

Recommandation 09

Provisions et engagements conditionnels

Recommandation

- 1 Une provision est un engagement juridique ou implicite probable, fondé sur un événement survenu dans le passé (avant la date de clôture des comptes), dont le montant et/ou l'échéance sont incertains, mais peuvent être estimés.**
- 2 Une provision ne peut être utilisée que dans le but pour lequel elle a été créée.**
- 3 Un engagement conditionnel est un engagement possible découlant d'un événement passé (avant la date de clôture des comptes). Toutefois cet engagement ne deviendra effectif que lorsqu'il aura été confirmé par un événement à venir.**
- 4 Les événements se produisant après la date de clôture des comptes devraient généralement être mentionnés dans l'annexe aux comptes dès lors qu'ils ont une importance pour l'évaluation des comptes. Dans des cas exceptionnels, il est également possible de procéder à une adaptation ultérieure des comptes, auquel cas les règles de procédure de l'exécutif et du législatif s'appliquent.**

Notes explicatives

Concernant le Point 1

- 5** Comme les passifs de régularisation, les provisions permettent d'enregistrer les charges de manière cohérente entre les exercices. Elles sont constituées en raison de faits qui devraient entraîner des charges et cela avec une probabilité suffisante. Cette obligation justifie d'enregistrer un engagement. La provision peut reposer sur une obligation juridique ou implicite (par analogie au Swiss GAAP RPC 23, ch. 2).
- 6** Contrairement aux passifs de régularisation, les provisions ont les caractéristiques suivantes :
 - Elles peuvent être à court terme ou à long terme.
 - Le montant ou l'échéance (le moment du paiement) ne peuvent être définis précisément.
- 7** Un revenu ou une charge qui se produit à l'avenir ne nécessite que rarement la création d'une provision. De même les engagements dus par la collectivité publique, mais qui ne lui ont pas été facturés ne sont pas des provisions mais des passifs de régularisation.
- 8** Les passifs de régularisation relèvent uniquement du court terme, par le fait qu'ils concernent deux exercices consécutifs. Quant à elles, les provisions peuvent être à la fois à court terme et à long terme. En outre, et contrairement aux passifs de régularisation, le montant ou l'échéance des provisions ne peuvent pas être définis précisément à l'avance. Pour ce qui est des soldes importants de vacances ou d'heures supplémentaires, ils peuvent être comptabilisés de deux

manières : soit ils font l'objet d'une régularisation, soit ils sont comptabilisés comme des provisions à court terme. En effet, ils peuvent présenter des caractéristiques de l'une ou l'autre de ces deux possibilités. Cependant, si le montant ou l'échéance sont indéterminés, on constituera de préférence une provision (cf. Recommandation 05 et l'annexe relative au plan comptable, comptes 2040 et 2050).

- 9 Contrairement à d'autres engagements, les provisions se distinguent par une incertitude quant à leur montant ou quant au moment de la sortie des fonds. Donc si le montant peut être déterminé de manière fiable et si aucune facture n'a encore été reçue, alors on recourra à des passifs de régularisation afin de délimiter les deux exercices consécutifs concernés.
- 10 Le critère de l'importance doit être pris en compte. On ne constituera donc une provision que si cela est nécessaire pour garantir la fiabilité des comptes de la collectivité publique.
- 11 Les provisions doivent être gérées en observant les règles suivantes :
 - Les provisions doivent être réévaluées régulièrement (à chaque clôture des comptes).
 - Le montant d'une provision est déterminé par l'analyse de l'événement passé pour lequel elle a été créée.
 - Lorsqu'un événement justifiant la création d'une provision se produit après la clôture des comptes, il doit faire l'objet d'une provision s'il est clair qu'en raison de cet événement la collectivité publique avait déjà un engagement à la date de clôture des comptes.
 - Les provisions doivent être dissoutes dans les mêmes rubriques que celles utilisées au moment de leur constitution.
 - Les variations de provisions doivent être enregistrées et présentées dans le résultat d'exploitation ou dans le résultat financier. Elles apparaissent dans la présentation indirecte du flux de trésorerie provenant de l'activité opérationnelle à l'intérieur du tableau des flux de trésorerie et cela en tant que charges ou revenus n'ayant pas d'incidence sur les liquidités.
 - Le montant doit être évalué selon le risque économique. Ce risque doit être envisagé le plus objectivement possible. Par exemple, si des garanties sont données pour d'éventuels dommages pour un total de CHF 1'000'000 et si l'expérience montre qu'appel à garantie est fait pour 5% du total, alors le montant de la provision devrait s'élever à CHF 50'000.
 - Des provisions pour des risques isolés ne sont constituées que lorsqu'elles sont importantes et que la probabilité de survenance est supérieure à 50%.
 - Aucune provision ne doit être constituée pour des charges futures qui sont liées à une contre-prestation future à recevoir.
 - La comptabilisation des provisions s'effectue par le biais des comptes de charges concernés. Les augmentations et les dissolutions des provisions sont comptabilisées dans les mêmes comptes que ceux utilisés pour les constituer. L'utilisation d'une provision est également comptabilisée par le biais du compte de charges concerné, mais avec une contre-écriture, afin que l'impact sur le compte de résultats reste neutre (principe du produit brut).

12 Le Tableau 09-1 illustre le traitement comptable des provisions à l'exemple de provisions pour créances salariales pendantes devant un tribunal. Le cas particulier des frais de restructuration en cas de suppression d'emplois planifiée et de préretraites est également abordé (cf. Exemple 09-1).

Concernant le Point 3

13 Les engagements existant fondé sur un événement survenu dans le passé peuvent constituer des engagements conditionnels. Ces engagements ne sont pas inscrits au passif :

- s'il est probable qu'aucune prestation ne doive être fournie pour s'acquitter de l'obligation ;
ou
- si le montant de l'engagement ne peut pas être estimé de manière fiable.

14 Contrairement aux provisions, les engagements conditionnels ne présentent pas la caractéristique d'être des engagements juridiques ou implicites. Tel est le cas lorsqu'une incertitude subsiste concernant l'entrée en force des engagements ou des créances. Le diagramme décisionnel offert par la Figure 09-1 montre comment distinguer les provisions des engagements conditionnels.

15 *Distinction par rapport à la notion de réserves* : Les réserves appartiennent au capital propre.

Exemples et illustrations

Figure 09-1 Diagramme décisionnel permettant de distinguer les provisions des engagements conditionnels

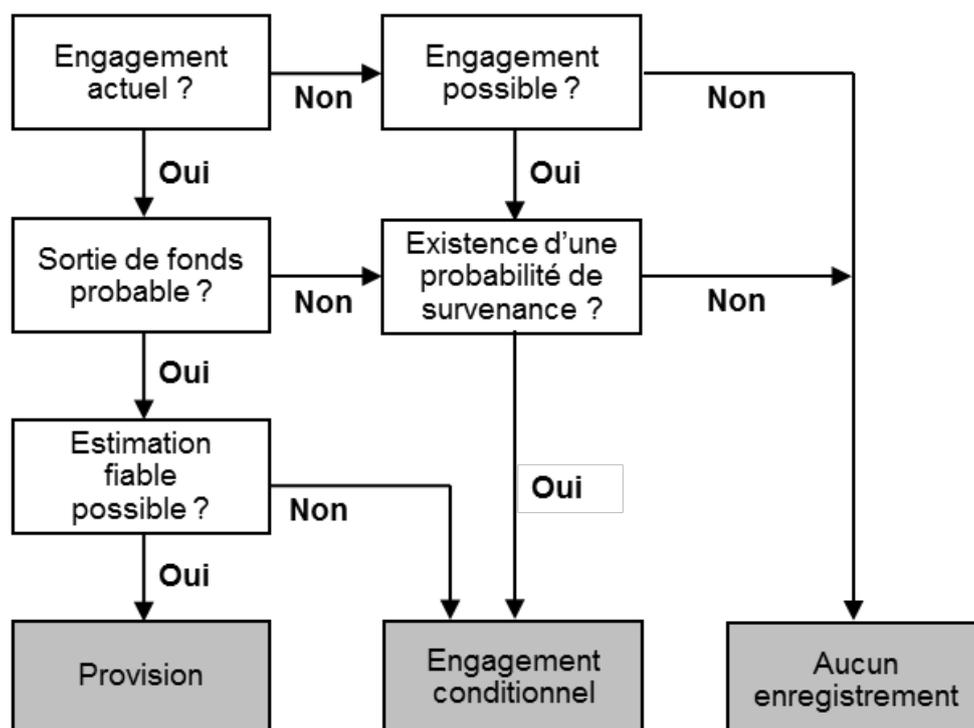


Tableau 9-1 Traitement comptable des provisions

Opération	Comptabilisation	
	Débit	Crédit
Formation de la provision	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)	Provisions pour les prétentions à long terme du personnel (2081)
Augmentation de la provision	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)	Provisions pour les prétentions à long terme du personnel (2081)
Dissolution de la provision	Provisions pour les prétentions à long terme du personnel (2081)	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)
Utilisation de la provision	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)	Caisse (1000)
	Provisions pour les prétentions à long terme du personnel (2081)	Salaires du personnel administratif et d'exploitation (301X)

Exemple 09-1 Cas particulier des frais de restructuration en cas de suppression d'emplois planifiée et de préretraites

Des frais de restructuration sont occasionnés par la cessation d'une quelconque activité de la collectivité publique. Les mesures à prendre (arrêt des installations d'exploitation, suppression d'emplois, transferts de postes, modification de la durée des contrats de travail, etc.) doivent être planifiées et consignées dans un document. Les frais directs généralement associés à une restructuration sont les suivants : paiement de dédommagements, de rentes-ponts AVS, de prestations de caisse de pension, d'autres frais de personnel (prestations en rapport avec les licenciements, frais occasionnés par un changement de poste), coûts liés à l'arrêt d'exploitation des installations (par exemple démantèlement) et autres coûts directement imputables. L'existence d'un plan de restructuration constitue la condition préalable à la constitution d'une provision. Qui plus est, pour pouvoir constituer une provision, l'organe compétent doit avoir arrêté les mesures de mise en œuvre y relatives.