

Recommandation 05

Actifs et passifs de régularisation

Recommandation

- 1 Les actifs de régularisation du compte des investissements¹ et du compte de résultats sont portés au bilan pour :
 - des dépenses ou des charges comptabilisées avant la date de clôture des comptes, mais qui concernent l'exercice comptable suivant ; ou
 - des recettes ou des revenus qui concernent l'exercice comptable qui s'achève mais qui ne seront facturés qu'au cours de la période comptable suivante.
- 2 Les passifs de régularisation sont portés au bilan pour :
 - des recettes ou des revenus facturés et comptabilisés avant la date de clôture des comptes, mais qui concernent l'exercice comptable suivant ; ou
 - des dépenses ou des charges découlant de prestations fournies par des tiers avant la date de clôture des comptes, mais que ces derniers ne factureront qu'au cours de la période suivante.
- 3 Il est possible, à titre exceptionnel, de renoncer à une régularisation des charges ou des revenus lorsqu'une prestation est récurrente. Pour pouvoir y renoncer, il faut que les critères suivants soient satisfaits de manière cumulative :
 - Il n'y a pas de rapport étroit entre les charges et les revenus.
 - Le volume de la prestation n'est pas soumis à des fluctuations importantes.
 - Considérée individuellement, la transaction ne dépasse pas une valeur minimale dont le niveau dépend de la taille de la collectivité publique ou de sa surface financière.
 - L'assurance est donnée que, d'année en année, la prestation portant sur un intervalle de temps d'une année est comptabilisée sur un seul exercice.
- 4 Lorsqu'un lien étroit existe entre une charge et un revenu, tous deux doivent être régularisés selon les mêmes règles.
- 5 Le montant à inscrire à l'actif ou au passif dépend du fait générateur de la régularisation (valeur nominale).

¹ Le compte des investissements est une spécificité du secteur public. Pour l'essentiel, il n'enregistre que des recettes et des dépenses. Cependant, il exige que ces opérations soient attribuées à la période adéquate. Par exemple, une construction achevée au cours de l'année n devrait être portée entièrement à l'actif du bilan de l'année t et cela même si une partie des travaux ne sera facturée qu'en t+1. C'est pourquoi la présente recommandation parle également de recettes et de dépenses.

Notes explicatives

Concernant le Point 1

- 6 Les actifs de régularisation, aussi appelés « actifs transitoires », sont classés dans le groupe de comptes « Actifs de régularisation » (104) du plan comptable. Le Tableau 05-1 en présente un aperçu. Leur passation s'effectue par le biais de la rubrique correspondante à l'intérieur du compte de résultats ou du compte des investissements. Leur extourne s'effectue par le biais des mêmes rubriques. Des exemples relatifs à la comptabilisation des actifs de régularisation figurent ci-après.
- 7 Les actifs de régularisation sont en principe intégralement extournés après la date de clôture des comptes, c'est-à-dire au début de l'exercice suivant. Les actifs de régularisation représentant des montants particulièrement élevés doivent faire l'objet d'un suivi spécial afin de pouvoir les extourner lorsque la transaction se dénoue (par ex. au moment de la comptabilisation du revenu correspondant). A cette fin, il faut les comptabiliser dans une rubrique séparée au sein du groupe des actifs de régularisation. Les recettes fiscales, reposant sur des estimations, nécessitent par exemple une telle procédure de régularisation. Lorsque les montants régularisés touchent plusieurs exercices, seule la partie du montant qui concerne l'année en cours doit faire l'objet d'une extourne pendant l'exercice. C'est la fourniture de la prestation qui détermine l'extourne.
- 8 La présentation des actifs de régularisation s'effectue au bilan.

Concernant le Point 2

- 9 Les passifs de régularisation, aussi appelés « passifs transitoires », sont classés dans le groupe « Passifs de régularisation » (204) du plan comptable. Le Tableau 05-2 en présente un aperçu. Leur passation s'effectue par le biais de la rubrique correspondante à l'intérieur du compte de résultats ou du compte des investissements. Leur extourne s'effectue par le biais des mêmes rubriques. Des exemples relatifs à la comptabilisation des passifs de régularisation figurent ci-après. En fonction de leurs caractéristiques, les soldes importants de vacances et d'heures supplémentaires peuvent être traités de deux manières : soit ils font l'objet d'une régularisation, soit ils sont comptabilisés sous forme de provisions à court terme. Si leur montant et le moment de leur dénouement sont certains, alors une régularisation est préférable (cf. Recommandation 09 et l'annexe relative au plan comptable, comptes 2040 et 2050 du plan comptable).
- 10 Les passifs de régularisation sont en principe intégralement extournés après la date de clôture des comptes, c'est-à-dire au début de l'exercice suivant. Les passifs de régularisation représentant des montants particulièrement élevés doivent faire l'objet d'un suivi spécial afin de pouvoir les dissoudre lorsque la transaction se dénoue (par ex. au moment de la comptabilisation de la charge correspondante). A cette fin, il faut les comptabiliser dans une rubrique séparée au sein du groupe des passifs de régularisation. Lorsque les montants régularisés touchent

plusieurs exercices, seule la partie du montant qui concerne l'année en cours doit faire l'objet d'une extourne pendant l'exercice.

11 La présentation des passifs de régularisation s'effectue au bilan.

Concernant le Point 3

12 Il est nécessaire de définir la valeur à partir de laquelle les régularisations doivent avoir lieu. Cette valeur est fonction de la taille de la collectivité publique concernée ou de sa surface financière. Les grands cantons et les grandes villes pourraient considérer une valeur de 100'000 francs. Les cantons et communes de taille plus modeste devraient envisager un montant inférieur, toujours en fonction de leur taille. Cette décision est du ressort de chaque collectivité publique, mais la valeur retenue doit être divulguée dans l'annexe aux comptes.

Exemples et illustrations

Tableau 05-1 Groupe de comptes « Actifs de régularisation »

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

Tableau 05-2 Groupe de comptes « Passifs de régularisation »

| | |
|-------------|---|
| 204 | Passifs de régularisation |
| 2040 | Charges de personnel |
| 2041 | Charges de biens, services et autres charges d'exploitation |
| 2042 | Impôts |
| 2043 | Transferts du compte de résultats |
| 2044 | Charges financières, revenus financiers |
| 2045 | Autres revenus d'exploitation |
| 2046 | Actifs de régularisation relatifs au compte des investissements |
| 2049 | Autres actifs de régularisation relatifs au compte de résultats |

Exemple 05-1 Comptabilisation d'actifs de régularisation lorsqu'une dépense de l'année précédente correspond à une charge de la nouvelle année

La collectivité publique loue un immeuble à un tiers. Elle lui paie un loyer de CHF 300'000 au 30.11 de l'année 1 pour la période allant de décembre à février. Une partie, soit CHF 200'000, concerne donc la nouvelle année. Cette somme doit être régularisée. Au début de l'année suivante, l'opération de régularisation est extournée à hauteur de CHF 200'000.

Tableau 05-3 Comptabilisation d'actifs de régularisation : Une dépense de l'année précédente correspond à une charge de la nouvelle année

| Charges de loyers | Année 1 | Année 2 |
|---|--|---|
| Avec incidence sur les liquidités | ❶ CHF 300'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie | CHF 0 présenté dans le tableau des flux de trésorerie |
| Sans incidence sur les liquidités | ❷ —CHF 200'000 | ❸ CHF 200'000 |
| Total | CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats | CHF 200'000 présentés dans le compte de résultats |
| Ecritures au journal | | |
| | Débit | Crédit |
| ❶ Comptabilisation du loyer payé (Année 1) | Charges de loyers | Caisse |
| ❷ Comptabilisation de la régularisation (Année 1) | Actifs de régularisation | Charges de loyers |
| ❸ Extourne de la régularisation (Année 2) | Charges de loyers | Actifs de régularisation |

Exemple 05-2 Comptabilisation d'actifs de régularisation lorsqu'un revenu de l'année précédente correspond à une recette de la nouvelle année

La collectivité publique a accordé un prêt d'un montant de CHF 1 million à un taux d'intérêt de 5%. L'échéance de l'intérêt dû annuellement par l'emprunteur est fixée au 30 juin. Le montant à créditer sur l'année 1 est régularisé à la fin de l'année 1, soit CHF 25'000. Au début de l'année 2, la régularisation est extournée. Au 30 juin de l'année 2, l'intérêt est facturé à l'emprunteur qui le paie de suite.

Tableau 05-4 Comptabilisation d'actifs de régularisation : Un revenu de l'année précédente correspond à une recette de la nouvelle année

| Revenus des intérêts | Année 1 | Année 2 |
|---|---|---|
| Avec incidence sur les liquidités | CHF 0 présenté dans le tableau des flux de trésorerie | ③ CHF 50'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie |
| Sans incidence sur les liquidités | ① CHF 25'000 | ② —CHF 25'000 |
| Total | CHF 25'000 présentés dans le compte de résultats | CHF 25'000 présentés dans le compte de résultats |
| Ecritures au journal | | |
| | Débit | Crédit |
| ① Comptabilisation de la régularisation (Année 1) | Actifs de régularisation | Revenus d'intérêts |
| ② Extourne de la régularisation (Année 2) | Revenus d'intérêts | Actifs de régularisation |
| ③ Comptabilisation des intérêts payés (Année 2) | Caisse | Revenus d'intérêts |

Exemple 05-3 Comptabilisation de passifs de régularisation lorsqu'une charge de l'année précédente correspond à une dépense de la nouvelle année

Au cours de l'année 1, des tiers fournissent à la collectivité publique des prestations d'un montant de CHF 100'000. Ces tiers facturent CHF 80'000 immédiatement à la collectivité publique qui les paie, le solde est facturé seulement au cours de l'année 2, en même temps que CHF 100'000 pour des nouvelles prestations fournies au cours de l'année 2. La collectivité publique s'acquitte du total de CHF 120'000 au cours de l'année 2. Au début de l'année 2, la régularisation de CHF 20'000 est extournée.

Tableau 05-5 Comptabilisation de passifs de régularisation : Une charge de l'année précédente correspond à une dépense de la nouvelle année

| Prestations de tiers | Année 1 | Année 2 |
|---|---|--|
| Avec incidence sur les liquidités | ① CHF 80'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie | ④ CHF 120'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie |
| Sans incidence sur les liquidités | ② CHF 20'000 | ③ —CHF 20'000 |
| Total | CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats | CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats |
| Ecritures au journal | | |
| | Débit | Crédit |
| ① Comptabilisation du paiement (Année 1) | Prestations de tiers | Caisse |
| ② Comptabilisation de la régularisation (Année 1) | Prestations de tiers | Passifs de régularisation |
| ③ Extourne de la régularisation (Année 2) | Passifs de régularisation | Prestations de tiers |
| ④ Comptabilisation du paiement (Année 2) | Prestations de tiers | Caisse |

Exemple 05-4 Comptabilisation de passifs de régularisation lorsqu'une recette de l'année précédente correspond à un revenu de la nouvelle année

La collectivité publique loue un de ses biens-fonds à des tiers. Elle leur facture au mois de novembre de l'année 1 un loyer de CHF 300'000 dont ils s'acquittent immédiatement. Ce montant couvre la location pour la période allant de décembre à février. Une partie, soit CHF 200'000, concerne donc la nouvelle année. Cette somme doit être régularisée. Au début de l'année 2, la régularisation est extournée.

Tableau 05-6 Comptabilisation de passifs de régularisation : Une recette de l'année précédente correspond à un revenu de la nouvelle année

| Revenus de loyers | Année 1 | Année 2 |
|---|--|---|
| Avec incidence sur les liquidités | ② CHF 300'000 présentés dans le tableau des flux de trésorerie | CHF 0 présenté dans le tableau des flux de trésorerie |
| Sans incidence sur les liquidités | ① —CHF 200'000 | ③ CHF 200'000 |
| Total | CHF 100'000 présentés dans le compte de résultats | CHF 200'000 présentés dans le compte de résultats |
| Ecritures au journal | | |
| | Débit | Crédit |
| ① Comptabilisation du loyer encaissé (Année 1) | Caisse | Revenus de loyers |
| ② Comptabilisation de la régularisation (Année 1) | Revenus de loyers | Passifs de régularisation |
| ③ Extourne de la régularisation (Année 2) | Passifs de régularisation | Revenus de loyers |

