

N° 05: Actifs et passifs de régularisation

Recommandation

- 1 Les actifs de régularisation du compte des investissements²⁴ et du compte de résultats sont portés au bilan pour
 - des dépenses effectuées avant la date de clôture du bilan²⁴ ou des charges qui doivent être imputées à la période comptable suivante, ou
 - des recettes²⁴ ou des revenus devant être attribués à la période comptable précédant la date de clôture du bilan, mais uniquement facturées au cours de la période comptable suivante.
- 2 Les passifs de régularisation sont portés au bilan pour:
 - des recettes ou des revenus facturés avant la date de clôture du bilan, qui doivent être crédités en tant que revenus de la période comptable suivante ou
 - des prestations fournies par des tiers avant la date de clôture du bilan (dépenses ou charges), qui seront facturées seulement au cours de la nouvelle période comptable.
- 3 Il est possible, à titre exceptionnel, de renoncer à une régularisation (des passifs ou des actifs) lors de prestations effectuées continûment, mais en tout état de cause uniquement si les critères suivants sont réunis de manière cumulative:
 - Il n'existe pas de rapport étroit entre les charges et les revenus.
 - Le montant de la prestation n'est pas soumis à des fluctuations importantes.
 - La transaction individuelle ne dépasse pas une valeur minimale, adaptée à la taille de la collectivité ou de ses finances.
 - Il est garanti que l'acquisition de prestations d'une année entière est comptabilisée par période comptable, sur plusieurs années.
- 4 S'il existe un lien étroit entre les charges et les revenus, tous deux doivent être régularisés selon les mêmes règles.
- 5 Le montant inscrit à l'actif ou au passif dépend des événements qui ont conduit à une régularisation (valeur nominale).

²⁴ En tant que compte spécial des pouvoirs publics, le compte des investissements ne connaît que les notions de recettes et de dépenses; il exige cependant que les opérations soient attribuées à la période qui convient (exemple: un bâtiment achevé l'année n devrait être porté entièrement à l'actif l'année n+1, même si une partie des travaux n'est facturée que l'année n+1). C'est pourquoi la présente recommandation recourt également aux notions de revenus et de charges).

Notes explicatives

Concernant le point 1

- 6 Les actifs de régularisation, qui sont nommés également «actifs transitoires», sont classés sous le groupe de comptes «Actifs de régularisation» (104) dans le plan comptable MCH2. Le Tableau 4 présente un aperçu du groupe de comptes. Ils doivent être comptabilisés sur les comptes correspondants du compte de résultats et des investissements. La dissolution a lieu sur les mêmes comptes. Pour la comptabilisation des actifs de régularisation, voir également les exemples «Comptes des actifs de régularisation» au point suivant.
- 7 Dissolution: les actifs de régularisation sont généralement dissous complètement au début de la période comptable, après la date de clôture du bilan. Des actifs de régularisation de plus grande taille, devant être surveillés spécifiquement, et qui doivent pour cette raison être dissous seulement lors de la réalisation de l'état de fait (par ex. en cas de comptabilisation du revenu correspondant), doivent être comptabilisés sur des comptes séparés au sein du groupe des actifs de régularisation. La régularisation des recettes fiscales effectuée, reposant sur des estimations, en est un exemple. Pour les comptes de régularisation qui s'étirent sur plusieurs années, seule la somme concernée doit également être dissoute chaque année. La dissolution dépend de la fourniture de la prestation.
- 8 La publication des actifs de régularisation a lieu dans le bilan.

Concernant le point 2

- 9 Les passifs de régularisation, également nommés «passifs transitoires», sont classés sous le groupe de comptes «Passifs de régularisation» (204) dans le plan comptable MCH2. Le Tableau 5 présente un aperçu du groupe de comptes. Ils doivent être comptabilisés sur les comptes correspondants du compte de résultats et des investissements. La dissolution a lieu sur les mêmes comptes. Les avoirs conséquents sur vacances et heures supplémentaires doivent par exemple également être régularisés. Pour la comptabilisation des passifs de régularisation, voir également les exemples «Comptes des passifs de régularisation» au point suivant. Pour ce qui est des soldes importants de vacances et d'heures supplémentaires, ils peuvent être comptabilisés de deux manières: soit ils font l'objet d'une régularisation, soit ils sont comptabilisés sous forme de provisions à court terme. En effet, ils peuvent présenter des caractéristiques de ces deux possibilités. Lorsque le montant et l'échéance sont déterminés, une régularisation est préférable (cf. recommandation 9 et annexe A du plan comptable, groupes par nature 2040 et 2050).
- 10 Les passifs de régularisation sont généralement dissous complètement au début de la période comptable, après la date de clôture du bilan. Des passifs de régularisation de plus grande taille doivent être surveillés spécifiquement et doivent pour cette raison être dissous

seulement lors de la réalisation de l'état de fait (par ex. en cas de comptabilisation des charges correspondantes). Ceux-ci sont comptabilisés sur des comptes séparés au sein du groupe des «Passifs de régularisation». Pour les comptes de régularisation qui s'étirent sur plusieurs années, seule la somme concernée doit être dissoute.

11 La publication des passifs de régularisation a lieu dans le bilan.

Concernant le point 3

12 Lors de la réalisation de comptes de régularisation, il faut définir une valeur limite à partir de laquelle seront effectuées les délimitations. Cette valeur limite se base sur la taille de la collectivité concernée ou de ses finances. Pour les plus grands cantons et les plus grandes villes, une valeur limite de 100'000.-- francs pourrait être soumise à discussion. Pour les cantons et communes de plus petite taille, des montants inférieurs doivent être choisis en fonction de leur taille. La définition est laissée aux différentes collectivités, mais doit cependant être publiée en annexe.

Exemples et graphiques

Exemple 1 «Comptes des actifs de régularisation» (dépense de l'année précédente → charge de l'année à venir):

Pour la location d'immeubles de tiers, CHF 300'000.-- sont à payer au 30.11 pour la location de décembre à février. Le montant de CHF 200'000.--, concernant la nouvelle année, doit être régularisé avant la comptabilisation du compte créancier, afin que le contrôle de disponibilité admette la saisie du compte. Au début de l'année suivante, les régularisations transitoires sont dissoutes à hauteur de CHF 200'000.--.

Charges de location	Année 1	Année 2
Avec incidences financières	② 300 = Présentation Tableau de financement année 1	0 = Présentation Tableau de financement année 2
Sans incidences financières	① -200	③ 200
Total	100 = Présentation Compte de résultats année 1	200 = Présentation Compte de résultats année 2

①	Comptabilisation de la régularisation	Actifs de régularisation / charges de location
②	Comptabilisation du loyer	Charges de location / créanciers
③	Dissolution des actifs de régularisation	Charges de location / actifs de régularisation □

Illustration 2 Exemple 1 «Comptes des actifs de régularisation»

Exemple 2 «Comptes des actifs de régularisation» (revenu de l'année précédente → recette de l'année à venir)

Sur un prêt accordé à hauteur de 1 million, l'intérêt de 5% est facturé à l'emprunteur au 30 juin pour la période passée (une année). Le montant à créditer à l'exercice 1, à hauteur de CHF 25'000.--,

est régularisé à la fin de l'année 1. Au début de l'année 2, la régularisation est dissoute. Au 30 juin de l'année 2, l'intérêt est facturé.

Produit du capital	Année 1	Année 2
Avec incidences financières	0 = Présentation Tableau des flux de trésorerie année 1	50 = Présentation Tableau des flux de trésor. année 2
Sans incidences financières	25	-25
Total	25 = Présentation Compte de résultats année 1	25 = Présentation Compte de résultats année 2
① Comptabilisation de la régularisation		Actifs de régularisation / produit du capital
② Dissolution des actifs de régularisation		Produit du capital / actifs de régularisation
③ Comptabilisation du compte débiteur pour l'intérêt		Débiteur / Produit du capital

Illustration 3 Exemple 2 «Comptabilisation des actifs de régularisation»

Exemple 3 «Comptabilisation des passifs de régularisation» (charge de l'année précédente → dépense de l'année à venir):

Au cours de l'année 1, des prestations de service d'un volume de CHF 100'000.-- sont fournies par des tiers. Pour CHF 20'000.--, la facturation a lieu seulement au cours de l'année 2. Au début de l'année 2, les régularisations transitoires de CHF 20'000.-- sont dissoutes et payées ultérieurement. Au cours de l'année 2, des prestations de service de tiers d'un volume de CHF 100'000.-- sont également fournies. Elles sont facturées dans leur intégralité au cours de l'année 2.

Compte Prestations de tiers	Année 1	Année 2
Avec incidences financières	80 = Présentation Tableau des flux de trésor. année 1	120 = Présentation Tableau des flux de trés. année 2
Sans incidences financières	20	-20
Total	100 = Présentation Compte de résultats année 1	100 = Présentation Compte de résultats année 2
① Comptabilisation des comptes créanciers		Prestations de tiers / créanciers
② Comptabilisation de la régularisation		Prestations de tiers / PT
③ Dissolution des passifs de régularisation		PT / Prestations de tiers
④ Comptabilisation des comptes- créanciers incluant le compte régularisé		Prestations de tiers / créanciers

Illustration 4 Exemple 3 «Comptes des passifs de régularisation»

Exemple 4 «Comptabilisation des passifs de régularisation» (recette de l'année précédente → revenu de l'année à venir)

Pour la location de biens-fonds, CHF 300'000.-- ont été facturés à des tiers au mois de novembre de l'année pour les mois de décembre à février. Le montant de CHF 200'000.--, concernant la nouvelle année, est régularisé à la fin de l'année. Au début de l'année 2, la régularisation transitoire est dissoute.

Revenu de location	Année 1	Année 2
— Avec incidences financières	● 300 = Présentation Tableau de financement année 1	= Présentation Tableau de financement année 2
— Sans incidences financières	● -200	● 200
— Total	100 = Présentation Compte de résultats année 1	000 = Présentation Compte de résultats année 2
① Comptabilisation du compte débiteur		Débiteurs / revenus de location
② Comptabilisation de la régularisation		Revenu de location / PT
③ Dissolution des passifs de régularisation		PT / revenu de location

Illustration 5 Exemple 4 «Comptes des passifs de régularisation»

Tableau 4 Groupe de comptes «Actifs de régularisation»

104	Actifs de régularisation PF		
1040	Charges de personnel	1044	Charges financières, revenu financier
1041	Charges de biens services et autres charges d'exploitation	1045	Autres revenus d'exploitation
1042	Impôts	1046	Actifs de régularisation des investissements
1043	Transferts du compte de résultats	1049	Autres actifs de régularisation, compte de résultats

Tableau 5 Groupe de comptes «passifs de régularisation»

204	Passifs de régularisation		
2040	Charges de personnel	2044	Charges financières, revenu financier
2041	Charges de biens services et autres charges d'exploitation	2045	Autres revenus d'exploitation
2042	Impôts	2046	Passifs de régularisation, compte des investissements
2043	Transferts du compte de résultats	2049	Autres passifs de régularisation du compte de résultats