

COMPTABILITÉ DES COMMUNES : QUELQUES PRINCIPES UTILES

Nous publions ci-après l'essentiel de deux avis que les Services de l'État ont bien voulu nous donner sur :

a) l'utilisation des fonds

Dans le cadre du plan comptable qui découle du Règlement sur la comptabilité des communes (RCCom), nous pouvons distinguer deux sortes de fonds :

- **Les fonds alimentés par des recettes affectées**

On parle de fonds alimentés par des recettes affectées lorsque, sur la base de dispositions législatives ou réglementaires, des recettes particulières (impôt spécial affecté ou taxe) sont affectées à l'exécution d'une tâche publique.

Un centre budgétaire est ouvert pour chacune de ces tâches dans la comptabilité communale.

Lorsque les revenus affectés dépassent les charges découlant de la tâche publique, l'excédent doit être porté au crédit du compte « Fonds alimentés par des recettes affectées ». **Cette attribution est obligatoire.** Si un excédent de charges du centre budgétaire en question peut être supporté par la comptabilité générale de la commune, un excédent de revenus affectés **ne peut en aucun cas être absorbé par d'autres centres budgétaires**. Le principe veut en effet que l'impôt spécial ou la taxe soient déterminés par le coût de la prestation.

Dans le cadre du compte de fonctionnement, la Municipalité peut effectuer des prélèvements sur ces fonds sans autorisation spéciale du Conseil. Ce dernier peut intervenir par le biais du budget et de l'approbation des comptes.

En cas de dépenses d'investissements, la Municipalité doit toujours demander l'avis préalable au Conseil. L'article 14 du RCCom stipule que « *Tout investissement fait l'objet d'un préavis au Conseil général ou communal indiquant son but, le montant du crédit, le mode de financement, la durée d'amortissement et les charges d'exploitation qu'il entraîne* ».

Ce préavis doit indiquer si la Municipalité prévoit un prélèvement sur le fonds spécial pour l'amortissement de l'investissement.

- **Les fonds de renouvellement et de rénovation, ainsi que les fonds de réserve**

Avant l'introduction de MCH2, ces fonds permettaient de compenser une dépréciation d'actifs. Ils étaient constitués par des attributions budgétaires ; la charge était répartie sur plusieurs exercices et figurait dans les différents centres budgétaires concernés. Par conséquent, la constitution de ces fonds apparaissait au budget et dans les comptes.

On parlait encore de fonds de réserve pour les investissements futurs, pour les ouvrages importants. L'utilisation de ces fonds devaient toujours faire l'objet d'une autorisation du Conseil. En effet, dans le cas des fonds de réserve, le Conseil n'avait jamais donné d'accord pour une dépense ; il n'avait admis que la constitution d'une réserve pour un but déterminé. Il devait donc se prononcer, le moment venu, au sujet de la dépense et de l'utilisation du fonds.

Depuis l'introduction des nouvelles normes comptables MCH2, ces règles ont été profondément modifiées. En effet, **il n'est dorénavant plus autorisé de pratiquer de la sorte** et de nouvelles directives sont en vigueur, à savoir :

Actifs/passifs de régularisation et provisions

Actifs et passifs de régularisation

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

Des actifs de régularisation sont portés au bilan pour :

- des dépenses ou des charges comptabilisées avant la date de clôture des comptes, mais qui concernent l'exercice comptable suivant ; ou
- des recettes ou des revenus qui concernent l'exercice comptable qui s'achève mais qui ne seront facturés qu'au cours de la période comptable suivante.

Des passifs de régularisation sont portés au bilan pour :

- des recettes ou des revenus facturés et comptabilisés avant la date de clôture des comptes, mais qui concernent l'exercice comptable suivant ; ou
- des dépenses ou des charges découlant de prestations fournies par des tiers avant la date de clôture des comptes, mais qui ne seront réglées qu'au cours de la période suivante.

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

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

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

Selon le manuel MCH2 de la CDF, les actifs et les passifs de régularisation du compte de résultats doivent être portés au bilan dans des comptes détaillés par nature (personnel, biens, services et autres charges d'exploitation, impôts, transferts, charges financières, etc.).

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

Provisions

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

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

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

Charges, revenus et écritures extraordinaires

Définition de la notion d'extraordinaire

Les charges et les revenus sont considérés **comme extraordinaires** lorsque :

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

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

Ne doivent pas être considérés comme extraordinaires, par exemple :

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

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

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

Ces écritures extraordinaires visent à diminuer l'excédent de revenus dans le compte de résultats à travers l'ajout de charges extraordinaires. Ce genre d'écritures extraordinaires sont déconseillées par le manuel MCH2 de la CDF, puisqu'elles s'éloignent du principe de l'image fidèle. Toutefois, leur utilisation est tolérée **à condition que ces opérations extraordinaires soient comptabilisées de manière uniforme et aisément identifiables**. En particulier, l'impact de ces écritures sur le compte de résultats ne doit se refléter que par l'usage des charges et des revenus extraordinaires et ainsi n'influencer que le résultat extraordinaire, sans impacter le résultat opérationnel. De plus, les éventuelles réserves générées par ces écritures extraordinaires doivent apparaître dans le bilan. **Avec le MCH2, il n'est notamment plus autorisé de modifier la valeur au bilan d'une immobilisation via une de ces écritures**.

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

Les sous-sections qui suivent expliquent le fonctionnement propre à chaque écriture extraordinaire, sauf les amortissements du découvert. L'une des annexes du Manuel MCH2 du Canton propose des exemples de comptabilisation pour chaque écriture.

Préfinancements

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

Une réserve de préfinancement **doit commencer à être dissoute dès le début de l'amortissement de l'immobilisation préfinancée**. Les prélèvements sur une réserve de préfinancement s'effectuent par tranches annuelles et selon la durée d'utilisation de l'immobilisation préfinancée. **Cette dissolution est impérativement comptabilisée par l'inscription d'un revenu extraordinaire dans le compte 4893 Prélèvement sur les préfinancements et amortissements supplémentaires cumulés**.

Une immobilisation préfinancée présentera donc toujours des amortissements ordinaires indirectement compensés (en partie ou en totalité) par des revenus extraordinaires venant du préfinancement. Dans le cas où le préfinancement devait excéder la valeur au bilan de l'immobilisation préfinancée (par exemple à la suite d'un amortissement non planifié), la réserve excédentaire doit être immédiatement dissoute.

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

Amortissements supplémentaires

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

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

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

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

Réserve de politique budgétaire

Sous certaines circonstances, **une collectivité publique peut vouloir lisser le résultat de ses comptes annuels pour des raisons de politique budgétaire**. Dans ces cas, le manuel MCH2 de la CDF préconise le recours à un compte de réserve unique à l'intérieur du capital propre (compte 2940 *Réserve de politique budgétaire*). Cette réserve est assimilable à une réserve conjoncturelle ou d'équilibrage. Les attributions à cette réserve et les prélèvements sur celle-ci doivent être comptabilisés soit **comme des charges extraordinaires** (compte 3894) **soit comme des revenus extraordinaires** (compte 4894).

Les attributions à la réserve de politique budgétaire **ne peuvent jamais dépasser l'excédent de revenus de l'exercice après la prise en comptes des autres écritures extraordinaires**. En revanche, un prélèvement sur la réserve de politique budgétaire doit être obligatoirement effectué lorsque l'exercice prévoit un excédent de charges, si possible de manière à le neutraliser.

Dès que le résultat est à l'équilibre, cette réserve peut financer des préfinancements ou des amortissements supplémentaires. La réserve de politique budgétaire (compte 2940) ne peut en aucun cas passer au négatif.

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

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

b) l'article 14 du RCom du 14 décembre 1979 - notion de charges d'exploitation

Cette notion apparaît dans le chapitre des crédits d'investissements. On parle d'investissements à l'occasion des opérations financières qui créent le patrimoine administratif de la commune. Chacun de ces investissements doit faire l'objet d'un préavis au Conseil général ou communal.

Le préavis explique la nécessité de la dépense et le but poursuivi ; il doit permettre au Conseil de former son opinion sur le projet. À cette fin, il ne suffit pas juste d'indiquer la dépense initiale. Un investissement comporte généralement un certain nombre de charges qui viendront s'ajouter au budget annuel de la commune ; dès lors, il est nécessaire de les faire également clairement figurer dans le préavis. Car leur importance peut exercer une influence déterminante sur la décision du Conseil.

D'une manière générale, toutes les charges de fonctionnement nouvelles qui découlent de la dépense d'investissement doivent être indiquées dans le préavis. Au moment où la Municipalité présente un préavis sur un investissement, elle a déjà effectué toutes les études techniques et financières nécessaires. Ainsi, elle a déjà calculé les différentes charges qui découleront du projet. L'énumération de ces charges ne doit donc pas poser de difficultés. Un montant global n'aurait que peu d'intérêt pour le Conseil.

On peut encore préciser que les charges d'exploitation figurant dans le préavis ont pour but d'aider le Conseil à prendre une décision sur la dépense d'investissement, mais qu'elles ne sont pas soumises à la décision. Les dépenses d'investissements de génie civil (routes, trottoirs, ponts, canalisations, etc.) entraînent des charges d'exploitation moins variées qu'un bâtiment. Cependant, dans la mesure où un emprunt doit être contracté, la charge d'intérêts doit être indiquée, de même que l'amortissement de la dépense et d'éventuels frais d'entretien.

Il se peut, dans certains cas, que des charges figurant déjà au budget englobent celles découlant d'un nouvel investissement. On peut imaginer, par exemple, pour la construction d'un bâtiment, qu'au lieu d'engager du personnel de conciergerie supplémentaire, on préfère procéder à une nouvelle répartition du personnel entre les bâtiments. Mais dans tous les cas, on doit se poser la question de savoir si des charges nouvelles apparaîtront au budget. Si c'est effectivement le cas, elles devront figurer dans le préavis sur la dépense d'investissement, conformément au principe général figurant ci-dessus.

Sinon, pour toutes informations complémentaires, **merci de vous référer aux recommandations officielles du Canton** : [Finances communales](#)