

## 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

<b>Charges d'exploitation</b>		<b>Revenus d'exploitation</b>	
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
<b>Résultat d'exploitation [REX]</b>			
34	Charges financières	44	Revenus financiers
<b>Résultat financier [RFI]</b>			
<b>Résultat opérationnel [ROP=REX+RFI]</b>			
38	Charges extraordinaires	48	Revenus extraordinaires
<b>Résultat extraordinaire [REO]</b>			
<b>Résultat total du compte de résultats [=ROP+REO]</b>			

