

Amortissements

Complément à la Recommandation 04 Compte de résultats et à la Recommandation 06 Corrections de valeur des actifs

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes afin de clarifier la distinction à opérer entre amortissements planifiés, non planifiés et supplémentaires, ainsi qu'entre dissolutions planifiées et non planifiées de contributions d'investissement.

Version du 9 mars 2021

Différents types d'amortissements prévus par le MCH2 (Point 6 de la Recommandation 04 et Points 4, 5, 6 et 7 de la Recommandation 06)

A Le MCH2 recourt à la notion d'amortissements dans différentes circonstances. A chaque fois, l'amortissement correspond à une charge purement comptable, sans influence sur la liquidité. Cependant, suivant les cas, les raisons qui motivent l'amortissement sont fondamentalement différentes. Les amortissements planifiés et non planifiés sont prévus pour témoigner de l'usure et de l'obsolescence économique ou d'une réduction du potentiel d'utilisation des actifs du patrimoine administratif (Recommandation 06). Les amortissements supplémentaires ou ceux du découvert au bilan sont spécifiquement prévus par le MCH2 comme un instrument de politique budgétaire, sans aucun lien avec l'usure et l'obsolescence réelle des actifs ou avec une réduction de leur potentiel d'utilisation (Recommandation 04).

Amortissements planifiés des immobilisations corporelles et incorporelles du PA (Point 4 de la Recommandation 06)

B S'agissant de l'usure et de l'obsolescence, le Manuel MCH2 prévoit que le montant des amortissements à comptabiliser soit fixé de manière à correspondre à sa durée d'utilisation économique (Recommandation 06).

C La Recommandation 12 concrétise la Recommandation 06. Elle prévoit que les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif (PA) soient portées au bilan à leur valeur d'acquisition (groupes de comptes 140 et 142)¹. Ces immobilisations sont ensuite amorties selon les modalités prévues, c'est-à-dire selon leur usure et leur obsolescence. L'amortissement est donc planifié en tenant compte de la durée d'utilisation de l'actif. A cette fin, la Recommandation 12 présente un tableau indiquant le taux d'amortissement à pratiquer en fonction de la durée d'utilisation de l'actif. L'amortissement est comptabilisé dans le compte 3300 lorsqu'il s'agit d'un amortissement planifié d'immobilisations corporelles du PA et dans le compte 3320 lorsqu'il s'agit d'un amortissement planifié d'immobilisations incorporelles du PA. Il a par conséquent un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au

¹ Pour les immobilisations obtenues gratuitement, notamment grâce à un don, la valeur vénale sert de référence pour l'activation. Ensuite, cette valeur est amortie selon les mêmes règles que celles applicables à toutes les immobilisations du patrimoine administratif.

bilan intervient dans un compte de correction de valeur. Chaque catégorie d'actifs présentée au bilan, dans un compte à 4 chiffres du groupe 140 ou du groupe 142, se voit associer un tel compte de correction. Chaque compte de correction figure donc à l'actif du bilan, mais avec un signe négatif.

**Amortissements non planifiés des immobilisations corporelles et incorporelles du PA
(Point 5 de la Recommandation 06)**

- D Dans certains cas, l'utilisation d'un actif se termine précocement ou son potentiel d'utilisation se trouve significativement réduit. Un amortissement non planifié (impairment) doit alors être comptabilisé. La lettre E ci-dessous dresse une liste non exhaustive des raisons les plus fréquentes à l'origine de ce phénomène. Un amortissement non planifié évite qu'un amortissement planifié ne soit mis à charge du compte de résultats au cours des années suivantes, alors même qu'en réalité l'actif correspondant n'est plus utilisable ou partiellement utilisable. L'amortissement non planifié est comptabilisé dès que le potentiel d'utilisation se voit réduit ou disparaît. Il est comptabilisé pour les immobilisations corporelles et incorporelles du patrimoine administratif dans le compte 3301, respectivement dans le compte 3321. L'amortissement non planifié a donc un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au bilan intervient dans le compte de correction de valeur associé au compte à 4 chiffres du groupe 140 ou du groupe 142.
- E Un amortissement non planifié d'une immobilisation corporelle ou incorporelle classée dans le patrimoine administratif devrait être comptabilisé dans les cas suivants :
- Abandon de l'utilisation de l'actif concerné (p.ex. un logiciel comptable) ;
 - Evolution technique, légale ou politique qui empêche –en totalité ou en partie– l'utilisation de l'actif concerné (p.ex. nouvelle législation environnementale interdisant l'utilisation d'une immobilisation) ;
 - Mesure prise en matière d'aménagement du territoire qui empêche –en totalité ou en partie– l'utilisation de l'actif concerné (p.ex. changement de zone d'affectation, modification de dispositions en matière de protection contre le bruit) ;
 - Destruction totale ou partielle de l'actif (p.ex. destruction d'un bâtiment administratif suite à un incendie ou à des intempéries, véhicule accidenté, machine ou appareil défectueux) ;
 - Décision (politique, légale, etc.) de stopper un projet en cours de construction ;
 - Démantèlement de l'actif concerné (p.ex. démantèlement d'un entrepôt, suppression d'une autorisation d'exploitation) ;

- Incapacité totale ou partielle de l'actif concerné à fournir les services qui en étaient attendus (p.ex. en raison d'un défaut opérationnel majeur).
- F Un actif qui a été amorti de manière non planifiée parce qu'il était devenu inutilisable en totalité ou en partie (impairment) peut retrouver un potentiel d'utilisation. Cela peut se produire pour des raisons inverses de celles mentionnées sous la lettre E. Cela peut également se produire lorsque l'actif trouve une utilisation alternative à celle prévue précédemment. Le MCH2 prévoit ces cas de reprise de valeur (reversed impairment). Une telle reprise est comptabilisée comme un revenu dans le compte 4490 Réévaluations PA. Elle a donc un impact sur le résultat financier. La contrepartie intervient au bilan directement dans le compte de l'actif concerné (groupe 140 ou groupe 142). Le montant de ce revenu et de la valeur au bilan devrait correspondre à la valeur résiduelle au bilan avant la comptabilisation de l'amortissement non planifié (valeur avant l'impairment). L'actif repris au bilan est ensuite amorti en fonction de la durée d'utilisation résiduelle prévue. Cette manière de procéder garantit que le coût de fourniture des prestations à l'aide de l'actif concerné tient compte de l'usure et de l'obsolescence. Cela revêt une importance particulière pour les prestations financées par des taxes et des contributions causales.
- G Lorsque, la durée d'utilisation de l'actif n'est que réduite par rapport à ce qui avait été planifié au moment de la réalisation de l'investissement, il n'y a pas lieu de comptabiliser un amortissement non planifié (voir à ce propos le Complément à la Recommandation 03 Révision d'estimations et corrections d'erreurs). Par contre, le taux d'amortissement doit être adapté à la hausse sur la durée d'utilisation restante. Lorsque, au contraire, à un moment donné, avant la fin de la durée d'utilisation planifiée, il s'avère que l'actif pourra être utilisé plus longtemps, le taux d'amortissement doit être adapté à la baisse, dans le respect de la durée d'utilisation.

***Dissolutions planifiées et non planifiées de contributions d'investissement
(Points 6 et 7 de la Recommandation 06)***

- H Les contributions (subventions) d'investissement accordées (enregistrées dans le groupe de compte 146 Subventions d'investissement) sont amorties, c'est-à-dire dissoutes, par l'entité subventionnante, en fonction de l'usure et de l'obsolescence de l'immobilisation subventionnée (voir également la Recommandation 10). Pour ce faire, on utilise le compte 3660 pour les amortissements planifiés des subventions d'investissement. Il s'agit d'une dissolution planifiée, ayant un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au bilan intervient dans un compte de correction de valeur. Chaque catégorie de subventions d'investissement présentée au bilan, dans un compte à 4 chiffres du groupe 146, se voit associer un tel compte de correction. Chaque compte de correction figure donc à l'actif du bilan, mais avec un signe négatif.

Par ailleurs, la Recommandation 10 prévoit qu'une entité subventionnée puisse présenter les contributions (subventions) d'investissement reçues dans un compte spécifique au passif du bilan (2068 Subventions d'investissement inscrites au passif), suivant en cela une option brute. Dans ce cas, l'entité doit dissoudre chaque contribution au même rythme que l'actif concerné, c'est-à-dire selon la durée d'utilisation, en fonction de l'usure et de l'obsolescence. La contrepartie dans le compte de résultats est comptabilisée au compte 4660 Dissolution des subventions d'investissement portées au passif. Cette dissolution a donc un impact sur le résultat d'exploitation. Si l'entité subventionnée suit l'option nette, l'immobilisation est comptabilisée nette de la subvention d'investissement et l'amortissement planifié est comptabilisé à travers le compte 3300, resp. 3320 comme décrit sous lettre C. Cette dissolution a également un impact sur le résultat d'exploitation.

- I Un amortissement non planifié doit également être enregistré si une contribution d'investissement a été octroyée, respectivement reçue lorsque l'actif subventionné voit son potentiel d'utilisation se réduire précocement. Pour ce faire, l'entité subventionnante utilise le compte 3661 Amortissements non planifiés des subventions d'investissement. L'entité subventionnée, si elle suit l'option brute, utilise le compte 4661 Dissolution non planifiée des subventions d'investissement portées au passif. Si elle suit l'option nette, l'immobilisation est comptabilisée nette de la subvention d'investissement et l'amortissement non planifié est comptabilisé à travers le compte 3301, resp. 3321 comme décrit sous lettre D. L'opération a donc un impact sur le résultat d'exploitation. La contrepartie au bilan de l'entité subventionnante intervient dans le compte de correction de valeur associé au compte à 4 chiffres du groupe 146 présentée à l'actif. Au bilan de l'entité subventionnée, l'opération réduit la valeur du compte 2068 Subventions d'investissement inscrites au passif.

Amortissements supplémentaires (Point 6 de la Recommandation 04)

- J Au titre d'instruments de politique budgétaire, le Manuel MCH2 autorise le recours à des amortissements supplémentaires et à des amortissements du découvert du bilan. Mais, il précise que ces amortissements doivent être présentés de manière séparée dans le compte de résultats comme des charges extraordinaires afin de pouvoir être identifiés comme tels. Ces amortissements sont extraordinaires par le fait qu'ils sont sans lien avec l'amortissement découlant de la durée d'utilisation et donc avec l'usure et l'obsolescence ou le potentiel d'utilisation d'un quelconque actif.

Les amortissements supplémentaires sont comptabilisés dans le groupe de comptes 383. Ils ont donc un impact sur le résultat extraordinaire. La contrepartie au bilan doit intervenir dans le groupe de comptes 148 Amortissements supplémentaires cumulés. Ce groupe figure donc

à l'actif du bilan, mais avec un signe négatif. Le Manuel MCH2 exclut explicitement de comptabiliser des amortissements supplémentaires dans un autre groupe de comptes du bilan, et en particulier dans le groupe de comptes consacré aux immobilisations corporelles (140) ou incorporelles (142) (Annexe A Plan comptable). De plus, les amortissements supplémentaires doivent être présentés dans l'annexe aux comptes (Recommandation 12).

A ce propos, le SRS-CSPCP a élaboré un complément à la Recommandation 17 concernant la conduite de la politique budgétaire.

Les amortissements du découvert du bilan sont comptabilisés dans le compte 3899. Ils ont donc un impact sur le résultat extraordinaire. La contrepartie au bilan intervient dans le compte 2999 Résultat cumulé des années précédentes.

Fonction concernée

- K Les amortissements planifiés et non planifiés, ainsi que les reprises de valeur, sont comptabilisés dans la fonction correspondant à l'usage fait de l'immobilisation concernée. Par contre, les amortissements supplémentaires et les amortissements du découvert sont comptabilisés dans la fonction 990 Postes non ventilables dans la mesure où ils découlent de la politique budgétaire et ne concernent aucune immobilisation.

Conformité avec les normes IPSAS

- L Ce complément est conforme aux normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) en ce qui concerne les amortissements planifiés et non planifiés.

Il faut toutefois signaler une nuance en ce qui concerne les amortissements non planifiés (impairments). En effet, les normes IPSAS prévoient que les pertes de valeurs (impairments) et les reprises de valeurs (reversed impairments) impactent le résultat d'exploitation. De son côté, le MCH2 prévoit que seuls les amortissements non planifiés (impairment) impactent ce résultat. Par contre, il prévoit que les reprises de valeurs (reversed impairment) impactent le résultat financier.

Pour ce qui est des amortissements supplémentaires et des amortissements du découvert au bilan, ces instruments sont certes prévus par le MCH2, toutefois ils ne sont pas conformes aux IPSAS.

