

N° 10: Compte des investissements

Recommandation

- 1 Le compte des investissements comprend les dépenses importantes dont la durée d'utilité s'étale sur plusieurs années, inscrites à l'actif en tant que patrimoine administratif.
- 2 Le compte des investissements constitue une partie du flux de trésorerie provenant des investissements et des désinvestissements dans le tableau des flux de trésorerie.
- 3 Pour le destinataire de subventions d'investissements, deux modèles différents de comptabilisation peuvent être appliqués:
 - Option 1: la pratique de comptabilisation actuelle selon le MCH1 avec *Inscription à l'actif de la subvention d'investissements nette* (Investissement en biens déduction faite de la subvention d'investissements) fait office de norme minimale.
 - Option 2: la norme élargie prévoit l'inscription à l'actif de la *subvention brute d'investissements*. Parallèlement, la subvention d'investissements est inscrite au passif comme un engagement financier à long terme.

Notes explicatives

Concernant le point 1

- 4 Le compte des investissements est un compte séparé destiné aux recettes et des aux dépenses d'investissement du patrimoine administratif. Elle a pour but de garantir la vue d'ensemble sur les projets d'investissements publics. Le plan comptable MCH2 indique quelles sont les dépenses et recettes qui sont représentées dans le compte des investissements. Tableau 11 présente un aperçu des comptes du compte des investissements.
- 5 La limite d'inscription à l'actif des investissements peut être différente selon les collectivités. L'Association des communes suisses considère comme judicieuse une limite d'inscription à l'actif à partir de CHF 50'000 francs pour les communes. Le manuel ne doit cependant définir aucune limite uniforme d'inscription à l'actif car cela ne serait pas judicieux compte tenu de la diversité des collectivités publiques. Il convient au contraire de se baser sur le critère de l'importance.
- 6 Le compte des investissements présente seulement les dépenses qui sont effectuées au sens d'un investissement (actifs à caractère d'investissement) en vue d'une utilité publique directe à venir, de plusieurs années. C'est la raison pour laquelle aucun investissement provenant du patrimoine financier n'est saisi dans le compte des investissements.

Concernant le point 2

- 7 Contrairement au compte des investissements, les dépenses et recettes d'investissement du patrimoine financier sont également présentées dans le tableau des flux de trésorerie (flux de trésorerie provenant des investissements). Pour cette raison, le solde de caisse du compte des investissements ne constitue qu'une partie du compte de flux de trésorerie, qui est par conséquent influencé également par le patrimoine financier. Par ailleurs, des flux de trésorerie indique, outre le flux de trésorerie provenant des investissements, dont le compte des investissements constitue la base, également le flux de trésorerie provenant des activités d'exploitation et le flux de trésorerie provenant des activités de financement.

Concernant le point 3

- 8 Les subventions d'investissements sont des prestations appréciables en argent, servant à justifier auprès du destinataire des subventions des actifs durables à caractère d'investissement. Ces subventions d'investissements doivent être comptabilisées et amorties de manière différente pour l'autorité de subventionnement et pour le destinataire de la subvention.
- 9 L'amortissement des subventions d'investissements pour l'autorité de subventionnement se base sur la durée de vie de l'immobilisation corporelle financée. Des amortissements supplémentaires pour l'autorité de subventionnement sont comptabilisés en tant que charges extraordinaires. La réévaluation des subventions d'investissements est comptabilisée pour l'autorité de subventionnement en tant que «charge de transfert» (366).
- 10 Il existe en principe deux possibilités de comptabilisation pour le destinataire de la subvention:
- Option 1 (norme minimale): *inscription à l'actif de la subvention nette d'investissements*, c'est-à-dire du total des investissements déduction faite de la subventions d'investissements (comme le MCH1).
 - Option 2: *inscription à l'actif de la subvention brute d'investissements et inscription simultanée au passif de la subvention d'investissements comme engagement financier à long terme.*

Les deux options requièrent du destinataire de la subvention qu'il amortisse régulièrement le bien d'investissement acquis durant les années suivantes en fonction de sa durée de vie; pour l'option 1, la subvention nette d'investissements inscrite à l'actif, pour l'option 2, la subvention brute d'investissements inscrite à l'actif. Avec l'option 2, il doit en outre inscrire au passif la subvention d'investissements comme un engagement financier à long terme et amortir le bien d'investissement correspondant en fonction de sa durée de vie. Ces tranches d'amortissement doivent être encaissées en tant que subventions annuelles dans son propre compte de résultats (46).

- 11 *Exemple de comptabilisation/divergence par rapport au MCH1:* le traitement comptable des subventions d'investissement dans le MCH1 est illustré par le Tableau 12. La comptabilisation

selon le principe du produit brut est présentée en dessous. Les deux premières étapes de la comptabilisation sont analogues, hormis le fait que les comptes «Inscription à l'actif» (69) ou «Inscription au passif» (59) dans le MCH1 s'appellent dorénavant tous les deux «Report au bilan» dans le MCH2 (même numéro de compte, cependant). Pour la troisième étape, le versement de la subvention, l'autorité de subventionnement doit selon le principe du produit brut utiliser le compte actif correspondant du compte d'investissement «propres subventions d'investissement» (56) (même numéro que dans le MCH1) et le destinataire de la subvention le compte passif correspondant «Subventions d'investissement acquises» (63) (et non 66 comme dans le MCH1). Pour la quatrième étape, l'inscription à l'actif de la subvention d'investissement, l'autorité de subventionnement doit utiliser le compte actif «Subventions d'investissement» (146) (et non 16 comme dans le MCH1), et le destinataire de la subvention doit utiliser, pour l'inscription au passif de la subvention d'investissements, le compte passif «Engagements financiers à long terme» (206) (et non «Immobilisations corporelles» (14) comme dans le MCH1 selon le principe du produit net). La comptabilisation des amortissements est enfin représentée sous la forme d'une cinquième étape. Dans le MCH2, l'autorité de subventionnement amortit les subventions d'investissement sur le compte «Charge de transfert» (36) (et non sur le compte «Amortissements des subventions d'investissement» (33) comme dans le MCH1). Pour le destinataire de la subvention, conformément au principe du produit brut, le bien d'investissement acquis est amorti d'une part selon la durée de vie sur le compte «Amortissements du patrimoine administratif» (33) (comme dans le MCH1, hormis le fait que le compte s'intitulait «Amortissements»), et l'engagement doit être amorti d'autre part selon la durée de vie du bien d'investissement concerné sur le compte «Revenus de transferts» (46) (différent du MCH1, selon le principe du produit net).

Exemples et graphiques

Tableau 11 Comptes du compte des investissements (selon le nouveau plan comptable)

Dépenses d'investissement		Recettes d'investissement	
50	Immobilisations corporelles	60	Transfert d'immobilisations corporelles dans le patrimoine financier
51	Investissements pour le compte de tiers	61	Remboursements
52	Immobilisations incorporelles	62	Vente d'immobilisations incorporelles
		63	Subventions d'investissements acquises
54	Prêts	64	Remboursement de prêts
55	Participations et capital social	65	Transfert de participations
56	Subventions d'investissements propres	66	Remboursement de subventions d'investissements propres
57	Subventions d'investissements redistribuées	67	Subventions d'investissements redistribuées
58	Investissements extraordinaires	68	Recettes d'investissement extraordinaires
59	Report au bilan	69	Report au bilan

Tableau 12 Comptabilisation de subventions d'investissements

Modèle selon MCH1

Procédure de comptabilisation	Comptabilisation par l'autorité de subventionnement			Comptabilisation par le destinataire de la subvention		
	Débit	Crédit		Débit	Crédit	
1. Dépense d'investissement pour immobilisation corporelle du destinataire				Biens d'investissement (50)	Liquidités (10)	150
2. Inscription à l'actif Immobilisation corporelle du destinataire				Biens d'investissement (14)	Inscriptions à l'actif (69)	150
3. Paiement de la subvention d'investissement	Subventions propres (56)	Liquidités (10)	100	Liquidités (10)	Subventions d'investissement acquises (63)	100
4. Inscription à l'actif des dépenses d'investissement en tant que patrimoine administratif (16) (au niveau du donneur) et inscription au passif des biens d'équipements (14) selon la méthode du produit net (au niveau du destinataire)	Subventions d'investissements (16)	Inscriptions à l'actif (69)	100	Inscriptions au passif (59)	Biens d'investissement (14)	100
5. Amortissement annuel de la subvention d'investissement (donneur) ou de l'immobilisation corporelle (destinataire)	Amortissements de subventions d'investissements (33)	Subventions d'investissements (16)	10	Amortissements (33)	Biens d'investissement (14)	5

Options selon le MCH2

Procédure de comptabilisation	Comptabilisation par l'autorité de subventionnement			Comptabilisation par le destinataire de la subvention					
	Débit	Crédit		Option 1 (norme minimale, comme MCH1)			Option 2 (norme élargie)		
				Débit	Crédit		Débit	Crédit	
Dépense d'investissement du destinataire pour immobilisation corporelle				Immobilisations corporelles (50)	Liquidités (100)	150	Immobilisations corporelles (50)	Liquidités (100)	150
Inscription à l'actif de l'immobilisation corporelle par le destinataire				Immobilisations corporelles (140)	Report au bilan (69)	150	Immobilisations corporelles (140)	Report au bilan (69)	150
Versement de la subvention (comptabilisation sur compte des investissements au moment du paiement)	Subventions d'investissements propres (56)	Liquidités (100)	100	Liquidités (100)	Subventions d'investissements acquises (63)	100	Liquidités (100)	Subventions d'investissements acquises (63)	100
Inscription à l'actif de la subvention d'investissement au niveau du donneur; <u>pour le destinataire:</u> Option 1: inscription à l'actif (méthode du produit net); option 2: inscription au passif (méthode du produit brut)	Subventions d'investissements (146)	Report au bilan (69)	100	Report au bilan (59)	Immobilisations corporelles (140)	100	Report au bilan (59)	Engagements financiers long terme (206)	100
Amortissements annuels de la subvention d'investissements par le bailleur. <u>Pour le destinataire:</u> Option 1: amortissements de subvention nette d'investissement; option 2: amortissement de la subvention brute d'investissement et amortissement de la subvention d'investissement reçue.	Charges de transfert (36)	Subventions d'investissements (146)	10	Amortissements PA (33)	Immobilisations corporelles (140)	5	Amortissements PA (33)	Immobilisations corporelles (140)	15
							Dettes financières à long terme (206)	Revenus de transferts (46)	10

Légende: montant d'investissement: 150, subventions d'investissements: 100, amortissements: 10 % de la valeur comptable résiduelle par année (remarque: le MCH1 n'effectue pas de calcul à partir de la durée de vie; il applique plutôt la méthode dégressive. Pour simplifier la représentation, un taux d'amortissement de 10 % de la valeur comptable résiduelle est adopté. Les taux d'amortissement des subventions d'investissements au niveau du bailleur et des immobilisations corporelles au niveau du destinataire divergent les uns des autres), remboursements de prêts: 10 % par an (pour taux élargi selon le MCH2)