



Conférence des autorités cantonales de surveillance des finances communales

**Groupe de coordination intercantonal MCH2**

Etat: 30 novembre 2014

Version: 6.0

## **DOCUMENT DE TRAVAIL MCH2 – GROUPE DE TRAVAIL 3**

### **FINANCEMENTS SPECIAUX ET PREFINANCEMENTS**

SRS-CSPCP

Conseil suisse de présentation des comptes publics

Modifications des recommandations (RE), compléments aux recommandations ou FAQ du CSPCP, qui ne sont pas prises en compte dans ce document de travail :

Recommandation	Thème	Date
Manuel MCH2	Actualisation générale, adaptation rédactionnelle	02.06.2017
FAQ	Fonds de rénovation d'immobilisations du patrimoine administratif	14.12.2017

#### **Membres du groupe de travail**

Thomas Steiner                      SO  
Michael Wild                         BE  
Albert Baumann                    Treuhand Baumann, Vordemwald

## A. FINANCEMENTS SPECIAUX

### 1. Contexte MCH2

- 1 La notion de financements spéciaux et la manière de les traiter restent dans une large mesure identiques sous MCH1 et MCH2 (voir les notes explicatives relatives aux points 3-6 et 9 de la recommandation).
- 12 Selon les prescriptions relatives au manuel MCH2, il convient désormais de faire une différence entre les financements spéciaux en capitaux tiers et en capitaux propres.

Deux critères essentiels doivent être remplis pour que les financements spéciaux puissent être rattachés au capital propre (voir les notes explicatives relatives aux points 7 et 8 de la recommandation):

1. la base légale peut être changée par la propre collectivité ou
2. la base légale repose sur le droit de rang supérieur, mais celui-ci laisse à la collectivité une marge de manœuvre importante (p. ex. fixation du montant des émoluments ou affectation des moyens).

Le groupe de travail considère que la marge de manœuvre existe lorsque la fixation du montant des émoluments revient à la collectivité concernée. En ce qui concerne l'affectation des moyens, la marge de manœuvre porte uniquement sur une affectation dans le cadre fixé pour un financement spécial. La fixation du montant des émoluments et l'utilisation des moyens doivent pouvoir être prouvés.

### 2. Particularités à l'intention des communes

- 21 Sur la base d'exemples concrets fournis par les communes, une liste non exhaustive de financements spéciaux / fonds spéciaux a été établie, lesquels ont été attribués au capital propre ou au capital tiers conformément aux critères indiqués.
- 22 Selon la proposition du groupe de travail 1, un numéro de compte a été attribué aux principaux financements spéciaux / fonds spéciaux.
- 23 Les notions de « Financements spéciaux » (dans le sens d'un propre établissement financièrement autonome) et de « Fonds spéciaux » (également appelés fonds particuliers) renvoient à des réalités différentes dans les législations des cantons. Pour cette raison, il n'est pas possible d'en donner une définition.
- 24 Les cantons et leurs communes possèdent des financements spéciaux et des fonds spéciaux différents, qui reposent sur les règlements et reflètent les particularités des cantons. Une liste des financements spéciaux / fonds spéciaux usuels est présentée ci-dessous.

### 3. Affectation financements spéciaux / fonds spéciaux

Financement spécial/Fonds spécial (par ordre alphabétique)	Critère		Affectation		Compte MCH2, recommandation CACSF
	1. La base légale peut-elle être changée par la propre collectivité?	2. Base légale de rang supérieur, mais néanmoins marge de manœuvre importante (fixation du montant des émoluments, utilisation des moyens?)	Capital propre	Capital tiers	
• Gestion des déchets (Elimination des déchets)	Non	Oui	X		29003
• Evacuation des eaux usées	Non	Oui	X		29002
• Foyers pour personnes âgées	Non	Oui	X		...
• Electricité/Usine d'électricité	Non	Oui	X		29004
• Taxes de compensation places de stationnement/parkings	Oui	Oui	X		29100
• Taxes de compensation abris PC	Non	Non		X	20910
• Service incendie/Taxes militaires	Non	Oui	X		...
• Sylviculture/Fonds de réserve sylviculture	Non	Oui	X		29100
• Approvisionnement en gaz, chauffage urbain	Non	Oui			29005
• Antenne collective/réseau câblé		Oui	X		...
• Exploitations artisanales (carrières, piscines, remontées-mécaniques, campings, etc.)	Oui	Oui	X		...
• Biens-fonds du patrimoine financier	Oui	Oui	X		...
• Parkings	Oui	Oui	X		...
• Usine de distribution d'eau (Alimentation en eau)	Non	Oui	X		29001

#### 4. Clôture d'un financement spécial

- 41 Par lettre du 15 décembre 2011, le CSPCP a établi un complément à la recommandation sur la comptabilisation de la clôture de financements spéciaux et de fonds. Selon ce dernier, le solde des financements spéciaux et des fonds doit être présenté dans le résultat global du compte de résultats via les comptes 9010.xx (excédent de revenus) et 9011.xx (excédent de charges), respectivement, puis comptabilisé dans les comptes de bilan correspondants (2900x.xx – FS / 2910x.xx – Fonds).

Dans le canton d'Argovie, pour des raisons de transparence, les comptes selon groupe par nature 9010 et 9011 sont comptabilisés dans la fonction du financement spécial correspondant.

Le CSPCP recommande de renoncer à comptabiliser le solde du financement spécial dans le compte de résultat via les comptes 3510 Attributions aux financements spéciaux, capital propre/3511 Attributions aux fonds du capital propre et 4510 Prélèvement sur les financements spéciaux, capital propre/4511 Prélèvements provenant de fonds, capital propre, respectivement (ancien règlement MCH1).

- 42 Recommandation de la CACSFC

La CACSFC recommande d'appliquer la règle du complément du CSPCP à titre de variante standard. Cette variante est appliquée par les communes des cantons d'Argovie et de Berne.

La norme minimale veut que la comptabilisation du résultat s'effectue via les comptes 35/45. C'est la procédure que suivent les communes des cantons de Bâle-Campagne, Glaris, Fribourg, Soleure, Thurgovie et Zurich.

- 43 Liens vers le CSPCP – Complément à la recommandation n° 08

[http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/35FA351587E7222DC12579AD00507010/\\$FILE/SRS-CSPCP+Complément+RE+No+08+Financements+spéciaux+2011-12\\_déf.pdf](http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/35FA351587E7222DC12579AD00507010/$FILE/SRS-CSPCP+Complément+RE+No+08+Financements+spéciaux+2011-12_déf.pdf)

## **B. PREFINANCEMENT**

### **1. Directives MCH2**

L'utilisation de l'instrument du préfinancement correspond à l'usage fait sous MCH1 (voir notes explicatives, point 10 de la recommandation). Les préfinancements représentent des réserves pour des investissements à venir (provisions) et sont inscrits au bilan dans le capital propre (groupe par nature 293)

Lien vers le complément du CSPCP à la recommandation n° 8

[http://www.srs-cspp.ch/srscspp.nsf/webvwFichier/09081D55B7550C2FC12578ED003F53DA/\\$FILE/SRS-CSPCP+Complément+RE+No+08+Préfinancements+2011-04+déf.pdf](http://www.srs-cspp.ch/srscspp.nsf/webvwFichier/09081D55B7550C2FC12578ED003F53DA/$FILE/SRS-CSPCP+Complément+RE+No+08+Préfinancements+2011-04+déf.pdf)

### **2. Particularités à l'intention des communes**

En complément au point 10, les autorités cantonales de surveillance formulent les recommandations suivantes en matière de préfinancement:

- 21 La création de réserves à partir du résultat comptable suppose une décision spéciale de l'autorité chargée du budget (assemblée communale, législatif) et l'objet du préfinancement doit être clairement défini, p. ex. lorsqu'il s'agit d'un projet d'investissement apparaissant dans le plan financier, qui a fait l'objet d'une étude préalable ou d'une déclaration d'intention.
- 22 Des préfinancements ne peuvent être constitués que si les amortissements minimums prescrits sont couverts au terme de la durée d'utilité et qu'un éventuel découvert du bilan est comblé. Dans le cas contraire, les préfinancements prévus inscrits au budget devraient être réduits ou supprimés.
- 23 La constitution de préfinancements à la charge du capital propre n'est pas autorisée. Les préfinancements budgétés qui entraînent un excédent de charges dans les comptes annuels doivent être réduits en conséquence.
- 24 Les préfinancements doivent être dissouts de la même manière que la durée d'utilité, en tranches annuelles, au profit du compte de résultats, cela dès le début de l'utilisation d'une installation. La part annuelle de dissolution du préfinancement est comptabilisée dans le compte de résultats avec incidence sur les résultats. Les amortissements planifiés (selon la catégorie et la durée d'utilité) s'effectuent indépendamment. Les prélèvements sur le préfinancement réduisent en conséquence la charge d'amortissement dans le compte de résultats (voir exemple comptable).
- 25 Dès qu'il est établi qu'un projet d'investissement ne se réalisera pas, le préfinancement doit être dissout au profit du compte de résultats, au plus tard dans les cinq ans qui suivent la première constitution de provisions.
- 26 S'il est prévu d'affecter les ressources à la constitution d'un autre préfinancement, les règles régissant la création d'un préfinancement s'appliquent [décision spéciale de l'autorité en charge du budget (assemblée communale, législatif) et indication précise de la destination]. Il n'est pas possible de modifier l'affectation dans le bilan; le préfinancement doit être dissout et constitué à nouveau.
- 27 Aucun intérêt n'est dû sur les préfinancements constitués à partir de recettes fiscales générales.
- 28 Des préfinancements en vue de couvrir des charges du compte de résultats ne sont pas autorisés.
  
- 29 Les attributions aux préfinancements sont comptabilisées dans le compte de résultats en tant que

**Groupe de coordination intercantonal MCH2**

charges extraordinaires (compte 3893), les prélèvements en tant que revenus extraordinaires (compte 4893). Dans le bilan, on utilise le compte 29300.

### 3. Exemple comptable

31 Exemple: Le conseil communal prévoit de lancer la construction d'une salle de gymnastique en l'an 4, selon le plan financier. Le crédit d'engagement correspondant doit être soumis pour approbation à l'assemblée communale en décembre de l'an 3. Pour répartir la charge financière sur plusieurs années, le conseil communal souhaite constituer un préfinancement dès l'an 1 à raison de Fr. 330'000 par an. Les attributions au préfinancement sont inscrites en tant que charges extraordinaires et doivent être approuvées par l'autorité financière compétente. Le préfinancement est à porter au bilan dans le capital propre (groupe par nature 293 préfinancements).

Vers la fin de l'an 5, la salle de gymnastique est mise en service et, dès le début de cette même année, les amortissements linéaires annuels sur une durée d'utilité de 33 ans commencent à courir. Comme pour la durée d'utilité, le préfinancement est dissout en tranches annuelles de même montant au profit du compte de résultats.

Comptabilisations années 1-4	Débit	Crédit	Montant
Attribution à un préfinancement pour la construction d'une salle de gymnastique	2170.3893	29300	330'000.00

Au terme de quatre années comptables, le compte 29300 «Préfinancement salle de gymnastique» présente un montant de Fr. 1'320'000.00\*\*.

Pendant l'année comptable 4, un montant de Fr. 2'800'000.00\*\* est investi dans la construction de la salle de gymnastique et le solde de Fr. 1'820'000.00 est payé pendant l'an 5.

\*\* = report de solde = Rs

### 32 Comptabilisations pendant l'an 5 :

No	Transactions, état de fait	Débit	Crédit	Montant
1)	Paiement du solde aux entreprises de construction (du crédit de construction)	2170.5040	20102	1'820'000.00
2)	Report bilan (compte Installations en construction)	14070.40	9990.6900	1'820'000.00
3)	Extourne Installations en construction	14040.01	14070.40	4'620 000,00
4)	Amortissement salle de gymnastique (valeur d'acquisition: 4,62 millions; durée d'utilité: 33 ans; amortissement linéaire: Fr. 140'000.00)	2170.3300	14040.99	140'000.00
5)	Prélèvement du préfinancement salle de gymnastique	29300	2170.4893	40'000.00

### Comptes année comptable 5:

**Bilan**

<p>140040.1 Salle de gymnastique</p> <hr/> <p><sup>3)</sup> 4'620'000.00</p>	<p>14040.99 Réévaluation terrains bâtis</p> <hr/> <p><sup>4)</sup> 140'000.00</p>	<p>14070.40 Investissement dans construction (salle de gymnastique)</p> <hr/> <p><sup>Rs</sup> 2'800'000.00 <sup>2)</sup> 1'820'000.00</p> <p style="text-align: right;"><sup>3)</sup> 4'620'000.00</p>	<p>20102.10 Crédit de construction</p> <hr/> <p><sup>1)</sup> 1'820'000.00</p>
		<p>29300.00 Préfinancement salle de gym</p> <hr/> <p><sup>Rs</sup> 1'320'000.00 <sup>5)</sup> 40'000.00</p>	

**Compte des investissements**

<p>2170.5040 Nouvelle construction salle de gymnastique</p> <hr/> <p><sup>1)</sup> 1'820'000.00</p>	<p>9990.6900 Clôture CI, Report bilan</p> <hr/> <p><sup>2)</sup> 1'820'000.00</p>
---	---

**Compte de résultats**

<p>2170.3300.40 Amortissement</p> <hr/> <p><sup>4)</sup> 140'000.00</p>	<p>2170.4893 Prélèvement préfinancement salle de gymnastique</p> <hr/> <p><sup>5)</sup> 40'000.00</p>
---	---

## 4. Fonds d'entretien et de rénovation

### 41 Définition

Les fonds d'entretien et de rénovation sont des réserves destinées à couvrir les coûts du capital (intérêts et amortissements) liés aux investissements du patrimoine financier et administratif. A la différence des préfinancements, les ressources ne doivent pas obligatoirement être réservées pour un objet concret (projet).

La comptabilité privée utilise de tels fonds de rénovation en lien avec les règles concernant le maintien de la valeur des propriétés par étages.

A cet égard, nous renvoyons également à la Foire aux questions du CSPCP sur le thème des «Fonds d'entretien et de rénovation des bâtiments du patrimoine administratif» en date du 3.11.2013. Lien vers la FAQ du CSPCP sur les fonds d'entretien et de rénovation:

[http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/F6620536EAF00910C1257C6E00535F9F/\\$FILE/SRS-CSPCP+FAQ+Fonds+de+rénovation+PA+déf.pdf](http://www.srs-cspcp.ch/srscspcp.nsf/webvwFichier/F6620536EAF00910C1257C6E00535F9F/$FILE/SRS-CSPCP+FAQ+Fonds+de+rénovation+PA+déf.pdf)

### 42 Constitution

La constitution (attribution) de telles réserves s'effectue en fonction des bases légales (p. ex. Berne, Soleure: législation cantonale sur l'approvisionnement en eau et l'élimination des eaux usées) ou sur décision des autorités compétentes, comme dans le cas des préfinancements. L'attribution est comptabilisée en tant que charge extraordinaire via le compte 3893. L'attribution annuelle au titre des opérations d'entretien de la valeur est généralement calculée en tant que pourcentage de la valeur d'acquisition (p. ex. valeur de remplacement, valeur d'assurance du bâtiment). Une rémunération d'intérêts est possible. Le CSPCP recommande d'y renoncer (lettre I, recommandation du CSPCP).

### 43 Allocation des moyens

A l'instar de la règle applicable aux préfinancements, le prélèvement est effectué au maximum jusqu'à concurrence des amortissements tels qu'ils ont été planifiés.

Selon la décision relative au crédit d'ouvrage, il est possible de transférer certaines ressources sur un compte séparé (2930x.xx). Le prélèvement s'effectue en fonction de la durée d'utilité (à l'instar des prélèvements des préfinancements), mais au maximum jusqu'à concurrence des amortissements planifiés, voire non planifiés. Il est comptabilisé en tant que revenu extraordinaire (xxx.4893).

### 44 Niveau maximal de la réserve

Il est recommandé de limiter le montant de telles réserves en fonction de la valeur du placement (valeur d'assurance du bâtiment, valeur de remplacement) (p. ex. 25% de la valeur de remplacement à Berne, 10% à Soleure; CSPCP: 1% de la valeur d'assurance du bâtiment).



#### 45 Inscription au bilan/comptabilité

<b>Procédure comptable</b>	<b>Comptabilité</b>
Attribution dans xy	xxxx.3893
Prélèvement de xy	xxxx.4893
Inscription au bilan de la valeur d'entretien xy	2930x.xx (Préfinancements) ou 2900x .xx (FS dans le CP)

## **C. ANNEXE (RECOMMANDATION 8: FINANCEMENTS SPECIAUX ET PREFINANCEMENTS)**

### **Recommandation**

- 1 Le financement spécial s'entend en tant qu'assignation complète ou partielle des recettes à des tâches précises (recettes affectées). Celles-ci doivent s'appuyer sur une base légale. Les impôts généraux ne doivent pas être affectés.**
- 2 La création de réserves pour des projets qui n'ont pas encore été adoptés (préfinancements) peut être budgétisée ou effectuée avec la clôture des comptes. Elles nécessitent une décision de l'autorité formellement compétente. Elles figurent en tant que charges extraordinaires.**

### **Notes explicatives**

#### ***Concernant le point 1***

- 3** Le financement spécial est un mode de financement caractéristique pour le secteur public. Des fonds servant à accomplir des tâches publiques définies sont affectés.
- 4** Face à la nécessité d'une base légale, la création d'un financement spécial est assortie d'exigences particulièrement élevées.
- 5** Les financements spéciaux doivent être uniquement formés là où il existe un rapport causal entre la tâche remplie et les contreprestations directement fournies par les bénéficiaires (par ex. frais de parcimètre pour les parkings). Il convient de renoncer à l'affectation des impôts généraux. En effet, celle-ci pourrait faire naître le danger d'une exécution des tâches publiques basée sur le flux fortuit de suppléments adoptés (par ex. impôts sur le revenu et sur les bénéfices), ce qui compliquerait l'utilisation des fonds selon un ordre de priorités équilibré. Une affectation des émoluments, patentes, contributions ou taxes causales s'impose.
- 6** Comme pour l'ensemble des autres charges et revenus, les financements spéciaux doivent également être comptabilisés dans le compte de résultats. En outre, les dépenses et recettes d'investissement de financements spéciaux doivent figurer dans le compte des investissements et les soldes des financements spéciaux doivent être inscrits au bilan. Les soldes de financements spéciaux peuvent être des engagements (des collectivités envers le financement spécial – en cas de solde positif du financement spécial) ou des avances (du financement spécial envers la collectivité – en cas de solde négatif du financement spécial). Si le solde représente un engagement, il doit être comptabilisé dans le compte du bilan «Engagements envers des financements spéciaux enregistrés sous Capitaux de tiers» (poste 2090 dans le plan comptable MCH2) ou dans le compte du bilan «Financements spéciaux enregistrés sous Capital propre» (2900). Si le solde d'un financement spécial représente une avance, il doit être également inscrit au sens susmentionné dans le compte de bilan «Créances envers des financements spéciaux enregistrées sous Capitaux de tiers» (109) en tant que chiffre positif ou dans le compte de bilan «Financements spéciaux enregistrés sous Capital propre» (2900) en tant que chiffre négatif.

- 7** Les financements spéciaux (et les fonds spéciaux) sont rattachés au capital propre lorsque:
1. la base légale peut être changée par la propre collectivité ou
  2. la base légale repose sur le droit de rang supérieur, mais celui-ci laisse à sa collectivité une marge importante d'aménagement. Le Tableau 1 présente des exemples de financements spéciaux enregistrés sous capitaux de tiers, le Tableau 2 présente des exemples de financements spéciaux enregistrés sous capital propre.
- 8** Même lorsque le droit de niveau supérieur prescrit en partie la nature des émoluments dans les financements spéciaux, il y a, dans la fixation concrète de leur montant et dans l'utilisation des moyens, une marge de manœuvre importante. C'est pourquoi une attribution au capital propre est justifiée.
- 9** La transparence des coûts doit s'appliquer autant que possible au financement spécial, c'est-à-dire toutes les charges et dépenses directes et calculatoires doivent être débitées et tous les revenus et toutes les recettes crédités. La législation spéciale, qui contient normalement la base légale de la création d'un financement spécial, en règle les modalités.

***Concernant le point 2***

- 10** Les préfinancements contribuent en particulier au niveau des communes à ce que les charges financières de gros projets puissent être réparties sur plusieurs années. La décision de préfinancement doit concerner l'organe compétent en matière de décisions de dépenses, c'est-à-dire qu'une base légale réelle n'est pas nécessaire, mais qu'une décision nécessite le niveau de légitimation de la réglementation normale des compétences [parlement avec (selon le canton) un référendum facultatif ou obligatoire]. Au niveau des communes, une décision de l'assemblée communale avec un référendum éventuel est suffisante. Ceci garantit la transparence, car une demande de décision séparée pour le préfinancement doit être faite.

## Exemples et graphiques

**Tableau 1 Financements spéciaux inscrits sous Capitaux tiers**

Exemples au niveau cantonal	Exemples au niveau communal
Fonds de sport	Taxes compensatoires pour locaux de la protection civile
Fonds de loterie	

**Tableau 2 Financements spéciaux inscrits sous Capital propre**

Exemples au niveau cantonal	Exemples au niveau communal
Fonds d'investissement	Services publics Compte de stationnement Service de ramassage des ordures Domaines de l'enveloppe budgétaire

## Description des modifications apportées au document travail

Version 4.0 Juillet 2010	Version 5.0 Juin 2014	Version 6.0 Novembre 2014
Financement spécial	Chiffre 4, page 4 Ajout de recommandations sur la clôture d'un financement spécial.	Modifications formelles d'après la procédure de circulation de la CACSFC.
Préfinancement	Chiffre 4, page 8 Ajout de recommandations sur les fonds d'entretien et de rénovation	Modifications formelles d'après la procédure de circulation de la CACSFC.