventionnement des investissements initiaux visant à réduire les micropolluants dans les STEP.
En collaboration avec l'Organisation Infrastructures communales (OIC), l'Association suisse des professionnels de la protection des eaux (VSA) a élaboré une recommandation détaillant comment cette taxe doit être répercutée.
Selon cette recommandation, la taxe est répercutée en deux étapes :

1. D'abord la STEP refacture la taxe aux communes et aux déverseurs directs : Les STEP refacturent la taxe aux communes et aux déverseurs directs à l'aide de la clé de répartition des frais d'exploitation en vigueur.
2. Ensuite les communes refacturent ces frais supplémentaires auprès des personnes assujetties à la taxe communale sur les eaux usées. Les communes imputent ces frais supplémentaires à travers le modèle de taxation en vigueur, c'est-à-dire en augmentant la taxe de base et/ou la taxe au m^3. La commune est compétente pour décider quelle(s) composante(s) de la taxe est(sont) à augmenter et dans quelle proportion.

Compte tenu de cela, comment faut-il organiser la comptabilisation ?

Réponse

A La comptabilisation est différente selon que la commune exploite sa propre STEP ou que la STEP est gérée par une association de communes.

B Selon la situation, la comptabilisation des charges s'effectue de la manière suivante :

Scénario	**Comptabilisation**
Dans le cas où la commune A exploite sa propre STEP, elle reçoit une facture pour la taxe sur les eaux usées de la part de la Confédération. La commune A comptabilise la charge de la manière suivante :	3137 Impôt et taxes
Dans le cas où la STEP est gérée par l'association des communes B, C et D, elle reçoit une facture pour la taxe sur les eaux usées de la part de la Confédération. La STEP comptabilise la charge de la manière suivante :	3137 Impôt et taxes

Dans ce cas, la STEP refacture la taxe aux communes B, C et D. Les communes B, C et D comptabilisent la charge de la manière suivante :	3612 Dédommagements aux communes et aux syndicats intercommunaux[1]

C La comptabilisation des revenus s'effectue de la manière suivante, en fonction de l'entité :

Scénario	**Comptabilisation**
La Confédération comptabilise le montant qu'elle facture (à la commune ou à la STEP) de la manière suivante :	Revenus fiscaux
De son côté, la STEP comptabilise le montant qu'elle facture aux communes associées B, C et D de la manière suivante :	4612 Dédommagements des communes et des syndicats intercommunaux[2]

D La refacturation par la commune des montants concernés auprès des personnes assujetties est comptabilisée de la manière suivante :

Scénario	**Comptabilisation**
La commune facture la taxe aux personnes assujetties (habitants).	4240 Taxes d'utilisation et prestations de service

[1] Sous réserve d'un éventuel changement du plan comptable afin de mieux correspondre avec les catégories de la statistique financière qui considère les STEP comme des entreprises publiques (compte 3614)

[2] Sous réserve d'un éventuel changement du plan comptable afin de mieux correspondre avec les catégories de la statistique financière qui considère les STEP comme des entreprises publiques (compte 4614)