

Révisions d'estimations et corrections d'erreurs

Complément à la Recommandation 02 Principes comptables

Le Conseil suisse de présentation des comptes publics SRS-CSPCP a élaboré les informations supplémentaires suivantes en complément à la Recommandation 02

Version du 14 décembre 2017

Concernant le point 9 de la Recommandation 02

A Les exigences du MCH2 concernant l'enregistrement et l'évaluation d'actifs, d'engagements, de revenus et de charges impliquent peu ou prou d'estimer les valeurs à retenir lors du bouclage des comptes (par exemple s'agissant de la durée d'utilisation des immobilisations du patrimoine administratif ou des réévaluations sur créances). Ces estimations doivent respecter le principe de fiabilité (cf. Recommandation 02, point 9).

Les hypothèses et les estimations-clés doivent être exposées ouvertement en même temps que les principes comptables correspondants.

Les corrections d'erreurs sont abordées et présentées séparément des révisions d'estimations.

B Les estimations doivent être effectuées en fonction des connaissances disponibles et en toute bonne foi. Elles se fondent sur les informations et les avancées fiables les plus récentes. Elles sont dénuées d'arbitraire. Au moment du bouclage des comptes, il est incontournable de procéder à des estimations. Toutefois ces estimations ne doivent pas compromettre la fiabilité des comptes.

Il se peut qu'une estimation doive être révisée. Cela se justifie si les éléments sur lesquels est fondée l'estimation ont évolué, si de nouvelles informations ou un surcroît d'expérience apparaissent. Une estimation concerne par définition l'avenir. C'est pourquoi la révision d'une estimation ne touche pas les périodes antérieures et ne saurait être considérée comme la correction d'une erreur. Pensons au cas où la durée d'utilisation doit être adaptée suite à une mise à jour des informations sur la –probable– durée d'utilisation. Pensons également au cas d'une « réévaluation » d'une créance parce que le débiteur s'avère davantage solvable que prévu, alors que la valeur de cette même créance avait déjà été corrigée.

- C Par « erreur » on entend l'omission ou la présentation incorrecte d'éléments comptables lors du bouclage d'un ou de plusieurs exercices comptables antérieurs. Les erreurs sont dues à la non-utilisation ou à l'utilisation erronée d'informations fiables, alors que ces informations étaient disponibles en temps opportun et auraient dû être utilisées pour établir et présenter les comptes annuels.

Mentionnons à titre d'exemple les erreurs de calcul, la non-application ou l'application erronée de principes relatifs à l'établissement du bilan ou à l'évaluation, les inadvertances, l'évaluation erronée de faits matériels ou la fraude.

- D Lorsqu'il s'avère nécessaire de corriger une erreur, les prescriptions découlant du droit budgétaire doivent être observées (par exemple la compétence d'approbation).

- E Par principe, les révisions d'estimations et les corrections d'erreurs affectent le résultat de manière prospective. Cela signifie que l'ajustement de la valeur comptable des actifs ou des engagements concernés doit être comptabilisé au travers du compte de résultats. Corriger les erreurs de manière prospective permet en principe d'éviter une potentielle velléité de contourner l'instance compétente pour autoriser les dépenses.

Les révisions d'estimations et leurs conséquences sont à comptabiliser dans l'exercice courant (lorsque la révision ne concerne que cet exercice) et dans les exercices futurs (par exemple lorsque la durée d'utilisation doit être adaptée).

Par contre, les corrections d'erreurs sont à comptabiliser entièrement dans la période courante, comme si les erreurs n'avaient jamais été commises.

- F Les chiffres des années antérieures qui sont présentés dans les comptes relatifs à l'exercice courant ne doivent pas nécessairement être ajustés. La présentation, dans l'annexe aux comptes, des informations concernant ces ajustements suffit à satisfaire aux exigences de comparabilité avec l'exercice précédent.

- G Les informations suivantes doivent être présentées dans l'annexe aux comptes de l'exercice lorsque les révisions d'estimations et les corrections d'erreurs sont importantes :

- Nature de l'erreur commise au cours d'un des exercices précédents, avec le montant de la correction et cela pour chacun des postes concernés à la clôture, ainsi que, dans la mesure du possible, pour chaque période antérieure apparaissant dans les comptes.
- Nature de la révision de l'estimation avec ses effets sur les périodes postérieures.

- H Dans certains cas, il est toutefois possible de corriger des erreurs importantes de manière rétrospective, c'est-à-dire sans que cela soit enregistré dans le compte de résultats. Cela peut se faire pour autant que ni le droit budgétaire, ni le droit des crédits, ni d'éventuelles dispositions sur un frein à l'endettement (ou son équivalent) ne soient enfreints. Mentionnons le cas d'une erreur dans le retraitement des immeubles lors du passage au MCH2 (immeubles comptabilisés à double ou non comptabilisés) ; une telle exception ne devrait être faite que dans un délai rapproché par rapport à la date d'introduction du MCH2.
- I En principe, la manière de présenter des révisions d'estimations et les corrections d'erreurs dans le cadre du MCH2 est conforme aux normes IPSAS, sauf lorsque les erreurs importantes sont corrigées de manière prospective.

Exemples

Exemple 1 Révisions d'estimations : Modification de la durée d'utilisation des immobilisations du patrimoine administratif.

Après la mise en service d'une immobilisation, on doit constater que la durée d'utilisation sera plus courte qu'anticipée, par exemple parce que l'immobilisation sera remplacée par une construction nouvelle plus précocement que ne le nécessiterait sa durée d'utilisation économique. On est donc ici placé devant la nécessité de réviser les estimations précédemment réalisées.

La valeur résiduelle de l'immobilisation doit donc être amortie pendant une durée d'utilisation réduite. Il en résulte une augmentation des amortissements planifiés au cours des exercices suivants.

01.01.x1 Mise en service d'une immobilisation du patrimoine administratif dont la valeur d'acquisition s'élève à 100, la durée d'utilisation prévue à 5 ans ; l'amortissement est linéaire.

Amortissements prévus et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Valeur résiduelle	80	60	40	20	0
Amortissement planifié (compte 3300)	20	20	20	20	20

01.01.x3 La collectivité décide de remplacer l'immobilisation par une nouvelle construction. En conséquence, l'utilisation est terminée prématurément, soit au 31.12.x4. L'estimation de la durée d'utilisation est révisée. La valeur résiduelle de 60 est répartie prospectivement sur la durée d'utilisation résiduelle de 2 ans (x3 et x4).

Amortissements modifiés et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4
Valeur résiduelle	80	60	30	0
Amortissement planifié (compte 3300)	20	20	30	30

Exemple 2 Corrections d'erreurs de manière rétrospective : Parcelle de terrain comptabilisée à double (cas particulier)

Après l'introduction du MCH2 on constate qu'une parcelle de terrain appartenant au patrimoine administratif a été comptabilisée à double. L'erreur est importante et elle est découverte peu après avoir introduit le MCH2. Il s'agit d'un cas particulier relevant du point G ci-dessus. La correction de cette erreur peut donc s'effectuer de manière rétrospective, c'est-à-dire sans que cela soit enregistré dans le compte de résultats.

01.01.x3 Introduction du MCH2 au 01.01.x1. La valeur de la parcelle de terrain après le retraitement s'élève à 1000. Elle a été saisie deux fois dans la comptabilité des immobilisations, ce qui est erroné.

Ecriture corrective de 1000 qui n'affecte pas le résultat :

Réserve liée au retraitement (295) à Patrimoine administratif (1400)

Exemple 3 Corrections d'erreurs de manière prospective : Comptabilisation erronée des coûts d'acquisition et d'aménagement d'une immobilisation.

Après la mise en service d'une immobilisation, on constate qu'un montant trop faible a été comptabilisé dans le compte des investissements concernant les coûts d'acquisition et d'aménagement et qu'une partie de ces coûts a été comptabilisée dans le compte de résultats. Cette erreur doit être corrigée et cela de manière prospective.

D'abord, les coûts d'acquisition et d'aménagement doivent être corrigés. Ensuite, il faut déterminer que serait la valeur résiduelle de l'immobilisation si aucune erreur de comptabilisation n'avait été commise. Puis, la valeur résiduelle au bilan est ajustée à la valeur résiduelle correcte au moyen d'un amortissement non planifié. Finalement la nouvelle valeur résiduelle est amortie sur la durée d'utilisation résiduelle.

01.01.x1 Mise en service d'une immobilisation du patrimoine administratif avec mise à l'actif des coûts d'acquisition et d'aménagement à hauteur de 200 pour une durée d'utilisation supposée de 5 ans, l'amortissement est linéaire

Amortissements attendus et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Coûts d'acquisition et d'aménagement (valeur de référence)	200	200	200	200	200
Valeur résiduelle	160	120	80	40	0
Amortissement planifié (compte 3300)	40	40	40	40	40

01.01.x3 La collectivité constate qu'au cours de l'année x1, des coûts d'aménagement pour un montant de 150 n'ont pas été portés à l'actif. Le total des coûts d'acquisition et d'aménagement s'élève en fait à 350 (200 + 150). Il est nécessaire de corriger l'erreur découlant de la sous-estimation des coûts d'acquisition et d'aménagement à activer. Sans cette erreur, la valeur résiduelle au 01.01.x3 s'élèverait à 210, c'est-à-dire à 350 desquels il faut retrancher des amortissements planifiés qui auraient dû s'élever à 70 (350/5) au cours des exercices x1 et x2, soit $350 - (2 \times 70) = 210$. Compte tenu des amortissements planifiés effectivement comptabilisés de 40 pour chaque année x1 et x2, la valeur résiduelle au bilan au 01.01.x3 devrait s'élever à 270, soit $350 - (2 \times 40) = 270$. Par conséquent, pour éviter une surestimation de la valeur résiduelle au 31.12.x3, il faut comptabiliser un amortissement non planifié à hauteur de 60. Ainsi la valeur résiduelle est ramenée de 270 à 210, qui correspond à sa valeur correcte. Cette nouvelle valeur résiduelle de 210 est ensuite amortie sur les trois exercices restant de manière linéaire à raison de 70 par année.

Amortissements modifiés et valeurs résiduelles :

	31.12.x1	31.12.x2	31.12.x3	31.12.x4	31.12.x5
Coûts d'acquisition et d'aménagement (valeur de référence)	200	200	350	350	350
Valeur résiduelle	160	120	140	70	0
Amortissement planifié (compte 3300)	40	40	70	70	70
Amortissement non planifié (compte 3301)			60		