

## Frequently Asked Questions (FAQ)

### Distinction entre passifs de régularisation et provisions dans le compte des investissements

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a traité de la question suivante relative à la distinction à opérer dans le compte des investissements entre les passifs de régularisation et les provisions. Il lui a apporté la réponse ci-après.

#### Question

Les actifs et passifs de régularisation dans le compte des investissements (CI) sont comptabilisés dans les comptes 1046 et 2046. Outre des actifs et passifs de régularisation, le plan comptable prévoit, également dans le compte des investissements, des provisions à court ou à long terme (comptes 2058 et 2088). Qu'est-ce qui permet d'opérer une distinction entre ces passifs de régularisation et ces provisions ?

#### Réponse

- A D'après la Recommandation 11 du modèle comptable harmonisé, les **passifs de régularisation** enregistrés dans le compte des investissements ont les caractéristiques suivantes :
- Ils concernent des **prestations (dépenses) fournies avant la date de clôture du bilan** mais qui seront facturées par des tiers seulement dans le courant de l'exercice comptable suivant ou en fonction du cycle d'exploitation ordinaire (pratique commerciale);
  - Ils sont extournés au début de l'exercice comptable suivant.
- B D'après le complément à la Recommandation 09, il convient de constituer une **provision** quand, de manière cumulative,
- 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.
- C En comparaison des passifs de régularisation, les provisions ont donc les caractéristiques suivantes :
- Elles sont à court terme ou à long terme ;
  - Le montant et l'échéance (c'est-à-dire le moment) du paiement ne peuvent pas être déterminés d'une manière précise.
- D Une provision est à court terme, si la sortie de fonds est attendue dans l'année suivant la date de clôture du bilan.

- E La comptabilisation d'un actif ou d'un passif de régularisation se justifie en cas d'obtention ou de perte d'un avantage économique. Par contre, ni le moment du paiement, ni des considérations découlant du seul droit des crédits ne sont déterminants. Même si le montant à régulariser doit parfois faire l'objet d'une estimation, l'incertitude concernant le montant à comptabiliser est, en règle générale, bien inférieure à celle qui prévaut s'agissant du montant à provisionner. S'agissant d'une provision, à l'incertitude sur le montant s'ajoute l'incertitude sur l'occurrence ; cette incertitude additionnelle n'existe pas en cas d'un passif de régularisation. Une provision doit être créée si l'on se rend compte, en cours d'exercice, qu'une sortie de fonds aura probablement lieu dans le futur (> 50% de probabilité) liée à un événement survenu dans le passé. Certes, la sortie de fonds n'est pas certaine, mais on peut déjà s'attendre à ce qu'elle soit probable (> 50%).
- F Les passifs de régularisation permettent de comptabiliser les prestations déjà obtenues pour des investissements (immobilisations corporelles ou incorporelles, subventions d'investissement, etc.), mais non encore facturées. Grâce à eux, dès l'obtention d'un avantage économique ou à la date de clôture, le bilan présente l'intégralité du coût d'acquisition ou de réalisation du patrimoine administratif.
- G **Les coûts résiduels et les travaux de finition** qui n'ont pas encore été réalisés à la date de clôture du bilan ne doivent pas être comptabilisés. En effet, la prestation n'a pas encore été obtenue. Ces éléments s'apparentent à une garantie de mise à disposition des moyens financiers au cas où les travaux n'auraient pas pu être réalisés avant la date de clôture (*commitment*). Ils ne doivent pas davantage faire l'objet d'une provision qu'elle soit à court ou à long terme. Par contre, les travaux réalisés avant la clôture, mais non encore facturés, doivent faire l'objet d'une régularisation.
- H Concernant les **retenues de garantie**, il faut distinguer deux cas :
- Lorsque l'on exige que le défaut soit corrigé par la suite, la prestation concernée par le défaut peut déjà être comptabilisée. Le paiement non encore effectué correspond à un passif de régularisation. Si la facture pour la prestation a déjà été comptabilisée dans les créanciers, elle y reste jusqu'au moment du paiement.
  - Lorsque l'on renonce à faire corriger le défaut, seuls les coûts d'acquisition ou de réalisation effectivement dus pour la prestation concernée par le défaut doivent être comptabilisés et activés.
- I **Les désaccords au sujet des honoraires** doivent être analysés à la lumière des critères habituels relatifs aux provisions. Le montant du litige fait partie du coût d'acquisition ou de réalisation au cas où il provoquerait une sortie de fonds après qu'un procès soit perdu ou qu'un accord extrajudiciaire intervienne.

J Concernant les **coûts de remise à l'état original** relatifs à des immobilisations corporelles, il faut distinguer deux cas :

- Le bien d'investissement devra impérativement être démantelé après utilisation. Dans ce cas, une provision doit être créée. Elle est basée sur une estimation fiable, au moment de l'acquisition de l'immobilisation corporelle, des coûts de remise à l'état original. S'il n'est pas possible d'estimer les coûts de manière fiable, alors cela représente à la rigueur un engagement éventuel.
- Pour pouvoir construire le bien d'investissement et avant son utilisation, des travaux de remise à l'état devront être réalisés. Dans ce cas, il n'y a pas lieu de créer une provision.

Dans les deux cas, les coûts de remise en état et de réalisation du bien d'investissement sont portés ensemble à l'actif du bilan et sont amortis en fonction la durée d'utilisation. Dans le premier cas, , la provision correspondante doit en outre être présentée au passif. Elle doit être vérifiée périodiquement et, cas échéant, être adaptée.

Les augmentations et les diminutions ultérieures de la provision sont comptabilisées dans le compte des investissements pour autant qu'elles dépassent le seuil d'inscription au bilan. Si tel n'est pas le cas, elles sont comptabilisées dans le compte de résultats.

La mise à l'actif du bilan et l'amortissement planifié des coûts de remise en état permettent de répartir ces coûts sur toute la durée d'utilisation de l'immobilisation corporelle. Tous les coûts liés à l'utilisation sont ainsi comptabilisé de manière cohérente dans le temps (y compris les travaux de remise en état ultérieurs).

La provision ne doit être utilisée qu'au moment des travaux de remise en état (à la fin de la durée l'utilisation).

S'agissant des PPP (partenariats public-privé) et lorsque les coûts de remise en état font explicitement partie intégrante du contrat, ces coûts sont financés dans le cadre du contrat. Ils sont portés à l'actif ou au passif en fonction des dispositions contractuelles.

Ces modalités de comptabilisation sont conformes aux normes IPSAS.

Lausanne, 17.12.2015