

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 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.

Comptabilisation, si la Commune D applique l'Option 1¹ et présente à l'actif uniquement la dépense nette de la contribution

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.

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 $(=800'000-200'000-12'000)$.

¹ Cf. Recommandation 10, Point 3

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

Comptabilisation, si la Commune D applique l'Option 2² et présente à l'actif le montant brut de la dépense d'investissement et au passif le montant brut de la contribution d'investissement

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).

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.

² Cf. Recommandation 10, Point 3

**Complément à la Recommandation 10
Clôture du compte des investissements**

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

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 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
Païement 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.

Comptabilisation, si la Commune D applique l'Option 1³ et présente à l'actif uniquement la dépense nette de la contribution

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

Comptabilisation si la Commune D applique l'Option 2⁴ et présente à l'actif le montant brut de la dépense d'investissement et au passif le montant brut de la contribution d'investissement

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