

Provisions et engagements conditionnels

Complément à la Recommandation 09 Provisions et engagements conditionnels

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément de la Recommandation 09.

Version du 25 février 2016.

Concernant le Point 1 de la Recommandation 09

- A Il convient de constituer une provision quand :
- il s'agit d'un engagement actuel, découlant d'un événement survenu dans le passé ;
 - la sortie de fonds nécessaire à faire face à l'engagement est probable (probabilité > 50 %) ;
 - le montant de l'engagement peut être estimé de manière fiable ; et
 - le montant est important.
- B Les critères mentionnés sous A doivent impérativement être respectés de manière cumulative. Aucune provision ne doit être constituée si tel n'est pas le cas.
- C Une provision est d'un montant important lorsqu'elle a un impact sur l'évaluation juste et fidèle du patrimoine, des revenus et de la situation financière. Le seuil d'importance doit être défini pour toute entité présentant ses états financiers. Il doit ensuite être appliqué avec constance. Tout changement doit être mentionné dans l'Annexe.
- D Les provisions se répartissent entre provisions à court terme et provisions à long terme. Elles doivent être inscrites au passif du bilan (groupe par nature 205 pour les provisions à court terme, groupe par nature 208 pour les provisions à long terme).
- E Une provision est à court terme lorsque la sortie de fonds est attendue dans l'année suivant la date de clôture des comptes. Cas échéant, les reclassements nécessaires sont effectués en fin d'année.
- F Conformément à la Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels, les provisions doivent être présentées en annexe. Le *Tableau 1* présente un exemple de tableau des provisions. Relevons que les mouvements sur une provision donnée doivent être indiqués même si l'état au 31.12 ne diffère pas de celui au 1.1. (en particulier s'agissant de provisions pour garanties). Par exemple, une augmentation et une dissolution d'un même montant (30 000 francs) à l'intérieur d'une même provision doivent toutes deux apparaître dans le tableau des provisions.
- G Les provisions peuvent être distinguées des passifs de régularisation du fait que l'échéance ou le montant du paiement est incertain. Pour les passifs de régularisation, même s'il est parfois

nécessaire d'estimer le montant et l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions.

H Cas possibles nécessitant de constituer une provision (dans l'ordre du plan comptable) :

- Prestations supplémentaires fournies par le personnel : vacances, heures supplémentaires et autres soldes horaires. Le droit à la prestation est le seul déterminant pour l'évaluation de la provision. Il est possible d'enregistrer de tels engagements comme passifs de régularisation. Mais si l'engagement lié au solde des vacances non prises ne peut être calculé de manière relativement précise, on doit comptabiliser une provision.
- Droits du personnel : indemnités de départ, maintien de la rémunération, plans sociaux, litiges en matière de droit du personnel (action en paiement de salaire), rentes transitoires.
- Procès : honoraires d'avocat incluant le montant du dommage et les dépenses de procès éventuels.
- Dommages non assurés : dommages matériels et responsabilité de l'Etat ; le fait générateur (sinistre) doit survenir avant la date de la clôture des comptes.
- Cautions et garanties : L'obligation de payer doit être probable (plus de 50 %) ; si elle ne l'est pas, la caution ou la garantie doit être présentée en annexe en tant qu'engagements conditionnels.
Autre activité d'exploitation : Utilisation probable de la garantie ou prestation de service après-vente du produit sous garantie.
- Assainissement de sites contaminés : Par exemple les stands de tir.
- Coûts de restructuration : dans la mesure où on peut les estimer de manière fiable et si la restructuration est décidée.
- Obligation de démantèlement.
- Péréquation financière (système de péréquation concomitante) : dans le cas d'une collectivité publique qui pourrait être appelée à contribuer davantage à la péréquation financière au cours de l'exercice suivant parce que sa capacité financière a augmenté ; pour autant que le montant puisse être estimé de façon fiable.
- Contrats déficitaires : l'obligation actuelle (nette des recouvrements) résultant d'un « contrat déficitaire » doit être évaluée et provisionnée (par ex. une résiliation anticipée d'un contrat de location à durée limitée).

La liste est basée sur le plan comptable. Elle n'est pas exhaustive. Les exemples 1a à 1c présentés ci-dessous illustrent des situations qui peuvent survenir dans la réalité.

- I Il n'est pas permis de constituer des provisions pour couvrir des déficits résultant d'activités futures ou pour couvrir des charges qui apparaîtront dans le futur. Cela comprend, par exemple :
- affectation à des projets futurs ;
 - charges futures d'assainissement et de rénovation ;
 - épuisement de crédits octroyés ;
 - réserves affectées à la couverture de variations d'impôts ;
 - déficits à venir ;
 - risques conjoncturels ;
 - constitution de provisions générales pour détériorer le résultat global.
- J Afin de respecter le principe d'engagement, les coûts résiduels relatifs à des travaux déjà effectués sont comptabilisés comme des passifs transitoires car ils sont normalement connus de manière assez précise.

Exemples de provisions

Tableau 1 Tableau des provisions à faire figurer dans l'annexe

Exercice 2008	2050	2051 et 2081	2055 et 2085	2058 et 2088	Groupes par nature 205x et 208x
Francs	Prestations supplémentaires du personnel	Autres droits à court terme et prétentions à long terme du personnel	Autre activité d'exploitation	Compte des investissements	Total
Etat au 1.1.	280 000	120 000	420 000	0	820 000
Constitutions (augmentations incluses)	30 000	25 000	150 000	520'000	725 000
Utilisations	-50 000	0	-150 000	0	-200 000
Dissolutions	0	-10 000	0	0	-10 000
Etat au 31.12.	260 000	135 000	420 000	520 000	1 335 000
part à court terme	260 000	0	80'000	0	340 000

Commentaire sur les postes les plus importants :

■■■

Exemple 1a Constitution et utilisation de provisions

Il y a un procès concernant le litige F (revendication salariale rétroactive d'un montant de CHF 220'000). On estime que le procès se termine au bout d'une année et que la partie adverse gagne avec une probabilité égale ou supérieure à 50%. Mais la sortie de fonds n'est estimée qu'à CHF 120'000 (best estimate). Les frais d'avocat déjà engagés sont quant à eux estimés à CHF 50'000. On doit constituer dans les comptes une provision de CHF 120'000 pour le litige.

**Complément à la Recommandation 09
Provisions et engagements conditionnels**

Pour les honoraires d'avocat relatifs aux travaux déjà effectués (CHF 50'000), on comptabilise une provision si les frais sont estimés grossièrement. Par contre, si les frais sont estimés plus précisément (notamment sur la base des renseignements téléphoniques auprès de l'étude d'avocats), on doit comptabiliser un passif de régularisation.

A noter que si on pense gagner le procès (probabilité de gagner de plus de 50 %), il n'y a pas lieu de créer une provision pour le litige. La non-comptabilisation devra toutefois être clairement argumentée. Dans un tel cas, les frais d'avocat doivent cependant être comptabilisés. Un éventuel remboursement des honoraires d'avocats par la partie perdante doit être comptabilisé comme revenu au compte de résultats (principe du produit brut) lorsque le juge a pris la décision de remboursement. L'année suivante (T+1) le procès est terminé et la partie adverse a gagné comme prévu. Le supplément de salaire à payer a été fixé à CHF 150'000. Cette somme ainsi que la note d'honoraires de l'étude d'avocats de CHF 76'500 doivent être payées

Comptabilisation	Débit	Crédit	Montant en CHF
Exercice T Constitution de provisions concernant le litige F	3132 Honoraires conseillers externes, experts, spécialistes	2052 Provisions à court terme pour procès ou 2041 Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	50 000
	3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation	2051 Provision à court terme pour autres droits du personnel	120'000
Utilisation des provisions Exercice T+1 Paiement des honoraires concernant le litige F	2052 Provisions à court terme pour procès ou 2041 Charges de biens et services et autres charges d'exploitation	3132 Honoraires conseillers externes, experts, spécialistes	50 000
	3132 Honoraires conseillers externes, experts, spécialistes	2000 Engagements courants provenant de livraison et de prestations de tiers	76'500
Paiement du supplément de salaire concernant le litige F	2051 Provision à court terme pour autres droits du personnel	3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation	120'000
	3010 Salaire du personnel administratif et d'exploitation	1002 Banque	150'000

Exemple 1b Constitution et dissolution de provisions

A la fin de l'exercice T, des collaborateurs de la voirie endommagent la façade d'un immeuble privé en procédant au déneigement. Le dommage ne sera probablement pas couvert par une assurance. L'architecte estime les coûts de réparation à environ CHF 200'000. Il a été convenu avec le propriétaire que la réparation sera effectuée au printemps suivant. Le montant étant considéré comme important, une provision est constituée.

Après examen approfondi, l'assurance accepte tout de même de couvrir les coûts de réparation (connu seulement l'exercice suivant). Le règlement du litige intervient directement entre l'assurance et la partie lésée. L'exercice suivant (T+1), la provision peut être dissoute.

Comptabilisation	Débit	Crédit	Montant en CHF
Exercice T Constitution d'une provision pour réparation de la façade d'un immeuble privé	3190 Prestations de dommages et intérêts	2053 Provisions à court terme pour les dommages non assurés	200 000
Exercice T+1 Dissolution d'une provision pour réparation de la façade d'un immeuble privé	2053 Provisions à court terme pour les dommages non assurés	3190 Prestations de dommages et intérêts	200 000

Exemple 1c Constitution de provisions du compte des investissements

Une collectivité publique doit louer des locaux administratifs supplémentaires pour une période de six ans. Les locaux doivent encore être adaptés aux besoins. Le propriétaire est d'accord de laisser faire les transformations nécessaires dont le coût est de CHF 1'200'000, mais il précise dans le bail que les locaux doivent être rendus dans leur état original après expiration du bail. Les coûts pour la remise en état après 6 ans sont estimés à quelques CHF 450'000. Le montant est considéré comme important. Le montant des transformations y compris la remise en état sont activés (CHF 1'200'000 + CHF 450'000) et une provision de CHF 450'000 est constituée.

L'année avant la restitution des locaux (T+5), le montant de CHF 450'000 doit être reclassé dans les provisions à court terme du compte des investissements.

Durant l'exercice suivant (T+6), la collectivité publique fait faire les travaux de remise en état. Les factures y relatives s'élèvent à un total de CHF 503'200 francs.

Complément à la Recommandation 09
Provisions et engagements conditionnels

Comptabilisation	Débit	Crédit	Montant en CHF
Exercice T			
Comptabilisation des transformations	504 (1404) Bâtiments PA	1002 Banques	1'200'000
Constitution d'une provision pour des factures de remise en état	504 (1404) Bâtiments PA	2088 Provisions à long terme du compte des investissements	450'000
Exercices T+1 à T+4			
Amortissement de l'actif (1'650'000 sur 6 ans)	3300 Amortissements immobilisations corporelles	1404 Bâtiments PA	275'000
Exercice T+5			
Amortissement de l'actif (1'650'000 sur 6 ans)	3300 Amortissements immobilisations corporelles	1404 Bâtiments PA	275'000
Reclassement de la provision	2088 Provision à long terme du compte des investissements	2058 Provision à court terme du compte des investissements	450'000
Exercice T+6			
Amortissement de l'actif (1'650'000 sur 6 ans)	3300 Amortissements immobilisations corporelles planifiés	1404 Bâtiments PA	275'000
Paiement de factures de remise en état	2058 Provisions à court terme du compte des investissements	504 (1404) Bâtiments PA	450'000
	504 (1404) Bâtiments PA	2000 Engagements courants provenant de livraison et de prestations de tiers	503'200
Amortissement du surplus du coût des travaux (503'200 ./ 450'000)	3301 Amortissements immobilisations corporelles non planifiés	1404 Bâtiments PA	53'200

Concernant les provisions à long terme, une procédure d'actualisation doit être appliquée si la valeur de l'argent subit une variation importante. Lorsqu'une provision est actualisée sur plusieurs années, la valeur actuelle de la provision augmente chaque année au fur et à mesure qu'elle s'approche du moment attendu du règlement (conformément aux normes IPSAS). L'augmentation de la valeur actuelle est comptabilisée comme charge d'intérêts au compte de résultats.

Concernant le Point 3 de la recommandation n° 09

- K Un engagement conditionnel doit être mentionné dans l'annexe aux comptes annuels quand :
- il s'agit d'un engagement actuel pour lequel il existe une probabilité d'une sortie de fonds, mais cette probabilité est faible ; ou
 - il s'agit d'un engagement actuel, qui mènera probablement à une sortie de fonds, mais dont le montant ne peut pas être estimé de manière fiable ; ou
 - il s'agit d'un engagement potentiel, dont l'existence dépend d'événements situés dans l'avenir qui ne sont pas entièrement sous le contrôle de la collectivité publique concernée ; et
 - le montant est important.
- L Si les critères pour des engagements conditionnels sont remplis, ces engagements doivent être présentés en annexe.
- M Conformément à la Recommandation 16 relative à l'annexe aux comptes annuels, les engagements conditionnels doivent être déclarés dans le tableau des garanties figurant dans l'annexe. Un exemple est présenté dans le *tableau 2*.

**Tableau 2 Tableau des engagements conditionnels ou des garanties
(à faire figurer dans l'annexe aux comptes)**

	Etat au 1.1	Etat au 31.12.
Cautionnements		
– Coopérative de la patinoire, construction d'un stade selon décision de l'AG du xx.xx.xxxx	CHF 1 000 000	CHF 1 000 000
– Club de football XY, rénovation du clubhouse ^a selon décision de l'exécutif communal du xx.xx.xxxx	CHF 50 000	CHF 0
Garanties de déficit		
– Fête fédérale de gymnastique selon décision de l'exécutif communal du xx.xx.xxxx	CHF 200 000	CHF 200 000

^a La rénovation du clubhouse ayant été achevée durant l'exercice, le cautionnement n'a pas été sollicité.

