

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 coût 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 systématiquement amorties. Toutefois, si une immobilisation du patrimoine financier enregistre une perte de valeur, dont on peut s'attendre à ce qu'elle soit durable, alors la valeur de l'immobilisation doit être immédiatement corrigée.

Concernant le Point 4

- 12 Les immobilisations appartenant au patrimoine administratif sont portées au bilan au coût 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

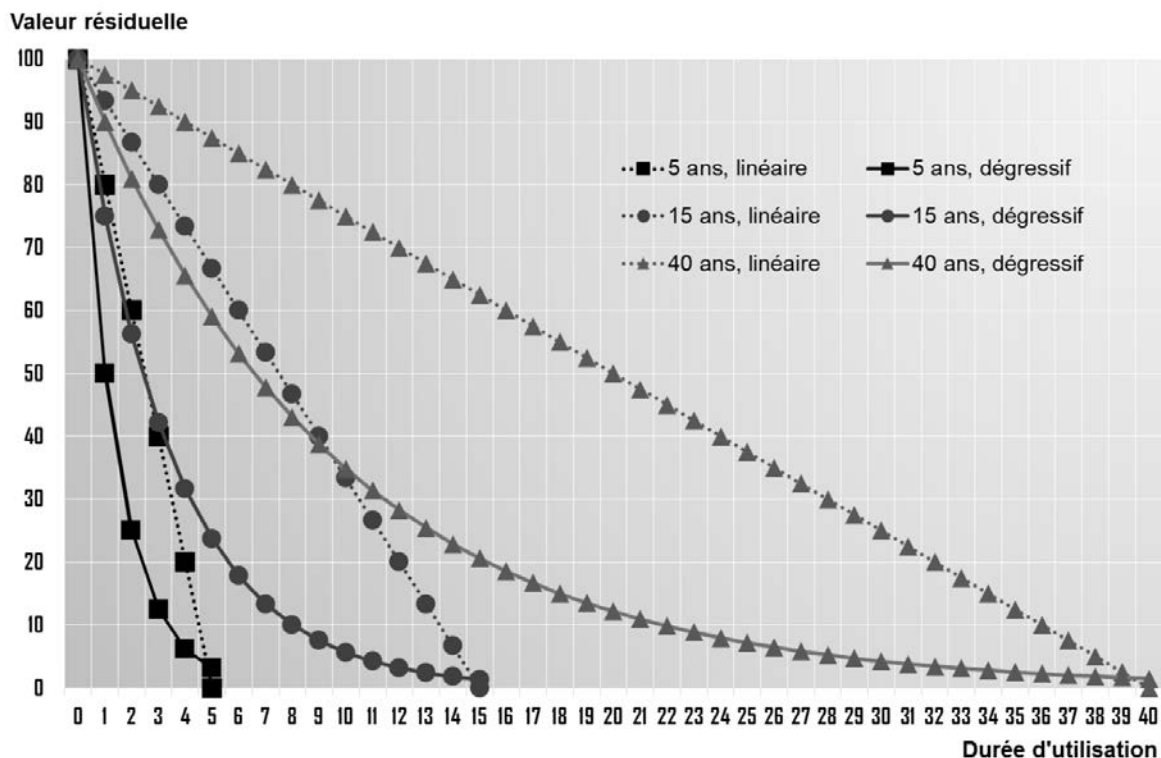
- 14** Deux types d'amortissements du patrimoine administratif sont prévus : les amortissements économiques et les amortissements supplémentaires. Il s'agit d'un compromis entre, d'une part, la solution préconisée par les normes IPSAS et, d'autre part, un amortissement volontairement conservateur dans 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'immobilisations²

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.

