

Présentation des comptes et principes d'évaluation

Bases légales

- > Plan comptable harmonisé des collectivités publiques locales
- > Règlements-types des finances des collectivités publiques locales

Documents et tableaux modèles

- > Comptabilité des immobilisations
- > Tableau des immobilisations

Plan comptable unique et figé

Le plan comptable MCH2 est appliqué par les collectivités publiques soumises à la législation sur les finances communales (LFCo). Ce plan comptable a fait l'objet d'une directive propre, publiée en juin 2019.

Pour rappel, le plan comptable doit respecter les normes suivantes :

- > distinction du compte de résultats et du compte des investissements
- > chacun de ces comptes doit être présenté :
 - selon la classification fonctionnelle (par tâches)
 - et selon la classification comptable (par nature)
- > bilan

Pour rappel, la problématique du plan comptable des associations de communes à buts multiples ainsi que les agglomérations est traitée dans la *Directive 03 – Comptabilité des associations de communes, des agglomérations et des ententes intercommunales*.

Présentation du résultat à trois niveaux

L'article 15 LFCo traite de la structure du compte de résultats (précédemment appelé compte de fonctionnement). Le compte de résultats indique les augmentations (revenus) et les diminutions (charges) du patrimoine pour la période comptable.

Afin de distinguer les différentes opérations comptables des collectivités publiques, le résultat est présenté selon trois niveaux :

- 1° Le **premier niveau** du compte de résultats indique le résultat opérationnel se composant :
 - du résultat provenant des activités d'exploitation, que l'on peut résumer par résultat structurel
 - et du résultat provenant de financements (ou résultat financier).

- 2° Le **deuxième niveau** indique le résultat des opérations dites extraordinaires. Il est important de souligner que ces opérations extraordinaires sont rares et résultent généralement d'activités que la collectivité ne pouvait déterminer.
- 3° Le résultat total, **troisième niveau**, est l'addition du résultat opérationnel et du résultat extraordinaire. Il vient modifier le capital propre.

Les collectivités publiques qui ont effectué des imputations internes peuvent indiquer, à titre informatif, les totaux des comptes 39 et 49 (par définition identiques) en-dessous du résultat final.

Il se présente selon le schéma suivant :

<i>Charges d'exploitation</i>	
30	charges de personnel
31	charges des biens et services et autres charges d'exploitation
33	amortissements du patrimoine administratif
35	attributions aux fonds et financements spéciaux
36	charges de transferts
37	subventions à redistribuer
<i>Revenus d'exploitation</i>	
40	revenus fiscaux
41	revenus régaliers et de concessions
42	taxes
43	revenus divers
45	prélèvements sur les fonds et financements spéciaux
46	revenus de transferts
47	subventions à redistribuer
RÉSULTATS PROVENANT DES ACTIVITÉS D'EXPLOITATION	
34	charges financières
44	revenus financiers
RÉSULTATS PROVENANT DES FINANCEMENTS	
RÉSULTAT OPÉRATIONNEL	
	NIVEAU 1
38 charges extraordinaires	
48 revenus extraordinaires	
RÉSULTAT EXTRAORDINAIRE	
	+/- NIVEAU 2
RÉSULTAT TOTAL DU COMPTE DE RÉSULTATS	
	= NIVEAU 3
<i>Pour information</i>	
39	imputations internes - charges
49	imputations internes - revenus

Comptabilité des immobilisations

Selon l'article 53 LFCo, la comptabilité des immobilisations concerne les actifs patrimoniaux dont la durée de vie s'étale sur plusieurs années. L'article 27 OFCo indique les informations devant être fournies par la comptabilité des immobilisations pour chacun des objets concernés :

- le coût d'acquisition ou de construction
- la revalorisation ou la dépréciation
- la vente
- le transfert de patrimoine
- l'amortissement planifié
- la valeur résiduelle

La comptabilité des immobilisations permet de détailler les investissements réalisés par la collectivité. Il est synthétisé par le tableau des immobilisations ; celui-ci fait partie de l'annexe aux comptes (cf. *Directive 06 – Pilotage financier et nouveaux instruments*) et donne une vision globale du patrimoine.

Limite d'activation des biens

La collectivité doit fixer le seuil à partir duquel un bien, dont la durée d'utilisation sera répercutée sur plusieurs années, doit être activé, à savoir inscrit à l'actif du bilan (art. 42 LFCo). Cela signifie que tout investissement, dont le montant est inférieur à ce seuil, est comptabilisé par le compte de résultats, donc amorti totalement la première année.

En raison de l'impact sur le compte de résultats, ce seuil relève du législatif et doit être fixé dans le règlement des finances. Il doit refléter la capacité de la collectivité, sur la base de sa situation financière, d'absorber toutes les dépenses dont le montant est inférieur à ce seuil.

Le principe de permanence suppose que cette limite demeure stable sur le long terme ; seul un motif objectif, tel le développement considérable de la collectivité, devrait amener à modifier ce seuil.

L'annexe A1-4 à l'OFCo détermine les limites d'activation par défaut dès lors que la collectivité ne l'aurait pas fixée dans son règlement des finances.

Inventaire matériel et comptable des biens (patrimoines financier et administratif)

Dans l'optique du principe fondamental de la vérité du bilan instauré par les normes MCH2 (voir le point ci-dessous), une des premières tâches à réaliser par la collectivité est l'établissement de l'inventaire de ses biens. L'article 54 LFCo en précise les modalités et distingue deux catégories d'inventaires.

- 1° L'inventaire comptable répertorie tous les biens, à savoir les stocks et les provisions ainsi que les biens mobiliers et immobiliers qui sont portés au bilan, conformément à la limite d'activation fixée par le règlement des finances.
- 2° L'inventaire matériel (ou inventaire physique) doit répertorier tous les biens mobiliers et immobiliers qui ont une certaine importance mais qui ne sont pas ou plus inscrits au bilan.

Dans ce sens, seuls les biens valorisés demeurent activés. De ce fait, les valeurs « pour mémoire » inscrites pour 1 franc au bilan n'ont plus lieu d'être avec MCH2, par contre les biens amortis mais existants

« alimentent » la banque de données de l'inventaire matériel. La mise à jour de chacun de ces inventaires doit être effectuée régulièrement à la date de clôture du bilan pour contrôle, le cas échéant pour le transfert d'un bien de l'inventaire comptable dans l'inventaire matériel.

Si l'inventaire comptable répond à l'exigence fondamentale de la vérité du bilan, l'inventaire matériel n'en est pas moins essentiel quant à la détermination des biens propriété de la collectivité, par exemple pour les biens qui ont une valeur culturelle pour la collectivité, à défaut d'avoir une valeur marchande.

Pour ce faire, le tableau des immobilisations, qui fait partie intégrante de l'annexe aux comptes, est le support idéal pour la tenue des inventaires des patrimoines financier et administratif.

True and fair view et vérité du bilan

Les règles de présentation des comptes et les principes d'évaluation sont au centre des normes MCH2. Le principe *true and fair view*, traduit par *image fidèle* ou *juste valeur*, doit influencer de manière appuyée l'exigence de fournir une image aussi fidèle que possible de la réalité du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la collectivité. Les chapitres 4 *Présentation des comptes* et 5 *Gestion financière au niveau de l'administration* de la LFCo disposent de la manière de prendre en compte ces exigences.

Corollaire du principe de l'image fidèle, MCH2 accorde une importance accrue à la vérité du bilan. Ainsi non seulement le patrimoine financier et le patrimoine administratif sont clairement distingués et définis (art. 3 LFCo et art. 2 OFCo), mais l'importance de leur évaluation, voire de leur réévaluation respective est mise en évidence. Les modalités et procédures d'évaluation et de réévaluation des patrimoines font l'objet de la *Directive 8 – Passage à MCH2*.

Plan financier

L'obligation pour les communes de se doter d'un plan financier date de 2007 et émane de l'article 132 al. 2 de la Constitution du canton de Fribourg du 16 mai 2004 (Cst. ; RSF 10.1). Par la législation sur les finances communales, cette obligation est étendue aux autres collectivités publiques locales définies à l'article 2 LFCo.

Le plan financier est un outil indispensable pour toute collectivité publique car il permet de déterminer un horizon financier à moyen terme, soit au-delà de l'exercice budgétaire. De par son horizon pluriannuel, le plan financier sert d'instrument d'alerte et de conduite. L'utilité du plan financier n'est cependant déployée pleinement que s'il est régulièrement mis à jour, tenant compte des besoins, de nouvelles données ou d'informations financières évolutives ; il doit être actualisé et présenté au moins une fois par année (art. 6 LFCo).

Le Service des communes n'impose pas une présentation uniforme du plan financier, par contre l'article 6 OFCo indique les éléments essentiels qu'il doit contenir.

La présentation du plan financier sera développée de manière plus détaillée dans le cadre de la formation ultérieure des administrations des collectivités publiques.